

IMPUESTO A LA RENTA

1/1 INTRODUCCIÓN

Los arts. 1 al 5 de la Ley definen el ámbito de aplicación del impuesto, o sea su materia imponible. Resulta de ellos que, además de estar gravadas las rentas provenientes de la explotación de una fuente, también se gravan otros ingresos, con alcances distintos según se trate de empresas o personas naturales.

En las secciones siguientes se examinan las reglas acerca de las rentas computables.

1/2 RENTAS PROVENIENTES DE LA EXPLOTACIÓN DE UNA FUENTE

Conforme al art. 1, 1er párrafo, inc. a), están gravadas "Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos".

Recoge este dispositivo el concepto tradicional de renta como el rendimiento derivado de la explotación de una fuente (renta producto).

Por fuente se entiende:

- El capital, o sea los bienes muebles o inmuebles e, inclusive, los derechos personales en tanto sean susceptibles de explotación conforme a ley. En efecto, la explotación de derechos personales puede dar origen a rentas gravadas (cobro por autorización del uso del nombre en propagandas comercial, regalías por difusión de imagen, etc.). El Código Civil en su art. 15 prevé la posibilidad del aprovechamiento (económico) de la imagen y a la voz de una persona natural; y en su art. 27 la explotación del nombre con fines publicitarios.

- El trabajo dependiente o independiente y, en general, cualquier forma de prestación de servicios personales que comporte el cumplimiento de una obligación de hacer o no hacer (en tanto no suponga una actividad ilícita).

Considérese, por ejemplo el caso de los pagos realizados a personas naturales como condición de la garantía o aval personal que prestan en respaldo de las obligaciones que contrae la empresa. El otorgamiento de una garantía o aval a cambio de una comisión constituye un acto lucrativo, susceptible de repetirse, que no escapa al concepto de explotación de una fuente. Por tanto, la comisión respectiva constituye una renta gravada, que cabría clasificar como de la 2ª categoría.

- La actividad empresarial.

Por implicar una verdadera organización de capital y trabajo, debe considerarse como actividad empresarial la enajenación de inmuebles por el sistema de urbanización o lotización. Conforme al art. 1, segundo párrafo, num. 2(i), de la Ley, los resultados de esa enajenación están comprendidos en el inciso a) del mismo artículo.(1)

La noción de renta producto puede ser delimitada como sigue:

- Si el ingreso no proviene de la explotación de un bien, de una empresa o del desarrollo de una actividad personal aplicada a su producción, dicho ingreso no es computable bajo el art. 1, inc. a).

Es el caso de las donaciones, premios de loterías, juegos de azar, apuestas, premios honoríficos, etc., en cuanto no provienen de la explotación de fuente alguna. (2)

- Todo rendimiento que pueda ser razonablemente considerado como derivado de la explotación de la fuente es computable, aunque no consista en el producto normal (recibido a título de pago) de la actividad generadora de renta, ni sea habitual.

Es el caso, por ejemplo, de los premios obtenidos en un concurso por un profesional, escritor, o artista (a diferencia de los premios honoríficos del tipo del Premio Nacional de Cultura). Trátase de una ganancia obtenida en el desarrollo de su oficio (si bien no se trata de una remuneración).

En la sección 5/2.4B, numeral 1, se examinan los alcances de la renta gravable en el caso de ingresos derivados del trabajo personal.

1. Sobre esta actividad véase el inc. b) del art. 1 del Rgto.

2. Sobre las donaciones recibidas por empresas, véase la secc. 1/3.2.

1/3.1 INGRESOS POR ENAJENACIÓN DE BIENES (GANANCIAS DE CAPITAL)

Los ingresos obtenidos por una empresa al enajenar los bienes a cuya producción, fabricación, distribución o comercialización se dedica, provienen de la explotación de una fuente (su actividad empresarial) y deben considerarse comprendidos en el art. 1, inciso a), de la Ley (cuyo examen se ha efectuado en la secc. 1/2). En cambio, los obtenidos al enajenar bienes no comprendidos en su giro habitual, (como son, por ejemplo, los de activo fijo o los que constituyen inversiones), están sujetos a lo dispuesto en el art. 2. El primer párrafo de este artículo denomina a tales activos "bienes de capital" y a los ingresos que provienen de su enajenación "ganancias de capital", que es uno de los diversos tipos de ganancias gravadas (art. 1, inc. b).

Precisamente, entre las operaciones generadoras de ganancias de capital el art. 2 señala, se encuentra la enajenación de "Bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos" de diversos tipos de empresas domiciliadas "que desarrollen actividades generadoras de rentas de tercera categoría" (inc. b), num. 4) (1).

Están comprendidas en esta norma general la adjudicación de bienes al accionista o socio por retiro de éste, reducción de capital o liquidación de la sociedad (Rgto., art. 1, inc. c) y la distribución de utilidades en especie (art. 30).

La regla es igualmente aplicable en los casos de retiros de mercaderías por el dueño de una empresa unipersonal, los que se tratan como si hubiera existido enajenación (art. 31). No lo es, en cambio, cuando al liquidar una empresa unipersonal quedan bienes en poder del titular del negocio. No se considera que en tal caso hay enajenación que genere resultados computables, pero se grava la venta posterior de dichos bienes dentro del plazo de dos años (art. 2, inc. c).

En el caso resuelto por la RTF 12112 de 1-10-76, el contribuyente había aportado a una sociedad un inmueble que formaba parte del activo de su negocio unipersonal, y dedujo la pérdida correspondiente (determinada por la diferencia entre el valor en libros y el valor de aporte). La DGC rechazó la deducción de la pérdida, por cuanto no se había contabilizado (en el negocio unipersonal) el ingreso de las acciones recibidas a cambio del inmueble aportado. Invocó el inc. a) del art. 48 del D.S. 287-68-HC (que se refiere a los gastos personales del contribuyente).

El Tribunal determinó que procedía la deducción de la pérdida, teniendo en cuenta que el contribuyente había cumplido con regularizar el ingreso de las acciones recibidas mediante la contabilización correspondiente, y haciendo referencia a lo establecido en el numeral 6 del inc. a) del art. 3 del D.S. 287 (cuya norma ha sido recogida por el numeral en comentario).

En el caso de la RTF 8568-4-2001 de 25-10-01 se resolvió que el ingreso obtenido por una persona natural al vender un tractor integraba los obtenidos por la empresa unipersonal de la que era dueño, aun cuando el giro de ésta era la venta al por menor de Pernos, por cuanto no se acreditó que hubiese sido adquirido "para consumo o uso personal".

El ingreso obtenido al enajenarse una empresa unipersonal no es computable por ésta sino por su titular. Véase al respecto la sección 1/4.2.

1. Obsérvese que si bien esta norma no incluye las ganancias de capital obtenidas por empresas no domiciliadas, dichas ganancias están comprendidas en la regla del art. 1, inc. b), conforme a la cual están gravadas las ganancias de capital.

1/3.2 OTROS INGRESOS PROVENIENTES DE OPERACIONES CON TERCEROS

Conforme al último párrafo del art. 3 de la Ley, "En general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros..."

En virtud de esta norma resulta gravado cualquier ingreso de la empresa generado en una operación con terceros, que sea distinto a los provenientes de su giro o a una ganancia de capital (de los cuales se ocupan los arts. 1, inc. a) y 2, inc. b), num. 4, respectivamente).

En los alcances de esta regla están comprendidas las donaciones recibidas por empresas (véase el inc. g) del art. 1 del Rgto.

Por ejemplo, si una sociedad tiene pérdidas que afectan su capital y sus socios acuerdan reintegrar esas pérdidas (en vez de aumentar el capital), la sociedad obtendrá un ingreso gravado.

También están comprendidas las condonaciones que beneficien a la empresa por acuerdo con sus acreedores o decisión unilateral de éstos. Asimismo, el monto de la obligación del que se libere la empresa deudora al adquirir los títulos de su propia deuda a valor inferior al nominal. Véase al respecto la secc. 6/1.7.

Monto que no son gravables

Por no constituir ingresos, no son gravables las sumas recibidas por la empresa como aporte de capital.

Las RTF 18120 y 18139 hicieron extensivo este criterio a las primas obtenidas sobre el valor nominal de las acciones, que son aportes suplementarios de capital. En ambas resoluciones se hace referencia a las disposiciones que definían el concepto de dividendo, y que integran las primas con el capital.

Por la misma razón, no son computables las sumas recibidas por las Agencias de Aduanas en concepto de reembolso de derechos de aduanas y otros gastos, aun cuando hayan sido facturadas junto con sus comisiones.

La RTF 466-3-97 de 14-5-97 se pronunció al respecto como sigue:

"Que atendiendo a la naturaleza tributaria de los derechos de aduana, éstos no pueden ser considerados como ingreso de la agenda, en tanto resulta claro que el importador es el cliente, a nombre del cual sale la Póliza de Importación;

Que en cuanto a los otros gastos asumidos por el cliente, éstos no deberán ser considerados como ingreso de la recurrente, siempre que pueda demostrarse que los mismos no han sido utilizados por éste como tal y que, efectivamente, han sido tratados como una "cuenta por cobrar", a tales efectos el ente administrador deberá efectuar una revisión del Estado de Ganancias y Pérdidas y a la documentación pertinente que acredite que efectivamente se trata de un gasto por cuenta de terceros".

Las sumas que no derivan de operaciones con terceros sino de un mandato legal directo o indirecto, tampoco resultan gravadas, aunque representen un ingreso. No se requiere en tal caso que la norma legal que les da origen declare su inafectación. Ilustran en este criterio los casos siguientes:

- La RTF 618-4-99 (jur. obligatoria, pub. 25-7-99) declaró que no era ingreso afecto el monto en que la deuda tributaria de las empresas agrarias azucareras fue objeto de reducción conforme al D.Leg. 802, pues derivaba del "imperio de la Ley" y no de operaciones con terceros.

- La RTF 60-4-00 (jur. obligatoria, pub. 16-2-00) se pronunció en el caso de un Comité de Operación Económica conformado, bajo la Ley de Concesiones eléctricas, por los titulares de concesiones cuyas instalaciones se encuentran interconectadas, que cumple diversas funciones relacionadas con el funcionamiento del sistema interconectado y cuyo presupuesto se financia con aportes de las entidades integrantes proporcionales a sus ingresos obtenidos el año anterior. Declaró que tales aportes no constituían renta gravada, por cuanto "tienen como origen un mandato legal expresado en el D.S. 009-93-EM y se encuentran destinados a financiar una actividad de interés público, tal como es la eficiente operación del sistema interconectado".

- La RTF 601-5-2003 de 5-2-03 declaró que no son renta gravable los intereses que abona el Fisco sobre los pagos indebidos "pues no califican en el concepto de renta producto, ni se trata de ingresos provenientes de operaciones con terceros, los cuales son entendidos como los obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y por lo tanto, consienten en el nacimiento de obligaciones".

- En el mismo sentido se pronunció la RTF 3205-4-2005 de 20-5-05 respecto de los ingresos producto del drawback. Señaló asimismo que este beneficio no es una restitución de un porcentaje de los derechos de importación pagados sobre las materias primas que se incorporan en los productos exportados y, por ende, no influyen en la reducción del costo de ventas de esos productos (tesis sostenida por la SUNAT en el caso). Según la resolución el drawback es un subsidio estatal de origen legal que tiene el carácter de ingreso extraordinario cuyo reconocimiento contable debe efectuarse con abono directo al Estado de Pérdidas y Ganancias.

- Igual criterio se aplicó en el Informe 64-2006-SUNAT respecto a los ingresos generados por el Crédito Fiscal Especial regulado por la Ley de Amazonía.

Constituyen ganancias ingresos no computables los provenientes de terceros que implican la recuperación de un gasto que no fue deducido (sea o no que haya resultado deducible) para establecer la renta neta. De lo contrario se produciría una doble imposición.

Por ejemplo, si la principal del exterior condona los intereses que le adeuda la subsidiaria local, no será renta gravada de ésta la parte de los intereses que no haya sido deducible para establecer su renta neta en aplicación de las limitaciones previstas en el art. 37, inc. a) de la Ley.

1/3.3 INDEMNIZACIONES

Están gravadas "Las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquéllas que no impliquen la reparación de un daño...", conforme al art. 3, inc. a).

Las indemnizaciones afectas pueden provenir no sólo de un seguro, sino también de una sentencia o de un convenio.

Las indemnizaciones que no implican la reparación de un daño son las obtenidas por lucro cesante.

Los intereses moratorios constituyen una indemnización por lucro cesante- RTF 879-2-2001.

En el caso del conductor de un fundo que devolvió al nuevo propietario una parte de las tierras que explotaba por contrato con el anterior propietario, la RTF 612 de 6-7-64 determinó que era gravable la suma percibida en compensación, considerando que es evidente que con dicha suma se han compensado las utilidades que dejaría de percibir la reclamante al no tener en su poder una parte de las tierras dedicadas a la explotación agrícola y ganadera.

No se considera ingreso gravable a la parte de las indemnizaciones que se otorgue por daños emergente - Rgto., art. 1, inc. e).

Las indemnizaciones por daños sufridos en activos están sujetas a lo dispuesto por el art. 3, inc. b), Segundo párrafo, y el inc. f) del art. 1º del Reglamento.

Dispone este último que "no se computará como ganancia el monto de la indemnización que excediendo el costo computable del bien, sea destinado a la reposición total o parcial de dicho bien y siempre que para ese fin la adquisición se contrate dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se perciba el monto indemnizatorio" (1). Por su parte, el art. 21, numeral 21.5, dispone que en este caso se mantendrá como costo computable el que correspondía al bien repuesto, "agregándose únicamente el importe adicional invertido por la empresa si es que el costo de reposición excediera el monto de la indemnización recibida".

En su sentido más amplio, la intención de esta norma es la de no gravar las mencionadas indemnizaciones siempre que las mismas se destinen a mantener la capacidad productiva de la empresa. En base a ello, y teniendo en cuenta la rapidez de los cambios tecnológicos, no pueden entenderse que la reposición tenga que ser exactamente en el mismo bien, sino en un bien que cumpla la misma función que el bien siniestrado, aun cuando fuera de mayor capacidad o tuviera características distintas.

1. Y que el bien se reponga en un plazo que no exceda de 18 meses contados a partir de la referida percepción. En casos debidamente justificados, la SUNAT puede autorizar un mayor plazo de reposición.

3.4 OTROS CONCEPTOS GRAVADOS

Tratándose de empresas también constituyen rentas gravadas:

- Las "sumas a que se refiere el inciso g) del Artículo 24" – art. 3, inc. a).

Véase al respecto la sección 5 del Anexo A.

- El "resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente" – art. 3, segundo párrafo.

Sobre el particular, véase el Anexo B.

1/4 GANANCIAS DE PERSONAS NATURALES AL ENAJENAR BIENES

Se trata en esta sección lo concerniente a la afectación de las ganancias obtenidas por personas naturales (1) al enajenar bienes fuera del desarrollo de una actividad empresarial (2). Las reglas sobre la afectación de tales ganancias varían según que el enajenante se dedique habitualmente o no a la realización de las operaciones de enajenación que las generan.

Las ganancias obtenidas de la enajenación habitual de bienes son consideradas como producto de la explotación de una fuente. En cambio, las obtenidas de la enajenación no habitual constituyen "ganancias de capital", con excepción de las derivadas de la enajenación de inmuebles que fueron adquiridos con ese fin.

Se examinan a continuación las reglas sobre la afectación de las ganancias en esos supuestos.

1. Al referirnos a personas naturales también aludimos a las sucesiones indivisas y sociedades conyugales que han optado por tributar como tales, cuyos regímenes de imposición son los de aquéllas, según resulta de lo dispuesto en los arts. 16 y 17 (como regla general) de la Ley. Algunos de los dispositivos que se citan en esta sección, se refieren expresamente a los tres tipos de sujetos al establecer la regla de que tratan.

2. A las ganancias provenientes de enajenaciones realizadas en desarrollo de una actividad empresarial les son aplicables las reglas examinadas en las seccs. 1/1 y 1/3.1

1/4.1 ENAJENACIÓN HABITUAL

El art. 1, segundo párrafo, numeral 3, de la Ley dispone que están "incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso a)" del mismo artículo "Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes". Esta regla se aplica cualquiera sea el tipo o índole de los bienes enajenados, en tanto la habitualidad se configure respecto de ese tipo o índole de bienes.

La inclusión de los ingresos obtenidos de la enajenación habitual entre los provenientes de la explotación de una fuente, determina que no les sean de aplicación las reglas previstas para las ganancias de capital. Se trata de una puntualización necesaria en la técnica normativa de la Ley, toda vez que la definición que ésta formula de las ganancias de capital (ingresos derivados de la enajenación de bienes que no son propios del giro de un negocio) es de tal amplitud que incluye a los provenientes de la simple enajenación habitual no realizada en virtud de la actuación de una organización empresarial. Mas debe tenerse presente que el régimen de los ingresos en examen viene definido sobre todo por su inclusión entre las rentas de la 3ª categoría y por las reglas dictadas específicamente para los ingresos obtenidos al enajenar bienes. Esta apreciación está corroborada por lo dispuesto en el art. 28, inc. d), de la Ley, el cual señala que los ingresos de operaciones habituales a que se refiere el art. 4, son rentas de tercera categoría.

La configuración de la habitualidad es una cuestión de hecho que, en principio, debe ser determinada de acuerdo a las circunstancias de cada caso. Por excepción, la Ley señala las situaciones en que se presume la existencia de habitualidad en la enajenación de inmuebles y de acciones, participaciones u otros valores. (1) A continuación se tratan estos aspectos.

Habitualidad en la enajenación de inmuebles

Conforme al art. 4, primer párrafo, inciso a) de la Ley (modif. por D.Leg. 972, vig. 1-1-09) se presume que existe habitualidad en la enajenación de inmuebles "a partir de la tercera enajenación, inclusive, que se produzca en el ejercicio gravable". Según el mismo dispositivo "Se perderá la condición de habitualidad, si es que en dos ejercicios gravables siguientes de ganada dicha condición no se realiza ninguna enajenación".

De acuerdo a estas reglas se adquiere la condición de habitual en la enajenación de inmuebles en el ejercicio en que se realicen por primera vez, a partir del 2009, tres enajenaciones. El efecto de la habitualidad, esto es, la generación de renta de tercera categoría cada vez que se enajene un inmueble, se produce desde la tercera enajenación y subsiste en los ejercicios siguientes en tanto no se pierda esa condición. Así lo prevé expresamente el art. 28, inc. d) de la Ley, incorporado por D.Leg. 972 (vig. 1-1-09).

La hipótesis de pérdida de la habitualidad se configurará si en los dos ejercicios siguientes a aquél en que se adquirió esa condición, no se realiza ninguna enajenación. Con ello se ha dado rango de ley al supuesto previsto en el inciso d) del art. 17 del Rgto.

¿Qué sucede si la inexistencia de enajenaciones tiene lugar en un bienio posterior al señalado en el art. 4 inc. a)? En tal caso no se perderá la habitualidad. No podemos dejar de señalar lo absurdo de tal régimen.

Habitualidad en la enajenación de acciones y otros valores

Tratándose de la enajenación "de acciones y participaciones representativas del capital de sociedades, acciones del trabajo, bonos, cédulas hipotecarias y otros valores", el primer párrafo del artículo 4 de la Ley considera configurada la habitualidad "cuando el enajenante haya efectuado en el curso del ejercicio, por lo menos diez (10) operaciones de compra y diez (10) operaciones de venta" (2).

De esta norma se desprende que la existencia de habitualidad en la enajenación de los indicados valores debe ser establecida en cada ejercicio gravable. De modo que se puede ser habitual en la enajenación de acciones y otros valores en un ejercicio y no en otro, según que se configure o no el supuesto ya señalado.

En el ejercicio en que se adquiera o readquiera la condición de habitual, se computará "el resultado de las enajenaciones a que se refieren los párrafos precedentes sólo a partir de la operación en que se presume la habitualidad" (art. 4, 3er. pár.). Esta regla debe ser concordada con la del art. 28, inc. d), tercer párrafo, de la Ley (incorp. por D.Leg. 972, vig. 1-1-09), según la cual "constituye renta de tercera categoría, la que se origina a partir de la undécima operación de enajenación, inclusive, que se produzca en el ejercicio gravable".

El art. 2 del Rgto. señala otros casos de acciones y participaciones no computables para determinar la habitualidad. Además, dispone que las operaciones del inc. a) del art. 2 que se encuentren exoneradas son computables para determinar la habitualidad.

Habitualidad en la enajenación de otros tipos o géneros de bienes

Respecto de inmuebles, el art.17, inc. d) del Reglamento establece cuándo se configura el "negocio habitual" de su enajenación por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó tributar como tal. Señala que ello tiene lugar "a partir de la tercera enajenación, inclusive, que se produzca en el ejercicio gravable" y se perderá esa condición "si es que los dos (2) ejercicios gravables siguientes de ganada dicha condición, no se realiza ninguna enajenación". Agrega que en ningún caso se computará la enajenación de la casa de habitación.

Tratándose de bienes distintos a las acciones y otros valores y a los inmuebles deberá apreciarse si en el ejercicio y respecto del tipo de bienes de que se trate, el contribuyente resulta ser habitual en su enajenación. A ese fin será necesario considerar no sólo la frecuencia de las operaciones de venta, sino también el modo y oportunidad en que se produjo la adquisición de los bienes, la frecuencia de las compras, la modalidad de las ventas en cuanto a oportunidad y condiciones de pago, etc., la naturaleza de los bienes, la similitud de las operaciones con las que realizan quienes ejercen el comercio en esa línea, y demás circunstancias y aspectos pertinentes a cada caso.

Operaciones ajenas a la regla de la habitualidad

Art. 4, segundo párrafo, modif. por D.Leg. 972 (a partir del 1-1-09):

"En ningún caso se considerarán operaciones habituales ni se computarán para los efectos de este artículo:

- Las transferencias fiduciarias que conforme con lo previsto en el Artículo 14°-A de esta Ley, no constituyen enajenaciones.
- Las operaciones efectuadas en beneficio del contribuyente a través de patrimonios autónomos cuyos rendimientos individuales se establezcan en función de resultados colectivos, tales como Fondos Mutuos de Inversión en Valores, Fondos de Inversión, entre otros.
- Las enajenaciones de bienes cuando éstos hayan sido adquiridos por causa de muerte".

Cómputo de las pérdidas

Las pérdidas derivadas de la enajenación habitual de bienes son computables. Así resulta de lo previsto en el art. 1, segundo párrafo, numeral 3, de la Ley, el cual señala que el Impuesto a la Renta grava "los resultados" de la enajenación habitual de bienes.

No obstante, la ley establece una doble restricción: no son computables las pérdidas derivadas de la venta de valores adquiridos con beneficio tributario, hasta el límite de dicho beneficio (art. 44, inc. i), ni las de la venta de acciones y participaciones recibidas por reexpresión de capital como consecuencia del ajuste por inflación (art. 44, inc. p).

- La norma establece que "se presumirá que existe habitualidad...". En rigor no se trata de una presunción sino de la definición legal de la habitualidad en la enajenación de los bienes señalados.
- Agrega dicho párrafo que "Para esos fines tratándose de valores cotizados en bolsa, se entenderá como única operación la orden dada al Agente para comprar o vender un número determinado de valores, aun cuando el Agente, para cumplir el encargo, realice varias operaciones hasta completar el número de valores que su comitente desee comprar o vender".

1/4.2 ENAJENACIÓN NO HABITUAL DE BIENES (GANANCIAS DE CAPITAL)

Ganancias de capital

Las ganancias derivadas de la enajenación no habitual de bienes por personas naturales están comprendidas en la definición de "ganancias de capital", a las que el art. 1, inc.b) de la Ley señala entre los distintos tipos de beneficios gravados por el impuesto. A ese fin, según el art. 2 "constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital", los cuales, según el mismo dispositivo, son "aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa". De lo cual se deriva que toda ganancia obtenida en la enajenación de un bien por un sujeto que no realiza actividad empresarial es ganancia de capital (1).

Ahora bien, a pesar de su amplio alcance, la noción legal de ganancia de capital no comprende determinadas ganancias provenientes de la enajenación no empresarial de bienes. Se trata de las ganancias que el art. 1, 2º párrafo, de la Ley, incluye entre las provenientes de la explotación de una fuente. Son los casos de los resultados de la enajenación de inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para fines de la enajenación (num. 2 ii) y de la enajenación habitual de bienes (num. 3). Véanse al respecto las seccs. 1/4.3 y 1/4.1, respectivamente. Obsérvese que estos resultados están sujetos al régimen de la 3ª categoría, a diferencia de las ganancias de capital obtenidas por personas naturales, que son rentas de la 2ª categoría.

Ganancias provenientes de la enajenación no habitual de inmuebles

Las ganancias de capital provenientes de la enajenación no habitual de inmuebles están comprendidas en los alcances de las reglas generales de los arts. 1, inc. b) y 2 de la Ley, a que se ha hecho referencia en el rubro anterior. Sin embargo, tales ganancias sólo están gravadas si el inmueble enajenado fue a partir del 1-1-2004, según lo prevé la 1ª Disposición Final del D.Leg. 945. (9)

Sobre la inafectación de la ganancia de capital provenientes de la enajenación de la casa habitación ocupada por el enajenante, véase más abajo el rubro "Ganancias de capital no computables".

Enajenación no habituales que dan origen a ganancias de capital expresamente mencionadas en la Ley

El art. 2 menciona diversas operaciones de enajenación de bienes que dan origen a ganancias de capital (2). Los supuestos de enajenación señalados, pertinentes a personas naturales que no realizan actividad empresarial, son los que corresponden a los siguientes bienes:

- "...acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios" – inc. a) (3)
- "Bienes adquiridos en pago de operaciones habituales o para cancelar créditos provenientes de las mismas" - inc.b).

El ingreso proveniente de la enajenación del bien está vinculado a la actividad habitual en pago de la cual se recibió el bien. El ingreso computable está dado por la diferencia entre el precio recibido y el valor de adquisición del bien (que debió ser declarado como ingreso en el año de su adquisición).

- Bienes muebles cuya depreciación o amortización admite esta Ley" - inc. b), num.2.

El dispositivo es aplicable al caso de bienes muebles depreciables utilizados por los notarios y los otros profesionales que obtengan rentas de la 3ª categoría (quienes no actúan como empresas y que, por tanto, no estarían comprendidos en el numeral 4 del mismo inciso b).

- "Derecho de llave, marcas y similares" - inc.b), num.3.
- "Negocios o empresas" - inc. b), num.5

Bajo esta norma son computables los resultados de la transferencias de los derechos sobre una empresa unipersonal, cuyos activos y pasivos son transferidos como una universalidad.

Obsérvese que el ingreso obtenido por la enajenación de la empresa unipersonal no es computable para establecer los resultados de ésta. En ese sentido no puede considerarse derivado de una actividad empresarial, aun cuando al momento de la transferencia la empresa se encuentre en marcha. Se trata más bien del ingreso que obtiene el titular de la empresa al desprenderse de esa condición, esto es, al disponer de la empresa. Se trata pues de un ingreso ajeno a la actividad empresarial.

- Denuncios y concesiones" - inc.b), num. 6.
- "...bienes que, al cese de las actividades desarrolladas por empresas comprendidas en el inciso a) del Artículo 28, hubieran quedado en poder del titular de dichas empresas, siempre que la enajenación tenga lugar dentro de los dos (2) años contados desde la fecha en que se produjo el cese de actividades"- inc.c).

Segun el art.1, inc.b), del Rgto. esta norma "sólo es aplicable cuando la empresa que cesa sus actividades es una empresa unipersonal".

Ganancias de capital no computables

El último párrafo del art. 2º dispone que tratándose de una persona natural "que no genere renta de tercera categoría", no constituye "ganancia de capital gravable" el resultado de la enajenación de:

i) Inmuebles ocupados como casa habitacional del enajenamiento.(4)

ii) Bienes muebles, distintos a los señalados en el inciso a) de este artículo.

En relación con los alcances de esta disposición cabe señalar lo siguiente:

- Tratándose de personas naturales receptoras de rentas de la 3ª categoría(5) estará gravada inclusive la ganancia proveniente de los indicados bienes en tanto hayan formado (o hayan debido formar) parte de sus inventarios(6), pues en ese caso el ingreso obtenido es renta de la 3ª categoría.

Esta afirmación, que encuentra sustento en la letra del último párrafo del art.2 de la Ley, está corroborada con distinta formulación y sólo en parte por el art.1, inc.h), del Rgto.

Segun este dispositivo la empresa unipersonal "que enajena bienes de capital asignados a la explotación de su negocio, generará ganancia de capital que tributará de acuerdo a lo previsto en

el inc.d) del Artículo 28 de la Ley, salvo lo dispuesto por el primer párrafo del Artículo 1-A" del mismo Reglamento. Dado que este último señala lo que debe entenderse como casa habitación para efecto de la inafectación de la ganancia obtenida de su enajenación, se tiene que, segun el inc.h) del art.1 del Rgto. Estará gravada como renta de la tercera categoría cualquier ganancia obtenida por una empresa unipersonal al enajenar bienes de capital, sean estos muebles o inmuebles, salvo que, tratándose de inmuebles, el bien enajenado sea la casa habitación del titular de la empresa.

- El art. 1, inc. i), primer párrafo, del Rgto. prevé que las enajenaciones de bienes distintos a los valores mobiliarios a que se refiere el art. 2, inc. a), de la Ley, "que hayan sido adquiridos por causa de muerte, serán computables a efectos del Impuesto a la Renta", salvo que se trate del inmueble ocupado como casa habitación por el enajenante.

En lo que se refiere a la ganancia obtenida al enajenar bienes muebles distintos a los indicados valores mobiliarios, esta disposición reglamentaria está en clara contraposición con lo previsto en el art. 2, último párrafo, acápite ii), el cual, como puede apreciarse de su texto excluye del campo de aplicación del impuesto toda ganancia de capital obtenida al enajenar bienes muebles que no sean tales valores, sin distinguir su modo o causal de adquisición. En aplicación del principio de jerarquía de las normas, debe considerarse inaplicable la indicada previsión reglamentaria en cuanto concierne a los bienes muebles distintos a valores mobiliarios.

Cómputo de pérdidas

El art. 36, segundo párrafo, de la Ley, dispone que son computables "las pérdidas de capital originadas en la enajenación de inmuebles". Esta disposición sólo es aplicable si el correspondiente ingreso es computable como renta de 2ª categoría. (7) (8)

No hay régimen similar en la Ley para las pérdidas de capital derivadas de la enajenación no habitual de otros tipos de bienes. Entendemos ese silencio como negativo del cómputo tales pérdidas.

1. De la definición legal se desprende asimismo que una empresa también puede obtener ganancias de capital, en tanto los bienes enajenados no correspondan a su giro habitual. Este es el supuesto descrito en el art. 2, inc. b), numeral 4, de la Ley (véase la secc. 1/3).
2. Según ese dispositivo las operaciones que describe se encuentran "entre" las que generan ganancias de capital, lo que evidencia el carácter meramente ilustrativo de esa mención.
3. Téngase presente que las operaciones en estos valores están comprendidas en la exoneración del inc. l) del art. 19.
4. Sobre la definición de casa habitación, véase el art. 1-A del Rgto.
5. Conforme al art. 28 de la Ley es el caso de las siguientes personas: el titular de una empresa unipersonal (inc. e); los agentes mediadores de comercio, rematadores, martilleros y quienes realicen actividad similar (inc. b); los notarios (inc. c); los que ejercen en asociación una profesión, arte u oficio (inc. f).
6. Inventarios que han estado registrados o han debido estarlo en el Libro de Inventarios y Balances, que tales personas deben llevar según el art. 65 de la Ley.
7. Si el ingreso fuera renta de la 3ª categoría serían aplicables las reglas del art. 50. Véase la secc. 8/1.

8. El art. 49, último párrafo, regula las compensaciones de estas pérdidas. Véase la secc. 5/3.

9. Esta disposición ha sido reglamentada como sigue por el D.S. 086-2004-EF de 2-7-04, 1ª Disp. Transitoria:

"1.No estará gravada con el Impuesto la enajenación de inmuebles cuya adquisición se haya realizado con anterioridad al 1-1-2004, a título oneroso o gratuito, mediante documento de fecha cierta.

ese dispositivo las operaciones que describe se encuentran "entre" las que generan ganancias de capital, lo que evidencia el carácter meramente ilustrativo de esa mención.

2. Tratándose de sucesiones indivisas a que se refiere el primer párrafo del Artículo 17 de la Ley, se reputará como fecha de adquisición de inmueble a la fecha de fallecimiento del causante.

3. En el caso de personas naturales a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 17 de la Ley, se considera como fecha de adquisición a la fecha en que se dicte la sucesión intestada o se inscriba el testamento en los Registros Públicos"

1/4.3 ENAJENACIÓN DE INMUEBLES ADQUIRIDOS CON ESE FIN

El art. 1, segundo párrafo, inc. 2(i), dispone que están incluidas en las rentas previstas en el inciso a) del mismo artículo, los resultados de la enajenación de "inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación".

El efecto de esta disposición es que los ingresos obtenidos por personas naturales (1) provenientes de la enajenación de los inmuebles aludidos, no son considerados ganancias de capital de la 2ª categoría, sino rentas de la 3ra. categoría, por aplicación del art. 28, inc. g), de la ley.

La RTF 8753-3-2001 de 30-10-01 se pronunció en un caso en el que una persona natural había adquirido de una sociedad un inmueble, el que, a los pocos días, vendió al doble de su precio de compra a una arrendadora financiera. En el contrato de venta a ésta se dejó constancia de que su intención era celebrar un contrato de arrendamiento financiero respecto del mismo inmueble con la vendedora original. Considerando que las circunstancias del caso permitían "concluir que al adquirir el inmueble, el recurrente (o sea, la persona natural) únicamente tuvo como finalidad transferirlo a un mayor valor", se resolvió que el ingreso obtenido en la venta a la arrendadora financiera era renta gravada.

1. Así como por sucesiones indivisas y sociedades conyugales que optaron tributar como tales.

1/5.1 INDEMNIZACIONES

Por aplicación del art. 3, inc.a) están gravadas las indemnizaciones obtenidas por personas naturales, "que no impliquen la reparación de un daño..."

Por su carácter resarcitorio resultan inafectas indemnizaciones como las siguientes:

- Las obtenidas por daños a la reputación profesional, artística, etc.
- Las que reparan el daño sufrido en un bien (aunque se trate de bienes cuya enajenación habría originado un ingreso computable), cualquiera sea su monto.

De otro lado, el art. 18, último párrafo, dispone la inafectación de las indemnizaciones obtenidas conforme a las disposiciones laborales (inc. A) y las que se originan por causa de muerte o incapacidad producida por accidentes o enfermedades (inc. b).

1/5.2 GANANCIAS DE OPERACIONES CON INSTRUMENTOS FINANCIEROS DERIVADOS

Art. 3, último párrafo, incorporado por D.Leg. 972 (vig. 1-1-09):

"También constituye renta gravada de una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, cualquier ganancia o ingreso que provenga de operaciones realizadas con instrumentos financieros derivados".

2/1 BASE JURISDICCIONAL

Art. 6:

Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.

En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

En la sección 2/2 se trata las normas que definen quiénes son personas domiciliadas, debiéndose entender por personas no domiciliadas todas aquellas que no están comprendidas en dichas normas.

Obsérvese que el concepto de renta de fuente peruana en la práctica interesa sobre todo para los pagos efectuados a no domiciliados, a fin de determinar si están afectos a la retención del impuesto.

2/2.1 PERSONAS NATURALES

a) Personas que se considera domiciliadas:

Conforme al art. 7 se considera domiciliadas en el país:

- Las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, de acuerdo con las normas del derecho común (inc. a). (1)
- Las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un período cualquiera de doce (12) meses (inc. b).
- Las personas que desempeñen en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales remunerados y que hayan sido designadas por el Sector Público Nacional (inc. c).

- Las sucesiones, cuando el causante, a la fecha de su fallecimiento, tuviera la condición de domiciliado con arreglo a las disposiciones de esta ley (inc. f).

b) Pérdida y adquisición de la calidad de domiciliado

El segundo párrafo(3) del art. 7 dispone lo siguiente:

Para efectos del Impuesto a la Renta, las personas naturales, con excepción de las comprendidas en el inciso c) de este artículo, perderán su condición de domiciliadas cuando adquieran la residencia en otro país y hayan salido del Perú, lo que deberá acreditarse de acuerdo a las reglas que para el efecto señale el Reglamento. En el supuesto que no pueda acreditarse la condición de residente en otro país, las personas naturales, exceptuando las mencionadas en el inciso c) de este artículo, mantendrán su condición de domiciliadas en tanto no permanezcan ausentes del país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un período cualquiera de doce (12) meses.(3)

Art. 4, inc. a), del Rgto:

1. La condición de residente en otro país se acreditará con la visa correspondiente o con contrato de trabajo por un plazo no menor de un año, visado por el Consulado Peruano o el que haga sus veces. Véase el numeral 2 de este inciso donde se establecen normas sobre: a) el cómputo del plazo de permanencia en el país y del plazo de ausencia; b) la pérdida de la condición de domiciliado.

Art. 7, penúltimo párrafo(3), de la Ley:

Los peruanos que hubieren perdido su condición de domiciliados la recobrarán en cuanto retornen al país, a menos que lo hagan en forma transitoria no permaneciendo en el país ciento ochenta y tres (183) días calendario o menos dentro de un período cualquiera de doce (12) meses.

Este párrafo precisa que el retorno al país en forma temporal no determina que los peruanos recobren su condición de domiciliados. El cambio de condición no se produce "en cuanto retornen al país", sino recién al año siguiente de dicho retorno, conforme dispone el art. 8 - véase el literal c) siguiente. (La excepción es el caso del peruano que retorna el 1º de enero).

Véase el art. 4, inc. a), numerales 4 y 5, del Rgto. sobre las sociedades conyugales y sucesiones indivisas.

c) La calidad de domiciliado rige por ejercicios completos - Excepción

El art. 8 establece como norma general que las personas naturales se consideran domiciliadas o no en el país según fuera su condición al principio de cada ejercicio. Precisa además que los cambios que se produzcan en el curso de un ejercicio sólo producen efectos a partir del ejercicio siguiente; vale decir; se tributa como domiciliado, o como no domiciliado, por ejercicios completos.

El mismo artículo establece como excepción el caso de las personas naturales que adquieren la residencia en otro país y pueden acreditarla (véase el literal b) anterior), caso en que la condición de domiciliado se pierde al salir del país. (2)

1. Art. 33 del Código Civil: "El domicilio se constituye por la residencia habitual de la persona en un lugar".

2. A continuación algunos ejemplos de las diversas situaciones que se pueden presentar:

- Una persona domiciliada que deja el país el 15 de agosto del año 1 y adquiere de inmediato la residencia (acreditándola) en otro país, pasa a ser no domiciliada el 16 de agosto.

- Una persona domiciliada que deja el país en el mes de agosto del año 1 sin poder acreditar la residencia en otro país, pasa a la condición de no domiciliado recién en el año 3.

- Un extranjero que llega al país el 15 de marzo del año 1 pasará a la condición de domiciliado en el año 2, si hasta el 31 de diciembre del año 2001 ha permanecido en el país más de 183 días; en caso contrario adquirirá la condición de domiciliado recién en el año 3, siempre y cuando permanezca en el país más de 183 días calendarios en un período de 12 meses, salvo que perciba exclusivamente rentas de 5ª categoría y opte por acogerse al tratamiento de personas domiciliadas, en cuyo caso se le considerará domiciliado a partir del ejercicio siguiente al de la fecha de comunicación al empleador del acogimiento a dicho tratamiento.

- Un peruano que retorna al país (con el fin de permanecer en él) el 15 de marzo del año 1, pasa a la condición de domiciliado en el año 2.

3. Párrafo sustituido por D.Leg. 970 (vig. 1-1-07).

2/2.2 PERSONAS JURÍDICAS

Conforme al art. 7 se considera domiciliadas en el país: (1)

- Las personas jurídicas constituidas en el país (inc. d).
- Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliado alcanza a

la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente en cuanto a su renta de fuente peruana (inc. e).

• Las empresas unipersonales, sociedades de hecho y entidades a que se refieren el tercer y cuarto párrafos del art. 14, constituidas o establecidas en el país (inc. h). Sobre el concepto de "establecimiento permanente", véase el art. 3 del Rgto.

El hecho de que conforme a este artículo las actividades de una empresa extranjera en el país se consideren como las de un establecimiento permanente determina únicamente que se adquiera la condición de domiciliado, vale decir, trae como consecuencia la obligación de llevar contabilidad y estar sujeto al régimen de la 3a categoría (Véase la sección 3/2). Aun sin tener establecimiento permanente en el país, la empresa extranjera puede estar sujeta al impuesto por su actividad en el país, cuestión que se determina por las normas señaladas en la sección 2/3.

1. Este artículo también hace referencia a los Bancos Multinacionales (inc. g). Sobre estos mismos Bancos véase el art. 5, inc. c), del Rgto.

2/3.1 RENTAS COMPRENDIDAS

Las normas que se tratan en esta sección conciernen tanto a las personas domiciliadas como las no domiciliadas. Respecto a estas últimas, véase el Cap. 10 donde se tratan las normas relativas a retención, deducciones, regalías, etc.

a) Norma general

Art. 9:

En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana:

Véanse los diversos incisos que especifican estas rentas. Aquí nos limitamos a reproducir los incisos e). i) y j) y a comentar sus alcances.

Respecto a las regalías que se mencionan en el inciso b), véase la sección 10/4.

e) Las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional. (1)

Conforme a este inciso, las remuneraciones pagadas a personas no domiciliadas por servicios prestados íntegramente en el exterior no se consideran rentas de fuente peruana y, por tanto, los pagos correspondientes no están sujetos a retención (excepto los casos previstos en los incs. i) y j) de este mismo artículo que se tratan más abajo). Sobre la aplicación de la norma similar del inc. c) del art. 10 del D.S. 287-68-HC se han pronunciado las RTF 12586 de 9-2-77 (servicios de comprobación de calidad de productos), 15116 de 10-5-79 (gestiones de venta en el extranjero) y 15585 de 7-12-79 (diversos conceptos). En el mismo sentido se pronunció la DGC en una consulta absuelta en febrero de 1970 respecto a los pagos por análisis de productos farmacéuticos (realizado en el extranjero).

Otro caso de servicio prestado íntegramente en el exterior es el de "agenciamiento de compras" que consiste en encontrar el mejor proveedor (en el extranjero).

En cambio, se ha considerado renta de fuente peruana la proveniente de un negocio de Simulcasting, el cual consiste en un sistema de apuestas celebradas en el país, sobre eventos internacionales – RTF 958-3-2003.

Véase la sección 10/4 donde se trata el concepto de "transmisión de conocimientos tecnológicos", distinguiéndose de la simple prestación de servicios desde el exterior.

Sobre el concepto de "actividad realizada en el país", es pertinente consultar el art. 3 del Rgto., referente al concepto de "establecimiento permanente" de empresas extranjeras, en cuanto la naturaleza del establecimiento permanente implica la realización de actividades en el país. Téngase presente, sin embargo, que puede haber actividad realizada en el país sin tener establecimiento permanente, como es el caso de las actividades a que se refiere la sección 10/3. Véase también el art. 28 del Rgto.

Véase el art. 11 de la Ley respecto a la actividad de exportación de bienes producidos o comprados en el país.

i) Las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet, o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.(7)

Véase el inc. b) del art. 4-A del Rgto. que incluye una larga lista de los servicios, "entre otros", que se consideran digitales.(2)

Al finalizar esta lista, se encuentran normas que definen cuándo el servicio digital "se utiliza económicamente, se usa o se consume en el país".(3)

El monto pagado por los servicios digitales a no domiciliados está sujeto a retención sin deducción alguna, pues se considera una renta de la 3ª categoría (conforme al inc. g) del art. 28).

j) La obtenida por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país.

El término "asistencia técnica" se suele utilizar como sinónimo de los "servicios técnicos" (que hasta el 31-12-03 estuvieron sujetos al régimen de renta neta presunta para las actividades internacionales que se trata en la sección 10/3).(4)

En el art. 4-A del Rgto., inc. c), se define la "asistencia técnica" y se mencionan las actividades y los servicios comprendidos y los no comprendidos.(5) Asimismo, se encuentran normas referentes a la "utilización económica en el país".(6)

El mismo inc. c) del art. 4-A dispone que los ingresos brutos no incluyen "los gastos asumidos por el contratante domiciliado por concepto de pasajes fuera y dentro del país y de viáticos en el país". Véase también el art. 20, inc. c), numeral 2, del Rgto.

Véase nuestro Manual en Línea, Impuesto a la Renta, Apéndice de Comentarios - 2/3.1 Actividades comprendidas como asistencia técnica.

El monto pagado por asistencia técnica a personas jurídicas no domiciliadas está sujeto a retención sin deducción alguna, por ser una renta de la 3ª categoría. Cuando la asistencia técnica es prestada por una persona natural, se considera una actividad de la 4ª categoría (según el Informe 179-2007-SUNAT), en cuyo caso se aplica la tasa de 30% sobre el 80% del importe pagado.

b) Normas especiales

Véase el art. 10 de la Ley.

1. Obsérvese que constituye renta de fuente peruana la proveniente de una actividad realizada en el país, aun cuando el pago provenga del extranjero (Ejemplo: los honorarios pagados por una compañía extranjera a una firma del país, por servicios prestados en el mismo). A la inversa, hay pagos realizados al extranjero que no constituyen rentas de fuente peruana, por corresponder a actividades realizadas en el extranjero (véase mas abajo). Asimismo pueden haber rentas de fuente peruana en el caso de simples pagos efectuados en el extranjero, sin remesa desde el país (Ejemplo: la casa matriz de una compañía petrolera que opera en el país efectúa pagos a una compañía no domiciliada por servicios de exploración prestados en el país).

Vale decir, la fuente de la renta es independiente del origen del pago.

2. Esta enumeración nos motiva las siguientes observaciones:

- Incluye el "Acceso electrónico a servicios de consultoría" que se define así:

abogados, médicos, etc.) a través del correo electrónico, video conferencia u otro medio remoto de comunicación". Se entiende que este servicio está comprendido sólo cuando se provee "mediante acceso en línea".

- No era necesaria esta larga lista, puesto que pueden haber otros servicios comprendidos. Lo determinante es que se encuentran a disposición del usuario "mediante acceso en línea".

3. Es difícil imaginar un servicio digital que no se utilice en el país, y por tanto, consideramos que las normas reglamentarias en esta materia son inócuas (a diferencia de las normas similares que rigen para la asistencia técnica - véase la nota 1 de la pág.sig.)

4. Desde el 1-1-05 la asistencia técnica prestada por persona jurídicas no domiciliadas está gravada con la tasa de 15% (art.56, inc. f). En la sección 10/4.2, acápite 3 se encuentran comentarios referentes a la distinción entre los servicios técnicos y la transmisión de conocimientos (Know how – gravada con la tasa de 30%). Los comentarios mencionados son pertinentes para los "servicios técnicos" prestados hasta el 31-12-03 y para la "asistencia técnica" prestada desde el 1-1-05. Obsérvese que la tasa reducida de 15% sólo alcanza a la asistencia técnica prestada por personas jurídicas; tratándose de personas naturales les es aplicable la tasa de 30% (art. 54).

5. En este inciso se expresa que la asistencia técnica comprende los servicios por el cual el prestador utiliza "sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados". Tal como se destaca arriba, entre los tratadistas y en la legislación comparada el término "asistencia técnica" se suele utilizar como sinónimo de "servicios técnicos", y excluye la transmisión de conocimientos. Por tanto, es incorrecta la mención de "con el objeto de proporcionar conocimientos especializados" en la definición recién transcrita. Tan es así, que en el mismo inc. c) al señalar los conceptos que no se consideran

asistencia técnica, en el numeral IV se incluyen "Las actividades que se desarrollan a fin de suministrar las informaciones relativas a la experiencia industrial, comercial, y científica a los que se refieren los Artículos 27 de la Ley y 16".

6. Conforme al numeral 1 del penúltimo párrafo del inc. c) del art. 4-A del Reglamento ello sucede cuando "sirve para el desarrollo de las actividades" de personas domiciliadas y "se presume" que la asistencia técnica es utilizada en el país cuando la contraprestación por la misma es considerada como gasto o costo del contribuyente.

Esta norma reglamentaria desvirtúa, deja sin efecto alguno, la norma de la Ley que pretende limitar los alcances de la asistencia técnica que resulta gravable, pues es obvio que cualquier pago al exterior por servicios prestados a la empresa sirve para el desarrollo de sus actividades y será considerado como gasto o costo. En otras palabras, cualquier pago por asistencia técnica que sea deducible es renta de fuente peruana, según el Reglamento. Esa no es la regla de la ley. Opinamos, por tanto, que esta norma reglamentaria no debe ser aplicada y que, en vez de la misma, procede aplicar por analogía el criterio que rige para la norma del IGV referente a la "utilización de servicios en el país" – véase al respecto los 3 primeros párrafos de la pág. 8.2 del manual "Impuestos a las Ventas".

7. Con la modificación dispuesta por el D. Leg. 970 (vig. 1-1-07). El texto anterior sólo se refería a los servicios digitales "prestados a través del Internet, cuando el servicio ...".

2/3.2 ACTIVIDADES QUE SE REALIZAN PARTE EN EL PAÍS Y PARTE EN EL EXTRANJERO

Art. 12, párrafo primero:

Se presume de pleno derecho que las rentas netas obtenidas por contribuyentes domiciliados en el exterior a raíz de actividades que se llevan a cabo parte en el país y parte en el extranjero, son iguales a los importes que resulten de aplicar sobre los ingresos brutos provenientes de las mismas, los porcentajes que establece el artículo 48. (1)

En la sección 10/3 se trata las disposiciones del art. 48 que señalan las actividades comprendidas y los porcentajes aplicables para determinar la renta neta.

Art. 12, tercer párrafo.

Cuando dichas actividades sean desarrolladas por contribuyentes domiciliados en el país, se presume de pleno derecho que la renta obtenida es íntegramente de fuente peruana, excepto en el caso de sucursales o establecimientos permanentes en el país de sucursales, agencias, o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el extranjero, cuyas rentas se determinarán según el procedimiento establecido en el primer párrafo de este artículo.

Véase el art. 28 del Rgto. donde se encuentran disposiciones que cubren el caso de los contratos "llave en mano".

1. Las actividades desarrolladas por no domiciliados que se llevan a cabo en el país y que no se encuentran comprendidos en el art. 48, están sujetas al impuesto conforme a las normas sobre retención señaladas en la sección 10/2.

2/4.1 CONVENIO ENTRE LOS PAISES DE LA COMUNIDAD ANDINA

El texto de este convenio (denominada Decisión) se reproduce en el Apéndice (1). La referida Decisión recoge el principio general del gravamen en la fuente, que está enunciado en su art. 3 como sigue: "Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión".

En los artículos siguientes de la Decisión se precisa el concepto de fuente productora para diversas clases de renta, y se señalan los casos de excepción (véanse los art. 8, 9 y 10).

El efecto práctico de la Decisión, como norma de excepción a la regla jurisdiccional señalada en la sección 2/1, consiste principalmente en que las personas domiciliadas en el Perú no tributan sobre:

- Las rentas obtenidas por la prestación de servicios personales, o el ejercicio de actividades profesionales y de asistencia técnica, en los demás países del Pacto Andino.
- Rentas tales como intereses, regalías y alquileres provenientes de los demás países del Pacto Andino.

Respecto a las personas no domiciliadas, cabe remarcar que las empresas de transporte de los demás países miembros no están sujetas al impuesto en el Perú.

Téngase presente además lo dispuesto por el art. 18 sobre el tratamiento no discriminatorio de las personas domiciliadas en los demás países miembros (respecto de las personas domiciliadas en el país).

1. La decisión 578 entró en vigencia el 1-1-05. Con anterioridad rigió el Convenio aprobado por D.L. 19535 de 19-9-72, que no difiere sustancialmente del nuevo régimen de la Decisión 578.

2/4.2 OTROS CONVENIOS

(1)

Convenio con Canadá: Según lo ha publicado El Peruano (27-3-03) el convenio del rubro ha entrado en vigor el 17 de febrero de 2003, conforme a la comunicación cursada por el Ministerio de Relaciones Exteriores a ese diario mediante Oficio RE(GAB) N° 0-3-A/054 de 26-3-03.

Convenio con Chile: Según lo ha publicado El Peruano (10-12-03) este convenio ha entrado en vigor el 23-7-03 y el protocolo modificatorio el 17-11-03 para ambos países, conforme a la comunicación efectuada por el Ministerio de Relaciones Exteriores a ese diario mediante Oficios RE (GAB) N° 0-3-A/228 y Oficio RE (GAB) N° 229. Cabe precisar que conforme al art. 29 del referido Convenio las disposiciones de carácter tributario comenzarán a aplicarse, tanto en Chile como en Perú, a partir del 1 de enero del año calendario inmediatamente siguiente a aquel en que el convenio entró en vigor, vale decir, el 1 de enero de 2004.

1. Obsérvese que estos convenios, a diferencia del convenio de la sección anterior, se basan en el principio general del domicilio (admitiendo excepciones), según la práctica establecida mundialmente.

3/1 NORMA GENERAL - INTRODUCCIÓN

El art. 14 establece en su primer párrafo que "Son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. También se considerarán contribuyentes a las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista en el artículo 16 de esta Ley".

El segundo párrafo del mismo art. 14 señala cuáles son las que se considera personas jurídicas.

De otro lado, debe destacarse que para las personas domiciliadas hay dos regímenes distintos de tributación:

- El régimen de las rentas de la 3a categoría - véase la sección 3/2.
- El régimen de las personas naturales, por su renta de las demás categorías - véase la sección 5/1.

Las personas naturales (y las sucesiones indivisas y sociedades conyugales) pueden ser contribuyentes bajo ambos regímenes a la vez, o sea, pueden tener calidad dual de contribuyentes.

Las personas jurídicas y las asociaciones de hecho de "profesionales y similares" sólo son contribuyentes bajo el régimen de la 3a categoría.

Aparte de ello, hay la tasa de 4.1% que grava los dividendos y otras distribuciones de utilidad (que se trata en el Anexo A).

3/2 RÉGIMEN DE LA 3A CATEGORÍA

Conforme al art. 28, están sujetas a este régimen:

- Las personas jurídicas (que comprenden todas las sociedades y las empresas individuales de responsabilidad limitada). (1)
- También están comprendidas a partir del 1-1-99 "Las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423° de la Ley General de Sociedades; la comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes." – nuevo inc. k) del art. 14 incorporado por Ley 27034. (2) (3)
- Las asociaciones de hecho que ejercen cualquier profesión, arte, ciencia u oficio.
- Las personas naturales (o sucesiones indivisas o sociedades conyugales) que desarrollan las actividades empresariales descritas en su inc a), o las de agentes mediadores de comercio y otros a que se refiere su inc. b), o la actividad notarial.
- Las instituciones educativas particulares. (4)

Los contribuyentes de la 3a categoría están sujetos a la tasa que se señalan en la sección 11/1 sobre sus utilidades. (5)

Las normas correspondientes a la determinación de la utilidad imponible se encuentran tratadas en los Capítulos 6 y 7. (6)

También son contribuyentes de la 3a categoría las personas naturales por "el resultado de la enajenación de bienes en los casos contemplados en los artículos 3 y 4 de esta Ley" - véase al respecto la sección 8/4.

El penúltimo párrafo del art. 14 dispone que "las rentas de las empresas unipersonales se atribuirán al titular, quien determinará y pagará el Impuesto por dichas rentas, en forma independiente, conforme a las reglas aplicables para las personas jurídicas". (7) El tercer párrafo del art. 79 dispone que "La persona natural, titular de dos o más empresas unipersonales, deberá consolidar las operaciones de estas empresas para efectos de la declaración y pago mensual y anual del impuesto".

El último párrafo del art. 14 (modificado por Ley 27034, vigente a partir del 1-1-9) dispone que "En el caso de las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423° de la Ley General de Sociedades, excepto aquellas que adquieren tal condición por incurrir en las causales previstas en los numerales 5 y 6 de dicho artículo; comunidad de bienes; joint ventures, consorcio y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que integran o que sean parte contratante".

En el mismo sentido véase lo dispuesto por el art. 29.

Véase la sección 8/3.2, donde se trata el régimen de las asociaciones en participación y de los joint ventures.

1. También están comprendidas por el art. 14 las cooperativas, empresas de propiedad social, empresas estatales, sociedades agrícolas de interés social, y las sucursales de empresas extranjeras.

No están comprendidas en el art. 14 las empresas comunales y las multicomunales a que se refiere la Ley General de Comunidades Campesinas - RTF 252-2-2001.

2. Véase el art. 65 (párrafos tercero, cuarto y quinto) que señala, en principio, la obligación de llevar contabilidad independiente de las entidades arriba mencionadas "perceptoras de renta de tercera categoría", y luego establece las situaciones en que no rige dicha obligación tratándose de los contratos de colaboración empresarial.

3. La comunidad de bienes se considera personas jurídicas cuando lleva contabilidad independiente, esto es, cuando obtiene rentas de la 3ª categoría.

Las comunidades de bienes que obtienen rentas de la 1ª o la 2ª categoría se rigen por lo dispuesto en el último párrafo del art. 14. Véase más abajo.

4. Con la modificación del art. 28 dispuesta por el D.Leg. 882, vigente a partir del 1-1-97. Se trata de las instituciones con finalidad lucrativa. Las instituciones educativas sin fines de lucro están exentas si cumplen los requisitos señalados por el inc. b) del art. 19. Sobre el beneficio de reinversión y otros aspectos tributarios, véase la sección 15/5 y el D.S. 47-97-EF.

5. Además, en el caso de las personas jurídicas es aplicable a la distribución de utilidades (a partir del 2003) el impuesto de 4.1% que se trata en el Anexo A.

6. Estos capítulos se refieren a las empresas. Las asociaciones de hecho de profesionales y los notarios no constituyen propiamente empresas, pero les son aplicables estas normas en lo pertinente.

7. Debe entenderse que se refiere a "las reglas aplicables a las personas Jurídicas que perciban rentas de la 3ª categoría", pues no hay reglas específicas para personas jurídicas.

3/3 SOCIEDAD CONYUGAL

Art. 16:

"En el caso de sociedades conyugales, las rentas que obtenga cada cónyuge serán declaradas independientemente por cada uno de ellos. Las rentas producidas por bienes comunes serán atribuidas, por igual, a cada uno de los cónyuges; sin embargo, éstos podrán optar por atribuirles a uno sólo de ellos para efectos de la declaración y pago como sociedad conyugal.

Las rentas de los hijos menores de edad deberán ser acumuladas a las del cónyuge que obtenga mayor renta, o, de ser el caso, a la sociedad conyugal".

En el primer párrafo del art. 6 del Rgto. se dispone lo siguiente: "Las rentas de los hijos menores serán declaradas por el cónyuge que por mandato judicial ejerce la administración de dichas rentas". Lo dispuesto se aparta de lo establecido en el art. 16 de la Ley, y parece obedecer a un criterio práctico. Si uno de los cónyuges administra las rentas del menor por mandato judicial, es más justo que se atribuyan tales rentas a dicho cónyuge, y no al otro (en caso obtuviera mayor renta).

Respecto a la opción de declarar como sociedad conyugal, véase el tercer párrafo del art. 6 del Rgto. A continuación se comentan algunas de sus normas.

- El art. 16 establece esta opción para "las rentas producidas por bienes comunes", mientras que el art. 6 del Rgto. se refiere a "las rentas comunes producidas por los bienes propios y/o comunes". La inclusión de las rentas de los bienes propios por la norma reglamentaria puede considerarse como una facilidad para el contribuyente, pero de ninguna manera como una norma obligatoria. La opción se puede ejercer exclusivamente por las rentas de los bienes comunes, tal como señala el art. 16 de la Ley.

- Pese a la defectuosa redacción del inc. a), se llega a la conclusión que la opción debe ser ejercitada anualmente con el pago a cuenta correspondiente a enero. También debe cumplirse con el deber formal de comunicar a la SUNAT cuando los cónyuges deciden regresar al régimen de declaración y pago por separado (habiendo ejercitado la opción en el año anterior).

- En la declaración jurada anual del cónyuge a quien se atribuyen las rentas debe agregarse "Soc. Conyugal" a los apellidos y nombre de éste.

- Para los casos en que habiéndose ejercitado la opción se produjera posteriormente la separación de bienes, el inc. d) establece que la declaración y pago se efectuarán independientemente por las rentas que se generan a partir del mes siguiente; y establece además que "los pagos a cuenta efectuados durante la vigencia del régimen de sociedad conyugal se atribuirán a los cónyuges en función a la distribución de bienes y rentas resultantes de la separación".

De otro lado, el art. 49, inc. d), numeral 5, del mismo Rgto. establece que en estos casos deberá presentarse "una declaración jurada de la renta obtenida por la sociedad conyugal y por el cónyuge a quien se le hubiera atribuido la representación, por el período comprendido entre el inicio del ejercicio gravable y el mes en que se presente la comunicación a que se refiere el artículo 6. Dicha declaración será presentada en la misma oportunidad que las declaraciones que en forma separada deba formular cada cónyuge".

Si se entiende que esta declaración supone la liquidación del impuesto definitivo por el indicado período, esta norma se encuentra en contradicción con la del inc. d) del art. 6. La atribución de los pagos a cuenta a los cónyuges implica que éstos deben declarar las rentas del indicado período para la liquidación del impuesto definitivo a su cargo por todo el ejercicio anual.

Véase en la sección siguiente lo resuelto por RTF 16689 de 4-9-81 sobre las rentas de menores de edad copartícipes de una sucesión indivisa.

3/4 SUCESIONES POR CAUSA DE MUERTE

Art. 17:

"Las rentas de las sucesiones indivisas se reputarán, para los fines del impuesto, como de una persona natural, hasta el momento en que se dicte la declaratoria de herederos o se inscriba en los Registros Públicos el testamento.

Dictada la declaratoria de herederos o inscrito el testamento y por el período que transcurra hasta la fecha en que se adjudiquen judicial o extrajudicialmente los bienes que constituyen la masa hereditaria, el cónyuge supérstite, los herederos y los demás sucesores a título gratuito deberán incorporar a sus propias rentas la proporción que les corresponda en las rentas de la sucesión de acuerdo con su participación en el acervo sucesorio, excepto en los casos en que los legatarios deban computar las producidas por los bienes legados.

A partir de la fecha en que se adjudiquen judicial o extrajudicialmente los bienes que constituyen la masa hereditaria, cada uno de los herederos deberá computar las rentas producidas por los bienes que se les haya adjudicado."

El impuesto debe liquidarse en cabeza del causante sobre la renta que obtuvo en vida durante el ejercicio.

A partir del fallecimiento del causante la renta se imputa a la sucesión en el supuesto del primer párrafo del art. 17; o a los herederos, en los supuestos de los párrafos segundo y tercero.

Si el causante era casado, el impuesto de cargo de la sucesión sólo debe aplicarse sobre la renta de los bienes propios del causante, más el 50% de la renta de los gananciales - RTF 1180 de 1 2-4-65.

La renta de la sucesión indivisa, en la parte que corresponda a los hijos menores de la causante, debe acumularse a la del padre supérstite (en aplicación del art. 16 de la Ley), no procediendo que la sucesión tribute sobre la misma como persona natural. Tal es el criterio que seguía la Dirección General de Contribuciones y que fluye de la RTF 16689 de 4-9-81.

Esta resolución, recaída en un caso en que se discutía la aplicación del art.17 del D.S. 287-68-HC, que contenía norma idéntica a la del actual art. 17, resolvió que los menores no podían declarar por

separado su participación en la renta de la sucesión por cuanto conforme al inciso 8 del art. 398 del Código Civil (art. 423 en el C.C. vigente) es derecho del que ejerce la patria potestad hacer suyos los frutos de los hijos menores de 18 años.

La renta de la sucesión a ser declarada proporcionalmente por los herederos, es aquélla sobre la cual debería tributar la sucesión por haberse devengado a su favor o por haberla percibido, según la renta de que se trate. No interesa a ese fin que los herederos hayan percibido la renta o no.

En el caso resuelto por la RTF 720 de 23-7-64 se desestimó la alegación del heredero contribuyente de que no había percibido suma alguna de la sucesión por estar siendo cuestionadas las cuentas del albacea.

Véase la sección 8/5 sobre el caso de la empresa unipersonal cuyo dueño fallece y el negocio sigue siendo conducido por el cónyuge supérstite y la sucesión indivisa.

3/5 FIDEICOMISOS, PATRIMONIOS FIDEICOMETIDOS, FONDOS MUTUOS DE INVERSION EN VALORES Y FONDOS DE INVERSIÓN

Véanse las siguientes disposiciones de la Ley y del Reglamento:

- art. 14-A: Contribuyentes y responsables, y otros aspectos. Rgto., arts. 1, inc. j) y 5-A.
- art. 19, inc. l), numeral 3: Exoneraciones. Rgto., art. 9, incs. c), e) y f).
- art. 24, inc. h): renta de la 2ª categoría (Rgto., art. 13, inc. b), numerales 1 y 2.
- art. 28, inc. j), art. 73-B y art. 85, último párrafo, y Rgto., art. 54-A: rentas de la 3ª categoría.
- art. 29-A: atribución de rentas. Rgto., art. 18-A.
- art. 37, inc. y): Fideicomisos (pérdidas). Rgto., art. 21, inc. t).
- art. 71, inc. e): agente de retención. Rgto., art. 39-A.
- art. 125, inc. c), párrafo final: Patrimonios fideicometidos de Sociedades Titulizadoras.
- Declaración jurada anual: Rgto., art. 47, inc. h).

4/1 INTRODUCCIÓN

Los arts. 18 y 19 tratan de las exoneraciones permanentes que están destinadas a limitar los alcances del impuesto por razones de orden público o de justicia social, o en base a consideraciones de orden práctico.

Las normas de estos artículos se tratan en la sección 4/2.

En la sección 4/3 se hace referencia a otras disposiciones que establecen beneficios relacionados con el impuesto a la renta.

La 7a Disp. Final exige la mención expresa del impuesto a la renta en las leyes exoneratorias.

Véase el Anexo A respecto al impuesto que grava los dividendos y otras formas de distribución de utilidades.

4/2 INAFECTACIONES Y EXONERACIONES

El art. 18 dispone que no son sujetos pasivos del impuesto:

a) El Sector Público Nacional, con excepción de las empresas conformantes de la actividad empresarial del Estado.

Véase el art. 7 del Rgto. (1)

b) Derogado por D.Leg. 882. (2)

c) Las Fundaciones legalmente establecidas cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente alguno o varios de los siguientes fines: cultura, investigación superior, beneficencia, asistencia social y hospitalaria, y beneficios sociales para los servidores de las empresas; fines cuyo cumplimiento deberá acreditarse con arreglo a los dispositivos legales vigentes sobre la materia. (3)

d) Las entidades de auxilio mutuo. (3)

e) Las comunidades campesinas.

f) Las comunidades nativas.

De otro lado, conforme al último párrafo del art. 18, constituyen ingresos inafectos:

a) Las indemnizaciones previstas por las disposiciones laborales vigentes. (4)

b) Las indemnizaciones que se reciban por causa de muerte o incapacidad producidas por accidentes o enfermedades, sea que se originen en el régimen de seguridad social, en un contrato de seguro, en sentencia judicial, en transacciones o en cualquier otra forma, salvo lo previsto en el inciso b) del artículo 2.

c) Las compensaciones por tiempo de servicios, previstas por las disposiciones laborales vigentes. (5)

d) Las rentas vitalicias y las pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez. (5)

e) Los subsidios por incapacidad temporal, maternidad y lactancia. (15)

Rentas exoneradas

El art. 19 dispone que "están exonerados del impuesto hasta el 31 de diciembre del año 20011": (6)

a) Las rentas que las sociedades o instituciones religiosas destinen a la realización de sus fines específicos en el país. (3)

b) Las rentas de fundaciones afectas y de asociaciones sin fines de lucro cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente alguno o varios de los siguientes fines: beneficencia, asistencia social, educación, cultura, científica, artística, literaria, deportiva, política, gremiales, de vivienda; siempre que destinen sus rentas a sus fines específicos en el país; no la distribuyan, directa o indirectamente, entre los asociados y que en sus estatutos esté previsto que su patrimonio se destinará, en caso de disolución, a cualquiera de los fines contemplados en este inciso. (3) (7) (8)

c) Los intereses provenientes de créditos de fomento otorgados directamente o mediante proveedores o intermediarios financieros por organismos internacionales o instituciones gubernamentales extranjeras.

d) Las rentas de los inmuebles de propiedad de organismos internacionales que les sirvan de sede.

e) Las remuneraciones que perciban, por el ejercicio de su cargo en el país, los funcionarios y empleados considerados como tales dentro de la estructura organizacional de los gobiernos extranjeros, instituciones oficiales extranjeras y organismos internacionales, siempre que los convenios constitutivos así lo establezcan. (9)

f) Las rentas a que se refiere el inc. g) del art. 24. (10)

g) Derogado (ver ahora el art. 18).

h) Los intereses y demás ganancias provenientes de créditos concedidos al Sector Público Nacional, salvo los originados por los depósitos de encaje que realicen las instituciones de crédito. (11)

Véase el art. 9, inc. a), del Rgto.

i) Véase en el Apéndice el texto de este inciso, conforme al cual están exonerados los intereses y rendimientos correspondientes a depósitos en el sistema financiero nacional, diversos valores mobiliarios y los aportes voluntarios a las AFP. Véanse también los incs. b) y c) del art. 9 del Rgto. Obsérvese que la exoneración no alcanza a las ganancias de cambio (tratándose de los depósitos y valores en moneda extranjera).

j) Los ingresos brutos que perciben las representaciones deportivas nacionales de países extranjeros por sus actuaciones en el país. (12)

k) Las regalías por asesoramiento técnico, económico, financiero o de otra índole, prestado desde el exterior por entidades estatales u organismos internacionales.

l) Véase en el Apéndice el texto de este inciso, conforme al cual están exoneradas las "ganancias de capital" provenientes de operaciones con diversos valores - véase los comentarios al final de esta sección.

Véase además el art. 9, inc. d), del Rgto.

En aplicación de la 10ª Disp. Final del D.S. 134-2004-EF, la exoneración de la ganancia obtenida al enajenar valores inscritos en el Registro Público del Mercado de Valores a través de mecanismos centralizados de negociación, operará aún cuando el enajenante sea una empresa o una persona natural, cuyo giro comercial o actividad habitual, según el caso, sea la enajenación de tales valores.

ll) Los intereses y reajustes de capital provenientes de letras hipotecarias de acuerdo a la legislación de la materia.

m) Las Universidades Privadas constituidas bajo la forma jurídica a que se refiere el Artículo 6 de la Ley No 23733, en tanto cumplan con los requisitos que señala dicho dispositivo. (13)

n) Los ingresos brutos que perciben las representaciones de países extranjeros por los espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet y folclor, calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura, realizados en el país. (14)

ñ) Derogado (véase ahora el art. 18).

o) Los intereses que perciban o paguen las cooperativas de ahorro y crédito por las operaciones que realicen con sus socios. (13)

Sobre los beneficios correspondientes a los Fondos Mutuos de Inversión en Valores, véase el art. 9, inc. c), del Rgto.

Entidades obligadas a solicitar su inscripción en la SUNAT

Respecto a esta inscripción véase el art. 8, inc. b), del Rgto.

En esta disposición se precisa que la inscripción es declarativa y no constitutiva de derecho. Vale decir que la inscripción sólo pone de manifiesto el goce del derecho a la exoneración, la que depende exclusivamente del cumplimiento de los requisitos que fija el art. 19, inc. b), de la Ley. Lo

cual implica que la inscripción no es una carga sino un deber formal, cuyo incumplimiento configura la infracción prevista en el art. 173, inciso 1, del Código Tributario. Las entidades a que se refiere el primer párrafo del art. 18, no siendo contribuyentes del impuesto, no están obligadas a inscribirse en el Registro de Entidades Inafectas o Exoneradas - RTF 8669-5-2004.

Entidades de Cooperación Técnica Internacional: Véase el art. 19, inc. b).

Asociaciones de beneficencia, etc. (inc. b del art. 19)

Sobre las entidades comprendidas en esta exoneración, y los requisitos que deben reunir, véase la RTF 5433 de 23-7-70, Apéndice y la RTF 1253-3-96 de 13-8-96. Conforme a esta última RTF la actividad comercial está inafecta si la ganancia se destina a los fines de la asociación (criterio reiterado por la RTF 3237-3-2003).

No están comprendidos los comités (previstos en el art. 111 del Código Civil, mientras que las asociaciones están regidas por el art. 80 del mismo) – RTF 9165-4-01.

En la RTF 1521-5-2002 se expresa que si la persona jurídica promotora es una asociación civil comprendida en los alcances del inc. b) del art. 19 de la Ley del IR “el centro educativo promovido por ella gozará también de la exoneración del Impuesto a la Renta”.

La exoneración alcanza a las asociaciones constituidas en el extranjero, siempre que cumplan los requisitos establecidos en la norma referida – RTF 428-2-96 de 13-11-96.

Los estatutos de la entidad deben contemplar claramente la exclusividad de los fines señalados en el inc. b) del art. 19 – RTFs 1065-4-01, 2133-5-02 y 1893-1-2006.

Destino del patrimonio en caso de disolución: Para las asociaciones exoneradas, el inc. b) del art. 19 dispone como requisito que en sus estatutos esté previsto que en caso de disolución, el patrimonio se destinará a cualquiera de los fines contemplados en el referido inciso.

Al respecto, las siguientes RTFs (ambas precedentes de observancia obligatoria) han declarado que se cumple con el indicado requisito:

- La RTF 9825-4-2004 “cuando en sus estatutos se establece que en caso de disolución su patrimonio resultante se destinará a entidades con fines similares”.
- La RTF 899-4-2008 “cuando en los estatutos de las asociaciones sin fines de lucro no se ha establecido el destino de su patrimonio en caso de disolución, por ser de aplicación supletoria el artículo 98 del Código Civil”.

Se ha considerado como destinatario aceptable un Municipio (RTF 8736-5-01), el Ministerio de Educación (RTF 1521-5-02) y una junta o comisión de regantes o de canales (RTF 3018-4-02).

Véase el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia - 4/2 Registro de Entidades Exoneradas del IR - Actividad no comprendida.

En el caso resuelto por la RTF 4886-3-2003 la recurrente tenía señalado en su estatuto que se regiría por lo dispuesto en el D.S. 005-79-AA, el art. 136 del D.Ley 17752 “y con arreglo a la legislación común”. En la Resolución se expresa lo siguiente:

“Que al respecto el art. 98 del Código Civil señala que disuelta la asociación y concluida la liquidación, el haber neto resultante será entregado a las personas designadas en el estatuto, con exclusión de los asociados; de no ser ello posible, la Sala Civil de la Corte Superior respectiva ordenará su aplicación a fines análogos en interés de la comunidad, dándose preferencia a la provincia donde tuvo su sede la asociación;

Que no habiéndose designado en los estatutos a persona alguna cuyo favor deba entregarse el haber neto resultante de la liquidación, se tiene que en caso de disolución de la asociación el patrimonio pasará a ser de una institución que necesariamente tenga como objeto uno similar al de la recurrente”, lo que se ajusta a lo señalado por el inc. b) del art. 19. Se agrega que este criterio es concordante con el establecido por las RTF 117-5-2001 y 9263-5-2001.

En la RTF 571-4-2000 se expresa lo siguiente: “El concepto de remanente está referido al resultante del proceso de liquidación, en donde se ha efectuado previamente la cancelación de todos los créditos y pasivos, así como la liquidación de los bienes de la sociedad o asociación y es a ese remanente al que alude el inciso b) del art. 19 antes citado al tratar sobre el patrimonio a entregarse a los socios luego de la disolución”.

Asistencia social: En la RTF 2964-3-2004 se expresa lo siguiente: “Que este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las N°s. 03648-5-2002, 05051-5-2002, 05239-3-2002 y 00491-3-2004 del 5 de julio, 28 de agosto, 10 de setiembre de 2002 y 29 de enero de 2004, ha establecido que el concepto de asistencia social, si bien puede comprender ayuda o asistencia de carácter profesional, tendrá que ser prestada necesariamente a aquella persona o grupo de personas que

se encuentran en “estado de necesidad”, es decir, a quienes no están en condiciones de proveerse de dicha asistencia por sus propios medios económicos, esto es, ayuda profesional en forma gratuita”.

En el caso de un policlínico de la Iglesia Adventista, la RTF 3134-5-2004 se pronunció como sigue: “Que si bien la Administración señala que no se ha especificado que las actividades que la recurrente realiza son gratuitas, ello debe interpretarse dentro del contexto de sus fines esto es, el prestar asistencia social, que expresamente está señalado en el estatuto, por lo que no se requiere de tal especificación, sin perjuicio de lo cual si en la práctica se detecta el desarrollo de otras actividades que no se encuadran dentro de los fines estatutarios (esto es de asistencia social), se pueda objetar la exoneración”.

Véase el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia - 4/2 Concepto de “asistencia social”.

Fines gremiales: En la RTF 2964-3-2004 (citando como precedente la RTF 5039-5-2002) se expresa “las asociaciones con fines gremiales son las que tienen como objetivo principal la defensa mutua y el progreso de las actividades que desarrollan sus asociados, los cuales tienen una profesión, oficio o estado social común, por lo que en el presente caso igualmente no se cumple con tales fines, puesto que de los estatutos de la recurrente se aprecia que sus asociados no tienen la misma profesión, oficio o estado social común, al estar integrado por médicos, odontólogos y químicos farmacéuticos, incluyendo tanto nombrados como contratados, de diversos departamentos del país”.

En la RTF 2799-5-2005 se consideró aceptable una asociación que, según su estatuto, “su finalidad es representar, organizar, promover y defender los intereses de una colectividad de personas que tienen un estado social común, conformada por los titulares de acciones de inversión emitidas por y sus familiares, lo que encuadra en la definición de gremio antes descrita”. Véase el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia - 4/2 Alcances de la actividad gremial.

No se requiere cláusula expresa que especifique no distribución entre los asociados: En la RTF 3018-4-2002, y reiterando el criterio de la RTF 7853-3-2001, se expresa: “En cuanto a lo señalado por la Administración respecto a que la Escritura Pública de la Asociación debe contener una cláusula expresa que especifique que las rentas no se distribuirán directa o indirectamente entre los asociados, es del caso mencionar que tal obligación no se encuentra contenida ni en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su norma reglamentaria”. Y se agrega: “debiéndose mencionar asimismo, que el procedimiento N° 54 del Texto Único de Procedimientos Administrativos de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria denominado Inscripción en el Registro de entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, en concordancia con los dispositivos indicados, únicamente dispone que “las asociaciones sin fines de lucro estarán exoneradas siempre que no se distribuyan la renta directa o indirectamente entre los asociados...”, no considerándose como requisito su previsión expresa en los estatutos de la asociación”.

Sobre la “distribución de las rentas entre los asociados”, véase el comentario.

Juntas de propietarios: Las Juntas de Propietarios no tienen personería jurídica (16). Tampoco están obligadas a constituirse como asociaciones sin fines de lucro. En cuanto no son “personas jurídicas” no están obligadas a presentar la declaración jurada anual ni las declaraciones mensuales (se da por supuesto que no obtienen renta alguna).

1. Considerando que este artículo señala que no son contribuyentes las “Instituciones Públicas sectorialmente agrupadas o no” y que el art. 20 de la Constitución dispone que los colegios profesionales son instituciones autónomas con personería de derecho público, la RTF 1273-1-97 de 28-11-97 ha determinado que estos colegios no son contribuyentes del impuesto, criterio confirmado por la RTF 7394-1-2004 (de observancia obligatoria).

La Caja de Pensiones Militar y Policial no es empresa - RTF 3880-5-2006, que cita otras RTF sobre la misma Caja.

2. Este inciso comprendía “Las Universidades y los Centros Educativos y Culturales”. Las Universidades están ahora exoneradas conforme al inc. m) del art. 19; los centros educativos no lucrativos y los centros culturales pueden estar exonerados bajo las normas del inc. b) del art. 19.

3. Estas entidades deben solicitar su inscripción en la SUNAT. Véase el inc. b) del art. 8 del Rgto. y el comentario.

4. Véase el texto completo de este inciso en el Apéndice y véase también la sección 5/2.4.B2.

5. Incorporado por Ley 27356, vigente desde el 1-1-01.

6. Con la modificación dispuesta por Ley 29308.

7. Modificado por la D.Leg. 970 (vig. 1-1-07). Véase en el Apéndice, segundo párrafo de este inciso, referente a las entidades de cooperación técnica internacional.

8. Véase el comentario sobre las asociaciones comprendidas.

9. La exoneración no alcanza al personal que sea de nacionalidad peruana o extranjero residente, conforme a los numerales 2 y 3 del art. 37 de la Convención de Viena y el art. 102, inc. c), y art. 105, inc. b), del Rgto. de Inmunidades y Privilegios Diplomáticos – Informe 255-2002-SUNAT.

10. Vigente a partir del 1-1-97. El referido inc. g), se refiere a los beneficios y participaciones en seguros sobre la vida.

11. Están exonerados los intereses derivados de depósitos voluntarios que mantienen en el BCR las instituciones de crédito, como exceso de encaje legal, por cuanto tales depósitos tienen la naturaleza de "préstamos mercantiles" - RTF 22713 de 15-9-89 y 24046 de 12-3-91. La RTF 2410-4-96 de 15-11-96 se ha pronunciado en el mismo sentido sobre otros depósitos en el BCR, considerando que "los únicos intereses que no se encuentran comprendidos en la inafectación son los generados por los depósitos de encaje". La RTF 403-2-99 de 14-4-99 determinó que estaban comprendidos los intereses moratorios percibidos por los contratistas de obras públicas, bajo la exoneración idéntica contenida en el art. 18 inc. i) de la Ley del IR vigente en los años 1992 y 1993. En dicha resolución se señala que "de la normatividad no se distingue entre intereses moratorios, compensatorios y/o legales, ni intereses de préstamos y otros tipos de créditos".

12. Con la modificación de la Ley 27356, vigente a partir del 1-1-01. Véase el inc. c) del art. 8 del Rgto. y la Res. 145-99/SUNAT. La calificación por el INC no determina la exoneración; debe tratarse además de un espectáculo del tipo establecido en este inciso - RTFs 125-5-2002, 4126-4-2003 y 643-4-2005.

13. Vigente a partir del 1-1-97 (D.Leg. 882, art. 19 y Quinta Disp. Final). Véase la nota 1 de la sección 15/5.

14. Con la modificación de la Ley 27356, vigente a partir del 1-1-01. Véase el inc. c) del art. 8 del Rgto. y la Res. 145-99/SUNAT.

15. Inciso incorporado por D.Leg. 970 (vig. 1-1-07).

16. Su representación procesal es ejercida por el Presidente de la Junta, conforme lo dispone la Ley 27157, art. 48, con el sólo nombramiento de la Directiva que conste en el libro de actas respectivo. El citado artículo dispone que para ejercer dicha representación "se requiere copia certificada por Notario del Acta de Sesión de Junta de Propietarios donde conste dicho nombramiento y que esté debidamente inscrita". Esta inscripción debe hacerse en el Registro de la Propiedad Inmueble.

4/3 BENEFICIOS OTORGADOS POR OTRAS LEYES

Se hace referencia en esta sección a los beneficios relacionados con el impuesto a la renta que mantienen su vigencia conforme al D. Leg. 618 (y al 625), así como los establecidos posteriormente. (1)

Véanse además los beneficios tratados en el Cap. 15 - Regímenes Promocionales

- Ley 23407, art. 71 y 4ª Disp. Trans. del D.Leg 618: Empresas Industriales de Zonas de Selva.

Hasta el 31-12-2000 es aplicable a estas empresas la exoneración prevista en el art. 71 de la Ley 23407, sin perjuicio del plazo límite de la misma fijado en el tercer párrafo de la 4ª Disp. Trans. del D. Leg. 618 (2) - Ley 27037, 4ª Disp. Compl., 1er. párrafo.

Las empresas industriales ubicadas en Zona de Selva (3) respecto de las cuales la exoneración venció el 31-12-98 y aquellas respecto de las cuales venza el 31-12-99 ó el 31-12-2000, aplicarán el impuesto con la tasa de 10% hasta el año 2010. La tasa será de 5% si se encuentran ubicadas en Loreto, Madre de Dios y los distritos de Iparia y Masisea de la Provincia de Coronel Portillo y las Provincias de Atalaya y Purús del Departamento de Ucayali - Ley 27034, 4ª Disp. Compl., 2º y 3er. párrafo, modif. por Ley 27158.

Gozan de la tasa reducida las empresas industriales que se dediquen a las actividades de procesamiento, transformación o manufactura de recursos naturales de origen agropecuario o pesquero proveniente de esa zona. Por decreto supremo refrendado por el Ministro del Sector correspondiente se establecerá la relación de esas actividades - Ley 27037, 4ª Disp. Compl., 4º párr., modif. por Ley 27158.

Las empresas industriales con convenios de estabilidad vigente hasta el 31-12-2000, pueden acogerse a los beneficios de la Ley de Amazonía siempre que renuncien a dicho convenio a más tardar el 31-12-99. La renuncia operará desde el 1-1-2000

- Rgto. de la Ley 27037 (D.S. 103-99-EF de 25-6-99), art.17.

- Ley 23407, art. 71 y 4ª Disp. Transitoria del D.Leg. 618: Empresas industriales de Zona de Frontera.
- Las empresas dedicadas al procesamiento, transformación o manufactura de recursos naturales de origen agropecuario o pesquero proveniente de la zona, aplicarán el Impuesto a la Renta con la tasa de 10% a partir de 1999, 2000 ó 2001, según que la exoneración acordada por el art. 71 de la Ley 23407 venza en 1998, 1999 ó 2000. Dicha tasa será de aplicación hasta el año 2010.
- Las actividades favorecidas se establecerán por decreto supremo refrendado por el Ministro del Sector correspondiente - Ley 27158. Dichas actividades están señaladas por el D.S. 196-99-EF (pub. 5-1-00). El ámbito de la zona de frontera está fijado por el D.S. 019-99-EF de 16-2-99, con la modificación del D.S. 040-99-EF de 26-3-99.
- D.Leg 650, 5ª Disp. Final: Intereses de depósito de CTS.
 - Ley 24062, art. 14, y D.Leg. 636, art. 16: Aporte al FOPEI es crédito contra el impuesto a la renta.
 - Ley 26221, arts. 48 a 53: Hidrocarburos. (La Ley 28176 incluye las plantas de procesamiento de gas natural); DD.SS. 032-95-EF y 147-2002-EF.
 - Ley 26413, art. 14 Ley 26564 y D.Leg 885, Ley 26881, Ley 27033, Ley 27217 y Ley 27445: Exoneran a los Productores agrarios cuyas ventas anuales no superan las 50 UIT (ejercicios 1995 - 2002). (4)
 - T.U.O. aprobado por D.S. 112-970EF de 29-8-97 y D.S. 23-96-ITINCI de 31-12-96, modificado por D.S. 5-97-ITINCI de 2-4-97 (CETICOS Ilo, Matarani, Tacna y Paíta); Ley 26953 de 21-5-98 (CETICOS Loreto).
 - Ley 26848, art. 32 a 36: Recursos geotérmicos.
 - Ley 26831, art. 4: Reexpedición al exterior de mercaderías extranjeras.
 - Ley 27460, art. 26 y Ley 28326: Acuicultura.
 - Ley 28086: Democratización del Libro; Rgto. aprobado por D.S. 008-2004-EF (pub. 19-5-04).
 - Ley 28864: Zona Económica Especial de Puno; D.S. 050-2007-EF.
 - Ley 29165, art. 3: Regalías por derechos de autor. (5)
- Alcances del art. VIII del Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado Peruano:
- El art. VIII de este acuerdo, según el cual las asignaciones personales que perciben los miembros de la Iglesia no tienen carácter de sueldos ni de honorarios y, por tanto, no constituyen renta sujeta a tributación, "se refiere a las dotaciones o cantidades que se destinan a la asistencia de las personas que son parte de la Iglesia Católica en el Perú y que son pagadas en razón de dicha condición". Por ende, no comprende las retribuciones que perciban los miembros de la Iglesia Católica por la "prestación de servicios o del desarrollo de actividades inclusive distintas de las de carácter religioso".
- La RTF 9050-5-2004 de 19-11-04 enunció el indicado criterio, en función del cual resolvió que las retribuciones abonadas a los sacerdotes miembros de una orden religiosa por la prestación de servicios de docencia estaban gravadas como rentas de la 5ª categoría.
1. Hablando de beneficios, téngase presente el régimen de donaciones que se trata en la sección 12/6, y las normas de depreciación acelerada señalada en la sección 6/5.4.
 2. En relación con el plazo de la exoneración acordada por el art. 71 de la Ley 23407, que fue fijado por la 4ª Disp. Trans. del D.Leg. 618 en un máximo de 10 años para las empresas constituidas hasta 1990 y en 5 años para las constituidas a partir de 1991, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha establecido que el beneficio se computa como sigue:
 - empresas constituidas antes de la entrada en vigor de la Ley 23407: el plazo se computa desde el 1-1-83 - RTF 909-1-96, 1175-1-96 y 1201-96, entre otras.
 - Empresas constituidas después de la entrada en vigor de la Ley 23407: el plazo se computa desde el año de constitución de la empresa - RTF 447-2-97.
- Véase el comentario sobre esta RTF.
3. Esta mesión debe entenderse hecha a las empresas industriales ubicadas en la Amazonía.
 4. Por D.S. 57-97 - EF se ha precisado que por efecto de esta exoneración son de aplicación las normas reglamentarias del D.S. 090-95- EF de 25-5-95. en éste se define "producto agrario" como "el que se dedica al cultivo de productos agrícolas". Véase también el D.S. 008-99-AG, 1ª Disp. Final.
 5. La exoneración no alcanza a las regalías que por derechos de autor se paguen a las empresas titulares de los derechos patrimoniales de autor, referidos a la reproducción y distribución

al público de la obra, cedidos de conformidad con el Decreto Legislativo N° 822 - Informe 62-2008-SUNAT.

/1 TRATAMIENTO DE LAS RENTAS

Rentas del trabajo y de fuente extranjera: Se denominan "rentas del trabajo" las rentas de la 4ª y 5ª categorías, cuya renta neta anual (conjunta, en su caso), después de las deducciones señaladas en la sección 5/3, está sujeta a la escala progresiva que se señala en la sección 11/1. También está sujeta a dicha escala (debiendo agregarse, de ser el caso, a la renta del trabajo) la renta de fuente extranjera, sin deducciones.

Las rentas de la 4ª categoría están sujetas a la retención del 10% como pago a cuenta (sección 12/5.3) y por las no sujetas el contribuyente debe abonar cuotas mensuales equivalentes al 10% de la renta bruta (sección 12/4.3). Las rentas de la 5ª categoría están sujetas a retención como pago a cuenta conforme a las normas señaladas en la sección 12/5.1.

Rentas del capital: Comprenden las rentas de la 1ª y 2ª categorías. La renta neta de cada categoría (después de la deducción de 20%) está sujeta a la tasa de 6.25%, salvo los dividendos y otras formas de distribución de utilidades, a los que se aplica la tasa de 4.1%.

El impuesto sobre las rentas de la 1ra. categoría debe abonarse directamente en la forma señalada en la sección 12/4.2a). El que grava las rentas de la 2ª categoría está sujeto a retención con carácter de pago definitivo, salvo el caso de la ganancia de capital obtenida al enajenar inmuebles, en que el pago debe ser realizado directamente por el contribuyente (sección 12/3).

Respecto a las rentas de fuente extranjera, véase la sección 5/5.

En el Capítulo 10 se trata el régimen correspondiente a las personas no domiciliadas.

Las normas sobre pago definitivo y declaraciones se encuentran en el Capítulo 12. En la sección 12/6 se trata el crédito por donaciones.

Téngase presente que las rentas mencionadas en cada categoría no agotan el concepto de renta imponible, que está precisado más bien por las disposiciones tratadas en el Cap. 1.

5/2.2 RENTAS DE LA 2A CATEGORÍA

De acuerdo al art. 24 son rentas de la 2a categoría:

a) Los intereses originados en la colocación de capitales, así como los incrementos o reajustes de capital, cualquiera sea su denominación o forma de pago, tales como los producidos por títulos, cédulas, debentures, bonos, garantías y créditos privilegiados o quirografarios en dinero o en valores.

El art. 26 dispone además lo siguiente:

"Cuando se efectúe cualquier pago a cuenta de capital e intereses, deberá determinarse la cantidad correspondiente de estos últimos, en el comprobante que expida el acreedor.

En todo caso, se considerará interés la diferencia entre la cantidad que reciba el deudor y la mayor suma que devuelva, en tanto no se acredite lo contrario".

Véase la sección 6/1.3 donde se trata las normas del art. 26 sobre presunción de intereses. (1)

Véase asimismo la sección 6/1.5 referente a los préstamos de dinero bajo el sistema de reajuste de capital.

b) Los intereses, excedentes y cualesquiera otros ingresos que reciban los socios de las cooperativas como retribución por sus capitales aportados, con excepción de los percibidos por socios de cooperativas de trabajo.

c) Las regalías.

El art. 27 da el concepto de "regalía". En la sección 10/4 se encuentran comentarios sobre este concepto.

d) El producto de la cesión definitiva o temporal de derechos de llave, marcas, patentes, regalías o similares.

e) Las rentas vitalicias.

f) Las sumas o derechos recibidos en pago de obligaciones de no hacer salvo que dichas obligaciones consistan en no ejercer actividades comprendidas en la tercera, cuarta o quinta categoría, en cuyo caso las rentas respectivas se incluirán en la categoría correspondiente.

g) La diferencia entre el valor actualizado de las primas o cuotas pagadas por los asegurados y las sumas que los aseguradores entreguen a aquéllos al cumplirse el plazo estipulado en los contratos dotes de seguro de vida y los beneficios y participaciones en seguros sobre la vida que obtengan los asegurados.

Están incluidos en estos pagos los llamados "dividendos para asegurados", provenientes de las ganancias logradas por la diferencia entre la mortalidad esperada y la efectivamente producida,

los cuales deben integrar la renta personal de los beneficiados conforme a la RCSC 1852 de 22-11-43.

h) (2) La atribución de utilidades, rentas o ganancias de capital, no comprendidas en el inc. j) del art. 28 de la Ley, provenientes de Fondos Mutuos de Inversión en Valores, Fondos de inversión, Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras, incluyendo las que resultan de la redención o rescate de valores mobiliarios emitidos directamente o a nombre de los citados fondos o patrimonios, y de Fideicomisarios bancarios.

Véase también el art. 13, inc. b) del Rgto.

i) (3) Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, con excepción de las sumas a que se refiere el inciso g) del Artículo 24-A de la Ley. (4)

j) (5) Las ganancias de capital.

Las principales ganancias que están comprendidas en la 2ª categoría son las obtenidas en la enajenación de inmuebles (que no hayan sido adquiridos con ese fin) y las acciones, siempre que no sea habitual. Véase la sección 1/4.2 sobre estas ganancias. (6)

El costo computable para determinar la ganancia se establece conforme a las normas del numeral 21.1 del art. 21, así como las del Rgto., art. 11, inc. a), num 2 y 3, e inc. b) num. 5, (ii), que incluyen el reajuste del costo de los inmuebles en función de los índices de corrección monetaria.

Personas cuyos ingresos provienen exclusivamente de enajenación de bienes a plazos – Régimen propio

En el art. 58 de la Ley (7) se encuentra un segundo párrafo (incorporado por el D.Leg. 945) que según el art. 31, inc. b), del Rgto. es de aplicación, exclusivamente, a los perceptores de renta de la 2ª categoría "cuyos ingresos provengan íntegramente de enajenaciones de bienes a plazos", y que dispone lo siguiente:

"Para determinar el monto del impuesto exigible en cada ejercicio gravable se dividirá el impuesto calculado sobre el íntegro de la operación entre el ingreso total de la enajenación y el resultado se multiplicará por los ingresos efectivamente percibidos en el ejercicio."

Véase el art. 11, inc. c), del Rgto. respecto al costo computable de los bienes para este efecto.

Conforme a la disposición arriba transcrita (y al art. 31 del Rgto.) se tienen las siguientes situaciones:

a) La de las personas que en el ejercicio obtienen exclusivamente ingresos por ventas a plazos: deben determinar el impuesto a su cargo aplicando las normas indicadas, y la deducción del 10% para efecto de la renta neta.

b) La de las personas que además perciban ingresos distintos (de la 1ª, 2ª, 4ª o 5ª categorías): deben determinar la ganancia que corresponde al ingreso percibido en el ejercicio por la venta a plazos, deducir el 10% respectivo, y agregar este monto a sus demás rentas netas para efecto de determinar el impuesto a su cargo por el ejercicio.

Si las personas que en un ejercicio se encontraron en la situación a) en un ejercicio posterior pasan a estar en la situación b), el ingreso por la venta a plazos está sujeto al régimen descrito en b). Lo lógico es que se determine un solo impuesto por el ejercicio.

Rentas de Operaciones de Reporte y Pactos de Recompra

Conforme a la 3ra. Disp. Final del D.Leg. 979 (vig. 1-1-08):

- Las operaciones de reporte o los pactos de recompra definidas en el Reglamento de Operaciones de Reporte y Pactos de Recompra aprobado por Res. SBS N° 1067-2005, o norma que lo sustituya, generan rentas de naturaleza similar a un interés y son renta gravada para el reportante o adquirente.

- Los intereses provenientes de los valores subyacentes durante la operación de reporte o el pacto de recompra, constituyen renta gravada del reportado o transferente.

1. No se trata en dicha sección el cuarto párrafo del art. 26 que dispone lo siguiente:

"En los casos de enajenación a plazos de bienes o derechos cuyos beneficios no estén sujetos al impuesto a la renta, se presumirá que el saldo de precio contiene un interés gravado, que se establecerá según lo dispuesto en este artículo y se considerará percibido dicho interés a medida que opera la percepción de las cuotas pagadas para cancelar el saldo".

2. Inciso modificado por D. Leg. 945 (vig. 1-1-04).

3. Inciso incorporado por la Ley 27804.

4. Los dividendos y demás formas de distribución de utilidades no integran la renta neta global. Por ello su caracterización como renta de la 2ª categoría es impropia. La categorización de las rentas es un recurso de técnica legislativa que permite adecuar las normas sobre determinación de la renta neta y su imputación al ejercicio, a la índole de la renta según su fuente. Las normas sobre tales

aspectos correspondientes a las rentas de la 2ª categoría no son de aplicación a los dividendos y demás distribuciones de utilidades. El Impuesto aplicable a estos conceptos de renta tiene normas específicas en cuanto al monto sobre el que se aplica y el momento en que se devenga - véase el anexo A.

5. Inciso incorporado por D.Leg. 945 (vig. 1-1-04).

6. Tengase presente que no está gravada la enajenación de inmuebles adquiridos antes del 1-1-04 (1ª Disp. Final del D.Leg. 945). Y tampoco lo está la del inmueble ocupado como casa-habitación del enajenante (art. 2, último párrafo, numeral i). Los inmuebles comprendidos pueden ser los que se han tenido arrendados (como renta, según la expresión común).

7. El art. 58 estableció (desde hace muchos años), en lo que es ahora su primer párrafo, la posibilidad para las empresas de diferir la ganancia en las ventas a plazos, apartándose de las normas de lo devengado que rigen para la 3ª categoría. Dado que las rentas de 2ª categoría se rigen por lo percibido, no tiene sentido el diferimiento para estas rentas.

A) EN GENERAL

Art. 33:

Son rentas de cuarta categoría las obtenidas por:

a) El ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría. (1)

b) El desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, incluyendo el desempeño de las funciones del regidor municipal o consejero regional, por las cuales perciban dietas. (4)

En general, las remuneraciones por servicios personales corresponden a la 4ª o a la 5ª categoría. Se consideran de la 5ª categoría las remuneraciones obtenidas por el trabajo en relación de dependencia y las obtenidas por la prestación de servicios sin relación de dependencia en determinados supuestos (véase la sección 5/2.4); por tanto, corresponden a la 4ª categoría las retribuciones por cualquier servicio o "actividad", según la terminología del inc. a), prestado sin relación de dependencia, siempre que no esté expresamente incluido en la 3ª o 5ª categoría. Dicha actividad no presupone necesariamente un carácter técnico, ni su desempeño la realización de gastos, o la posesión de un título oficial o de un local abierto al público. (2)

En el literal b) de esta sección se examina la distinción entre rentas de 4ª y 5ª categoría, y en el literal c) se delimitan las rentas de la 4ª categoría vs. las de la 3ª categoría.

Cabe entender que los pagos por derechos de autor están considerados como rentas de la 2ª categoría, en aplicación de los incisos c) y d) del art. 24 (véase la sección 5/2.2). En igual situación estarían los pagos a intérpretes o ejecutantes bajo contratos de "cesión, edición y difusión de obras musicales". (3)

Funciones de director de empresas y "actividades similares" (inc. b)

Las dietas que perciben los regidores de las municipalidades en el ejercicio de su cargo constituyen rentas de la 4ª categoría - Directiva 7-95/SUNAT de 24-11-95.

En la misma se señala que "El criterio fundamental para considerar una renta dentro de la cuarta categoría es que ésta haya sido obtenida por actividades que guarden similitud con alguna de las señaladas expresamente" en el inc. b) del art. 33. Y a continuación señala la similitud que guardan las funciones de los regidores con las de los directores de empresas. Asimismo, señala que las funciones de los regidores "no suponen la existencia del elemento característico del contrato de trabajo, vale decir la subordinación o dependencia".

1. Véase la sección 3/2 sobre las asociaciones de profesionales.

2. La RTF 17029 de 5-3-82 se expresa lo siguiente:

"Que la deducción del 15% prevista para el primer procedimiento de deducciones, a que se refiere el artículo 40º del Decreto Supremo No 287-68-HC, no está vinculada al local en que desarrolla sus actividades el contribuyente ni, para que ella proceda, es necesario que exista local abierto al público". Téngase presente que en determinadas circunstancias el tener local propio o no puede ser importante para determinar si la actividad se desarrolla en relación de dependencia - véase al respecto la RTF 11611 en el literal b) de esta sección.

3. En la RTF 6229 del 20-4-71 se señalan las condiciones en que operan estos contratos, llegándose a la conclusión de que estas condiciones "se encuentran más próximas a un contrato de empresa que a la prestación de servicios".

4. Inciso sustituido por D.Leg. 979 (vig. 1-1-08).

B) RENTAS DE 4ª VS 5ª CATEGORÍA

Las rentas que provienen del ejercicio individual sin relación de dependencia, en principio deben ser consideradas rentas de la 4ª categoría; sin embargo, pueden calificar como rentas de la 5ª categoría si el servicio es prestado en lugar y horario designado por quien lo requiere y si el usuario proporciona los elementos de trabajo y asume los gastos que la prestación del servicio genera. Véase la sección 5/2.4A), numeral 2.

Si no se dan los supuestos antes mencionados y siempre que el servicio se preste sin relación de dependencia, la renta percibida será considerada renta de la 4ª categoría.

El elemento determinante para establecer si existe relación de dependencia es la subordinación. Véase más al respecto en la secc. 2/2.1 del Anexo B del Manual del IGV.

Así tenemos que un perceptor de rentas de la 4ª categoría no deja de serlo aunque preste sus servicios a un solo cliente en forma permanente y sin variación en los honorarios - Informe 95-2004-SUNAT de 9-6-04.

Tampoco permite presumir la existencia de una relación laboral:

- La regularidad en los pagos de las retribuciones - RTF 24646, 383-4-2000 y 157-2-2002.
- La denominación del contrato - RTF 232-5-2000 y 5507-2-2002.
- El que los servicios prestados guarden relación directa con actividades vinculadas al giro del negocio del que contrató - RTF 327-4-2000.
- La presencia de pagos semanales en el Libro de Caja - RTF 8366-4-2001.
- El que durante los meses de julio y diciembre, el trabajador perciba dos pagos por cantidades similares, pues nada impide que su pago responda a una liberalidad del usuario. Sin embargo como se verá más adelante, puede llegar a ser un indicio que aunado a otras pruebas permita establecer la existencia de vínculo laboral - RTF 9296-4-2001 de 21-11-01, 2397-5-2003 de 7-5-03, entre otras.
- La manifestación del trabajador en la que declara que su labor venía siendo dirigida por la empresa que lo contrató - RTF 2649-5-2006 de 18-5-06.

Son servicios de la 4ª categoría (y no de la 5ª) los de una persona contratada para prestar los servicios de comercialización, transporte y acarreo de mercaderías, en las actividades propias del giro del negocio de la empresa recurrente, pactándose expresamente que para prestación de dichos servicios, la persona en cuestión no tendría necesariamente que concurrir a la sede social de la recurrente, ni estaría sujeto a un horario de trabajo - RTF 6481-3-2002.

Pueden considerarse servicios de la 4ª categoría los de administración de inmuebles, en cuanto se prestan a varios propietarios en distintos inmuebles.

Locación de servicios en determinados supuestos

Véase la sección 5/2.4A, numeral 2.

Retribución de servicios prestados según contrato administrativo de servicios sujeto al D.Leg. 1057: La retribución por estos servicios es renta de cuarta categoría - Reglamento (aprob. por D.S. 075-2008-PCM, pub. 25-11-08), 7ma. Disp. Complement.

C) RENTAS DE 4ª VS 3ª CATEGORÍA

Dada la amplitud de lo dispuesto por el inc. a) del art. 33, la cuarta categoría comprende todas las rentas provenientes de servicios personales prestados sin relación de dependencia, excluyendo únicamente los servicios que corresponden a actividades de la 3ª categoría. (1)

Respecto de dicha exclusión procede tener en cuenta las siguientes normas del art. 28 (que señala las actividades generadoras de rentas de la 3ª categoría):

- La del inc. b) que menciona "la actividad de los agentes mediadores de comercio, rematadores y martilleros, y cualquier otra actividad similar". (2)
- La del inc. c) se refiere a los notarios.
- La del inc. f) que menciona "el ejercicio en asociación o sociedad civil" de cualquier profesión, etc. (3)
- Las de los incs. a) y d) que abarcan todo lo que es actividad empresarial. (4)

Con las normas vigentes sobre emisión de comprobantes de pago, la categoría de la renta en la práctica se define al momento de la emisión del comprobante. Si su actividad es de la 3ª categoría, el perceptor del ingreso emitirá facturas (con el consiguiente pago del IGV); si es de la 4ª categoría, emitirá recibos por honorarios profesionales

Comisionistas mercantiles: La noción de comisionista mercantil puede ser precisada como sigue:

- El comisionista mercantil realiza actos de comercio (ej. compra o venta de mercancías en cantidad o repetidamente) por cuenta de otro (comitente). Actúa en nombre propio o en representación del comitente.
- Es propio (característico) de su actividad recibir mercaderías, anticipar fondos, etc. Ello supone tener un local o establecimiento y una organización empresarial.

Como es de verse no es comisionista mercantil:

- el vendedor comisionista que trabaja para una empresa en exclusividad (es empleado).
- el vendedor comisionista libre (trabaja para dos o más). Presta servicios (locación de servicios). Toma pedidos. No vende (no realiza la compra venta), a diferencia del comisionista mercantil.
- el corredor de inmuebles que actúa sin organización empresarial. Presta servicios (locación de servicios). Pone en contacto a los contratantes.

Las actividades del vendedor comisionista libre y del corredor de inmuebles deben considerarse como de la 4a categoría.

Actividad de consultoría: En el caso resuelto por la RTF 5896-1-2002 de 11-10-02 la SUNAT había acotado al recurrente, en relación con un contrato celebrado con SEDAPAR para la elaboración del Plan Integral de los Servicios de Agua Potable y Desagüe de Castilla Alta, sosteniendo que los ingresos correspondientes constituirían ingresos de la 3ª categoría "toda vez que al haber contado con los servicios de otros profesionales para su realización, su actividad no califica como de cuarta categoría, pues no se trata del ejercicio individual de una profesión", sino de una actividad de carácter empresarial. El Tribunal dejó sin efecto la acotación, por las siguientes consideraciones, entre otras:

- Se cita el art. 2 de la Ley 23554, que regula los Servicios de Consultoría contratados por entidades del sector público o empresas estatales o mixtas, conforme a la cual los profesionales pueden actuar en forma individual, integrando sociedades mercantiles o, en asociaciones de profesionales.

- Se destaca que según el contrato en mención "el consultor se comprometía a trabajar con el personal asignado al servicio indicado en su propuesta, siendo dicho consultor, el profesional responsable del estudio, cuyas decisiones tendrían plena validez, no pudiendo ser enervadas por otra persona u autoridad. Asimismo en el contrato se estipulaba que el consultor debía contar como mínimo con un economista, un equipo de topografía - topógrafo, portamira -, un dibujante y un asistente de ingeniería.

- "Que de la documentación en referencia, se advierte que el recurrente ejerció su actividad profesional de ingeniero, individualmente, toda vez que el hecho de haber contado con la colaboración de las personas antes indicadas, no implica que el servicio haya sido realizado en forma asociada, pues éstas se encontraban bajo su dirección y responsabilidad".

Nota: En contraste con esta resolución se encuentra la RTF 8177-4-2001 de 28-9-01 que consideró como actividad de la 3ª categoría la correspondiente a un contrato de supervisión en controles ambientales y de seguridad, tomando en cuenta que "el recurrente señala que había pactado (y ello se puede observar en el contrato que obra en autos), la posibilidad de ser reemplazado por otra persona, bajo su dirección y responsabilidad, es decir, reconoce que el objeto de la prestación del servicio no fue su trabajo personal, por lo que los ingresos percibidos no califican como rentas de cuarta categoría".

Vale decir, el hecho de trabajar con otros, bajo la dirección y responsabilidad del contribuyente, no implica trabajar en forma asociada. El trabajo sigue siendo personal (y por tanto, la renta es de la 4ª categoría). Mas si se pacta que el servicio puede no ser prestado por el contribuyente sino por terceros, el servicio deja de ser personal (y, por ende, la renta es de la 3ª categoría), aun cuando éstos se encuentren bajo la dirección y responsabilidad del contribuyente.

1. Y los contemplados en el inc. e) del art. 33 - Véase la sección siguiente, 5/2.4 A , numeral 2.

2. El art.17 del Rgto. precisa que "Se considera agentes mediadores de comercio a los corredores de seguros y comisionistas mercantiles". Véase el comentario al final de este literal c).

3. Respecto al "ejercicio en asociación, téngase presente que el hecho de que varios profesionales compartan algunos gastos (como son los del local, teléfono, una recepcionista, etc.) no significa que existe una asociación entre ellos. No existe tal asociación mientras cada profesional tenga clientes propios y cobre separadamente por sus servicios.

4. Ante una consulta de la Asociación de Artistas Plásticos, mediante Oficio No 36-94/SUNAT de 7-4-94 se señala que "...son rentas de 4ta. categoría las percibidas por el ejercicio individual de una ciencia, arte, profesión u oficio.

Este vendría a ser el supuesto en que un cliente encargue la elaboración de una obra de arte determinada. Cuando los artistas venden sus obras por intermedio de las galerías de arte, están realizando exclusivamente una actividad comercial, comprendida bajo el régimen de la renta de la

3ra. categoría, esto es, la venta de bienes; dado que no existe encargo especial o contrato de clientes para el ejercicio de la actividad artística que la ley menciona.

D) EXPLOTACIONES COMERCIALES COMPLEMENTADAS CON ACTIVIDADES DE LA 4A CATEGORÍA

El último párrafo del art. 28 dispone que en los casos en que las actividades incluidas en la cuarta categoría se complementen con explotaciones comerciales o viceversa, el total de la renta que se obtenga se considerará comprendida en la 3ª categoría.

Vale decir:

- Un profesional puede obtener independientemente rentas de la 3a categoría derivadas de una actividad empresarial (como clínica, empresa constructora, etc.) y rentas de la 4a categoría derivadas de su actividad netamente profesional.

- Sin embargo, cuando en un trabajo o servicio específico interviene una empresa y además el profesional (en tanto que profesional) los ingresos de éste se consideran de la 3a categoría, esto es, ingresos de su empresa. Esta norma sólo es aplicable tratándose de empresas unipersonales y no en el caso que la empresa fuera una sociedad o una E.I.R

5/2.4 RENTAS DE LA 5TA CATEGORIA

A - Normas generales

1) Rentas de trabajo personal prestados en relación de dependencia

El primer párrafo del inc. a) del art. 34 incluye en las rentas de la 5a categoría la obtenida por concepto de:

El trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.

En el literal B se tratan los alcances del concepto "retribución por servicios personales", así como los pagos excluidos por disposición expresa.

Cabe remarcar que para ser consideradas como la 5ª categoría, las retribuciones deben ser obtenidas por servicios personales prestados en relación de dependencia. La relación de dependencia o, subordinación, es característica del contrato de trabajo (1). Obviamente, hay contrato de trabajo en todos los casos en que el servidor tienen derecho a beneficios sociales, pero también lo hay, o puede haberlo, en situaciones en que no hay derecho a tales beneficio (2)

Retribuciones de socios y titulares de empresas: Constituyen rentas de la 5ª categoría las retribuciones por servicios prestados en relación de dependencia percibidas por los socios y titulares a que se refiere el art. 20, inc. a), numeral 2, del Rgto.; no así, las percibidas por los dueños de empresas unipersonales, en virtud del cambio dispuesto en el art. 14, 3er. párrafo, de la Ley (la retribución del dueño forma parte de la renta de la 3ª categoría).

Prestación simultánea de servicios de la 4ª y la 5ª categoría a un mismo empleador: Los ingresos respectivos se consideran ambos de la 5ª categoría conforme al inc. f) del art. 34 (vig. 1-1-04). Véase además el inc. d) del art. 20 del Rgto., así como el inc. j) del art. 21 del mismo. Además, véase la 12ª Disp. Transit., numerales 1.2 y 2, del D.S. 134-2004-EF.

2) Rentas derivadas de la locación de servicios en determinados supuestos

El inc. e) del art. 34 considera como rentas de la 5ª categoría a "Los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda".

El inc. j) del art. 21 del Rgto. establece que las retribuciones a que se refiere este inciso deben consignarse en el Libro de Retenciones para efectos de la sustentación del gasto (véase la sección 6/6.7), no debiendo los perceptores de dichas retribuciones, otorgar comprobantes de pago por las mismas.(3) Obviamente, el registro en este Libro viene a sustituir el registro en el Libro de Planillas, y comprende todos los casos de "locación de servicios" en los que el prestador no tiene RUC ni emite recibos por honorarios, así como los casos en que no obstante que se emitieron dichos recibos, se dan las condiciones establecidas en el mencionado inc. e) del art. 34.

Según el art. 20, inc. b), del Rgto. la norma del art. 34, inc. e), "sólo es de aplicación para efecto del Impuesto a la Renta". (4)

Los supuestos que contempla el dispositivo transcrito son dos: 1) el de los servicios prestados en el lugar y horario designados por quien los requiere; y 2) el de aquéllos en los cuales el usuario proporciona los elementos de trabajo y cubre los gastos que el servicio demande.

El primer supuesto hace referencia a servicios que tienen ciertas características propias de un servicio prestado en relación de dependencia: ser cumplidos en el lugar y horario establecidos por el empleador. En tal caso está implícito que los gastos originados por el servicio corren por cuenta del empleador. Ello justifica considerar la retribución del servicio como renta de la 5ª categoría y no de la 4ª.

Este puede ser el caso de funcionarios de confianza de una empresa que a fin de evitar el pago de los tributos y contribuciones que inciden sobre los sueldos y remuneraciones complementarias, han salido de la planilla-previa carta de renuncia-y han celebrado un contrato de locación de servicios con la empresa, pretendiendo convertir así su remuneración en renta de la 4ª categoría, sin variar las características de su labor.

También puede ser el caso de profesionales que bajo los términos de una locación de servicios, prestan servicios en relación de subordinación, al cumplir aquéllos en lugar y horario designados por el "cliente" empleador. En el caso de tales profesionales la norma en comentario tiene, en cuanto a su supuesto de hecho, alcances similares a los del art. 134 del Reglamento de la ley anterior.

El segundo supuesto comprende servicios sin visos de dependencia, pero en los cuales el usuario asume los gastos derivados de su prestación. La constatación de ese hecho excluye a la retribución de la 4ª categoría.

Por ejemplo, sería éste el caso de un abogado contratado para atender un asunto legal en provincias, cuya retribución se pacta libre de todo gasto de viaje.

Por extensión pueden considerarse comprendidos en el art. 34, inc. e), otros pagos periódicos por servicios de personas a las que no suele registrarse en planilla (ej.: jardineros, personal de limpieza, etc.). Obviamente, no están comprendidos los pagos correspondientes a servicios de la 4ª categoría (incluyendo los servicios ocasionales de gasfiteros, electricistas, etc. que no se prestan en relación de dependencia) que están sujetos a la retención del 10%.

La jurisprudencia recaída bajo la ley anterior se pronunció sobre casos que bien pueden considerarse comprendidos ahora en la regla del art. 34, inc. e). Nótese que, en ausencia en la legislación anterior de una norma como la de ese artículo, en los casos a referir no le quedó a la jurisprudencia otro remedio que calificar a los servicios como prestados en relación de dependencia.

- En el caso de un asistente técnico, en el país, de una empresa extranjera, se puntualizó que los servicios eran prestados en relación de dependencia, ya que el recurrente debía prestar obligatoriamente asistencia técnica a las personas y en los lugares indicados por su principal.

- El contribuyente sostenía que las rentas eran de 4ª categoría por ser la representación técnica una especie de mandato. El Tribunal destacó que el contrato expresamente establecía que el nombramiento no conllevaba autorización para desarrollar actividad comercial en nombre de la empresa, ni para firmar documentos al respecto - RTF 15555 de 22-11-79.

- Tratándose de catedráticos no sujetos a dedicación exclusiva la RTF 15606 de 19-12-79 declaró que la relación entre la universidad y el catedrático es de carácter laboral. Destacó la obligación del catedrático de asistir al local de la universidad y su sujeción a un horario; así como la potestad de la universidad para dictar normas reglamentarias y medidas disciplinarias a las que debía sujetarse el docente y para fiscalizar la labor de éste mediante evaluación. Del mismo criterio fue la RTF 17062 de 24-3-82.

3) Ingresos de asociados de sociedades civiles o asociaciones profesionales

Conforme al art. 20, inc. b), del Rgto. están comprendidos en lo previsto en el inc. e) del art. 34 (y también constituyen rentas de la quinta categoría) "los ingresos que los asociados a las sociedades civiles o de hecho o miembros de asociaciones que ejerzan cualquier profesión, arte, ciencia u oficio, obtengan como retribución a su trabajo personal, siempre que no participen en la gestión de las referidas entidades. En este caso, dichas rentas son consideradas de quinta categoría aun en el caso en que no cumplan con los tres requisitos establecidos en el inciso e) del Artículo 34º de la Ley".

Estas retribuciones deben consignarse en el Libro de Retenciones (véase la sección 6/6.7) para efectos de la sustentación del gasto.

4) Otros pagos

Los incisos b), c) y d) del art. 34 comprenden como renta de la 5ª categoría a los pagos siguientes:

b) Rentas vitalicias y pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez (5), y cualquier otro ingreso que tenga su origen en el trabajo personal.

c) Las participaciones de los trabajadores, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustituciones de las mismas.

d) Los ingresos provenientes de cooperativas de trabajo que perciban los socios. Véase el art. 20, inc.a), numeral 2, del Rgto.

B- Retribución por servicios personales

1) Pagos comprendidos

La "retribución por servicios personales" a que alude el art. 34, inc. a), primer párrafo, comprende cualquier pago recibido del empleador por razón del servicio prestado en relación de dependencia. Lo decisivo es que razonablemente pueda ser considerado el pago como producto de la prestación del servicio.

Son factores irrelevantes para caracterizar un pago como renta de la 5ª categoría:

- Que sea contraprestación del servicio prestado.

El pago puede consistir en una retribución complementaria al sueldo o salario. Ilustra este aspecto la amplia gama de pagos referidos en el párrafo en comentario. Se ha reconocido carácter complementario de la remuneración principal a los pagos siguientes:

- o La asignación que un banco entregaba a sus trabajadores para sufragar los gastos de refrigerio, mediante un vale por una determinada cantidad de dinero, con el cual se podía adquirir bienes o especies en locales de proveedores. El Tribunal consideró que no se trataba de la entrega de alimentos con ocasión del trabajo (condición de trabajo), sino de un pago diario por día laborado efectuado a los trabajadores para la compra de alimentos en locales comerciales, sin más límite que el monto del mismo vale - RTF 19197 de 31-10-85.

- o Las asignaciones familiares abonadas con carácter periódico y regular y que son de libre disposición del trabajador - RTF 19202 de 6-11-85.

- o La asignación escolar en forma periódica y regular a los trabajadores de construcción civil por mandato de las resoluciones subdirectoriales 531-8 -911000 y 343-84-2SD-NEC - Inf. 077-86-EF/74.11.

- o La asignación por refrigerio y movilidad otorgada al personal del Gobierno Central, Instituciones Públicas Descentralizadas y Organismos Autónomos por los DD.SS. 021-85-PCM y 025-85-PCM, por cuanto se perciben por el solo hecho de laborar para esas entidades - Inf. 108-86-EF/174.11.

La RTF 15346 de 16-8-79 reputó como renta gravada inclusive la bolsa de viaje de vacaciones pagada a un servidor extranjero.

La RTF 11117 de 11-12-75 declaró afecto al impuesto a la renta, bajo el régimen del D.S. 287-68-HC, el aguinaldo abonado por el Fondo de Empleados de la Dirección General de Contribuciones. Se fundamentó el fallo en que "de acuerdo con lo dispuesto por el art. 17 del Decreto Supremo No 015-60-HC, están gravadas todas las sumas que se abonen al trabajador derivadas de la prestación de servicios, calidad que tiene el pago cuestionado pues para su percepción es necesario ser empleado de la indicada Dirección".

- Que tenga carácter remuneratorio para algún fin legal.

Así, son renta gravada varios de los pagos mencionados en el art. 19 del D.Leg. 650, a los cuales el art. 7 del TUO D.Leg. 728 (aprobado por D.S. 3-97-TR) ha quitado el carácter de remuneración "para todo efecto legal". Es el caso de la gratificación extraordinaria abonada al personal de la empresa, la participación en las utilidades o la asignación sustitutoria de la misma (expresamente contemplada en el inc. c) del art. 3), las asignaciones anuales por escolaridad, cumpleaños y similares, los bienes de propia producción entregados para consumo directo del trabajador o su familia. Estos pagos son complementarios de la remuneración principal (sueldo o salario) y es eso lo que interesa a los fines del impuesto. Este no grava las remuneraciones en cuanto tales sino todo ingreso derivado del trabajo personal.(6) Por ese motivo está gravada la remuneración abonada por el empleador en los primeros 20 días de incapacidad temporal del servidor.

Los subsidios por incapacidad temporal, maternidad y lactancia que el trabajador percibe por cuenta de ESSALUD, a partir del 1-1-07, están inafectos al impuesto, conforme al inc. e) del tercer párrafo del art. 18 de la Ley, incorporado por el D. Leg. 970.

- Que sea periódico.

Un pago ocasional o eventual hecho por el empleador al servidor será renta gravada si se vincula a la prestación del servicio. Es el caso, por ejemplo, de la gratificación extraordinaria.

Sin embargo, en algunos casos, el carácter del pago como complementario de la remuneración principal, depende precisamente de su periodicidad. Por ejemplo, así ocurre con la asignación anual por escolaridad o cumpleaños. Lo mismo cabe afirmar de la asignación familiar. La RTF 19202 de 6-11-85 la reputó remuneración complementaria en un caso en que se abonaba periódica y regularmente. En cambio, en otro caso la RTF 22846 de 2-11-89 destacó su falta de permanencia, entre otros factores, para negarle carácter de remuneración.

- Que sea obligatorio para el empleador.

Para constituir renta de la 5ª categoría el pago no requiere derivar del contrato de trabajo, de un pacto colectivo ni de un mandato legal. Aunque consista en una liberalidad del empleador será renta gravada si se produce por circunstancias propias de la relación laboral. Por ejemplo, la gratificación extraordinaria, el premio entregado al vendedor estrella, etc.

- Que sea realizado directamente al trabajador.

Lo esencial no es que el pago sea hecho al servidor sino que lo beneficie. Por ejemplo, bajo el régimen del D.S. 287-68-HC la RTF 15346 de 16-8-79 consideró como renta afecta las cotizaciones pagadas a un Fondo de Pensiones del país de origen del contribuyente.

Gastos exigidos por la naturaleza de las labores

El pago debe representar un beneficio económico para el trabajador. No constituye renta de la 5ª categoría si es mero reembolso de un gasto incurrido por razón de servicio prestado o es una condición de trabajo (suma abonada al servidor para facilitar o posibilitar su labor y que, por esa razón, no es de su libre disposición). Este criterio tiene ratificación legal.

Según el art. 20, inc. a), numeral 1 del Rgto. los "gastos de representación" que menciona el art. 34 comprenden "las asignaciones que por concepto de gastos de representación se otorgan directamente al servidor. No se incluyen los reembolsos de gastos que constan en los comprobantes de pago respectivos".

El art. 34, inc. a), segundo párrafo dispone que no se consideran como retribuciones por servicios personales, "siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto".

- "las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje",
- "gastos de movilidad" (8) y
- "otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores".

Sobre las bonificaciones por riesgo de caja, véase el manual "Impuesto a las ventas"

El Tribunal Fiscal ha reputado ser condición de trabajo y no remuneración "los refrigerios pagados al personal por trabajo extraordinario por Balance de fin de año", así como la asignación por vivienda que otorgaba la cursural de un Banco en provincia a su administrador y subadministrador, por tratarse de sumas que no eran de libre disponibilidad de esos servidores - RTF 16928 de 8-1-82. Sobre la asignación por vivienda, y en sentido contrario, véase la RTF 54-4-2005 en el manual "Impuesto a las Ventas".

De igual modo, en la RTF 560-4-99 de 18-5-99, el Tribunal Fiscal consideró que constituían condición de trabajo las sumas que, en virtud de convenios colectivos previos, la empresa había entregado a los trabajadores para la adquisición de uniformes, toda vez que se trataba de sumas que debían destinarse a la compra de prendas de uso obligatorio en el centro de trabajo.

Pagos por causa ajena al vínculo laboral

Ahora bien, no basta que el pago represente un beneficio económico para el servidor. Si su causa radica en una circunstancia eventual extraña a la prestación del servicio no es renta, aun cuando se trate de un pago obligatorio para el empleador y más aún si es una liberalidad de éste. Con este criterio la jurisprudencia ha negado carácter retributivo del servicio prestado a la asignación por nacimiento de hijo o fallecimiento de un familiar - RTF 17607 de 25-2-83.

Véanse las normas especiales que contiene el Rgto. en su art. 20, inc. c), numerales 1 y 2, respecto a:

- Servidores contratados en el extranjero.
- Personas naturales no domiciliadas que prestan servicios de asistencia técnica en el país.

Compensación en especie

Compensación en especies

El art. 34, inc. a), primer párrafo, incluye entre las rentas de la 5ª categoría a las compensaciones en especie que reciba el servidor. Se considera tales no sólo a las que generan beneficios sociales, sino también aquéllas que no se computan a ese fin. Así lo da a entender el art. 40, último párrafo, del Rgto.

Trátase fundamentalmente de la alimentación, el refrigerio, las prestaciones alimentarias(10) y la vivienda proporcionada al servidor. No obstante, su valor no se considera renta gravada cuando se entregan al servidor como condición de trabajo, o sea para posibilitar o facilitar su labor, y no como remuneración.

La RCSC 10861 de 21-11-61 estableció que no constituye renta del servidor la vivienda que proporciona el empleador cuando se vea obligado a ello "por mandato de la ley o por razón de la ubicación o modalidad del negocio".

2) Pagos excluidos por disposición expresa

Impuesto a la renta asumido por el empleador

Conforme a lo dispuesto por el art. 47, el impuesto a la renta del servidor asumido por el empleador no constituye una mayor renta para aquél (y no es deducible como gasto por el empleador).

Indemnizaciones laborales y compensación por tiempo de servicios

El último párrafo, inc. a) y el inc. c) del art. 18, disponen la inafectación de las indemnizaciones laborales y de la compensación por tiempo de servicios.

Responden al concepto de indemnización los pagos efectuados por algún daño causado en las relaciones laborales, como son:

- La remuneración y media ordinaria mensual por cada año de servicios en caso de: despido arbitrario (D.S. 3-97-TR, art. 38), resolución unilateral e injustificada de contratos sujetos a modalidad (D.S. 3-97-TR, art. 76) o resolución inmotivada de contratos con extranjeros (D.Leg. 871, Disp. Compl.).

- Las cantidades entregadas a los trabajadores que cesen por acuerdo con el sindicato o por convenio individual para constituir empresas que les generen ingresos mediante empleo autónomo (D.S. 2-97-TR, art. 47).

- El tercer sueldo por falta de goce de descanso vacacional (D.Leg. 713, art.23)

- El pago por retención indebida de la CTS (TUO D.Leg. 650, art. 49 y 52).

Los pagos que se efectúan al servidor al terminar su contrato de trabajo por vacaciones no tomadas o por dozavos correspondientes por no haber completado el récord vacacional, tienen carácter remunerativo afecto al impuesto, desde que su abono es independiente del motivo de cese conforme al D.S. 11-90-TR de 7-3-90.

También tiene carácter remunerativo la suma entregada, sin que medie negociación y a título de gracia, a los trabajadores que renuncian voluntariamente - Informe 263-2001/SUNAT.

Igualmente, la remuneración compensatoria equivalente al importe de una quincena, que se abona al servidor que de común acuerdo con su principal reduce sus vacaciones, conforme al art. 19 del D.Leg. 713, al no tener naturaleza de indemnización está afecto al impuesto.

Tratándose de la triple remuneración abonada al servidor que no gozó de sus vacaciones y que sigue trabajando, sólo la tercera remuneración está exenta, por tener carácter indemnizatorio según el art. 24 del D.Leg. 713.

Gastos en favor del personal

Conforme al art. 20, inc. c), numeral 3, del Rgto. no constituyen renta gravable de la 5ª categoría "Los gastos y contribuciones realizados por la empresa con carácter general a favor del personal y los gastos destinados a prestar asistencia de salud de los servidores, a que se refiere el inciso II) del artículo 37º de la Ley".(9) (11)

En la RTF 2230-2-2003 se expresa: "En el caso de autos, se tiene que la Administración cuestiona el carácter general del gasto de seguro médico por haber sido otorgado sólo al gerente de la empresa, sin tener en cuenta que, como se ha señalado anteriormente, dicha característica debe evaluarse considerando situaciones comunes del personal, lo que no se relaciona necesariamente con comprender a la totalidad de trabajadores de la empresa. Es así que la generalidad del gasto observado debió verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar; dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una sola persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de "generalidad".

Este criterio ha sido reiterado por la RTF 2506-2-2004.

En la RTF 477-1-2001 se expresa que "para que se cumpla el supuesto previsto" en el numeral 3 "debe existir una obligación de cargo del empleador de realizar dicho gasto, puesto que de lo contrario se trataría de un acto de liberalidad".

Véanse los siguientes párrafos de este numeral, respecto a los gastos de asistencia médica en el exterior.

C - Funcionarios públicos en el exterior

Dispone el art. 34 inc. a), tercer párrafo, que "Tratándose de funcionarios públicos que por razón del servicio o comisión oficial se encuentren en el exterior y perciban sus haberes en moneda extranjera, se considerará renta gravada de esta categoría, únicamente la que les correspondería percibir en el país en moneda nacional conforme a su grado o categoría".

Ante disposición similar contenida en el art. 5 del D.L. 18102, la DGC opinó mediante Informe N° EF/74-358-73 que se encontraban comprendidos en esa disposición los funcionarios de una empresa pública. Se expresó en el informe que el hecho de estar comprendidos en la Ley 4916 (para efectos de beneficios sociales) no les quitaba el carácter de servidores públicos.

La RTF 15888 se pronunció en el sentido que "el art. 5º del D.L. 18102 se refiere únicamente a los haberes o sueldos en moneda nacional que correspondan al grado o categoría administrativa del servidor, que tiene el carácter de fijos y periódicos, pero de ninguna manera a comisiones de venta que responden a otros factores ajenos al grado o categoría del funcionario, que se han originado como consecuencia de actividades comerciales".

1. Sobre el vínculo laboral, véase nuestra publicación "Impuestos a las Ventas".

2. Cabe destacar el caso de las personas que trabajan sin cumplir una jornada diaria mínima de 4 horas.

3. Véase además la 12ª Disp. Transit. del D.S. 134-2004-EF.

4. La Resolución 080-99/SUNAT ha establecido que los empleadores que resulten obligados deben presentar las declaraciones correspondientes a rentas de 5ª categoría, entre otros tributos, mediante el Programa de Declaración Telemática de Remuneraciones (PDT) elaborado por la SUNAT.

El diseño de dicho programa exige que se declare en el rubro "trabajadores dependientes" a los que bajo un contrato de locación de servicios perciben rentas de 5ª categoría en virtud del art. 34, inc. e) de la Ley del Impuesto a la Renta. Cabe señalar que en base a dicha declaración la Administración no podría presumir la existencia de vínculo laboral para efectos de los demás tributos, dado que estaría contraviniendo lo establecido en el citado art. 20, inc. b) del Reglamento. La determinación de la existencia de un vínculo de ese carácter tendría que ser establecido en cada caso.

5. La referencia a estas rentas vitalicias y pensiones es obsoleta, en vista de que las mismas se encuentran inafectas (a partir del 1-1-01) por el art. 18, parte final, inc.d)

6. Conforme a la ley 26317, art. 4, las dietas que perciben los regidores de las municipalidades "no tienen carácter remunerativo". No obstante, se consideran rentas gravables (de la 4ª categoría)- Directiva 7-95/SUNAT de 24-11-95.

7.

8. La RTF 17719 de 20-5-83 gravó los pagos por movilidad por cuanto el contribuyente no demostró "que se trate de sumas que sirvan para que el trabajador se movilice y pueda desarrollar sus tareas, ni que se trate de reintegro de gastos ni de suma no periódicas ni fijas que no puedan considerarse como un aumento no indirecto de remuneraciones..."

9. Están comprendidos en este numeral los incentivos y entregas, programas o actividades de bienestar otorgados por el Fondo de Asistencia y Estímulo (CAFAE) - D.S. 170-2001-EF de 23-7-01.

10. Véase la sec. 5/10 de nuestro Manual Régimen Laboral.

11. Véase la sección 6/4.15 sobre las prestaciones al personal.

5/3 DEDUCCIONES

Para establecer la renta neta pueden efectuarse únicamente las siguientes deducciones (arts. 36 y 45):

- Rentas de la 1ª categoría: 20% de la renta bruta.
- Rentas de la 2ª categoría(1): 20% de la renta bruta.
- Rentas de la 4ª categoría: 20% de la renta bruta, hasta el límite de 24 UIT al año. Esta deducción no es aplicable a los honorarios de directorio y de otras funciones contempladas en el inc. b) del art. 33.

Además, de las rentas de la 4ª y 5ª categorías puede deducirse anualmente un monto equivalente a 7 UIT. Los contribuyentes que obtengan rentas de ambas categorías sólo pueden deducir este monto fijo una sola vez (art.46).

Esta deducción se efectuará "hasta el límite de las rentas de cuarta y quinta categoría percibidas" (Rgto., art. 26, con la modificación dispuesta por el D.S. 194-99-EF, vigente a partir del ejercicio 1999).

Impuesto a las Transacciones Financieras: Es deducible de la renta neta del trabajo - art. 49, inc. a). Véase el art. 28-B, inc. a), numeral 1 del Rgto.

Donaciones: Véase el inc. b) del art. 49 y el art. 28-B, inc. a), numeral 2 del Rgto.

1. Excepto los dividendos (que no integran la renta global).

5/4 IMPUTACIÓN DE RENTAS

Normas Generales

Conforme a lo dispuesto por el art. 57:

- Se imputan al ejercicio en que se perciben (o se pagan): los ingresos correspondientes a rentas de la 2ª, 4ª y 5ª categorías.(1)
- Se imputan al ejercicio en que se devengan: los ingresos correspondientes a la 1ª categoría.

Método de lo percibido(2)

Conforme a este método, los ingresos no son computables mientras no se perciban (en efectivo o en otra forma), y los gastos incurridos no son deducibles mientras no se paguen.

En vía de ilustración, cabe mencionar que conforme a la RCSC 11109 de 31-7-62, los honorarios profesionales están sujetos al impuesto en el ejercicio en que se perciben, aunque las remuneraciones correspondan a ejercicios anteriores.(3)

El art. 59 precisa qué se entiende por percibido en los siguientes términos:

Las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando éste no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Se exponen a continuación algunas consideraciones sobre los alcances de esta norma en función de distintas situaciones

Renta objeto de transacción o compensación

La transacción y la compensación deben ser vistas como formas de percepción de la renta, en cuanto de ellas resulte extinguida la obligación de su pago.

Véase la RTF 5745 de 27-10-70 sobre un caso de arrendamientos que fueron condonados en una transacción, y que se consideraron percibidos "desde que con su monto se satisfizo una obligación pendiente" (obsérvese que actualmente los arrendamientos de inmuebles están sujetos a lo devengado).

Pago de renta mediante letras o cheques

Es sabido que la sola entrega de un título valor no surte los efectos del pago. Mas no necesariamente hay que esperar la cancelación del título valor (o a que se perjudique en manos del acreedor) para considerar que recién en dichos momentos tienen lugar la percepción de la renta. Tratándose de letras de cambio, por ejemplo, su negociación (transferencia en propiedad a título oneroso) coloca al contribuyente, en cuanto al disfrute del beneficio económico, en la misma situación que si, por igual monto, hubiera efectivamente percibido la renta.

Este resultado se da aunque el contribuyente endose el título sin excluir su responsabilidad. La posibilidad de que la ulterior falta de aceptación o pago del título, según el caso, haga exigible esa responsabilidad, sólo conlleva que, de ocurrir esa hipótesis en un ejercicio posterior; el contribuyente tenga derecho a deducir en ese ejercicio el monto pagado al tenedor del título, sin exceder al que originalmente declaró.

En el caso de cobro de la renta mediante cheque, la norma de Derecho Civil según la cual el pago se produce recién al ser cancelado el título valor; o al perjudicarse en manos del acreedor, no parece compatible con la regla que juzga percibido el ingreso en cuanto esté a disposición del contribuyente. Si éste, luego de recibido el cheque, pudo cobrarlo en el mismo ejercicio, es lógico pensar que tuvo la renta a su disposición ya en ese ejercicio. En cambio, si por alguna circunstancia no imputable al propio contribuyente, el cobro del cheque no hubiere sido posible en el ejercicio en que lo recibió, el ingreso no sería computable en ese ejercicio, pues no cabría considerar la renta como puesta a su disposición.

Obviamente en el caso de cheques diferidos la percepción se produce a su vencimiento.

Renta abonada en cuenta a nombre del contribuyente

En los casos de débito o abono de la renta en una cuenta corriente mercantil, no hay una mera puesta de aquélla a disposición del contribuyente. Hay pago, y por ende, efectiva percepción de la renta.

En nuestra legislación este efecto se produce porque la inclusión de un crédito en cuenta corriente produce la renovación de la obligación que lo origina, salvo reserva expresa (Código de Comercio, art. 565).

La jurisprudencia ha aplicado este criterio como sigue (bajo el régimen de la Ley 7904)

Los sueldos y las remuneraciones de directorio se consideran percibidos desde el momento en que se abonan en cuenta corriente - RCSC 11522 de 10-1-64 y 10747 de 1-8-61.

Respecto a los intereses, el art. 12 de la Ley 7904 disponía expresamente: "Se estimarán también como pagados los intereses, cuando se capitalicen o se consoliden en nuevo documento, inclusive cuando las operaciones sean hechas entre principales y sucursales. En las cuentas corrientes se estimarán pagados los intereses al abonarse o cargarse en la cuenta misma. En el caso de que los intereses se abonen en cuenta separada sin capitalización, la contribución sólo devengará cuando se paguen efectivamente o se capitalicen".

La RTF 1122 de 24-2-65 (entre otras) ha establecido que por aplicación del art. 12 de la Ley 7904, deben reputarse abonados los intereses que figuran en cuenta corriente, pero no los que figuran en la cuenta Intereses por Pagar. Debe entenderse que la distinción entre las rentas abonadas en cuenta corriente y las rentas abonadas a cuentas por pagar también es aplicable en el caso de los sueldos y otras remuneraciones.

En el caso resuelto por la RTF 5817 de 17-11-70 se trataba de la aplicación del impuesto complementario sobre rentas abonadas al exterior, y se determinó lo siguiente: "Que con relación a la resolución de acotación N° 172-70, está probado que NIPAS de Estocolmo, Suecia, realizó diversos trabajos en el Perú para la recurrente y que el pago de los mismos se hizo a través de la cuenta corriente que la reclamante tenía con Santa Brígida S.A., en la cual aparece asentado el mencionado pago con fecha 31 de diciembre de 1964, en que ya estaba vigente la Ley N° 15228, por lo que, al no haber sido declarado el pago ni haberse satisfecho el impuesto en tiempo oportuno, es procedente la acotación reclamada".

En los casos en que no existe un verdadero movimiento de cuenta corriente, el abono en la cuenta no significa necesariamente que la renta se encuentre a disposición del beneficiario, estableciendo simplemente una presunción, que admite prueba en contrario.

1. El párrafo final del art. 57 y el art. 18-A del Rgto. reiteran esta norma respecto a las rentas o ganancias provenientes de fondos mutuos de inversión, fondos de inversión y patrimonios fideicometidos.

2. Sobre los alcances del método de lo percibido, véase en la Revista N° 5 del Instituto Peruano de Derecho Tributario, los artículos "El método de lo percibido y la entrega de títulos valores" y "Alcances de la percepción de la renta como onero de su sujeción al impuesto".

3. En el mismo sentido se pronunció la RTF 10262 de 13-3-75 en un caso de reintegro de sueldos correspondientes a varios años anteriores.

Igual criterio debe aplicarse en el caso inverso de rentas percibidas que son materia de devolución. Si una persona ha percibido efectivamente una renta en determinado año, en el cual era incuestionable su derecho a percibirla, no hay duda de que estaba bien declarada la renta en dicho año; por tanto, si en un año posterior se establece que no tenía derecho a tal renta y procede dicha persona a su devolución, no cabe rectificar la declaración del año anterior sino deducir el monto devuelto como pérdida del año en que se produce la devolución.

5/5 RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

Obsérvese que la categorización de rentas conforme al art. 22 (modificado por D.Leg. 945) no alcanza a las rentas de fuente extranjera.

Señalamos a continuación las normas aplicables a estas rentas tratándose de las personas naturales:

- art. 51: inclusión de estas rentas y no deducción de las pérdidas; Rgto., art. 29-A.
- art. 51-A, primer párrafo: renta neta.(1)
- art. 57, inc. d): imputación conforme a lo percibido.

1. Lo dispuesto en este párrafo tiene carácter de precisión - D.Leg. 945, 12ª Disp. Final. Obviamente, no alcanzará a estas rentas percibidas por personas naturales las normas sobre rentas presuntas que se señalan en la sección 5/2.1, ni las normas sobre deducciones de la sección 5/2.

5/5 RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

Obsérvese que la categorización de rentas conforme al art. 22 (modificado por D.Leg. 945) no alcanza a las rentas de fuente extranjera.

Señalamos a continuación las normas aplicables a estas rentas tratándose de las personas naturales:

- art. 51: inclusión de estas rentas y no deducción de las pérdidas; Rgto., art. 29-A.
- art. 51-A, primer párrafo: renta neta.(1)
- art. 57, inc. d): imputación conforme a lo percibido.

1. Lo dispuesto en este párrafo tiene carácter de precisión - D.Leg. 945, 12ª Disp. Final. Obviamente, no alcanzará a estas rentas percibidas por personas naturales las normas sobre rentas presuntas que se señalan en la sección 5/2.1, ni las normas sobre deducciones de la sección 5/2.

6/1.1 INTRODUCCIÓN - DEFINICIONES

El art. 20 señala que "la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtengan en el ejercicio gravable". Y a continuación define los siguientes conceptos para el caso de ingresos provenientes de la enajenación de bienes:

La renta bruta (o utilidad bruta) está dada por la diferencia entre el ingreso neto y el costo computable.

El ingreso neto se establece "deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de plaza".

El costo computable es "el costo de adquisición, producción construcción, o en su caso, el valor de ingreso al patrimonio determinado conforme Ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria". (1)

Véase el último párrafo del art. 20 respecto al "costo de adquisición", "costo de construcción" y "valor de ingreso al patrimonio".

Sobre el costo computable, véanse las disposiciones referentes a:

- Inmuebles adquiridos mediante contrato de leasing o leaseback - art. 21.1, incs. b) y c).
- Valor computable de bienes depreciables - sección 6/5.3.
- Inventarios de mercaderías y materias primas - sección 7/8.
- Costo computable de acciones y participaciones - sección 6/1.8.
- Varios aspectos - Rgto., art. 11, inc. a), numerales 2 y 3, e incs. b) y e).

En las secciones 6/1.2 a 6/1.5 y 6/1.7, se trata las normas referentes a los ingresos que conforman la renta bruta.

Descuentos: Véase el art. 20 del Rgto.

Bienes importados: Cabe señalar que el costo computable de los bienes importados es independiente del valor CIF aduanero; se determina por los costos efectivos, debidamente documentados.

1. El párrafo del art. 20 dispone que tratándose de la enajenación de bienes depreciables "el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta Ley".

Cuando la depreciación contabilizada coincide con la depreciación deducida para determinar la utilidad imponible, lo dispuesto en esta norma simplemente se ajusta a los resultados contables de la operación de venta (esto es, la ganancia está dada por la diferencia entre el valor de venta y el costo depreciado del bien). En caso distinto, digamos, cuando se ha tomado mayor depreciación en la declaración jurada de años anteriores, se debe agregar esta mayor depreciación a la utilidad del balance del ejercicio en que se vende el bien. En el caso inverso, en que se han hecho ajustes por el exceso de la depreciación contabilizada respecto a la permitida, procede deducir el monto de estos ajustes de la utilidad del balance.

6/1.2 VALOR DE MERCADO - REGLAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Conforme al art. 2, inc. b), numeral 4, son gravables las ganancias provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos de empresas. No están exceptuadas de esta norma las ganancias resultantes de la adjudicación de bienes a los socios o accionistas, por cualquier motivo (incluyendo la liquidación de la sociedad), conforme al art.30.

El art. 31 dispone que en las operaciones en favor de los socios y en los retiros del dueño, los bienes "se considerarán transferidos a su valor de mercado".

Además el primer párrafo art. 32 (1) establece que en "las transferencias de propiedad de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título", el valor asignado a los bienes,

servicios y demás transacciones será el de mercado. "Si el valor asignado difiere del valor de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente"

El segundo párrafo del art. 32 precisa qué se entiende por valor de mercado; véanse también los arts. 19 y 19-A del Rgto.

El valor de mercado puede ser inferior al costo - RTFs 873-2-2000, 111-3-2002 y 3721-2-2004. Véase el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia - 6/1.2 Valor de mercado - Existencias y venta al valor de costo, justificado por las circunstancias del caso, y 6/1.2 Valor de mercado - Existencias.

El numeral 4 del segundo párrafo se refiere a las transacciones entre empresas vinculadas y a las que se realicen desde, hacia o través de países de baja o nula imposición. Estas reglas se tratan más abajo.

El tercer párrafo establece que lo dispuesto en el art. 32 será de aplicación para el IGV, salvo para la determinación del saldo a favor (exportadores).

Respecto a los productos importados o exportados, véase el art. 64 de la Ley y el art. 37 del Rgto.

Productos perecibles frescos: Véase el art. art. 37-A del Rgto. La Ley 29128 ha dispuesto normas similares para los productos embarcados antes de la vigencia del art. 37-A. Art. 37-A

En la RTF 2919-1-2004 se expresa que, tal como se ha establecido en la RTF 1800-5-2003, "para establecer el valor de mercado debe compararse individualmente el valor de cada una de las operaciones realizadas con el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas realizadas con terceros". Y determinó que no se ajuste el procedimiento establecido en el art. 32 el que utilizó la SUNAT en el caso resuelto, consistente en "determinar un margen de utilidad en función a precios de venta promedio y costo promedio por galón, el cuál lo aplica sobre el costo de ventas a efecto de obtener el total de las ventas netas del ejercicio, para considerar como ingresos omitidos la diferencia existente respecto a las ventas declaradas, lo que constituye una determinación sobre base presunta efectuada sin justificación alguna".

En el caso resuelto por la RTF 523-5-2001 se había reparado el valor de venta de un vehículo siniestrado, por ser inferior a su costo, valor que según la empresa era el valor de mercado dadas las condiciones del vehículo al momento de su transferencia. El Tribunal confirmó el reparo señalando que "la denuncia policial y la constatación del sub-oficial técnico de la policía a que hace referencia la recurrente tampoco demuestran fehacientemente la magnitud del daño ocasionado al vehículo, no existiendo por otro lado un documento de carácter técnico, como un peritaje, una tasación del bien siniestrado, o el presupuesto o la factura relativa a los gastos que demandaba la reparación del mismo".

Reglas de precios de transferencia

El art. 32, inciso 4, de la ley dispone que a los fines del Impuesto a la Renta se considera valor de mercado, "Para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares de acuerdo a lo establecido en el artículo 32-A".

A continuación se trata lo concerniente al ámbito de aplicación, a las partes vinculadas y a las obligaciones de contar con el Estudio Técnico que respalde el cálculo de los precios de transferencia y de presentar una declaración informativa anual.

Ámbito de aplicación

Conforme el numeral 4 del art. 32, las normas de precios de transferencia rigen para "las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición", de acuerdo a lo establecido en el art. 32-A.

Se citan a continuación las principales disposiciones sobre el ámbito de aplicación contenidas en el art. 32-A y en su reglamento.

Art. 32-A, inc. a):

"Las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado. En todo caso, resultarán de aplicación en los siguientes supuestos:

1) Cuando se trate de operaciones internacionales en donde concurran dos o más países o jurisdicciones distintas.

2) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes sea un sujeto inafecto, salvo el Sector Público Nacional; goce de exoneraciones del Impuesto a la Renta, pertenezca a regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta o tenga suscrito un convenio que garantice la estabilidad tributaria.

3) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes haya obtenido pérdidas en los últimos seis (6) ejercicios gravables". (2)

Rgto., art. 108:

"a) Las normas de precios de transferencia se aplicarán en los siguientes casos:

1) Cuando la valoración convenida por las partes determine, en el país y en el ejercicio gravable respectivo, un Impuesto a la Renta inferior al que hubiera correspondido por aplicación del valor de mercado.

Ocasionalmente una menor determinación del Impuesto, entre otros, la comprobación del diferimiento de rentas o la determinación de mayores pérdidas tributarias de las que hubiera correspondido declarar.

2) Cuando se configuren los supuestos previstos en los numerales 1), 2) y 3) del inciso a) del Artículo 32-A de la Ley.

La pérdida tributaria a que se refiere el numeral 3) del inciso a) del Artículo 32-A de la Ley, es la que resulta de las actividades comprendidas en el Artículo 28° de la Ley, que se haya generado en cualquiera de los últimos seis (6) ejercicios gravables cuyo plazo para presentar la declaración jurada anual del Impuesto ya hubiera vencido.

3) En transacciones celebradas a título oneroso o gratuito, incluyendo las que corresponden a la cesión gratuita de bienes muebles, a que se refiere el inciso h) del Artículo 28 de la Ley".

El inc. b) de este artículo del Reglamento dispone que tratándose de supuestos no contemplados en el inciso anterior, los precios se determinarán según la regla de valor de mercado establecida en los incisos 1) a 3) y penúltimo párrafo del Artículo 32 de la Ley y en los Artículos 19 y 19-A del Rgto. Agrega que esta disposición "no será de aplicación a las transacciones que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición".

Comentarios:

- La norma del primer párrafo del art. 32-A, inc. a), de la ley, en buena cuenta establece como requisito para la aplicación de las normas de precios de transferencia, que el impuesto resultante del valor convenido sea inferior al que resultaría de aplicar el valor de mercado. De ello se desprende que la sola constatación de que ese no sería el resultado si fueran a aplicarse las normas de precios de transferencia, determina de antemano su inaplicabilidad aun cuando el valor convenido sea inferior al de mercado.

- Para efectuar esa constatación debe apreciarse si el ajuste bilateral a que se refiere el inciso c) del art. 32-A, daría lugar a un mayor impuesto considerando a ambas partes de la operación en conjunto. Si tal fuera el caso, serían de aplicación las reglas de precios de transferencia. En cambio, no lo serían si el mayor impuesto que origine en una de ellas, habrá de equivaler al menor impuesto que origine en la otra en el mismo ejercicio, pues, como es obvio, en este caso no hay, en conjunto, un menor pago del Impuesto a la Renta. En otras palabras, en esta situación el ajuste bilateral a que se refiere el art. 32-A, inc. c), de la ley sería inocuo.

- Debe considerarse que los numerales 1, 2 y 3 del art. 32-A, inciso a), aluden a tres supuestos en que no puede descartarse de antemano la aplicación de las reglas de precios de transferencia al no operar en ellos la inocuidad del ajuste bilateral, sea porque éste no puede realizarse al tratarse de una operación internacional (caso del inc. 1) o porque una de las partes está sujeta a un régimen de favor (caso del inciso b) o ha sufrido en uno o más de los últimos seis ejercicios, pérdidas que podrían absorber ganancias gravadas (caso del inciso 3). De allí que en esas situaciones proceda aplicar "en todo caso", osea, inexorablemente, las reglas de precios de transferencia, según lo puntualiza el primer párrafo del inciso a).

- Respecto al supuesto de que una de las partes "goce de exoneraciones" del impuesto (art. 32-A, inc. a), numeral 2), debe entenderse que es aquél en que mediante la operación realizada pueden transvasarse utilidades al sujeto exonerado.

- El inc. a) del art. 108 del Rgto. establece que ocasionan una menor determinación del impuesto, entre otros supuestos, la comprobación del diferimiento de rentas. Esta regla encuentra justificación en casos como el siguiente. Supóngase, por ejemplo, que una empresa vende mercadería a otra a valor inferior al de mercado y que esta última la revende en el siguiente ejercicio a este último valor. El que el Impuesto a la Renta dejado de pagar en la primera operación pueda equivaler al de la segunda, no impide la aplicación de las reglas de precios de transferencia, toda vez

que la subvaluación en la primera venta originó el diferimiento del pago del impuesto, esto es, un menor pago del impuesto en el primer ejercicio.

Partes vinculadas

El inc. b) del art. 32-A de la Ley define "partes vinculadas" como sigue: "dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando una de ellas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades".

En el art. 24 del Rgto. Se señalan los supuestos en que se configura la vinculación. Debemos destacar dos supuestos señalados que no encajan en ninguna de las situaciones de control o administración contempladas en la ley: 1) la del inc. 9 (asociación en participación) y 2) la supuesta vinculación por razón del volumen de ventas (80% o más) de un proveedor a un cliente domiciliado, cuando estas ventas representan por lo menos el 30% de las adquisiciones de este último.

Declaración jurada anual informativa

Los contribuyentes sujetos al ámbito de aplicación de las reglas de precios de transferencia deben presentar anualmente una declaración jurada informativa de las transacciones que realicen a partir del 1-1-06 con partes vinculadas o con sujetos residentes en territorios o países de baja o nula imposición - Ley art. 32-A g), 1er. Párrafo; D.S. 190-2005-EF (pub. 31-12-05) 1ra. Disp. Final.

Sujetos obligados

Conforme a la Res. 167-2006-SUNAT deben presentar la declaración jurada anual informativa los contribuyentes domiciliados que en el ejercicio al que corresponde la declaración estén comprendidos en cualquiera de las siguientes situaciones (3):

- Haber realizado operaciones con partes vinculadas por un monto total superior a doscientos mil nuevos soles (art. 3 inc. a). Este monto se establece considerando los ingresos devengados en el ejercicio y las adquisiciones de bienes y servicios realizadas en él (art. 1).(8)

Tratándose de transferencias de propiedad a título gratuito, el transferente y el adquirente deben considerar el importe del costo computable del bien (art. 1).

En el cómputo del monto de las operaciones deben incluirse las realizadas con partes vinculadas desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición (art. 1).

- Haber realizado una o más transacciones desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición (art. 3).

Las transacciones a declarar serán todas las realizadas con las partes vinculadas, así como todas las realizadas desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición (art. 3).

Forma y plazo de la declaración

Conforme a la Res. 87-2008/SUNAT (pub. 31-5-08):

- A partir del 2-6-08 la declaración debe presentarse a través del PDT Precios de Transferencia - Formulario Virtual N° 3560 - Versión 1.1. Esta regla también se aplica a las declaraciones rectificatorias que se presenten a partir de la indicada fecha, independientemente del ejercicio al que correspondan las declaraciones que se rectifican - art. 3.

- Luego de registrada la información debe grabarse en disquete de capacidad 1.44 MB de 3.5 pulgadas, a efecto de su presentación. Los Principales Contribuyentes tienen la opción de utilizar alternativamente discos compactos o memorias USB.

- Los principales contribuyentes deben presentar la declaración en los lugares fijados por la SUNAT para efectuar la declaración y el pago de sus obligaciones tributarias. Los medianos y pequeños contribuyentes, deben hacerlo en cualquiera de las dependencias o Centros de Servicios al Contribuyente de la SUNAT, correspondientes a la Intendencia Regional u Oficina Zonal de su jurisdicción - art. 4.

- Las rectificatorias o sustitutorias deben presentarse en los referidos lugares, consignando nuevamente todos los datos de la declaración, incluyendo los que no desea rectificar o sustituir - art. 5.

- La declaración debe ser presentada en los plazos de vencimiento de las obligaciones de julio de 2008, establecidos en el Anexo 1 de la Res. 233-2007/SUNAT.

Los sujetos incorporados al Régimen de Buenos Contribuyentes deben presentar la declaración en los plazos señalados para su condición en el indicado anexo para cumplir sus obligaciones de julio 2008 - art. 6.

Indicaciones de la SUNAT sobre la información a declarar

Respecto a la información que debe incluir la declaración, en la página web de la SUNAT se indica lo siguiente:

1. Si durante el ejercicio se tiene un mismo tipo de transacción de periodicidad mensual con una parte vinculada, se deberá informar la transacción como una sola con el monto acumulado.

2. Las transacciones que califican como renta de fuente peruana de no domiciliados que no generan costo o gasto se deben informar seleccionando como tipo de transacción, el N° 38 "Diversos pagos y acreditaciones que no son costo o gasto. Egresos".

3. Los montos que se informan en el PDT no incluyen el IGV.

4. Cuando el tipo de transacción no esté expresamente indicado en la relación del PDT, se deberá utilizar los tipos genéricos N° 18 "Otros ingresos netos" y N° 37 "Otros costos y/o gastos. Egresos".

Obligación de contar con el Estudio Técnico de Precios de Transferencia

El art. 32-A inc. g) de la ley establece que "los contribuyentes deberán contar con un Estudio Técnico que respalde el cálculo de los precios de transferencia". Esta obligación es exigible en relación con las transacciones realizadas a partir del 1-1-06 - D.S. 190-2005-EF (pub. 31-12-05) 1ra. Disp. Final.

La SUNAT ha regulado esta obligación como sigue:

- Están obligados los contribuyentes domiciliados que en el ejercicio gravable (3) (Res. 167-2006-SUNAT, art. 4, primer párrafo):

- hayan obtenido ingresos devengados (4) por monto superior a seis millones de nuevos soles y hayan realizado operaciones con partes vinculadas (5) por un monto superior a un millón de nuevos soles. Para establecer este último monto deben computarse tanto los ingresos devengados como las adquisiciones de bienes y servicios (6) (inciso a).

Mediante informe N° 198-2006-SUNAT/2B0000 de 16-8-06 la SUNAT ha opinado que "las empresas vinculadas que forman parte de un grupo económico deben contar con su respectivo Estudio Técnico de precios de transferencia elaborado desde la perspectiva de cada una de ellas, respecto de las operaciones o transacciones realizadas entre ellas; no siendo suficiente que cuenten sólo con el Estudio Técnico elaborado desde la perspectiva de una de ellas".

- hubieran realizado al menos una transacción desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición (inciso b).

- Las transacciones que deben ser objeto del estudio técnico en el caso del inciso a) son todas las realizadas con las partes vinculadas (7) y en el caso del inciso b), todas las realizadas desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición (Res. 167-2007-SUNAT art. 4, segundo párrafo).

- La SUNAT puede requerir el estudio técnico a los contribuyentes obligados una vez terminado el ejercicio respectivo (Res. 167-2007-SUNAT, 1ra. Disp. Complement. Final).

Otras disposiciones

Además de las disposiciones arriba tratadas téngase presente las siguientes:

- Normas relativas a la determinación de los precios de transferencia: Ley art. 32A c), d) y e); Rgto. arts. 108 c), 110 a 115.

- Información que debe contener el Estudio Técnico: Rgto. art. 117.

- Obligación de conservar la documentación sustentatoria: Ley art. 32A g), 2° párr.; Rgto. art. 116.

- Acuerdos anticipados de precios: Ley art. 32A f); Rgto. art. 118.

- Ajustes: Ley art. 32A c); Rgto. art. 109.

- Aplicación de las normas de precios de transferencia en el IGV: Ley art. 32A a), 2° párr.

- No aplicación de las normas de precios de transferencia en la valoración aduanera: Ley art. 32A a), 2° párr.

- Gastos en países o territorios de baja o nula imposición: Rgto. 119.

- Fuentes de interpretación: Ley art. 32A h).

1. Modificado por la Ley 28655. Obsérvese que con este nuevo texto la expresión "a cualquier título" alcanza también a los servicios y demás transacciones, vale decir, los servicios gratuitos están afectos por su valor de mercado.

Véase el numeral 8 del art. 8 del Rgto. de C. de Pago (en "Impuesto a las Ventas", pág. 182.1) sobre los respectivos comprobantes de pago y cómo puede cumplirse con el impuesto consiguiente.

2. El art. 108 inc. 2), 2° párr. del Reglamento señala cuál es la pérdida tributaria a que alude este inciso 3).

3. El art. 5 de la Res. 167-2006-SUNAT exceptúa de la obligación de presentar la declaración jurada y de contar con estudio técnico de precios de transferencia a las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales para efectos del Impuesto a la Renta, que no generen rentas de la tercera categoría y a las empresas que según la Ley de la Actividad Empresarial del Estado (N° 24948) conforman esa actividad y se sujetan a esa ley.

4. Estos ingresos pueden derivar de operaciones con partes vinculadas o con terceros y pueden ser de cualquier tipo: ordinarios, ganancias de capital, intereses, regalías, diferencias de cambio, etc.

5. Domiciliadas y no domiciliadas.

Para efecto de determinar el monto de las operaciones no se deben incluir los préstamos de dinero con partes vinculadas en los que no se ha pactado intereses - Inf. 119-2008-SUNAT/2B0000 de 26-6-08.

6. Por excepción, conforme a la Res. 008-2007-SUNAT (pub. 7-1-07) durante los ejercicios 2006 y 2007 no se tomarán en cuenta las transacciones con partes vinculadas domiciliadas.

Tampoco se computa el monto de las remuneraciones de los accionistas, socios y asociados de personas jurídicas y del titular de la EIRL - Res. 86-2008/SUNAT (pub. 31-5-08).

7. Por excepción, conforme a la Res. 008-2007-SUNAT, durante los ejercicios 2006 y 2007 la obligación de contar con el estudio técnico no rige respecto de las transacciones celebradas con partes vinculadas domiciliadas.

8. Para establecer los montos indicados de las operaciones, no deberá computarse las remuneraciones entre partes vinculadas a que se refiere el art. 37, inc. n, de la LIR (remuneraciones de socios, accionistas y asociados de personas jurídicas y del titular de una EIRL), Res. 086-2008/SUNAT, (vig. 1-6-08). Tampoco deben incluirse los préstamos de dinero entre partes vinculadas en los que no se ha pactado intereses - Inf. 119-2008-SUNAT/2B0000 de 26-6-08.

Las diferencias de cambio no deben computarse para establecer el monto de operaciones por originarse en factores externos a los de una relación entre partes vinculadas (Informe 157-2007/SUNAT de 3-9-07).

6/1.3 PRESUNCIÓN DE INTERESES

Se trata en esta sección la presunción que establece el primer párrafo del art. 26 en los términos siguientes(1) (2):

Para los efectos del impuesto se presume, salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo en dinero, cualquiera sea su denominación, naturaleza o forma o razón, devenga un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros.(3) Regirá dicha presunción aun cuando no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengará intereses, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor. Tratándose de préstamos en moneda extranjera se presume que devengará un interés no menor a la tasa promedio de depósitos a seis (6) meses del mercado interbancario de Londres del último semestre calendario del año anterior.

No obstante encontrarse entre los artículos referentes a rentas de la 2ª categoría, dada la amplitud de su texto esta disposición es aplicable a todo tipo de préstamo, incluyendo los efectuados por empresas.

Al admitirse la prueba en contrario constituida por la contabilidad del deudor, se tiene que la presunción opera, en el caso de préstamos efectuados por empresas, únicamente en los préstamos a personas naturales y a empresas no domiciliadas.

Teniendo en cuenta el principio de lo devengado, los intereses generados por los préstamos otorgados debían incluirse como renta gravable de los ejercicios en los que se generaron y no en el ejercicio en que fueron cancelados (de acuerdo al contrato) - RTF 7724-2-2005.

Concepto de "préstamo": El art. 15 del Rgto. dispone lo siguiente en sus incs. a), c) y d):

a) Sólo se considerará préstamo a aquella operación de mutuo en la que medie entrega de dinero o que implique pago en dinero por cuenta de terceros, siempre que exista obligación de devolver.

c) No se consideran préstamos a las operaciones tales como pagos por cuenta de terceros efectuados por mandato de la ley, entregas de sumas en calidad de depósito de cualquier tipo, adelantos o pagos anticipados y provisiones de fondos para su aplicación efectiva a un fin.

d) Tampoco se considerará préstamo a los retiros en dinero que a cuenta de utilidades y hasta el monto de las que corresponda al cierre del ejercicio, efectúen los socios o integrantes de las sociedades y entidades consideradas o no personas jurídicas por el artículo 14 de la Ley.(4)

Constituyen préstamos la compra de productos a favor del personal de la empresa y el pago por la póliza de seguro vehicular del mismo, cuyos montos son cancelados por ella y luego son descontados a los 15 días de cada mes contra el pago de las remuneraciones - RTF 4028-1-2005.

Casos en que no opera la presunción: El cuarto párrafo del art. 26 establece que la presunción no opera en los casos de:

- Préstamos al personal de la empresa que no excedan de una UIT cuando son por adelanto de sueldo, o de 30 UIT cuando se trate de préstamos destinados a la adquisición o construcción de viviendas de tipo económico.(5)

- Préstamos en virtud de convenios colectivos aprobados por la Autoridad Administrativa de Trabajo.

- Préstamos del exterior otorgados por personas no domiciliadas a los sujetos previstos en el art. 18 (inafectos) o en el inc. b) del art. 19 (entidades sin fines de lucro).(6)

Conforme al art. 15, inc. b), del Rgto. tampoco es aplicable la presunción en el caso de "préstamos que de acuerdo a disposiciones legales se deban otorgar con tasas de interés inferiores a las señaladas" en el art. 26.

El último párrafo del art. 26 dispone que, de existir vinculación entre las partes intervinientes, será de aplicación lo dispuesto por el numeral 4 del art. 32.

Téngase presente que no hay lugar a la presunción de intereses en el caso de ventas a plazos por empresas. El cuarto párrafo del art. 26 señala expresamente que la presunción sólo opera tratándose de ventas a plazos "cuyos beneficios no están sujetos al impuesto a la renta", que obviamente no es el caso de las empresas.

1. Los parrafos segundo y tercero del art. 26 disponen lo siguiente:

o Cuando se efectúe cualquier pago a cuenta de capital e intereses, deberá determinarse la cantidad correspondiente a estos últimos en el comprobante que expida el acreedor.

o En todo caso, se considerará interés la diferencia entre la cantidad que recibe el deudor y la mayor suma que devuelva, en tanto no se acredite lo contrario.

2. Véase el comentario sobre los alcances de esta presunción en el Apéndice.

3. En el oficio 46-10-2000 de la SBS se señala que la tasa de interés promedio de un mes se puede calcular dividiendo el factor acumulado correspondiente al último día del mes, entre el factor acumulado del último día del mes anterior y restarle uno.

Así por ejemplo si se desea determinar la TAMN del mes de Julio de 2000:

Factor acumulado del último día del mes a calcular_1x100

Factor acumulado del último día del mes anterior

135,89452* = 1,0232 - 1 = 0,0232 x 100 = 2,32%

132,81423**

** Mediante la Circular No G-073-2000 de 7-7-2000 se publicó la Tabla que contiene entre otros, el factor acumulado del último día del mes de Junio.

4. Véase el art. 13-A, inc. a), segundo párrafo, del Rgto.

5. El inc. e) del art. 15 del rgto. precisa que la presunción de intereses operará por el monto total de préstamo cuando éste exceda de los límites señalados.

6. Con la modificación del D.Leg. 945 (vig. 1-1-04).

6/1.4 PRESUNCIÓN DE ALQUILERES - RENTA FICTA

a) Predios

El art. 23, inc. a), tercer párrafo, dispone que "En caso de arrendamiento de predios amoblados o no, para efectos fiscales, se presume de pleno derecho (1) que la merced conductiva no podrá ser inferior a seis por ciento (6%) del valor del predio, salvo que ello no sea posible por aplicación de leyes específicas sobre arrendamiento, o que se trate de predios arrendados al Sector Público Nacional o arrendados a museos, bibliotecas o zoológicos".

Y en el inc. d) el mismo artículo dispone que en el caso de "predios cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado" la renta ficta será el 6% de valor del predio.

El cuarto párrafo del inc. a) y del inc. d) señala que estas presunciones también son aplicables a las empresas.

El art. 13, inc. a), numeral 1.2, del Rgto., precisa que el valor del predio será el de autoavalúo determinado para el impuesto predial; además los numerales 5 y 7.

Estas rentas fictas califican como rentas de la 3ª categoría, por lo que procede deducir la depreciación proveniente del uso de dichos predios - RTF 6973-5-2003 y RTF 3555-5-2004.

b) Cesión de bienes muebles o inmuebles distintos de predios

El art. 28, inc. h), establece esta presunción en los casos de cesión de estos bienes muebles efectuada por contribuyentes de la 3a categoría, "a título gratuito, a precio no determinado o a un precio inferior al de las costumbres de la plaza", cuando la cesión es efectuada a otros contribuyentes de la 3a categoría o a entidades comprendidas en el último párrafo del art. 14 (consorcios, etc.)

Se presume, sin admitir prueba en contrario, que dicha cesión genera una renta neta anual no menor al 6% del valor de adquisición ajustado(3), sin deducción de la depreciación acumulada.

No procede efectuar pagos a cuenta por esta renta presunta, debiéndose declarar anualmente (art. 53, inc. c).

La renta neta presunta deberá ser agregada a los resultados en la declaración jurada. Si se hubiere contabilizado renta neta atribuible al bien (renta bruta menos depreciación y otros gastos imputables) el agregado deberá hacerse por la diferencia necesaria para alcanzar el 6% del valor del bien. Si no se hubiere contabilizado ingreso alguno por el bien, deberá agregarse a los resultados el 6% del valor de aquél (y la depreciación que se hubiere tomado).

Conforme al segundo párrafo del inc. h) la presunción no opera:

- Para el cedente que sea parte integrante de las entidades a que se refiere el último párrafo del art. 14.
 - En el caso de cesión a favor del Sector Público Nacional a que se refiere el inc. a) del art. 18.
 - Cuando la cesión se haya efectuado a los compradores o distribuidores de productos del cedente, de bienes que contengan dichos productos o que sirvan para expendellos al consumidor, tales como envases retornables, embalajes y surtidores, sin perjuicio de aplicar lo establecido en el artículo 32 de la Ley.
 - Cuando entre las partes intervinientes exista vinculación. En este caso, será de aplicación lo dispuesto por el numeral 4) del artículo 32 de esta Ley.
- Se presume que los bienes han sido cedidos por todo el ejercicio, salvo prueba en contrario, de conformidad con lo que establezca el Reglamento.

1. O sea, sin admitir prueba en contrario.

2. Véase el inc. c) del art. 17 del Rgto. La norma se refiere al valor "de adquisición, producción, construcción o de ingreso al patrimonio".

6/1.5 PRÉSTAMOS DE DINERO BAJO EL SISTEMA DE REAJUSTE DE CAPITAL

De acuerdo al art. 1235 del Código Civil, puede convenirse que el monto de una deuda contraída en moneda nacional sea referido a índices de reajuste automático que fije el Banco Central de Reserva, así como a otras monedas o mercancías, a fin de mantener dicho monto en valor constante.

Conforme al art. 7 de la Ley 23327 el monto del reajuste se considera como ingreso afecto.

6/1.6 PÉRDIDAS COMPUTABLES

En el caso de empresas, así como son computables las ganancias obtenidas en cualquier transferencia de bienes, así también son computables todas las pérdidas. Como excepción, no son deducibles las pérdidas en la venta de valores adquiridos con beneficio tributario, a que se refiere la sec. 6/6.6.

Tampoco son deducibles las pérdidas en la venta de acciones cuya enajenación da lugar a ganancias exoneradas (como es el caso de los valores a que se refiere el inc. e), numeral 1, del art. 19), ni las pérdidas en la venta de acciones a que se refiere el inc. p) del art. 44.

Normalmente, la pérdida debe quedar evidenciada por la venta del bien, esto es, no se admite el castigo por la sola disminución de su valor en el mercado.

Como caso especial cabe referirse al resuelto por la RTF 16101 de 22-9-80. La firma recurrente era accionista de otra, que acordó reducir en un 65% su capital social a fin de absorber las pérdidas acumuladas, en aplicación del Art. 222 de la Ley de Sociedades Mercantiles. En vista de

ello, la recurrente procedió a castigar el 65% de sus acciones en dicha compañía. El Tribunal determinó que dicho castigo era procedente "por las razones indicadas en el dictamen sustentatorio". El Vocal informante expresó en el dictamen "Que la firma recurrente en cumplimiento de los fines de la empresa, se dedica a operaciones de inversión y financiamiento tales como... de lo cual se establece que las inversiones que realiza constituyen el giro de su negocio, el activo circulante o realizable de la empresa, fuente generadora de sus rentas, susceptibles de las contingencias propias de toda operación financiera, por lo que es admisible la pérdida sufrida del 65% de sus inversiones en que han sido debidamente comprobadas".

Sin tener en cuenta que la empresa tuviera por objeto la inversión en valores, se aceptó la pérdida del valor de acciones en el caso resuelto por la RTF 6051-1-2003 - véase el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia - 6/1.6 Pérdida en el valor de las acciones - Deducible.

IMPUESTO A LA RENTA

6/1.7 CANCELACIÓN DE OBLIGACIONES

Ocurre a veces que una empresa paga parte de una obligación a su cargo quedando liberada del saldo. Por ejemplo, al serle condonada parcialmente una deuda en un convenio con un acreedor; o al recomprar bonos de su propia emisión a un valor inferior al nominal. (1)

En estas operaciones (y similares) hay una ganancia para la empresa deudora, la que está dada por el monto de la deuda de cuyo pago se libera. El beneficio proviene de operaciones con terceros y, por ende, está gravado conforme al art. 3, último párrafo de la Ley.

Si el acreedor es otra empresa, podrá computar la pérdida derivada de la operación. Así lo reconoce el art. 21, inc. g), num. 2, del Rgto., en el caso del castigo de las deudas de cobranza dudosa a cargo de personas domiciliadas que hayan sido condonadas en vía de transacción (judicial o extrajudicial, se entiende).

Distinto es el caso de la condonación (total o parcial) operada por un acto de simple liberalidad del acreedor. Aquí, la pérdida no es deducible por el acreedor, aun cuando la ganancia sí es computable por el deudor.

En el caso resuelto por la RTF 2462 de 2-2-67, se trataba de una compañía que presentó un balance de liquidación que arrojaba una pérdida de S/. 1,107,000, la que aparecía saldada con el capital de S/. 600,000 y la condonación de una deuda por S/. 507,000. Se determinó que no procedía considerar como utilidad el monto de la condonación, por cuanto estaba destinada exclusivamente a saldar la pérdida.

1. Véase en el Apéndice pag. 702 un comentario sobre un caso de acciones de trabajo que fueron redimidas a su valor nominal, que era inferior a su valor ajustado por inflación.

6/1.8 COSTO COMPUTABLE - NORMAS ESPECIALES

El numeral 21.2 del art. 21 contiene las normas sobre el valor de ingreso al patrimonio.

Las acciones provenientes de la capitalización de revaluaciones voluntarias "tendrán en todos los casos costo computable cero" - Rgto., art. 14, inc. b), numeral 4. Véase también el inc. a) del mismo art. 14.

6/1.9 OTRAS DISPOSICIONES

Rentas de Operaciones de Reporte y Pactos de Recompra

Conforme a la 3ra. Disp. Final del D.Leg. 979 (vig. 1-1-08):

- Las operaciones de reporte o los pactos de recompra definidas en el Reglamento de Operaciones de Reporte y Pactos de Recompra aprobado por Res. SBS N° 1067-2005, o norma que lo sustituya, generan rentas de naturaleza similar a un interés y son renta gravada para el reportante o adquirente.

- Los intereses provenientes de los valores subyacentes durante la operación de reporte o el pacto de recompra, constituyen renta gravada del reportado o transferente.

6/2 REVALUACIÓN VOLUNTARIA DE ACTIVOS FIJOS

Por la revaluación voluntaria de los activos fijos de la empresa, se asigna a dichos activos un valor neto en libros superior al que resulta de su ajuste por inflación. (1). La revaluación puede tener lugar con ocasión de una reorganización de sociedades o empresas o fuera de ella. En el primer caso puede optarse por gravar o no gravar la revaluación. Los efectos tributarios que se indican a

continuación corresponden al supuesto en que no se grava la revaluación sea que ésta tenga lugar en una reorganización (2) o fuera de ella.

- La revaluación no genera ganancia computable para establecer la renta neta (siempre que no signifique disponer de la provisión por depreciación). En otras palabras, el monto de la revaluación no es computable como ingreso gravado (3)

- El costo computable del activo revaluado, a los fines de la deducción por depreciación y de la determinación de la renta bruta derivada de su eventual enajenación, se establecerá sin considerar la revaluación. Vale decir que la revaluación no integra el costo computable para efectos del impuesto a la renta. Esta regla, como puede apreciarse, es consecuencia de la no imposición de la revaluación.

El art. 14 inc. b), del Rgto. contiene normas sobre este tema y sobre la forma en que debe contabilizarse la revaluación.

- La depreciación tomada sobre la revaluación no es computable como gasto. La restricción es aplicable inclusive a los bienes adquiridos de terceros en virtud de una reorganización, si en ésta o en anteriores reorganizaciones los bienes fueron revaluados y transferidos sin sujetar la revaluación al impuesto. Véase al respecto el D.Leg. 774, art. 44, inc. I.

Adicionalmente se generan los siguientes efectos en relación con el ajuste por inflación para fines tributarios (cuya normativa se trata en el Anexo B de esta publicación):

- El valor revaluado del activo se excluye del ajuste por inflación para fines tributarios (Rgto. de Ajuste por inflación, art. 10).

- El excedente de revaluación se excluye del ajuste por inflación (Rgto. Ajuste por Inflación, art. 13). Lo mismo se hace con el capital en la parte que corresponde a la capitalización del excedente (Rgto. Ajuste por Inflación, art. 13).

- La parte de la depreciación acumulada que corresponde a las depreciaciones no autorizadas se excluye del ajuste por inflación para fines tributarios (no se aplica el Rgto. Ajuste por Inflación, art. 10, inc. b), num. 2).

1. El amparo legal de la revaluación en mención está dado por el art. 228 de la Ley General de Sociedades (art. 252 de la ley anterior). De acuerdo a lo normado por este dispositivo los bienes del activo de las sociedades "pueden ser objeto de revaluación previa comprobación pericial".

Dicha comprobación consiste en una evaluación practicada por profesional competente, en ejercicio independiente. El dictamen de valuación debe contener además de la descripción y sustentación de la metodología utilizada, la declaración con el carácter de declaración jurada que la metodología empleada fue aplicada con independencia absoluta de criterio profesional, así como la estimación de la vida útil del bien revaluado que servirá de base para el cálculo de la depreciación del valor atribuido. La valorización adicional no puede exceder del valor que la empresa pueda recuperar, patrimonialmente, del uso o explotación del bien mediante su explotación racional. Así lo dispone la Res. 9-97-EF/93.01 de 5-5-97 del Consejo Normativo de Contabilidad.

2. Sobre el régimen de la reorganización de sociedades o empresas véase el Capítulo 9.

3. En la legislación sobre el impuesto a la renta anterior al D.Leg. 774 (en la cual estaban gravados los dividendos y, por ende, las capitalizaciones) se establecía que en el caso de capitalización de revaluaciones de bienes del activo fijo, efectuadas en exceso de la proporción autorizada, el impuesto a cargo de la empresa por la utilidad correspondiente sólo se devenga al momento de enajenar el bien.

/3 DISPOSICIÓN DE PROVISIONES

De acuerdo a reiterada jurisprudencia, cualquier acto de disposición de provisiones que no hubieran estado oportunamente afectas al impuesto a la renta (o anteriormente, al impuesto a las utilidades) determina que estas provisiones se graven como utilidad del ejercicio en que la disposición tiene lugar. (1)

El fundamento para gravar la disposición de estas provisiones es el siguiente:

La constitución de la provisión significa la previsión de un gasto (o de una pérdida) que disminuye la utilidades del ejercicio en que se produce el cargo respectivo (con abono a la provisión). Si posteriormente el contribuyente deja sin efecto la provisión, es porque considera que no se ha de producir el gasto (o la pérdida, o la merma) y, por tanto, está poniendo de manifiesto una ganancia que aumenta la utilidad del ejercicio en que se produce esta apreciación. (2)

La disposición puede tener lugar por actos diversos, como son la capitalización de la provisión, la distribución de dividendos con cargo a la misma, o la transferencia de todo o parte de la provisión a la cuenta de ganancias y pérdidas o la de utilidades por repartir.

En el caso resuelto por la RTF 4620 de 18-7-69 el contribuyente había efectuado cargos a las provisiones para "servicios de garantía" y para "malas deudas" con abono a la cuenta "Utilidades no distribuidas". El Tribunal mantuvo la acotación considerando que "al transferir a una cuenta de libre disposición, sumas que integraban reservas específicas, la recurrente ha dispuesto de cantidades que, por este hecho quedan sujetas al gravamen

La RTF 6575 de 2-11-71 se pronunció en el caso de una compañía de seguros que en el año 1962 procedió a rebajar una reserva por "Siniestros por liquidar" con abono a ganancias y pérdidas, y luego hizo un cargo a esta cuenta con abono a la cuenta "Fondo para Dividendos". Considerando que los fondos que debieron permanecer en la cuenta "Siniestros por liquidar" bajo control tributario se habían convertido en fondos de libre disposición con el cargo a la cuenta "Ganancias y Pérdidas", el Tribunal declaró procedente la acotación del impuesto a las utilidades en ese ejercicio. (3)

La norma sobre disposición de provisiones se puede expresar en sentido inverso, tal como lo ha precisado la jurisprudencia: las provisiones no se gravan mientras se mantengan en el pasivo, sujetas a control tributario.

Así, en el caso de revaluación de bienes sobre los cuales se ha tomado depreciación, se ha determinado que la provisión correspondiente no está gravada si del monto de la revalorización se rebaja el importe de la provisión y ésta permanece sin capitalizarse, como una cuenta del pasivo - RCSC 1587 de 3-5-43, entre otras.

1. En la jurisprudencia (bastante antigua) que sirve de base para este comentario, se alude a las provisiones como "reservas", según el significado que este término tenía comúnmente en esa época. Véase la nota 1 de la pág. 147 en la que se señala el significado propio de uno y otro término.

2. Obsérvese que la obligación de pagar el impuesto surge sea que se trate de provisiones permitidas o de provisiones no aceptables o excesivas. Desde el momento en que la provisión se ha constituido con cargos que han rebajado la utilidad imponible, cualquier disminución de la provisión significa un aumento de la utilidad imponible en el ejercicio en que se produce. Se encuentra una diferencia cuando las provisiones no aceptables o excesivas hubieren sido agregadas a la utilidad imponible por el propio contribuyente o hubieren sido objeto de reparos (confirmados). Al ser consideradas estas provisiones como utilidad del ejercicio en que se constituyeron, lógicamente no pueden ser nuevamente consideradas como utilidad del ejercicio en que se dispone de las mismas.

3. Esta resolución da a entender que el cargo a Ganancias y Pérdidas con abono a Fondo para Dividendos fue el asiento que determinó el gravamen Sin embargo, si se acepta el fundamento que hemos expuesto. fue en realidad con el cargo a "siniestros por liquidar" y abono a Ganancias y Pérdidas que se generó el impuesto.

6/4.1 INTRODUCCIÓN - DOCUMENTACIÓN SUSTENTATORIA

El art. 37 trata de los gastos deducibles para determinar la utilidad neta de las empresas, en forma aparte de las normas que rigen la determinación de la utilidad bruta. (1) Esto es, los gastos de que trata este artículo no comprenden las sumas invertidas en la adquisición o producción de los bienes del activo ni los gastos indirectos, como la depreciación y mantenimiento de los inmuebles y equipos. Estas sumas integran el costo computable de los bienes para efectos de determinar la renta bruta (o pérdida bruta) en el momento de su enajenación, pero no son deducibles como "gasto". (Véase la NIC 2).

En lo que atañe a los gastos deducibles de las empresas, la Ley contiene las siguientes normas:

- El enunciado general del art. 37, según el cual son deducibles de la renta bruta "los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta Ley".

- Las normas contenidas en los incisos del mismo art. 37 que fijan los alcances y limitaciones para ciertas clases de gasto. (2) Y además el art. 44 que señala las deducciones no admitidas (véase la sección 6/6).

Como base para la norma del art. 37 se encuentra el principio de causalidad, conforme al cual son admisibles todos los gastos que guardan una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad. Bajo este principio son admisibles toda una serie de gastos no mencionados en el art. 37 (véase el literal siguiente). Y el mismo principio es aplicable para denegar la deducción de los gastos correspondientes a rentas no gravadas y otras rentas no computables. Véase el inc. a) de la sección 6/6.10. (3)

En las secciones 6/4.2 a 6/4.22 se tratan las disposiciones contenidas en el art. 37. El inciso v) se trata en la sección 7/4.

En materia de deducciones para determinar la renta neta, véanse además las secciones 6/5 y 6/6, así como las normas referentes a pérdidas de cambio (sec. 7/7) e imputación de gastos (sec. 7/4). Véase asimismo el art. 33 del Rgto., sobre las diferencias entre los registros contables y las normas tributarias respecto a la determinación de la utilidad (o renta) neta.

En la sección 5/4 de nuestra publicación "Impuestos a las Ventas" se recoge jurisprudencia sobre casos en que se ha cuestionado la deducción de gastos por considerarlos irreales o ajenos al giro del negocio. Véase también la sección 7/2 sobre las "operaciones no reales".

Documentación sustentatoria

Véase la sección 6/6.7 sobre el requisito de documentación sustentatoria que establece el inc. j) del art. 44.

1. Estas normas se encuentran principalmente tratadas en la sección 6/1.

2. Véase en el Apéndice la RTF 10373 cuyos considerandos, referidos a las disposiciones similares del D.S. 287-68-HC, son de interés general para interpretar las disposiciones sobre gastos deducibles. En el mismo sentido se ha pronunciado la RTF 600-1-2001.

3. En el último párrafo del art. 37 se expresa: "para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) de este artículo; entre otros".

La aplicación de este principio queda reflejada en la jurisprudencia que se menciona en esta sección y en la siguiente.

A) EN GENERAL

Se mantiene el epígrafe de "gastos propios del giro" para esta sección en razón de que en los diversos textos que han regido el impuesto a la renta (desde el D.S. 287-68-HC) la mención de los gastos deducibles de las empresas siempre se iniciaba con un inciso a) referente a "los gastos propios del giro del negocio o actividad gravada". Consideramos que en el nuevo texto del D. Leg. 774 se ha suprimido este inciso no por ser inválido, sino por ser innecesario frente al enunciado general sobre "los gastos necesarios para producir la renta bruta y mantener su fuente".

En esta sección se tratan diversas clases de gastos que están comprendidos en este enunciado general y que no se mencionan en los incisos del art. 37. Según se señala arriba, estos incisos fijan los alcances y limitaciones para ciertas clases de gastos; de ninguna manera cubren todos los gastos deducibles.

Entre los diversos gastos deducibles, cabe mencionar algunos de los que enumeraba el art. 19 de la Ley 7904, tales como los jornales, sueldos, comisiones pagadas a cobradores, agentes o corredores, y "los alquileres, fletes, gastos de viaje en actos de servicio, gastos de propaganda, consumo de energía y alumbrado, combustibles, lubricantes, agua, papelería, correo, teléfono, cables telégrafos, gastos judiciales y en general, todo gasto semejante".

En los siguientes literales de esta sección se trata la jurisprudencia referente a diversos tipos de gastos que han sido aceptados (o no aceptados) como gastos propios del negocio y en el literal e) se trata la jurisprudencia referente a la demostración fehaciente del gasto. Véase también la sección 6/6 - Gastos no deducibles.

La falta de anotación en el Registro de Compras no es determinante para efectos del IR – RTF 381-2-2001 (para este efecto "debe tenerse en cuenta lo efectivamente registrado en las cuentas de ingresos y de gastos").

B) IMPUESTOS Y OTROS GASTOS PAGADOS POR CUENTA DE TERCEROS

Se ha aceptado la deducción de:

- Los impuestos de cargo de los servidores, asumidos por la empresa - RCSC 10941 de 2-2-62.
- El impuesto predial abonado por cuenta del propietario - RTF 4078 de 18-11-68.
- Los pagos de alquileres para casa-habitación de los socios de una compañía, que también eran empleados de la misma - RCSC 5643 de 11-4-50.

Nótese que en todos estos casos el monto de los impuestos o gastos asumidos por la empresa se han reputado como mayor renta de los beneficiarios. Conforme al art. 47, está exceptuado de este principio general el impuesto a la renta asumido por la empresa y que corresponde a terceros;

este impuesto no es deducible y a su vez no puede ser considerado como una mayor renta para el perceptor de la renta - Véase la secc. 6/6.8.

Para que proceda la deducción, el impuesto o gasto asumido debe ser susceptible de considerarse un componente de la prestación debida al beneficiario (remuneración, interés, alquiler, etc), y consecuentemente, se convierte en una mayor renta de éste. (1) Ello puede derivarse de pacto expreso, o de la costumbre establecida o de otras circunstancias que evidencian la obligación asumida.

1. A la inversa: Si se rechaza la deducción del pago efectuado por cuenta de tercero como gasto innecesario, significa que se le está calificando de pago gratuito, vale decir, como una donación; y siendo una donación, dicho pago no puede constituir renta para el tercero.

Sobre el caso especial de la vivienda proporcionada a los servidores, véase la sección 5/2.4B (Compensación en especie).

C) GASTOS DE AGASAJO

Se señalan a continuación diversos casos en que se han aceptado esta clase de gastos (véase además la sección 6/4.19):

- Gastos de agasajo incurridos para la vinculación de la firma con las personas e instituciones de la localidad - RCSC 11421 de 8-10-63.
- Gastos efectuados en atenciones a clientes (obsequios de licores), cuando el monto del gasto corresponde al volumen del negocio y está de acuerdo con el giro del mismo - RTF 2971 de 20-7-67. Esta resolución se fundamenta en la jurisprudencia establecida en casos análogos. En la RTF 2411-4-96 se expresa que debe demostrarse "en el caso particular de los obsequios, cuál es la relación de las personas beneficiadas con las actividades de la empresa".
- Gastos efectuados en obsequios (artículos de plata) a los altos dirigentes, técnicos, e inspectores de las firmas extranjeras a las cuales se representan en el país - RCSC 8655 de 8-10-57.
- Gastos efectuados en obsequios a directores de la asociación gremial a que pertenece la firma, de valor módico en relación con su movimiento y probados mediante las guías de remisión correspondientes - RTF 3584 de 19-6-68. En esta resolución se hace presente que no se trata de obsequios a autoridades estatales.

D) GASTOS DE VENTA Y DE PUBLICIDAD

- Se trataba de los gastos de publicidad asumidos por la empresa en forma proporcional a su participación en el mercado, en campaña organizada por el Comité de Fabricantes de Cerveza destinada a fomentar el consumo de cerveza (en general y no de una determinada marca) y cuestionar el trato tributario discriminatorio dado a ese producto. La SUNAT los consideró no deducibles pues no es publicidad comercial, ya que se persigue que se varíe el trato tributario de la cerveza y no que aumente el nivel de ventas de los productos que la empresa fabrica. La RTF 585-2-00 de 14-7-00 determinó que la campaña que buscaba favorecer el consumo de cerveza frente a otras bebidas alcohólicas, tenía efecto directo en el consumo de la marca de cerveza que cada miembro del Comité produce, por lo que se cumple el principio de causalidad.

- En el caso de un laboratorio que hizo agasajos y obsequios para estudiantes de la profesión médica, que fueron cuestionados por la SUNAT como actos de liberalidad, la RTF 756-2-00 de 29-8-00 determinó que eran deducibles pues "los gastos efectuados no se realizaban con un fin desinteresado en que la recurrente se despojaba de una parte de su patrimonio para otorgárselo gratuitamente a terceros; por el contrario en su realización existía una motivación empresarial cual era la de difundir y promocionar sus productos haciendo uso de una estrategia de mercadotecnia, por lo que no resulta válido considerarlos como actos de liberalidad".

E) DEMOSTRACIÓN FEHACIENTE DEL GASTO

En ciertas situaciones en que la índole del gasto evidencia su necesidad, la discusión puede versar más bien sobre su efectiva realización en beneficio de la empresa. En estos casos debe demostrarse que la empresa obtuvo la contraprestación a que se refiere el gasto. La forma del contrato mediante el cual la empresa asume la obligación de realizar el gasto no parece ser relevante.

- En el caso resuelto por la RTF 438-5-2001 se había efectuado un reparo a un hotel por las compras de diversas prendas de vestir, como zapatos, calcetines, camisas y ternos. La recurrente alegó que se trataba de desembolsos obligatorios para la realización de sus actividades, en virtud de la obligación establecida en el Reglamento de Establecimientos de Hospedaje aprobado por Decreto Supremo N° 12-94-ITINCI, de mantener uniformado a su personal las 24 horas del día. En la

resolución del Tribunal se señala que "en este sentido, se podría pensar que una empresa como la recurrente, tenía la obligación y la necesidad de incurrir en este tipo de gastos". Pero mantuvo el reparo expresando lo siguiente: "Que sin embargo, para poder sustentar los gastos en forma fehaciente y razonable, además de contar con los elementos probatorios como son el comprobante de pago y el respaldo de la disposición legal, es necesario demostrar la vinculación de las compras específicas efectuadas con el giro del negocio, identificando el destino que han tenido los bienes adquiridos, como por ejemplo, la relación de trabajadores que lo han recibido, donde figure el nombre y la firma que pruebe la recepción y cualquier otro documento que corrobore que los bienes han sido adquiridos con la finalidad de ser entregados al personal de la empresa, pues podría suceder que las adquisiciones no hayan estado destinadas a formar parte de la vestimenta usada por dicho personal".

- En el caso resuelto por la RTF 1210-4-97 se trataba de un contrato a suma alzada, de remodelación y refacción integral de todos los locales de la recurrente, sean propios o alquilados. La realización de los servicios quedó demostrada a través de valorizaciones y planillas de avance, pero la SUNAT reparó el monto invertido "pues no se especifican los lugares donde se realizaron las obras, no pudiendo establecerse que se trata de un gasto propio de la empresa".

En la resolución se destaca que el egreso era un costo ("gasto capitalizable") más que un gasto, y además se expresa que "dada la magnitud del contrato, resulta poco sostenible que tanto la recurrente como la empresa constructora no puedan especificar los locales en los cuales se realizaron los trabajos de refacción, máxime si en cada uno de ellos es necesario no sólo un reporte del avance y culminación de los mismos, sino también un control y aprobación del trabajo ejecutado". En consecuencia, confirmó el reparo "tanto por la naturaleza del egreso como por la falta de sustentación fehaciente y verificable del egreso realizado".

- En el caso resuelto por la RTF 57-3-2000 la SUNAT había reparado los gastos correspondientes a servicios facturados por terceros argumentando que la contribuyente: 1) no había acreditado la forma y fecha de cancelación de las facturas; 2) no había presentado los contratos suscritos entre las partes; y 3) no había presentado informes de avance de los servicios y los informes de los resultados del servicio recibido, que demuestren su fehaciencia.

Los servicios en cuestión comprendían efectuar una estructuración de organigramas, gestión de planillas, contabilidad, producción y administración, estudios de mercado de telas de las principales fábricas, determinación de precios en función de la competencia, aumentar la cartera de clientes, estudios de la situación de competencia de precios de telas de la misma calidad, diseñar una estructura piramidal de información gerencial, sistematizar toda la documentación existente, etc.

El Tribunal determinó que "el argumento de la Administración relativo a la exigencia de contratos, o cierta forma de pago, carece de sustento legal desde que ambos no son contemplados como requisitos de deducibilidad en las normas del Impuesto a la Renta". Pero confirmó el reparo expresando: "Que teniendo en cuenta la naturaleza de los servicios facturados, y toda vez que éstos necesariamente concluyen en informes u otra documentación que evidencie la prestación de los servicios, resulta razonable que la Administración, efectuando un análisis en conjunto de toda la información recabada, concluya que los gastos no son fehacientes".

- En lo que respecta a la exigencia de contratos, en el caso resuelto por la RTF 444-3-97, el informe del auditor sostenía que "el escrito que adjuntó la recurrente no constituye un instrumento legal equivalente a un contrato que justifique y sustente los pagos realizados ...".

Sobre este aspecto, en la resolución se determina que "el documento presentado es una carta de Coca Cola Interamerican Corporation con la recurrente de fecha 20 de febrero de 1992, en la cual se confirman por escrito los términos que regirán en el servicio del reenvasado del concentrado de bebidas gaseosas, el control de calidad, asesoría general para la producción, comercialización y publicidad de los productos en referencia al contrato de embotellador suscrito con Coca Cola Company, carta que fue firmada por la recurrente en señal de aceptación, por lo tanto de conformidad con el artículo 1373° del Código Civil el contrato queda perfeccionado en el momento y lugar en que la aceptación es conocida por el oferente, resultando suficiente para sustentar el gasto reparado".

Entendemos que la resolución ha querido decir "resultando suficiente para acreditar la obligación de pago", quedando por acreditar el cumplimiento de la prestación objeto de la misma, aspecto que también fue considerado en la resolución. (1)

- En el caso resuelto por la RTF 1330-3-96 de 9-9-96 se trataba de gastos compartidos con otra empresa que cubrió la planilla del personal, gastos de télex, teléfono, radio, correo, alquiler y

mantenimiento de oficina, energía, agua y gastos de mantenimiento de maquinaria y equipo, de propiedad de la otra empresa y, utilizados en común, en base a un contrato de prestación de servicios. Los gastos fueron compartidos en proporción a los volúmenes de producción obtenidos durante el ejercicio acotado. En base a la documentación presentada que sustentaba los gastos incurridos por la otra empresa, se determinó que no podía desconocerse la factura emitida por dicha empresa.

- Diversas resoluciones (503-1-96, 91-4-96 y 470-2-99) han establecido que las facturas de restaurants son deducibles con la sola indicación de "Por consumo". En la RTF 479-2-99 se señala que "la anotación de esa frase constituye un uso habitual tratándose del servicio de expendio de alimentos, por lo que en esos casos no se estaría vulnerando lo dispuesto por el Rgto. de C. de Pago, debiendo la Administración reconocer los gastos reparados por tal concepto".

- Respecto a un reparo de los pagos de alimentación en favor de los trabajadores, en la RTF 798-3-2001 de 20-7-01 se señala lo siguiente:

"Que obra en el expediente el Comunicado de la recurrente a sus trabajadores en el que se señala que la empresa requiere un funcionamiento continuo y sin interrupciones en la producción durante las 24 horas del día para lo cual es indispensable que el personal de planta esté siempre atendiendo sus labores ..., por lo que la Dirección de la empresa ha decidido otorgar refrigerios al personal de planta en el comedor instalado para este fin, pues de esta manera no se producirán interrupciones en el proceso productivo;

Que se encuentran en el expediente, las facturas emitidas por Aydee Inga Castro por el servicio de atenciones (desayuno, almuerzo y cenas) prestados al personal en diferentes semanas, por lo que se concluye que dicho gasto está vinculado al giro del negocio, en ese sentido, procede su utilización como crédito fiscal no perjudicándose por el hecho de no estar anotado en el libro de planillas".

De otro lado, en la misma Resolución se determina lo siguiente:

"Que la recurrente no ha probado con documentación fehaciente que las adquisiciones de bolsas navideñas hayan sido entregadas a sus trabajadores como condición de trabajo y menos con ocasión de las fiestas navideñas, por el contrario, estando a la fecha de la Factura N° 001-04039 emitida el 22 de mayo de 1996, se tiene que dichos productos fueron entregados por la recurrente en el mes de junio, por lo que se debe mantener el citado reparo".

- En la RTF 9010-4-2001 se determinó lo siguiente: "Que respecto de los gastos por la compra de un pantalón y camisa, y de un mandil y delantal que de acuerdo a lo afirmado por la recurrente corresponden a un traje adquirido para el chofer de la empresa y para el personal de servicio de la oficina de gerencia, la recurrente no ha aportado prueba que acredite fehacientemente que las prendas objeto de comentario fueron efectivamente destinadas al personal de la empresa, así como tampoco ha identificado a éstos, por lo que corresponde mantener el reparo".

- En la RTF 120-5-2002 de 11-1-02 se expresa lo siguiente:

"... es necesario que los contribuyentes mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten, en caso sea necesario, que los comprobantes de pago que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, lo que puede concretarse a través de diversos medios, por ejemplo, para el caso de la adquisición de servicios que generan un resultado tangible, como es el caso de los servicios de captación y selección de personal, pudieron haberse acreditado con la documentación dirigida a la recurrente respecto al referido proceso, en la que se haga referencia a las personas que participaron en el mismo, los aspectos evaluados, la calificación obtenida por cada participante y la relación final de personas seleccionadas, lugares a los que fueron asignados, tiempo por el que cada uno prestó servicios a la empresa, etc..".

- En la RTF 3201-2-2004, que admitió el gasto por servicios de dotación de personal, se señala: "Asimismo, con relación al argumento que la recurrente no presentó ningún documento referido al personal que le prestó servicios, cabe señalar que no existe norma que la obligue a registrar el ingreso de personas a sus instalaciones, llevar liquidaciones independientes por cada factura o algún otro tipo de control para la prestación de los servicios contratados, criterio que ha sido recogido por reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, entre ellas las N°s. 477-1-2003, 1129-2-2003 y 4343-2-2003".

- En la RTF 1465-1-2005, después de dejar sin efecto unos reparos, se señala: "siendo oportuno precisar que la existencia de una posible vinculación económica entre las partes contratantes no desvirtúa la realidad de los desembolsos efectuados".

1. Como curiosidad, cabe citar un considerando de la RTF 478-3-97 que dice lo siguiente: "Que asimismo, debe precisarse que no corresponde a la recurrente la carga de la prueba para acreditar

ante la Administración Tributaria que los servicios los recibió efectivamente y completamente por SERDESA, dado que al existir de por medio un contrato corresponde a la propia Administración Tributaria la probanza conforme a lo dispuesto en el artículo 1361° del Código Civil donde se establece que se presume que la declaración expresada en los contratos responde a la voluntad común de las partes y quien niegue esa coincidencia debe probarla".

Lo afirmado en este considerando difiere por completo del criterio sentado en la jurisprudencia antes citada, cual es, que en ciertas situaciones puede ser necesario un contrato escrito, pero que éste no basta, sino que el contribuyente debe acreditar además el cumplimiento de la prestación pactada.

F) SUSTENTO DE GASTOS DE MOVILIDAD

El inc. a1) del art. 37, incorporado por D.Leg. 970 (vig. 1-1-07), hace referencia a estos gastos, disponiendo que podrán ser sustentados con comprobantes de pago o con una planilla suscrita por el trabajador usuario de la movilidad, en la forma y condiciones que se señale en el Reglamento. Los gastos sustentados con esta planilla no podrán exceder, por cada trabajador, del importe diario equivalente al 4% de la Remuneración Mínima Vital Mensual.(1) También dispone que no es aceptable esta deducción mediante planilla en el caso de trabajadores que tengan a su disposición movilidad asignada por el contribuyente.

El inc. v) del art. 21 del Rgto. contiene las normas correspondientes a la indicada planilla.

1. Con anterioridad a esta norma la jurisprudencia ha venido aceptando la deducción de estos gastos, sustentados en las planillas de liquidación respectivas (RTFs 1215-5-2002 y 5794-5-2003).

G) VARIOS

- Considerando que "las cuotas ordinarias y extraordinarias que los asociados aportan a una entidad representativa de su actividad económica, no constituyen actos de liberalidad, sino que son gastos propios de la actividad empresarial", mediante Res. Directoral 133-82-EFC/74 de 17-3-82 se declaró que dichas cuotas son deducibles.

- En el caso de una maquinaria adjudicada en pago por el contribuyente, se aceptaron los gastos incurridos posteriormente en relación con una reclamación ante la firma extranjera fabricante de la maquinaria, teniendo en cuenta que en la escritura de adjudicación el contribuyente se había responsabilizado por la evicción y saneamiento de la maquinaria en referencia - RTF 1420 de 7-10-65.

- Se consideraron propios del negocio los gastos de pasajes, estada y gratificaciones correspondientes al viaje de ingenieros venidos del extranjero con el objeto de efectuar estudios de las instalaciones de la empresa - RCSC 5730 de 23-6-50.

- Se aceptó el gasto de reparaciones en la casa de propiedad de la empresa para uso del Gerente, por cuanto no puede considerarse como ajena a las actividades de la empresa - RCSC 8377 de 1-2-57.

- Es deducible el alquiler de servicio de música, por cuanto crea un mejor ambiente de trabajo – 646-4-00 de 25-7-00.

- Los gastos por uniformes son deducibles si los uniformes son entregados como condición de trabajo o remuneración en especie; no si los trabajadores deben reembolsar el gasto (RTF 636-4-00 de 21-7-00).

- No es aceptable como gasto necesario para obtener la utilidad la compra de cuadros al óleo para adorno de la oficina del Directorio - RTF 504 de 16-6-64.

Cabe señalar que aun cuando se consideraran como necesarias, estas compras pueden tener el carácter de inversiones y por tanto, no ser deducibles conforme a las normas que se trata en la sección 6/6.4 (ni tampoco se considerarían como bienes depreciables - véase la sección 6/5.2).

- No son deducibles los gastos correspondientes al mausoleo del fundador de la empresa - RTF 6125 de 12-3-71.

- Son deducibles los gastos extraordinarios ocasionados por negligencia en el desarrollo de las labores normales de la empresa - RTF 1164-2-2004.

- Sobre los vehículos que no figuran en el activo de las empresas, véase la sección 6/6.10 e.

- Véase la jurisprudencia que se cita en el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia - 6/4.2 Reembolso por pago de tributos ajenos y Gastos que corresponden a un botiquín de primeros auxilios.

6/4.3 INTERESES

El inc. a) del art. 37 contempla en su primer párrafo la deducción de:

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, con las limitaciones previstas en los párrafos siguientes.

Las limitaciones establecidas en los párrafos segundo y tercero de este inciso se tratan más abajo.

El penúltimo párrafo de este inciso dispone que "También serán deducibles los intereses de fraccionamientos otorgados conforme al Código Tributario". No son deducibles los intereses moratorios.

El último párrafo de este inciso (incorporado por Ley 27356, vigencia 1-1-01) dispone lo siguiente:

"Serán deducibles los intereses provenientes de endeudamientos de contribuyentes con sujetos o empresas vinculadas cuando dicho endeudamiento no exceda del resultado de aplicar el coeficiente que se determine mediante decreto supremo sobre el patrimonio del contribuyente; los intereses que se obtengan por el exceso de endeudamiento que resulte de la aplicación del coeficiente no serán deducibles".

Véase al respecto el numeral 6 del inc. a) del art. 21 del Rgto. (1), así como su art. 24.

El art. 7 de la Ley 23327 estableció que el monto del reajuste del capital en los préstamos sujetos al mismo, era gasto deducible para el deudor. Entendemos que esta disposición es igualmente aplicable al reajuste de deuda pactado con sujeción al art. 1235 del Código Civil.

No hay restricción alguna respecto a los intereses pagados a los socios o accionistas. Al respecto, cabe mencionar que la RCSC 11404 de 27-9-63 consideró procedente la deducción de intereses abonados a los accionistas, por concepto del préstamo efectuado por éstos al no retirar los dividendos acordados (y que habían sido declarados para el impuesto a la renta).

Son deducibles como gasto corriente los intereses correspondientes a la adquisición o construcción de bienes, conforme a lo dispuesto por el art. 20, sexto párrafo, numeral 1 - Véase la sección 6/5.3.

Respecto a los intereses devengados durante el período de pre-operación, véase la sección 6/4.9.

Sobre un caso de intereses no deducibles, véanse la RTF 16402 de 3-3-81 y la RTF 670-1-00 que se citan en la sección 6/6.10.

Véase la jurisprudencia que se cita en el Manual en Línea; Apéndice de Jurisprudencia - 6/4.3 Caso en que no son deducibles los intereses pagados, por el monto en que excedan a los intereses obtenidos por los préstamos a otras empresas, y 6/4.1 Reparación impropia de intereses bancarios.

Empresas que reciben intereses exentos y que pagan intereses por créditos recibidos

Los párrafos segundo y tercero del inciso a) del art. 37 disponen lo siguiente:

"Sólo son deducibles los intereses a que se refiere el párrafo anterior, en la parte que excedan el monto de los ingresos por intereses exonerados. (2)

Para tal efecto no se computarán los intereses exonerados 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 reditúan una tasa de interés, en moneda nacional, no superior al cincuenta por ciento (50%) de la tasa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros.

Tratándose de bancos y empresas financieras, deberá establecerse la proporción existente entre los ingresos financieros gravados e ingresos financieros exonerados y deducir como gasto, únicamente, los cargos en la proporción antes establecida para los ingresos financieros gravados".

Sobre lo dispuesto en este último párrafo, véase el art. 21, inc. a), numeral 4, del Rgto.

Para efectos de esta norma, tratándose de ventas a plazos que dan lugar al cobro de intereses para cubrir los intereses bancarios en el descuento de las letras, se computa como intereses pagados (deducibles como tales) el íntegro de los intereses bancarios, y no el monto neto (la diferencia entre los intereses cobrados a los clientes y los intereses bancarios).

Comentario: Lo dispuesto en el primer párrafo del Inc. a) del art. 37 se puede expresar, contrario sensu, como sigue: no son deducibles los intereses que corresponden a deudas claramente identificables y directamente vinculadas con operaciones que no generan rentas gravadas, lo cual concuerda con la regla general que se trata en la sección 6/6.10a.

Además, se tiene la regla del "neteo" contenida en el segundo párrafo del mismo inciso a), según la cual los intereses sólo son deducibles en la parte que excedan el monto de los ingresos por intereses exonerados. Dicha norma se dictó para limitar la deducción de los intereses, sin necesidad de determinar el destino dado a los préstamos obtenidos por la empresa, ante la sola presencia de intereses exonerados. Obsérvese que esta regla del neteo no excluye la aplicación de la regla general cuando se pueden identificar deudas vinculadas con operaciones que generen rentas no

gravadas, distintas a los intereses exentos. En el caso que la empresa tuviera estas operaciones y además colocaciones que producen intereses exentos, la deducción de los intereses correspondientes a dichas operaciones quedará excluida por aplicación de la regla general, y los demás intereses pagados quedarían sujetos a la regla del "neteo".

1. Respecto a lo dispuesto en dicho numeral 6, véase el Informe 5-2002-SUNAT en el Manual en Línea, Apéndice de Comentarios.

2. Están comprendidos en esta regla los incrementos de capital que den origen a certificados o a cualquier otro instrumento de depósitos reajustables- Rgto., art. 21, inc. a), numeral 1.

6/4.4 TRIBUTOS

El inc. b) del art. 37 contempla la deducción de:

Los tributos que recaen sobre bienes o actividades productoras de rentas gravadas.

No son deducibles las multas y recargos correspondientes a estos tributos conforme a lo dispuesto en el inc. c) del art. 50 (sección 6/6.2).

No es deducible el impuesto a la renta, ni los impuestos que constituyen pago a cuenta del mismo. Nótese que los impuestos pagados para la adquisición de bienes del activo no son deducibles como gasto sino que deben integrar el costo de dichos bienes. Este es el caso, por ejemplo, de los derechos de importación, del impuesto a las ventas (cuando no constituye crédito para el mismo impuesto), y del impuesto de alcabala pagado por la compra de un inmueble - véanse las secciones 6/5.3 y 6/6.5. Obviamente, los montos pagados por el impuesto a las ventas tampoco son deducibles cuando pueden ser aplicados como crédito fiscal.

6/4.5 SEGUROS

El inc. c) del art. 37 contempla la deducción de:

Las primas de seguros que cubran riesgos sobre operaciones, servicios y bienes productores de rentas gravadas, así como las de accidentes de trabajo de su personal y lucro cesante. (1)

La RTF 12212 de 14-10-76 declaró procedente la deducción de la prima correspondiente a una póliza tomada sobre la vida del gerente de la empresa, en la que se señalaba como único beneficiario a esta última, constando además la renuncia del gerente a cambiar de beneficiario o solicitar préstamos con garantía de la póliza, lo cual demostraba que el objetivo de la misma era proteger a la empresa de los posibles perjuicios que pudiera ocasionarle el fallecimiento de su gerente. (2)

También son deducibles las primas correspondientes a los seguros de vida tomados para los empleados con más de 4 años de servicios, por cuanto corresponden a una obligación de la empresa.

1. El segundo párrafo de este inciso establece que cuando la casa de propiedad del contribuyente (persona natural) sea utilizada parcialmente como oficina, se aceptará la deducción hasta el 30% de la prima respectiva.

2. En la resolución se señala además - "resulta que, de producirse el siniestro, la indemnización la recibirá la empresa, por lo que debe dársele a dicho seguro el mismo tratamiento que el que se otorga a cualquier otro seguro contratado por una empresa para cubrir otros riesgos de operación, cual es admitir como gasto el monto de las primas que para mantener la póliza se paguen.

6/4.6 PÉRDIDAS POR FUERZA MAYOR O POR HECHO DELICTUOSO DE TERCERO

El inc. d) del art. 37 contempla la deducción de:

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

Es de señalar que en el caso de bienes depreciables el monto de la pérdida deducible está dado por el valor aún no depreciado del bien (RCSC 11277 de 8-3-63 y RTF 1 747 de 19-5-66).

Téngase en cuenta que no es suficiente (como probanza judicial) la simple denuncia policial - RTF 848 de 1-9-64 y RTF 515-1-97. Se admitió la deducción por una defraudación sufrida por la firma, habiéndose acreditado que la acción penal correspondiente había concluido con sentencia que la declaró extinguida por prescripción - RTF 10058 de 29-11-74. Se admite la deducción de la pérdida cuando se dispone el archivamiento provisional de una denuncia penal, por imposibilidad

de identificar a los autores del delito, considerando que ello evidencia lo útil de llevar adelante la acción judicial - RTF 5509-2-2002 y 16-5-2004, entre otras.

Se había reparado la deducción por la pérdida de una lancha (en el año 1964), por considerarse que el siniestro se produjo en el año 1961, en el cual debió hacerse el castigo. Se admitió la deducción habiéndose demostrado que la empresa durante los años 1962 y 1963 estuvo efectuando labores para rescatar la mencionada lancha y sólo al resultar totalmente impracticable las operaciones de salvataje, decidió dar por perdida la embarcación y en esta virtud solicitó a la Capitanía del Puerto la autorización necesaria para darla de baja y anular su inscripción en los registros oficiales de dicha Capitanía, autorización que le fue concedida en 1964 - RTF 3228 de 18-12-67.

En el caso resuelto por la RTF 6384-1-2002 se trataba de los bienes del activo afectados por un desastre natural (la recurrente era una empresa de generación hidroeléctrica). El Tribunal determinó lo siguiente: "Que de acuerdo a lo señalado en el Informe de Auditoría N° 037-2002 de este Tribunal, no procedía que los bienes materia de controversia fueran eliminados del balance al 31 de diciembre de 1998, por cuanto conforme a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16(1) y a las acciones tomadas por la recurrente, si bien los activos fijos dados de baja estaban fuera de uso a dicha fecha, esta circunstancia era sólo temporal y en tal sentido generarían futuros beneficios económicos;" En el mismo sentido se ha pronunciado la RTF 523-5-01.

1. Presumimos que la resolución se refiere al párrafo 61 de esta NIC que señala lo siguiente: "Una partida de inmuebles maquinaria y equipo debe eliminarse del balance general cuando es dada de baja o cuando el activo se retira permanentemente del uso y no se esperan beneficios económicos adicionales de su dada de baja".

En el caso resuelto por la RTF 9624-4-2004, en que se habían reparado las mermas de combustible y se desechó el "informe técnico" presentado por ser incompleto, el Tribunal señaló que "No obstante, dada la naturaleza altamente volátil de los bienes materia de inventario, resulta razonable la existencia de mermas en tales productos, por lo que corresponderá que la Administración verifique los porcentajes de merma aceptables de dicha actividad, lo que deberá encontrarse sustentado en la documentación e información técnica respectiva, criterio establecido en Resoluciones tales como las N°s 00986-4-2004 y 05119-4-2003".

6/4.7 GASTOS DE COBRANZA

El inc. e) del art. 37 contempla la deducción de:

Los gastos de cobranza de rentas gravadas.

6/4.8 MERMAS Y DESMEDROS DE EXISTENCIAS

El inc. f) del art. 37 autoriza la deducción de:

"las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados".

Nótese que bajo esta disposición no son admisibles las provisiones por desmedros estimados. Se entiende que tampoco son deducibles las provisiones por desmedro económico debido a disminución de su valor en el mercado.

Rgto., art. 21, inc. c): (1)

Para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37° de la Ley, se entiende por:

1. Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de la existencias, ocasionadas por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo.(5)

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

Cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción. (2)

Tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes (3). Dicha entidad podrá designar un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Cabe señalar que se ha aceptado el castigo de repuestos obsoletos, no susceptibles de incineración u otra forma de destrucción, con la prueba de haber sido arrojados al mar (en aguas profundas, se entiende, y siempre ante Notario).

Una alternativa a la destrucción o desaparición de los bienes es hacer donación de los mismos a una entidad calificada para recibir donaciones deducibles (4). Otra posibilidad, obviamente, es la venta de los bienes a su valor de desecho (caso de los objetos metálicos que sirven de chatarra para las fundiciones, de los materiales que sirven de insumo para las fábricas de papel, etc.). En estos casos, y según el monto de la operación, es conveniente que el comprador sea una empresa reputada o que reúna las condiciones necesarias para satisfacer al Fisco sobre la legitimidad de la operación.

Sobre las pérdidas de agua en las empresas de servicios de agua potable, se ha pronunciado la RTF 6597-5-2006, en la cual se encuentran varias referencias a la RTF 915-5-2004. Ambas resoluciones se pueden consultar en la página web del Tribunal Fiscal (<http://tribunal.mef.gob.pe>). Véase el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia, 6/4.8 - Mermas de combustible en grifos, y Concepto de "mermas" - Comprende las ocurridas en el manipuleo posterior a la fase de producción.

El concepto de merma precisado en el inciso a) de la Primera Disp. Final del D.S. 064-2000-EF, referido a las pérdidas de electricidad, no es aplicable para efectos del Impuesto a la Renta - Informe 129-2005-SUNAT.

Respecto a los faltantes de inventario, véase lo dispuesto por el art. 35, inc. f), del Rgto., para las empresas que llevan registros de inventario permanente.

Para las empresas que no llevan dichos registros, la deducción de los faltantes queda sujeta a la comprobación de éstos, según jurisprudencia reiterada. Al respecto, nótese que no es exigible la comprobación de los faltantes de inventario cuando éstos representan una proporción insignificante en relación al volumen del stock o de las ventas - RTF 1754 de 24-5-66, 4876 de 18-11-69 y 5356 de 16-6-70, entre otras. Asimismo, véase la sección 7/10 donde se trata las mermas que se producen en determinadas actividades durante el proceso de comercialización de los productos.

1. Modificado por D.S. 194-99-EF, vigente a partir del ejercicio 1999.

2. Se entiende que el requerimiento de la SUNAT para este informe se debe producir en el proceso de fiscalización, y que el informe se tendrá que presentar dentro de este proceso. Sobre los requisitos del Informe, véase el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia 6/4.8 Informe técnico requerido para justificar las mermas en el proceso productivo.

En el caso de un importador de úrea agrícola, la RTF 3620-5-2005 dejó sin efecto un reparo por mermas "pues tales mermas se encuentran dentro de los límites que ya han sido establecidos por las leyes y normas reglamentarias que regulan la importación de mercancías". Y señaló que la facultad de requerir un informe técnico "debe aplicarse razonablemente, esto es, cuando no haya una merma acreditada, no se tenga certeza del porcentaje aplicable para la actividad por no contar con elementos para ello, entre otros, no así cuando existen normas específicas que reconocen un porcentaje razonable de mermas".

En el caso resuelto por la RTF 9624-4-2004, en que se habían reparado las mermas de combustible y se desechó el "informe técnico" presentado por ser incompleto, el Tribunal señaló que "No obstante, dada la naturaleza altamente volátil de los bienes materia de inventario, resulta razonable la existencia de mermas en tales productos, por lo que corresponderá que al Administración verifique los porcentajes de merma aceptables de dicha actividad, lo que deberá encontrarse sustentado en la documentación e información técnica respectiva, criterio establecido en Resoluciones tales como las N°s 00986-4-2004 y 05119-4-2003".

3. En el TUPA de la SUNAT aprobado por D.S. 057-2009-EF no existe un procedimiento señalado para esta comunicación. En la práctica se comunica por escrito a la SUNAT el lugar donde tendrá lugar la incineración o destrucción de los bienes, el detalle de las existencias a ser incineradas o destruidas con indicación de su valor en libros. Se adjunta copia simple del documento de identidad del representante legal de la empresa.

4. Obsérvese que para efectos de su deducción como donación, el valor de las especies donadas debe ser previamente comprobado por la SUNAT (art. 58 inc. b), numeral 3.2, del Rgto.). Aplicando esta norma a los bienes que han perdido valor por inservibles, la deducción se efectuará como sigue: se toma como ejemplo bienes con un valor contabilizado de S/. 1,000,000 y cuyo valor real ha quedado reducido a S/. 50,000. Se efectúa la donación por este monto, previa

comprobación del mismo por la SUNAT, y el saldo del valor del bien (S/. 950,000) se deduce como castigo.

5. En la RTF 7474-4-2005 se señala que conforme a esta definición "las pérdidas de agua por consumo clandestinos no constituyen mermas, puesto que no son imputables ni a la naturaleza ni al proceso de producción, sino que son consecuencia del actuar de terceros, de modo que de tratarse de pérdidas extraordinarias calificarían como gasto deducible de acuerdo con el inciso d) del artículo 37 de la LIR, siempre que se cumpliera con los requisitos contemplados en la referida norma".

6/4.9 GASTOS DE ORGANIZACIÓN Y DE PRE-OPERACIÓN

El inc. g) del art. 37 hace referencia a estos gastos como sigue:

Los gastos de organización, los gastos pre-operativos iniciales, los gastos pre-operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa o los intereses devengados durante el periodo de pre-operación, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez años.

Rgto., art. 21, inc. d):

La amortización a que se refiere el inciso g) del artículo 37 de la Ley se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación.

Una vez fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT. El nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud por el contribuyente, sin exceder en total el plazo máximo de diez años. Los intereses devengados durante el periodo pre-operatorio a que se refiere el citado inciso g), comprende tanto a los del periodo inicial como a los del periodo de expansión de las operaciones de la empresa.

El inc. g) del art. 37 permite la deducción de gastos preoperativos vinculados con la expansión de las actividades de las empresas, pero no condiciona tal deducción a la efectiva generación de ingresos, pues lo relevante es su potencialidad para generar beneficios futuros en el entendido que la inversión puede no ser exitosa - RTF 4971-1-2006.

Gastos correspondientes a la ampliación de las áreas de las oficinas: En el caso resuelto por la RTF 5355-1-2002 de 13-9-02 se había reparado "el gasto correspondiente a un estudio arquitectónico para evaluar la posibilidad de adquirir un inmueble colindante con el fin de ampliar las oficinas, dado que se dejó sin efecto dicho proyecto y no se generó ingreso alguno para la recurrente."

El Tribunal levantó el reparo por las consideraciones siguientes:

- El gasto reparado no está destinado a la expansión de las actividades de la empresa sino a la ampliación de las áreas de las oficinas; en consecuencia no resulta aplicable el tratamiento aplicable a los gastos de organización y pre-operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa previsto en el inc. d) del art. 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, como lo señala la apelada.

- "Que resulta razonable que una empresa evalúe a través a un informe técnico, si la inversión destinada a adquirir un local es adecuada o favorable para sus intereses, por lo que el gasto efectuado con ese fin cumple con el principio de causalidad previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta debiendo en consecuencia levantar el reparo."

6/4.10 PROVISIONES DE BANCOS Y COMPAÑÍAS DE SEGUROS

El inc. h) del art. 37(1) dispone lo siguiente:

Tratándose de empresas del Sistema Financiero serán deducibles las provisiones que, habiendo sido ordenadas por la Superintendencia de Banca y Seguros, sean autorizadas por el Ministerio de Economía y Finanzas, previa opinión técnica de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, que cumplan conjuntamente los siguientes requisitos:

1) Se trate de provisiones específicas;

2) Se trate de provisiones que no formen parte del patrimonio efectivo;

3) Se trate de provisiones vinculadas exclusivamente a riesgos de crédito, clasificados en las categorías de deficiente, dudoso, pérdida y con problemas potenciales.

Se considera operaciones sujetas a riesgo crediticio a las colocaciones y las operaciones de arrendamiento financiero y aquellas que establezca el reglamento.(2)

También serán deducibles las provisiones por cuentas por cobrar diversas, distintas a las señaladas en el presente inciso, las cuales se registrarán por lo dispuesto en el inciso i) de este artículo.

Para el caso de las empresas de seguros y reaseguros, serán deducibles las reservas técnicas ordenadas por la Superintendencia de Banca y Seguros, que no forman parte del patrimonio.

Las provisiones y las reservas técnicas a que se refiere el presente inciso, correspondientes al ejercicio anterior que no se utilicen, se considerarán como beneficio sujeto al impuesto del ejercicio gravable.(3)

La respuesta dada por la Superintendencia de Bancos a una consulta sobre tasas de depreciación aceptables no constituye una orden de dicha Superintendencia - RTF 1692 de 28-3-66. Tampoco lo es la opinión vertida por ésta de que la formación de reservas para jubilación por las compañías de seguros es "una medida aconsejable al buen orden y sentido de previsión que debe tener" - RCSC 9713 de 5-5-59. Sin embargo, véase la sección 6/4.13.

Las provisiones específicas comprenden los intereses de los créditos, en los mismos porcentajes según la categoría del crédito - RTF 710-4-2003.

Véase además el art. 21 inc. e) e inc. f), último párrafo, del Rgto.

Véase en la página web del Tribunal Fiscal (<http://tribunal.mef.gob.pe>) la jurisprudencia sobre las siguientes materias:

- Provisiones contingentes: RTF 8331-3-2004.
- Provisiones de cobranza dudosa: RTF 4658-6-2006 y 1540-5-2006.
- Provisiones diversas: RTF 6983-5-2006.
- Exceso en provisiones específicas y provisión no procedente: RTF 10149-3-2007.

1. Modificador por D.Leg. 945.

2. No se consideran como tales los contratos de arrendamiento financiero celebrados hasta el 31-12-00 que se rijan exclusivamente por el D.Leg. 299 - 5ª Disp. Final de D.Leg. 945.

3. El D.S. 180-2001-EF precisó que las reservas técnicas de siniestros son utilizadas durante todo el tiempo en que estén destinadas a asegurar el pago de la indemnización.

6/4.11 DEUDAS INCOBRABLES

a) Concepto general

El inc. i) del art. 37 (1) contempla la deducción de:

Los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

No se reconoce el carácter de deuda incobrable a:

i) Las deudas contraídas entre sí por partes vinculadas. (2)

ii) Las deudas afianzadas por empresas del sistema financiero y bancario, garantizadas mediante derechos reales de garantía, depósitos dinerarios o compra venta con reserva de propiedad. (3)

iii) Las deudas que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa. (4)

Esta norma comprende dos situaciones distintas que producen el mismo efecto. Por un lado tenemos los castigos, que están sujetos a requisitos muy rigurosos por cuanto significan que las deudas desaparecen del activo, y por otro lado las provisiones, que son más fácilmente aceptables en cuanto permiten mantener el control tributario sobre las deudas.

Las provisiones se tratan en el literal b) de esta sección, mientras que los castigos se tratan en el literal c).

Cabe advertir que los requisitos especiales establecidos para la deducción de deudas incobrables se refieren a los casos en que existe efectivamente una deuda, y no son aplicables al caso de cargos efectuados a terceros sin mediar pacto que establezca la obligación de éstos.

La RTF 4087 de 22-11-68 se pronunció en el caso de un contribuyente que hizo un cargo por concepto de diferencia de precio sobre el saldo de algodón en rama dejado de entregar, habiéndose reparado la anulación de dicho cargo por considerar que se trataba de "una cuenta para cuya cobranza no se ha ejercitado la correspondiente acción judicial". La resolución determinó que no existiendo pacto alguno que obligue al presunto deudor, procedía la anulación del cargo.

En todos estos casos de créditos no reconocidos por el deudor se entiende que debe respaldarse la anulación de los mismos mediante cartas del deudor u otra documentación equivalente.

Por último, es de señalar que las normas referentes a deudas incobrables comprenden no sólo los créditos por ventas u otros ingresos, sino también los correspondientes a préstamos de habilitación a proveedores, entregas por viáticos no liquidados y, en general, cualquier crédito del que sea titular la empresa.

b) Provisiones

Conforme al art. 21, inc. f) del Rgto. para efectuar la provisión se debe tener en cuenta:

1) El carácter de deuda incobrable o no deberá verificarse en el momento en que se efectúa la provisión contable.

2) Para efectuar la provisión por deudas incobrables se requiere:

a) Que la deuda se encuentre vencida y se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, (5) o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de doce (12) meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha; y (6)

b) Que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada. (7)

La provisión, en cuanto se refiere al monto, se considerará equitativa si guarda relación con la parte o el total si fuera el caso, que con arreglo al literal a) de este numeral se estime de cobranza dudosa. Respecto a las empresas del Sistema Financiero, véase el último párrafo del inc. f).

Véase en el rubro Comentarios sobre el caso de deudas garantizadas con hipoteca cuando esta garantía no es efectiva.

Véase también el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia - 6/4.11b) Sustentación de provisiones por cobranza dudosa.

c) Castigos

El inc. g) del art. 21 del Rgto., (8) dispone que para efectuar el castigo de las deudas se requiere que la deuda haya sido provisionada y se cumpla, además, con alguna de las siguientes condiciones:

1.- Se haya ejercitado las acciones judiciales pertinentes hasta establecer la imposibilidad de la cobranza, salvo cuando se demuestre que es, inútil ejercitarlas o que el monto exigible a cada deudor no excede de tres (3) Unidades Impositivas Tributarias. (9) La exigencia de la acción judicial alcanza, inclusive, a los casos de deudores cuyo domicilio se desconoce, debiendo seguirse la acción judicial prescrita por el Código Procesal Civil.(10)

(El segundo párrafo de este numeral contiene normas especiales para las empresas del Sistema Financiero)

Corrientemente, el estado de imposibilidad de cobro se presenta en una acción judicial cuando la sentencia que ordena el pago no puede ser ejecutada por desconocerse bienes del deudor; o cuando efectuado el remate de los bienes del deudor, su producto no alcanza para pagar en todo o en parte el crédito del acreedor. Pero la imposibilidad del cobro puede resultar también de un fallo consentido o ejecutoriado contrario en todo o en parte a la pretensión de cobro del acreedor.

Se ha aceptado el castigo de una deuda cuya prescripción ha sido judicialmente declarada - RTF 534 de 22-6-64 y 1068 de 17-1-66.

En cualquier caso se requiere sustentar el castigo con copias certificadas de las piezas pertinentes de los actuados judiciales.

En el caso resuelto por la RTF 2378 de 13-1-67, se probó la mala deuda mediante certificación extendida por el liquidador extrajudicial, quien declaraba que los acreedores, terminada la liquidación, sólo habían recibido determinado porcentaje de sus créditos. Se presentó además una certificación de la Cámara de Comercio del lugar; acreditando el cargo del liquidador.

La RTF 15534 de 7-11-79 se pronunció en un caso en que se había reparado el castigo de deudas menores de S/. 5,000 (límite entonces vigente), derivadas de ventas a plazos efectuadas por comisionistas con quienes el contribuyente había celebrado contratos de comisión mercantil. En éstos se establecía que las ventas debían efectuarse sólo al contado, entendiéndose las practicadas al crédito como hechas por cuenta y riesgo de los comisionistas. El Tribunal confirmó el reparo considerando que no había acreditado la modificación de los contratos, ni la autorización dada a los comisionistas para vender a plazos. Se desestimó la alegación del contribuyente respecto de que era evidente que los comisionistas no hubiesen vendido al crédito de no haber mediado autorización de la empresa. Vale decir, se exige en estos casos autorización escrita para vender a plazos.

Condonación de deudas: El numeral 2 del inc. g) dispone que "Tratándose de castigos de cuentas de cobranza dudosa a cargo de personas domiciliadas, que hayan sido condonadas en vía de transacción, deberá emitirse una nota de abono en favor del deudor". (11) (12)

El mismo numeral señala además: "Si el deudor realiza actividad generadora de rentas de tercera categoría, deberá considerar como ingreso gravable el monto de la deuda condonada.

Créditos condonados o capitalizados conforme a la Ley General del Sistema Concursal: El numeral 3 del inc. g) dispone que "Cuando se trate de créditos condonados o capitalizados por acuerdos de la

Junta de Acreedores conforme a la Ley General del Sistema Concursal, en cuyo caso el acreedor deberá abrir una cuenta de control para efectos tributarios, denominada "Acciones recibidas con ocasión de un proceso de reestructuración". (13)

Lo dispuesto en este numeral es aplicable tratándose del procedimiento regulado por el D.Urgencia 064-99-5ª Disp. Final del D.S. 194-99-EF

d) Otros aspectos

En principio, el castigo sólo procede desde el momento en que resulta acreditada la incobrabilidad de la deuda. Sin embargo, en el caso de contribuyentes que se han adelantado a efectuar el castigo total de la deuda, se ha dejado sin efecto el reparo de dichos castigos cuando el contribuyente ha podido probar posteriormente (al momento de la fiscalización) que la deuda es efectivamente incobrable - RTF 3677 de 17-7-68 y 5162 de 5-3-70.

Por otra parte, cabe referirse a la RCSC 11594 de 14-2-64 que mantuvo un reparo por castigo sin haber ejercitado las acciones legales, aun cuando 6 años después, al conocer el reparo, el contribuyente presentó un balance rectificatorio por el ejercicio acotado, en el que había constituido una reserva para malas deudas por el monto del castigo reparado.

1. Con el segundo párrafo agregado por el D.Leg. 945 (vig. 1-1-04).

2. Véase el art. 21, inc. f), numeral 3, del Rgto.

3. Véase el art. 21, inc. f), numeral 4, del Rgto.

4. Véase el art. 21, inc. f), numeral 5, del Rgto.

La emisión de bonos redimibles bajo el marco de la Ley General Concursal para el pago a los acreedores acarrea que las deudas no tengan el carácter de incobrables - Informe 272-2006/SUNAT.

5. La Directiva 10-99/SUNAT de 19-8-99 instruye como sigue: "Precísase que uno de los medios para demostrar la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, resulta ser la comprobación efectuada por la Comisión de Reestructuración Patrimonial, o la entidad que haga sus veces, para efectos de declarar el estado de insolvencia de un deudor, de conformidad con los numerales 1 y 2 del artículo 14 de la Ley de Reestructuración Patrimonial aprobada por D.Leg. 845 y modificatoria.

6. En el caso de una distribuidora de energía eléctrica, el corte del servicio a los dos meses de incurrida en mora la deuda y el corte del suministro a los seis meses "son estipulaciones contractuales que no constituyen gestiones de cobranza" - RTF 1829-1-2003.

7. Respecto a esta exigencia, reproducimos una parte de la RTF 1317-1-2005 que se pronunció sobre la validez de un anexo a dicho Libro:

"Que sobre el particular se debe indicar que conforme a la revisión efectuada en la presente instancia se tiene que si bien el libro de Inventarios y Balances al 31 de diciembre de 2001 de la recurrente consigna en forma global el importe de la provisión de cobranza dudosa por S/. 1 516 715,20, en hoja legalizada anexa al referido libro (fs. 547) la recurrente ha consignado el detalle de las acreencias que conforman las referidas cuentas de cobranza dudosa, como son la identificación del cliente, el número del documento que tendría la condición de cobranza dudosa y el importe de la provisión, los que permiten a la Administración la verificación y seguimiento de la condición de incobrables de las cuentas, así como de la proporcionalidad de la deducción, razón de ser del requisito del registro discriminado de la provisión, por lo que cabe entender cumplido el requisito del registro discriminado de la provisión;

Que es pertinente señalar como antecedente que en el procedimiento contencioso tributario seguido con la Empresa Nacional de Puertos S.A., se admitió que el detalle de la discriminación de la provisión de cobranza dudosa puede encontrarse consignado en relación anexa al Libro de Inventarios y Balances, punto no discutido en la etapa de la apelación y que fue objeto de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1001-4-2001, mientras que este Tribunal ha rechazado la discriminación de la provisión efectuada en hojas sueltas anexas no legalizadas, tal como lo señaló en la Resolución N° 590-4-2002, toda vez que dicha omisión le restaba fehaciencia al documento exhibido y a la información que contenía, lo que no ocurre en el presente caso en el que el anexo al Libro de Inventarios y Balances presentado por la recurrente se encuentra legalizado, siendo del caso indicar que el hecho de que la fecha de legalización coincida con la fecha de respuesta al requerimiento, no afecta en el presente caso la validez de la información que el anexo contiene, toda vez que la recurrente ha presentado documentación adicional, como son los originales de parte de la documentación comercial y bancaria de las cuentas de cobranza

dudosa provisionadas, que permiten corroborar la fehaciencia y pre-existencia de los hechos que el anexo detalla;

Que conviene indicar además que la falta de precisión en cuanto a la fecha de emisión y de vencimiento de los documentos provisionados como incobrables, no supone que se incumpla el requisito de discriminación exigido, en tanto no existe ni en la Ley del Impuesto a la Renta, ni en su reglamento disposición alguna en cuanto al detalle que debe contener la discriminación de las cuentas provisionadas, obligación que cabe considerarse cumplida cuando menos con la identificación de los clientes cuyas deudas se estiman incobrables, así como de los documentos en los que se encuentran contenidas éstas, ..."

8. Modificado por D.S. 194-99-EF, vigente a partir del ejercicio 1999.

9. Sobre el monto de la U.I.T.

10. Tratándose de ventas inscritas en el Registro Fiscal de Ventas a Plazos, no procede el castigo de las cuentas respectivas, aún cuando se hubiera agotado la vía administrativa prevista para las mismas, antes de haber ejercitado las acciones judiciales que establezcan la imposibilidad de la cobranza, salvo que la acción judicial no pueda ser ejercitada o cuando el monto exigible a cada deudor no exceda de 1 UIT (ahora 3 UIT) - Directiva 5-94-EF/SUNAT de 20-7-94.

Tratándose de deudores que han sido declarados en quiebra los acreedores pueden obtener los certificados de incobrabilidad conforme al art. 99 de la Ley General del Sistema Concursal (Ley 27809).

11. Conforme al art.1304 del Código Civil, la transacción debe hacerse por escrito o por petición al juez (en caso de haberse iniciado juicio). Sobre un caso en que se denegó la deducción por condonación de una deuda, véase la RTF 745-4-00 en la sección 6/6.10a.

12. Estas notas de abono no están sujetas a las formalidades establecidas en el Rgto. de C. de Pago en cuanto no sustentan gasto alguno ni tienen efecto para el crédito fiscal.

13. Se entiende que estas acciones tienen un costo computable cero.

6/4.12 PROVISIONES PARA BENEFICIOS SOCIALES

El inc. j) del art. 37 contempla la deducción de:

Las asignaciones destinadas a constituir provisiones para beneficios sociales, establecidas con arreglo a las normas legales pertinentes (1)

Respecto a las provisiones para el pago de vacaciones, véase la sección 7/4.

No se admiten provisiones de jubilación, excepto en el caso de Bancos, compañías de seguros y empresas de servicios públicos, conforme a las normas que trata la sección siguiente.

Tratándose de trabajadores empleados, la provisión del saldo no depositado de la compensación por el tiempo de servicios al 31-12-90 debe ajustarse en función de los aumentos en el ingreso mínimo vital, conforme a los topes fijados para dicha compensación por la Ley 25223 (de 1990).

1. El art. 21, inc. h), del Rgto. dispone lo siguiente: "Con arreglo a lo dispuesto en el inciso j) del artículo 37º de la Ley, serán deducibles las provisiones por obligaciones de cualquier tipo asumidas contractualmente en favor de los trabajadores del contribuyente, en tanto tales acuerdos reconocidos y aceptados por la empresa se comuniquen al Ministerio de Trabajo y Promoción Social, dentro de los treinta días de su celebración. Vencido dicho plazo, la deducción se podrá efectuar a partir del mes en que se efectúe la comunicación al Ministerio de Trabajo y Promoción Social".

6/4.13 PENSIONES DE JUBILACIÓN Y MONTEPÍO

El inc. k) del art. 37 contempla la deducción de:

Las pensiones de jubilación y montepío que paguen las empresas a sus servidores o a sus deudos y en la parte que no estén cubiertas por seguro alguno. En caso de bancos, compañías de seguros y empresas de servicios públicos, podrán constituir provisiones de jubilación para el pago de las pensiones que establece la ley, siempre que lo ordene la entidad oficial encargada de su supervigilancia.

Según se desprende de la segunda parte de este inciso, no se admite la constitución de provisiones de jubilación en el caso de empresas distintas a las enumeradas en la misma. Respecto a qué se entiende por "órdenes" de la entidad oficial encargada, véase la sección 6/4.10.

Véase también el comentario en el Apéndice.

6/4.14 GRATIFICACIONES Y RETRIBUCIONES AL PERSONAL

El inc. i) del art. 37 contempla la deducción de:

Los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud

del vínculo laboral existente y con motivo del cese. Estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que corresponda, cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio. (2)

En cuanto a la imputación del gasto al "ejercicio comercial que corresponda", véase en la sección 7/4 lo dispuesto por el inc. v) del art. 37 (vigente a partir del 1-1-01), y el comentario bajo el rubro "Gratificaciones".

Véase la Nota 2 de la sec. 6/4.1 donde se reproduce el último párrafo del art. 37 que contiene un enunciado sobre el principio de causalidad, que menciona como uno de los criterios la "generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II)" del art. 37. Respecto a la generalidad, véase la RTF 2230-2-03 y en el Apéndice de Jurisprudencia - 6/4.14 sobre el criterio de la generalidad del gasto para el personal.

Es deducible conforme a este inciso la participación en las utilidades que excede el porcentaje establecido por ley – RTF 274-2-2001.

Refiriéndose al literal I) del art. 37, en la RTF 8729-5-2001 se expresa que "dentro de este concepto se encuentran también los pagos efectuados como condición de trabajo, específicamente movilidad".

A su vez, en la RTF 3964-1-2006 se indica:

"Que asimismo este Tribunal ha dejado establecido en reiterada jurisprudencia, tales como las Resoluciones N°s. 8729-5-2001, 9222-1-2001, 8653-4-2001, 1215-5-2002 y 5217-4-2002, que se entiende por condición de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral, montos que se entregan para el desempeño cabal de la función de los trabajadores, sean por concepto de movilidad, viáticos, vestuario, entre otros, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador".

El art. 21, inc. i), del Rgto. precisa que "se entiende por cese del vínculo laboral la terminación de dicho vínculo bajo cualquier forma en que se produzca".

Los gastos de personal sólo son deducibles a partir de la fecha de legalización de los libros de Planillas y de Retenciones – RTF 369-2-2001.

En el caso de pensiones de enseñanza escolar pagadas por cuenta de los trabajadores es "indispensable que dichos egresos se sustenten y acrediten, por ejemplo, con los contratos de trabajo celebrados entre la empresa y el trabajador, que tal remuneración se consigne en el libro de planillas ... o que se hayan efectuado las retenciones mensuales de los tributos que recaen sobre las remuneraciones también respecto de dichos conceptos, entre otros." – RTF 438-5-2001. Son deducibles los aportes voluntarios del empleador a una Administradora Privada de Pensiones, en cuanto constituyen una remuneración adicional para el trabajador.

Hay jurisprudencia que ha considerado deducible bajo el inc. I) en comentario:

- Las gratificación especial y voluntaria por matrimonio de los trabajadores, si se ha considerado como renta de la 5ª categoría de los trabajadores beneficiados – RTF 297-3-98 de 31-3-98.
 - Bajo el concepto de aguinaldo, las canastas navideñas otorgadas a los trabajadores, siempre que exista constancia de su entrega a los mismos - RTFs 2669-5-2003; y 2765-5-5007.
 - La suma aplicada al pago de la deuda de los trabajadores por préstamos recibidos de la empresa, que fue considerada por el Tribunal como una gratificación extraordinaria – RTF 504-2-00 de 16-6-00.
 - El premio abonado a los trabajadores por haber laborado en Fiestas Patrias, aunque no constaba en el libro de planillas, pues "las disposiciones relativas al Impuesto a la Renta no exigen que dicho gasto esté reflejado exclusivamente" en ese libro – RTF 779-2-00 de 6-9-00.
- Considérese además la jurisprudencia siguiente:
- "Que este Tribunal en reiterada jurisprudencia, ha establecido que si bien las gratificaciones extraordinarias responden a un acto de liberalidad del empleador, que puede o no producirse, éstas son deducibles de la renta neta en la medida que se hayan originado por el vínculo laboral existente, puesto que al tratarse de un acto de liberalidad, es indiferente la intención de la persona que las otorga por lo que no deben tener un motivación determinada;" – RTF 1014-3-2004.

- Sobre las gratificaciones extraordinarias otorgadas a socios gerentes, véanse las RTF 7582-5-2004 y 1425-5-2005 en la página web del Tribunal Fiscal (<http://tribunal.gob.pe>).
- En el caso resuelto por la RTF 10030-5-2001 de 19-12-01, se trataba de gratificaciones acordadas en sesión de Directorio del 30-12-98, registradas contablemente en el mismo mes y pagadas en marzo de 1999. Al respecto, el Tribunal expresó lo siguiente: "...el hecho que la recurrente no haya podido acreditar en la fiscalización haber cumplido con efectuar la retención y el pago de los tributos que gravan las remuneraciones, debe dar lugar únicamente a la acotación correspondiente por dichos conceptos, y de ser el caso, a la sanción administrativa correspondiente, pero no puede generar el desconocimiento de la deducción efectuada para efectos de la determinación de la renta neta de tercera categoría".
- En el Informe 158-2003-SUNAT de 5-5-03 se concluye que son deducibles conforme al inc. I) del art. 37 de la Ley del IR los gastos en que las empresas "incurren para financiar viajes a sus trabajadores como estímulo a su labor, siempre que se encuentren debidamente acreditados; dado que constituyen renta de quinta categoría para el referido personal". Se podría decir que es deducible cualquier pago efectuado a, o gasto asumido por cuenta de, los trabajadores si la empresa les da el tratamiento de rentas de la 5ª categoría. (1) Sin embargo, cabe citar la RTF 947-4-2003, en cuyo caso se había reparado la deducción de gratificaciones extraordinarias otorgadas a dos de las trabajadoras, ascendentes cada una a S/. 12,000. El reparo fué confirmado considerando: "Que si bien el recurrente sostiene que la participación de dichas trabajadoras coadyuvó a la obtención de un incremento de los ingresos de la empresa del orden del 42% (S/. 313,394.00), resulta que el importe de las gratificaciones otorgadas respecto de lo que constituyen las remuneraciones percibidas por las trabajadoras en cuestión (S/. 215.00 a febrero de 1997 de acuerdo al Libro de Planillas obrante a folios 195 a 200) supone el 5,581.40% de incremento y el 3.829% del mayor ingreso obtenido, siendo que la totalidad de la planilla del mes de febrero representó el 1.23% de dicho incremento".

1. Obsérvese que, en cambio, las prestaciones a que se refiere la sección 6/4.15 siguiente son deducibles sin ser consideradas rentas de la 5ª categoría. Sobre este mismo tema (prestaciones que no constituyen rentas de la 5ª categoría) véase lo indicado en la sección 5/2.4 bajo el epígrafe "Gastos en favor del personal".
2. Conforme a la 1ª Disp. Final del D.Leg. 970 este inciso está dentro de los alcances de la 14ª Disp. Final del D.Leg. 945 - véase la nota 2 de la sección 7/4.

6/4.15 PRESTACIONES AL PERSONAL

El inc. II) del art. 37 contempla la deducción de:

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. Adicionalmente, serán deducibles los gastos que efectúe el empleador por las primas de seguro de salud del cónyuge e hijos del trabajador, siempre que estos últimos sean menores de 18 años. También están comprendidos los hijos del trabajador mayores de 18 años que se encuentren incapacitados. (1)

Los gastos recreativos a que se refiere el presente inciso serán deducibles en la parte que no exceda del 0.5% de los ingresos netos del ejercicio, con un límite de 40 Unidades Impositivas Tributarias. (2) La jurisprudencia ha considerado amparados por este inciso (y el anterior inc. m) del art. 38 del D.S. 287-68-HC) los siguientes gastos:

- Alquiler del local, personal y útiles de oficina correspondientes a la mutual de vivienda de los servidores de la empresa contribuyente, asumidos por ésta – RTF 15536 de 9-1-79.
 - Atenciones médicas a los familiares de los trabajadores – 646-4-00 de 25-7-00. Asimismo, los gastos de salud del titular – gerente de una EIRL, si el volumen del gasto corresponde al volumen de operaciones del negocio, es decir, su proporcionalidad y razonabilidad – RTF 2411-4-96 de 15-11-96.
 - Los gastos incurridos con motivo del accidente sufrido en el trabajo por un empleado (y accionista) de la firma, que lo onegó a viajar a los Estados Unidos para curarse - RTF 2411-4-96 de 15-11-96.
 - Actividades del programa navideño; buffet de fin de año (RTF 646-4-00 de 25-7-00); gastos por fiestas de navidad para los hijos de los trabajadores (RTF 701-4-00 de 11-8-00).
- En este tipo de gastos es primordial acreditar que los beneficiarios son los trabajadores. Por falta de prueba al respecto se ha rechazado la deducción del gasto sustentado en comprobantes en los que

simplemente se indicaba "servicios varios para navidad" y "animación fiesta infantil navideña"; o por concepto juguetes, perfumes, flores, etc. por el día del padre - RTF 603-2-00 de 19-7-00.

Al respecto, cabe citar la RTF 109-3-2000 que se pronunció sobre un reparo por la compra de 50 cajas de cerveza. El Tribunal confirmó la acotación, señalando que: 1) "aquellos gastos en que incurra la empresa, destinados a realizar actividades de esparcimiento o recreativas de sus trabajadores pueden ser considerados como gastos necesarios para mantener la fuente"; 2) "sin embargo, este gasto debe estar debidamente sustentado, no sólo con los comprobantes de pago de bienes o servicios destinados a dichas actividades, sino también con toda aquella otra documentación que acredite la realización de los referidos eventos; lo cual no sucede en el presente caso, en el que aparece únicamente la factura por la compra de cerveza".

Efectivamente, la sola factura por la compra de cerveza no es suficiente, pero de haber facturas por la provisión de comida, música, etc. para la misma ocasión, habría quedado demostrada la realización del evento.

- Gastos de seguridad de los familiares de trabajadores extranjeros con estadía casi permanente en minas distantes de la ciudad en que viven aquéllos: deducibles por ser "razonable aceptar que la seguridad de sus familias sea un requisito para la prestación de sus servicios" (RTF 612-4-00 de 18-7-00).

En el mismo sentido, se consideraron deducibles los gastos por seguridad y vigilancia en residencia de gerentes y directores, porque era común el secuestro de funcionarios de importantes empresas, por lo que era necesario contratar seguridad y vigilancia inclusive en los domicilios particulares de los funcionarios, incurriéndose así en un gasto indispensable para la marcha del negocio – RTF 668-3-99 de 24-4-99.

- En principio es deducible la entrega de uniformes para los trabajadores, pero es necesario para este efecto que se acredite el destino de las prendas con la relación de los trabajadores que las han recibido u otro documento similar - RTF 6749-3-2003.

En cambio, no se ha admitido la deducción de:

- Alquiler de toldo para paseo de empleados y compra de comestibles, por no acreditarse el nexo de causalidad (RTF 646-4-00 de 25-7-00); compra de panetones por no acreditarse su entrega a los trabajadores (RTF 636-4-00 de 21-7-00).

- Los gastos de vigilancia de los locales de dos asociaciones cuyo uso era permitido a los trabajadores de la empresa y sus familiares: no deducible por no ser lógico que, en ausencia de pacto sobre dicho gasto, la empresa lo asuma en adición al pago realizado por el servicio brindado por la respectiva asociación (RTF 585-2-00 de 14-7-00).

- En el caso de un banco, se reparó la provisión para un Fondo de empleados, constituido por mandato legal con un porcentaje de utilidades, destinado a brindar al personal prestaciones frente a las contingencias que puedan afectar su bienestar o el de sus familiares: se mantuvo el reparo "por no encontrarse el presente caso comprendido dentro de los límites contemplados" en el art. 38, inc. m), del D.S. 287-68-HC – RTF 18922 de 3-4-85.

Gastos asumidos por convenio colectivo: En el caso resuelto por la RTF 600-1-2001 se trataba de los gastos de salud y farmacia asumidos por la empresa en virtud de un convenio colectivo. El Tribunal expresó lo siguiente: "Que de acuerdo a lo indicado, los gastos efectuados por la recurrente son ajenos a la noción de un acto de liberalidad, respondiendo a una obligación de carácter contractual;" y "Que dicha obligación es asumida frente a los trabajadores, con ocasión de la labor que estos deben prestar a favor de la recurrente, por lo que el gasto no sería ajeno al concepto de causalidad, puesto que resultaría necesario para la generación de la renta gravada, en tanto forma parte de las prestaciones que debe cumplir la empresa frente a su personal;" Siguiendo el criterio de esta resolución, la RTF 7209-4-2002 determinó que eran deducibles los gastos que la empresa se había obligado a cubrir en un convenio colectivo por concepto de becas estudiantiles para los hijos de los trabajadores fallecidos (haciendo referencia además al inc. k) del art. 37).

Como aplicación del mismo criterio, cabe citar también la RTF 915-5-2004 en la que se expresa que determinados gastos "no se encuentran vinculados a los gastos incurridos por la empresa directamente en el trabajador, por lo que al no haber acreditado la recurrente que exista una obligación legal u originada en convenio colectivo con los trabajadores que la obligue a efectuar gastos en vacaciones útiles de los hijos de los trabajadores, éstos constituyen una liberalidad, debiendo por ello mantener el reparo".

1. Segundo párrafo incorporado por Ley 27034, vigente a partir del 1-1-99. La 6ª Disp. Final de esta Ley dispone que esta deducción comprende al concubino (a) del trabajador, según el art. 326 del C.C.

2. Último párrafo incorporado por Ley 27356, vigente a partir del 1-1-01.

Véase el último párrafo del art. 37 que contiene un enunciado sobre el principio de causalidad, que menciona como uno de los criterios la "generalidad para los gastos a que se refieren los incisos l) y ll)" del art. 37.

6/4.16 REMUNERACIONES DE DIRECTORIO

El inc. m) del art. 37 contempla la deducción de:

Las remuneraciones que por el ejercicio de sus funciones correspondan a los directores de sociedades anónimas, en la parte que en conjunto no exceda del seis por ciento (6%) de la utilidad comercial del ejercicio antes del Impuesto a la Renta.

El importe abonado en exceso a la deducción que autoriza este inciso constituirá renta gravada para el director que lo perciba.

Dado el límite de 6% de la utilidad, resulta que no procede deducción alguna por las remuneraciones fijas de los directores (por concurrencia a las juntas) en los ejercicios en que no hay utilidad.

a) Utilidad computable

Por "utilidad comercial" debe entenderse la utilidad que arroja el balance, sin tomar en cuenta los ajustes (en más o menos) que se efectúan en la declaración jurada, ni los reparos que posteriormente pueda determinar el fisco.

b) Remuneraciones comprendidas en la limitación

Obsérvese que el inc. m) se refiere a "las remuneraciones que por el ejercicio de sus funciones correspondan a los directores". La RTF 5962 de 18-1-71 determinó que está comprendida en la limitación del 6% la remuneración fija que se paga a los directores por su concurrencia a las juntas (independientemente de su participación en las utilidades).

Por otra parte, según se expresa en el dictamen de la RTF 7061 de 27-4-72, "El Tribunal Fiscal, en numerosa jurisprudencia, ha dejado establecido que los Directores sólo tienen derecho a la participación del 6% de las utilidades que la ley les asigna, no siendo aceptable la percepción de cualquier suma distinta que se les otorgue en su calidad de Directores, salvo el caso en que se compruebe que, efectivamente, realizan funciones ejecutivas diferentes a las que les corresponde como tales, lo que debe ser acreditado con la documentación correspondiente".

En el caso resuelto se determinó que las remuneraciones del Comité Ejecutivo estaban comprendidas en la limitación, "habiéndose probado que el Comité Ejecutivo, por delegación, desempeña parte de las funciones del Directorio".

Cabe citar la jurisprudencia siguiente en que se ha aplicado el criterio expuesto:

- La remuneración a base de porcentaje de las utilidades pagadas a un Director por labores ejecutivas, no se encuentra incluida dentro del límite del 6% - RCSC 6436 de 11-3-52 y 8846 de 21-3-58; RTF 35 de 31-3-64.

- Las gratificaciones otorgadas a Directores por labores de financiación y gestión de créditos se encuentran incluidas dentro del límite del 6% por cuanto las mismas no implican un trabajo efectivo y permanente - RTF 3584 de 19-6-68.

- Cuando algunos Directores realicen una labor más efectiva que otros, pero siempre dentro de la actividad que corresponde a un Director, podrán ser favorecidos internamente recibiendo una mayor cantidad que el resto de los Directores, pero todos en conjunto no podrán sobrepasar el límite del 6%. La firma constante de documentos no es prueba de labor ejecutiva, si los Estatutos disponen que dichos documentos deben ser firmados por Directores - RTF 1765 de 3-5-66.

- Conforme a la RCSC 9041 de 10-6-58, es admisible como gasto sin limitación las cantidades pagadas a Directores de otras empresas que desempeñan el cargo de Gerente de la Sociedad. Aunque no lo indica la resolución citada, la compañía que paga el honorario tiene derecho a deducir además el 6% por concepto de la remuneración de su Directorio.

6/4.17 REMUNERACIONES DE SOCIOS Y TITULARES

El inc. n) del art. 37 (1) contempla la deducción de: "Las remuneraciones que por todo concepto correspondan al titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionistas, participacionista y en general a los socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y que la remuneración no excede el valor de mercado.

Este último requisito será de aplicación cuando se trate del titular de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada; así como cuando los accionistas, participacionistas y, en general, socios o

asociados de personas jurídicas califiquen como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa. El reglamento establecerá los supuestos en los cuales se configura dicha vinculación. (2)

En el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividiendo a cargo de dicho titular, accionista, participacionista, socio o asociado".

El inc. ñ) (1) establece normas similares para la deducción de las remuneraciones "del cónyuge, concubino o pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad" de las personas indicadas en el inc. n).

El art. 21, inc. II, del Rgto. dispone que la norma del inc. n) del art. 37 comprende a los asociados de sociedades civiles o asociaciones profesionales a que se refiere el inc. b) del art. 20 del Rgto. - véase la sección 5/2.4 A, numeral 3.

Respecto al exceso de remuneraciones que se considera dividiendo, véase el Rgto., arts. 13-A, inc. b), 19-A, inc. b) y 42, inc. c).

Obsérvese que las retribuciones de los dueños de empresas unipersonales forman parte de la renta de 3ª categoría (art. 14, 3er. párrafo) y, por tanto no son deducibles.

A efectos de que el pago de una gratificación extraordinaria a los socios sea deducible, se debe cumplir con anotar en el Libro de Planillas, pues en caso contrario será considerado como utilidades distribuidas (o anticipos de utilidades), no siendo deducible – RTF 29-3-2003.

1. Modificado por D.Leg. 979 (vig. 1-1-08).

2. Al respecto, véase el inc. II) del art. 21 del Rgto.

6/4.18 GASTOS EN AUTOMÓVILES

En materia de "los gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4", (1) el inc. w) del art. 37 contiene normas que se tratan a continuación: (2)

a) Autos asignados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa:

El referido inc. w) del art. 37 dispone que el número de autos aceptado por este concepto se determina "de acuerdo con la tabla que fije el reglamento en función a indicadores tales como la dimensión de la empresa, la naturaleza de las actividades o la conformación de los activos". Véanse al respecto los siguientes numerales del art. 21 del Rgto.

Numeral 4, que contiene la tabla para determinar el número admisible de vehículos y la identificación de los autos que componen dicho número.

Numeral 5, referente a la determinación del monto máximo deducible.

Mediante Informe 238-2004-SUNAT de 7-12-04 la SUNAT ha opinado que las actividades de ventas, cobranzas y mensajería no se consideran dentro de las actividades de administración de la empresa.

b) Autos estrictamente indispensables y aplicados en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa:

El segundo párrafo del inc. w) dispone que se considera cumplida la condición señalada "tratándose de empresas que se dedican al servicio de taxi, al transporte turístico, al arrendamiento o cualquier otra forma de cesión en uso de automóviles, así como de empresas que realicen otras actividades que se encuentren en situación similar, conforme a los criterios que se establezcan por reglamento". Al respecto el art. 21, inc. r), num. 3, del Rgto. simplemente repite la norma de la Ley y no aporta criterio alguno.

En ausencia de mayor precisión en esta norma, se interpreta la misma en el sentido de que sólo persigue aliviar la carga de la prueba para las empresas comprendidas. Cumpliendo éstas los requisitos indicados, se da por descontado que los vehículos respectivos son necesarios para la obtención de la renta. Para las demás actividades, la justificación de los gastos necesarios (a cargo del contribuyente) se rige por los principios de causalidad y de razonabilidad.

1. El art. 21, inc. r), del Rgto. dispone que se considera que los vehículos pertenecen a estas categorías de acuerdo a la siguiente tabla:

Categoría A2 de 1,051 a 1,500 cc.

Categoría A3 de 1,501 a 2,000 cc.

Categoría A4 más de 2,000 cc.

La categorización debe entenderse en concordancia con las normas especiales del sector transportes, según la cual las categorías A2, A3 y A4 comprenden únicamente vehículos automóviles (DS 050-84-ITI/IND, DS 002-87-ICTI/IND). Esta misma categorización vehicular ha

sido recogida en las normas que aprueban los valores referenciales de los vehículos para fines del Impuesto Vehicular. Por tanto, no comprende a vehículos de otras categorías tales como camionetas, suburban, 4x4 y otras.

2. Es común a todos los autos la norma que señala los conceptos deducibles: (i) cualquier forma de cesión en uso, tales como arrendamiento, arrendamiento financiero y otros; (ii) funcionamiento, entendido como los destinados a combustible, lubricantes, antenimiento, seguros, reparación y similares; y, (iii) depreciación por desgaste.

6/4.19 GASTOS DE REPRESENTACIÓN

El inc. q) del art. 37 contempla la deducción de:

Los gastos de representación propios del giro o negocio, en la parte que, en conjunto, no exceda del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias. (1) (2)

El art. 21, inc. m, del Rgto. precisa que se consideran gastos de representación propios del giro del negocio, "los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de sus oficinas, locales o establecimientos, y aquellos gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes. No se encuentran comprendidos en el concepto de gastos de representación, los gastos de viaje y las erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales, tales como los gastos de propaganda." (3)

El mismo inciso también señala que la deducción de los gastos procederá en la medida en que aquéllos se encuentren acreditados fehacientemente mediante comprobantes de pago y siempre que pueda demostrarse su relación de causalidad con las rentas gravadas.

Para este efecto, conforme a la RTF 6607-3-2002, es válido (útil o conveniente) la utilización por la empresa de "un documento interno denominado "autorización de servicios", en el que se consignan el nombre de los funcionarios autorizados, así como el asunto que motiva la autorización del gasto, el documento con el que se rinde cuenta y la fecha, contando además con los VºBº respectivos".

Véase además la sección 6/4.2, c), gastos de agasajo, y el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia - 6/4.19 Las cuotas de afiliación a asociaciones y clubes no constituyen gastos de representación, y 6/4.19 Gastos de promoción no acreditados.

1. Sobre la UIT vigente, véase el Capítulo 11.

2. Se considera "los ingresos brutos menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza". (Rgto. art. 21, inc. m).

3. Nos parece claro que los "obsequios" a clientes mencionados en esta norma son los que se realizan selectivamente, tales como las "canastas" que se envían a los funcionarios de las empresas clientes. En la RTF 756-2-2000 se expresa lo siguiente: "Cuando el Reglamento en el inciso m) del artículo 21 alude al término "gastos de propaganda" no está disponiendo que solo éstos se encuentran excluidos de la definición de gastos de representación pues la referencia a éstos es sólo a título de ejemplo, debiendo encontrarse dentro de la excepción aquellos gastos realizados para efectos de una promoción masiva, entre los que se incluiría la publicidad, la promoción de ventas y las relaciones públicas de acuerdo a la referencia que para tal efecto hace Philip Kotler en su libro "Fundamentos de Mercadotecnia", esto es, actividades desarrolladas por la empresa con la finalidad de informar, persuadir, recordar, etc., sobre la organización o sobre un producto, dirigidos a la masa de consumidores reales o potenciales".

6/4.20 GASTOS DE VIAJE

El inc. r) del art. 37(2) contempla la deducción de:

Los gastos de viaje por concepto de transporte y viáticos que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada.

La necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente y los gastos de transporte con los pasajes.

Los viáticos comprenden los gastos de alojamiento, alimentación y movilidad. Los cuales no podrán exceder del doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía. (1)

A continuación se reseña la jurisprudencia anterior sobre esta materia, en concordancia con la norma recogida en el inciso r) transcrito, y también se resalta las modificaciones que introduce este inciso.

Debe entenderse que la susceptibilidad fiscal en este campo está referida mayormente a los viajes al extranjero.

a) Viajes por asuntos relacionados con el negocio

Obsérvese que al establecer el inciso r) que la necesidad del viaje "quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente", no es necesaria, ni es suficiente, la aprobación del Directorio (en el caso de sociedades anónimas).

Son aceptables los gastos de viaje de funcionarios para seguir cursos de perfeccionamiento en la actividad que desarrolla la firma u otros cursos que guarden relación con dicha actividad, siempre que se acredite la efectividad de los estudios - RTF 3516 de 17-5-68 y 4255 de 6-1-69.

El límite fijado a los viáticos por esta norma es aplicable para toda clase de viajes; no admite un mayor monto para los que por su naturaleza son gastos extraordinarios - RTF 6607-3-2002.

No se considera asunto relacionado al negocio el viaje realizado por el funcionario de la empresa por razones de salud RCSC 10639 de 14-3-61.

No es deducible, "por no enmarcarse en el principio de causalidad", la suma entregada al gerente para "prevenir cualquier contingencia" en viaje ganado como premio por la empresa en un concurso de ventas organizado por un proveedor del extranjero, quien cubría todos los gastos - RTF 613-4-0 de 18-7-00.

En los casos de accidentes de trabajo, es decir cuando la compañía tiene la obligación de sufragar la curación del servidor; se aceptan los gastos de viaje por razones de salud. "Que los gastos en que incurrió don N.N., accionista y empleado de la firma, como consecuencia del accidente sufrido durante el trabajo y que lo obligaron a medicarse en los Estados Unidos, los mismos que ascienden a S/.33,556.44, son gastos de la compañía, por lo que procede su deducción, no así los incurridos por doña Florencia de N.N. y doña Antonieta N.N." - RTF 533 de 22-6-64.

En algunos casos de viajes realizados para atender asuntos de negocios y operaciones ajenas, se ha aceptado el 50% del total de los gastos de viaje - RCSC 4623 de 4-6-48 y 5134 de 1-4-49. En un caso en que se había reparado el 50% de los gastos de viaje del gerente de una firma aduciendo que éste atendía en los viajes asuntos de otra firma, se aceptó el 100% de los gastos por cuanto en la contabilidad de la otra empresa no existía referencia a esos viajes - RCSC 6385 de 5-5-52

La RTF 1015-4-99 determinó que eran deducibles los viáticos, habiéndose acreditado la necesidad de los viajes realizados por los dependientes de la recurrente a Ecuador, donde ésta durante 1994, había realizado más de la mitad de sus adquisiciones de mercadería. se consideró también: "Que además resulta irrelevante que algunos de los viajes no coincidan con envíos de mercadería, toda vez que en su necesidad se justifica por la naturaleza de las relaciones comerciales de la recurrente en el lugar de destino de dicho viaje, no siendo indispensable que sae sustente cada una de las actividades realizadas durante el viaje, sino que basta la existencia de una adecuada relación entre la documentación presentada y el lugar de destino".

Tratándose de los gastos de viaje del gerente y sus familiares (esposa y dos hijos), solamente se aceptó el 25% de dichos gastos - RTF 434 de 27-3-69

b) Viajes concedidos a favor de funcionarios por descanso y por otras causas no relacionadas al giro del negocio

En este caso es necesario que el derecho del funcionario para realizar el viaje emane de un contrato de trabajo.

"Que conforme el Banco lo reconoce, los gastos de viaje de ejecutivos y familiares, no están amparados por contrato de trabajo, condición indispensable para su aceptación total, conforme lo tiene establecido la jurisprudencia del Tribunal Fiscal" - RTF 3662 de 11-7-68.

"Que la jurisprudencia uniforme del Tribunal Fiscal ha establecido que para la aceptación de los egresos de la naturaleza de los reparos "Gastos de viaje del señor Mac Kay y de familiares de ejecutivos sin autorización", no solamente se requiere de la autorización del Directorio, sino la existencia de un contrato de trabajo en el que conste la obligación del pago de estos gastos, extremos ambos que no se han acreditado en el caso de autos" - RTF 3617 de 28-6-68.

"Que la recurrente ha acompañado a su apelación copia fotostática autenticada de la sesión del Directorio del 3 de febrero de 1960, en la que se acordó no alterar las remuneraciones que percibe el señor XX, pero sí hacerle la concesión especial de abonarle cada tres años el valor de los pasajes aéreos o por vapor para él y su esposa cuando se dirigiera a Inglaterra en uso de sus vacaciones, por lo que estando comprobado que se trata de un desembolso obligatorio para la

recurrente y al que tenía derecho don XX, procede se deje sin efecto el reparo" - RTF 2231 de 22-11-66.

La RTF 15616 de 28-12-79 confirmó el reparo "Gastos de viaje familia de funcionarios" pagados por la sucursal de un Banco del exterior, reputándolos gastos personales ajenos al giro del negocio, por no emanar su obligatoriedad de un contrato de trabajo

c) Comprobación de los gastos

En el inc. n) del art. 21 del Rgto. se encuentran las normas que desarrollan las del 4º párrafo del inc. r) del art. 37.

Además, el mismo inc. n) dispone que para la deducción de los gastos de representación incurridos con motivo del viaje, deberá acreditarse la necesidad de dichos gastos y la realización de los mismos con los respectivos comprobantes, quedando, por su naturaleza, sujetos al límite señalado en el inciso q) del artículo 37 (sección 6/4.19).

Otro gasto deducible puede ser el de los taxis, que en la mayoría de las grandes ciudades en el exterior otorgan comprobantes (conforme a ley).

1. El D.S. 028-2009-EF (pub. 5-2-09) fija el monto de los viáticos de los funcionarios públicos para comisiones de servicio dentro del país, estableciendo para ello una escala de 3 grados. Los "funcionarios de carrera de mayor jerarquía" se encuentran en el grado b), que incluye a los Directores Generales, Directores, Directores Ejecutivos y Gerentes Generales (entre otros).

El monto que les corresponde para viáticos por día es de S/. 210. Antes era el 27% "del ingreso mínimo que corresponde percibir a un trabajador de la provincia de Lima". Debe entenderse que se trata de la remuneración mínima mensual.

Respecto a comisiones de servicio fuera del país, por D.S. 31-89-EF de 20-2-89 se ha aprobado una escala de viáticos (por día) para los funcionarios públicos, de la que resultan los siguientes montos: \$ 200 para África, América Central y América del Sur; \$ 220 para América del Norte; \$ 240 para el Caribe y Oceanía; \$ 260 para Europa y Asia.

El D.S. 048-2001-PCM fija estos mismos montos y dispone además que "serán por cada día que dure la misión oficial o evento, a los que se podrá adicionar por una sola vez el equivalente a un día de viáticos, por concepto de gastos de instalación y traslado, cuando el viaje es a cualquier país de América y de dos días cuando el viaje se realice a otro continente".

2. Sustituido por D.Leg. 970 (vig. 1-4-07). Véase el cuarto párrafo de este inciso referente a la sustentación de los viáticos por alimentación y movilidad en el exterior.

6/4.21 GASTOS EN EL EXTRANJERO

El art. 51-A,(1) dispone dispone en sus párrafos segundo, tercer y cuarto:

"Salvo prueba en contrario, se presume que los gastos en que se haya incurrido en el exterior han sido ocasionados por rentas de fuente extranjera.

Cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener su fuente, incidan conjuntamente en rentas de fuente peruana y rentas de fuente extranjera, y no sean imputables directamente a una o a otras, la deducción se efectuará en forma proporcional de acuerdo al procedimiento que establezca el Reglamento.(2)

Los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, por lo menos, el nombre, denominación o razón social y el domicilio del transferente o prestador del servicio, la naturaleza u objeto de la operación; y, la fecha y el monto de la misma. El deudor tributario deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT."

Por tanto, los gastos incurridos en el extranjero son deducibles, con la única restricción de que debe ofrecerse prueba suficiente de que son necesarios para la obtención de la renta en el país; en otras palabras, deben estar debidamente detallados y justificados. (3)

Véase el inc. o) del art. 21 del Rgto. sobre los comprobantes de pago emitidos por no domiciliados.

Es de notar que están sujetas a limitación las comisiones originadas en el exterior por compra o venta de mercaderías (sección 6/6.5). (4)

Véase además la sección 6/4.20 sobre los gastos de viaje en el extranjero.

Cabe comentar además algunos casos que han sido materia de jurisprudencia:

Se aceptó la deducción del reembolso efectuado por una compañía a su principal del extranjero, por concepto de los gastos materiales incurridos por la principal en la investigación, desarrollo y estudio para mejorar las patentes y arte en la manufactura de sus productos - RCSC 10383 de 15-7-60.

La RTF 3135 de 7-11-67 determinó que los gastos de propaganda efectuados en el exterior, y cuya parte proporcional es cargada por la principal a la compañía peruana, son deducibles siempre que se encuentren fehacientemente acreditados.

Esta resolución determinó que eran deducibles, a título distinto de royalty, los gastos pagados por concepto de ensayos y análisis de productos farmacéuticos en el extranjero, por cuanto constituían pagos por servicios efectivamente prestados.

1. Incorporado por D.Leg. 945.

2. Véase el art.29-B del Rgto.

3. Cabe citar al respecto la jurisprudencia siguiente:

- No se aceptó la deducción de los honorarios pagados una entidad del extranjero por no haberse acreditado su detalle - RTF 2910 de 20-6-67.

En el caso de comisiones de compras debe acreditarse el monto de las compras sobre las cuales se calcula comisión y en caso de otros servicios debe explicarse la naturaleza de los servicios prestados - RTF 3501 de 14-5-68.

En el caso resuelto por la RTF 6396 de 22-7-71 en que se trataba de pagos efectuados por la Southern Peru Cooper Corp. a la American Smelting and Refining Co., se rechazó el gasto por cuanto "los documentos prestados no contienen el detalle ni la justificación de dichos pagos".

4. La RCSC 5138 de la 1-4-49 se pronunció sobre el caso de una compañía constituida en el país que tenía celebrado un contrato con un principal del extranjero, mediante el cual ésta convenía en actuar como agente de la primera en la colocación de productos peruanos en el extranjero. A cambio de dicho servicio la entidad peruana debía abonar el 25% de las comisiones brutas percibidas de sus comitentes, devengándose dicho porcentaje aun cuando la entidad extranjera no interviniera concretamente en las ventas que daban lugar al pago de sus comisiones. En base a esta última parte del convenio, se determinó que las comisiones abonadas a la entidad extranjera no constituía remuneraciones de servicios, sino una forma de participación en las utilidades obtenidas en el Perú.

6/4.22 OTRAS DISPOSICIONES

Hacemos referencia acá a las siguientes disposiciones del art. 37:

- El inc. a1) sobre la sustentación de los gastos de movilidad - véase la sec. 6/4.2 f).
- El inc. s) que se refiere a los arrendamientos de predios y también al caso de personas naturales cuya casa habitación también se utilice como oficina: en este caso sólo se acepta como deducción el 30% del alquiler y el 50% de los gastos de mantenimiento.
- El inc. o) sobre los gastos de exploración y otros de las empresas mineras, que se remite a las normas de la Ley General de Minería - véase al respecto la sección 6/5.9.
- El antepenúltimo párrafo sobre los gastos sustentados con boletas o tickets, que se aceptan hasta el límite de 1% de los montos acreditados con otros comprobantes (con el tope de 60 UIT) - véase la sección 6/6.7

A partir del 1-1-99 el límite es de 3% y el tope es de 100 UIT – Ley 27034.

- El inc. u) agregado por Ley 27034 que se refiere a "Los gastos por premios, en dinero o especie, que realicen los contribuyentes con el fin de promocionar o colocar en el mercado sus productos o servicios, siempre que dichos premios se ofrezcan con carácter general a los consumidores reales, el sorteo de los mismos se efectúe ante Notario Público y se cumpla con las normas legales vigentes sobre la materia".

La 3ª Disp. Final de la Ley 27034 señala que este inciso "tiene carácter de precisión

- El inc. v) que se trata en la secc. 7/4: oportunidad de la deducción de rentas de 2ª, 4ª y 5ª categoría.
- El inc. p) menciona las regalías, lo cual no tiene ningún sentido, en cuanto su deducción no está sujeto a limitación ni condicionamiento alguno. El tema de las regalías se trata en la sección 10/4.

Véase también el inc. u) del art. 21 del Rgto. respecto a la deducción del Impuesto a las Transacciones Financieras.

Personas con discapacidad - Deducción adicional: Lo dispuesto por el inc. z) del art. 37 respecto a la deducción adicional sobre las remuneraciones de estas personas es materia del inc. x) del art. 21 del Rgto. que establece el porcentaje adicional como sigue:

Porcentaje de personas con discapacidad sobre el total de trabajadores	Porcentaje de deducción adicional aplicable a sus remuneraciones
Hasta 30%	50%

Más de 30% 80%

Véase el indicado inc. x) sobre las demás normas que rigen esta deducción.

Donaciones: Conforme al inc. x) del art. 37 son deducibles:

"Los gastos por concepto de donaciones otorgados en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y a entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines: (i) beneficencia; (ii) asistencia o bienestar social; (iii) educación; (iv) culturales; (v) científicas; (vi) artísticas; (vii) literarias; (viii) deportivas; (ix) salud; (x) patrimonio histórico cultural indígena; y otras de fines semejantes; siempre que dichas entidades y dependencias cuenten con la calificación previa por parte del Ministerio de Economía y Finanzas mediante Resolución Ministerial. La deducción no podrá exceder del 10% de la renta neta de tercera categoría, luego de efectuada la compensación de pérdidas a que se refiere el Artículo 50."

Véase al respecto el inc. s) del art. 21 del Rgto y la Res. 55-2009/SUNAT. Además, véase la Res. Ministerial 767-2008-EF/15.

La RTF 677-3-2000, publicada en El Peruano de 17-11-00 como jurisprudencia de observancia obligatoria, ha determinado que el Tribunal Fiscal es incompetente para pronunciarse sobre la inscripción en el Registro de Entidades Perceptoras de Donaciones.

Respecto a las donaciones efectuadas por las personas naturales, véase el art. 49, inc. b). Respecto a la declaración que deben presentar las entidades donatarias, véase la Res. 55-2009/SUNAT.

Donaciones en favor de la Iglesia Católica

El D.S. 042-92-PCM de 3-4-92 "precisa" que las donaciones en favor de la Iglesia Católica "se conceden bajo los términos dispuestos por el Artículo Octavo del Acuerdo Internacional suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú el 19 de julio de 1980" (aprobado por D.L. 23211). (1) Asimismo dispone que "para ello bastará como único requisito formal que los Arzobispados, Obispos, Prelaturas y la Conferencia Episcopal Peruana, se inscriban en el Registro de Entidades Perceptoras de Asignaciones Cívicas Deducibles". (2)

El art. 8 del Acuerdo Internacional mencionado dispone (en la parte pertinente) lo que sigue: "El sistema de subvenciones para las personas, obras y servicios de la Iglesia Católica seguirá como hasta ahora". En virtud de esta norma, se entiende que el régimen de donaciones con beneficio tributario aplicable a las efectuadas en favor de la Iglesia Católica es el que estuvo vigente en julio de 1980, que es el siguiente: Las donaciones son deducibles como gasto por su valor simple, sin que puedan exceder del 15% de la renta neta del contribuyente (numeral IV del art. 114 del D.S. 287-68-HC, modificado por D.L. 19245).

Estados de emergencia declarados por desastres naturales

La Ley 29200 (pub. 16-2-08) promueve las donaciones que se efectúen a favor de la población afectada de las localidades declaradas en estado de emergencia.

El art. 2 de esta Ley contiene una disposición obsoleta respecto al requisito de inscripción en el Registro de Donantes (que ya no está vigente).

Gastos financieros generados en Operaciones de Reporte y Pactos de Recompra

La 3ra. Disp. Final del D.Leg. 979 (vig. 1-1-08) prevé que las rentas generadas en Operaciones de Reporte y Pactos de Recompra obtenidas por el reportante o adquirente, constituyen gastos financieros deducibles para el reportado o transferente.

1. La Ley 26363 del 28-9-94 precisó que "mantiene plena vigencia" el segundo párrafo del art. 98 de la Ley 23733 que otorga a los Seminarios Diocesanos y a los Centros de Formación de las Comunidades Religiosas reconocidas por la Conferencia Episcopal Peruana el mismo tratamiento por donaciones de que gozan las Universidades.

Sin embargo, dado que el tratamiento de las donaciones en favor de las Universidades es actualmente menos beneficioso que el previsto en el artículo octavo del mencionado Acuerdo Internacional, debe entenderse que este último rige también en el caso de las donaciones en favor de los referidos Seminarios Diocesanos y Centros de Formación. Al respecto debe tenerse presente que estas entidades dependen de las jurisdicciones eclesiásticas y, por consiguiente, forman parte de la Iglesia Católica.

En cuanto a la jerarquía de normas, cabe señalar que el Tribunal Fiscal es de opinión que el referido Acuerdo constituye un Tratado y que, como tal, debe prevalecer sobre cualquier Ley (RTF 1768-2 de 22-12-94).

2. El art. 3 de este mismo D.S. exceptúa a estas donaciones de las formalidades establecidas en el Reglamento del Impuesto a la Renta, señaladas en esta misma sección.

El art. 2 del mismo D.S. dispone: "Los comprobantes que extienda la Iglesia Católica, para gozar de los beneficios tributarios correspondientes, serán otorgados a través de la Conferencia Episcopal Peruana, los Arzobispados, Obispos, Prelaturas, Vicariatos Apostólicos para sus fines propios y para los fines de los Cabildos Eclesiásticos, Seminarios Diocesanos, Parroquias y a las misiones dependientes de aquéllas, Ordenes y Congregaciones Religiosas, Institutos Seculares, asentados en las respectivas diócesis por las donaciones que efectúen las personas naturales o jurídicas domiciliadas en las jurisdicciones correspondientes a cada territorio".

En el Informe 185-2001-SUNAT se señala que el indicado D.S. establece como "único requisito formal" la inscripción en la SUNAT de las entidades beneficiarias (donatarias) y se concluye, por tanto, que no es requisito que el donante se encuentre inscrito en el Registro de Donantes.

6/5.1 INTRODUCCIÓN

En la sección 6/6.5 se trata las inversiones que no son deducibles como gasto corriente. En la presente sección se trata las normas referentes a las deducciones por depreciación o amortización, que permiten recuperar el costo de estas inversiones (con ciertas excepciones) durante el plazo de su vida útil o en determinado número de años.

Bajo el término "depreciación" se comprenden las deducciones por concepto de desgaste o agotamiento de bienes del activo fijo tangible.

Bajo el término "amortización" se comprenden las deducciones destinadas a recuperar el costo de otros activos. Las normas correspondientes a la amortización de activos intangibles se señalan en la sección 6/5.7. Están sujetos a normas especiales los gastos de organización y de pre-operación (sección 6/4.9), y los gastos de exploración de empresas mineras (sección 6/5.9).

En la sección 6/5.8 se hace referencia a otras inversiones amortizables.

En rigor, no hay una diferencia sustancial entre los conceptos de depreciación y amortización, y podría considerarse la amortización como un caso especial de depreciación, sujeto a tasas propias.

6/5.2 BIENES DEPRECIABLES

Conforme al art. 38 se puede tomar depreciación sobre los bienes de activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industrias, profesión u otras actividades similares, y que se encuentren sujetos a desgaste o agotamiento. En el inc. f) del art. 37 se señala que la depreciación es "por desgaste u obsolescencia".

Por tanto, quedan excluidos los terrenos salvo casos especiales como los siguientes:

- Las explotaciones forestales y plantación de productos agrícolas de carácter permanente, a que se refiere el art. 42.
- Extracción de la tierra para la fabricación de ladrillos a que se refiere la RCSC 10852 de 14-11-61.

También quedan excluidos los pagos por derechos de mejoras correspondientes a obras que aumentan el valor de la propiedad. Asimismo, estarían excluidos bienes tales como las pinturas de valor u otros objetos de arte, en cuanto pudiera considerarse que no están sujetos a pérdida en su valor por obsolescencia (ni a desgaste, por supuesto).

Por otra parte, el párrafo tercero del art. 38 dispone lo siguiente: "Cuando los bienes de activo fijo sólo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente". (1)

Véase el art. 23 del Rgto. respecto a la inversión en bienes de uso cuyo monto no sobrepasa de un cuarto de la U.I.T.

Activos fijos vs. existencias: Véase la RTF 561-4-96, que calificó los envases de una embotelladora como activos fijos.

Plantaciones: En la RTF 4032-1-2005 se expresa que "en la actividad agrícola sólo las plantaciones que califiquen como cultivos permanentes podrían considerarse como activo fijo y dar lugar a depreciaciones a lo largo de su vida útil", y se sugiere que ello se puede acreditar con informes de entidades especializadas del sector agrícola.

1. Véase además el caso resuelto por la RTF 2763, en la sección 6/6.10.

En la RTF 2198-5-2005 se expresa: puede ocurrir que los bienes del activo fijo permanezcan inactivos durante un determinado lapso de tiempo: sin embargo, dicha inactividad no implica una afectación parcial en la generación de rentas, en la medida que se origina en razones propias de la actividad o en circunstancias que surgen a raíz de su desarrollo o mantenimiento, conforme con el criterio recogido en la RTF 1932-5-2004".

6/5.3 VALOR COMPUTABLE

Art. 41, párrafo primero:

Las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste integral por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia. A dicho valor se agregará, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Véase la sección 6/2 respecto a la depreciación correspondiente al mayor valor atribuido como consecuencia de revaluaciones voluntarias.

Véase el último párrafo del art. 10 respecto al "valor de adquisición o producción" y los gastos incurridos en la adquisición del bien. En el numeral 1 de este párrafo se dispone "En ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición".(1)

Véase asimismo la sección 6/6.4 respecto a los gastos relacionados con la adquisición del bien, que no son deducibles como gasto y, por tanto, forman parte del costo del bien. Véase también el Rgto., art. 11, inc. b).

El párrafo segundo del art. 41 contiene normas especiales para los bienes importados (al respecto, véase también el art. 24 del Rgto.).

Véase también el art. 32.

Tratándose de inmuebles adquiridos sin detallar los valores correspondientes al terreno y a la construcción, procede imputar como costo de adquisición de la construcción el valor que resulte del primer autoavalúo presentado por el comprador

Bienes recibidos en donación: Citando el Plan Contable General Revisado, conforme al cual corresponde asignar un valor para contabilizar los bienes del activo fijo recibidos en donación, en la RTF 5349-3-2005 se indica que el "valor de adquisición" al que alude el art. 41 comprende no sólo el valor de compra de los bienes sino también el valor al cual estos bienes ingresan al patrimonio del contribuyente.

1. Y, por tanto, son deducibles como gasto. Están comprendidos los intereses incurridos en relación con los bienes de activo fijo producidos por la misma empresa (y no sólo los bienes adquiridos) - RTF 915-5-04, en la que se cita la NIC 16.

A) LA DEPRECIACIÓN CONTABLE VS. LA DEPRECIACIÓN TRIBUTARIA

A partir del 1-1-2000, rige lo dispuesto en el art. 22, inc. b) del Rgto. (modificado por D.S. 194-99-EF), como sigue:

"La depreciación aceptada tributariamente será aquélla que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

En ningún caso se admitirá la rectificación de las depreciaciones contabilizadas en un ejercicio gravable, una vez cerrado éste, sin perjuicio de la facultad del contribuyente de modificar el porcentaje de depreciación aplicable a ejercicios gravables futuros."

Sobre el caso en que la depreciación contable exceda a la tributaria, véase la 2ª Disp. Final del D.S. 194-99-EF.

Téngase presente que el art. 38 prohíbe hacer incidir en un ejercicio depreciaciones de ejercicios anteriores. De ello se derivan dos consecuencias:

- Que la depreciación sea contabilizada desde el ejercicio en que empezó a explotarse el bien.
- Que la depreciación se compute y contabilice consistentemente año a año de acuerdo al método y tasa adoptados (Véase la sección b) sobre la tasa máxima).

Naturaleza del requisito de contabilización: Se trata no de una obligación (pues no es una prestación que deba cumplirse a favor de otro) sino de lo que en derecho se denomina una "carga", esto es, de una conducta que debe observar el sujeto (el contribuyente en este caso) para alcanzar un beneficio (la deducción de la depreciación).

Respecto a la contabilización de la depreciación utilizada para fines tributarios, véase el comentario de la RTF 986-4-2006.

B) SISTEMAS Y TASAS

El art. 39 dispone que los edificios y construcciones se depreciarán a razón del 3% anual. A continuación, el art. 40 (1) dispone lo siguiente:

Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el Reglamento.

En ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho Reglamento. (2)

Respecto a las explotaciones forestales, véase el art. 42.

Los porcentajes máximos de depreciación están fijados por el art. 22, inc. b) del Rgto.

Obsérvese que el inc. a) del art. 22 prescribe la depreciación en línea recta para las construcciones. Respecto de los demás bienes, se puede aplicar otros sistemas, siempre que no se exceda los porcentajes máximos fijados en el inciso b).

Sobre la depreciación del ganado reproductor, véase el cuarto párrafo del inc. d) del art. 22 del Rgto.

El D.S. 037-2000-EF (pub. 20-4-00) precisa que no es aplicable a las aves reproductoras la tasa de depreciación señalada en el inc. b) del art. 22 del Rgto., y que la tasa aplicable será fijada por la SUNAT, previo informe técnico. Por Resolución 18-2001/SUNAT de 29-1-01 se ha fijado en 75% anual el porcentaje máximo aplicable a las gallinas.

Maquinaria arrendada para su uso en las actividades minera, petrolera y de construcción: El art. 22, inc. b), del Rgto., establece el 20% como porcentaje anual máximo para la depreciación de la maquinaria y equipos "utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción". En el Informe 196-2006-SUNAT se señaló que dicho porcentaje es también aplicable para la maquinaria arrendada exclusivamente para su uso en la construcción.

En el último párrafo del inc. b) (incorporado por D.S. 219-2007-EF) se agrega que esta maquinaria debe ser utilizada durante el ejercicio "exclusivamente" para dichas actividades.

Granjas avícolas - Depreciación de galpones, almacenes, caminos internos y cerco perimétrico: En la RTF 7724-5-2005, se expresa que "considerando su naturaleza y dado que no se identifica con ninguno de los activos enunciados en los numerales 1 al 5 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento, resultaba pertinente clasificarlos como los "otros bienes del activo fijo" del numeral 6 del mismo inciso y por tanto, procedía deducir una depreciación de 10% anual". El reparo surgió de que el contribuyente había utilizado la cuenta divisionaria 331 - Edificios y construcciones. Consultado el asunto a conocedores del Plan Contable, nos informan que esta cuenta se refiere a edificaciones con material noble y que los bienes en cuestión bien podían registrarse en la cuenta 333 abriendo la sub cuenta "Instalaciones", divisionaria con tasa de depreciación de 10%.

Maquinarias y equipos adquiridos a partir del 1-1-91

La 1ª Disp. final del D.Leg. 618 estableció que estos bienes podrán depreciarse considerando un 20% anual. Luego, el Reglamento del Impuesto a la Renta aprobado por D.S. 122-94-EF incorporó la tasa de 20% para estos bienes como norma permanente (en el inc. b del art. 22). (3) (4)

Por D.S. 125-98-EF, vigente a partir del 1-1-99, ha quedado sin efecto esta tasa de 20%, al modificarse el inc. b) del art. 22 (numeral 5). Obsérvese que si por su naturaleza al bien adquirido le corresponde un porcentaje mayor, éste será aplicable, y no el 10% del numeral 5.

Depreciación acelerada y otros tratamientos especiales (5) (6)

Hoteles: Los establecimientos de hospedaje que inicien o amplíen sus operaciones antes del 31-12-2,003 depreciarán los inmuebles a razón del 10% anual, durante 5 años computados a partir del inicio de sus actividades para los establecimientos ubicados fuera de Lima y Callao, y durante 3 años para los ubicados dentro de las indicadas provincias - D.Leg. 820 de 20-4-96, modificado por Ley 26962 de 2-6-98. Véase el D.S. 89-96-EF.

Tratamiento especial para las concesiones de obras públicas de infraestructura y de Servicios públicos: El art. 22 del TUO de las normas que regulan estas concesiones (D.S. 059-96-PCM) establece que el concesionario podrá depreciar anualmente los bienes materia de la concesión de acuerdo a su vida útil, no pudiendo exceder en este caso la tasa anual de 20%. Alternativamente, podrá depreciar íntegramente dichos bienes durante el período que reste para el vencimiento del plazo de la concesión, aplicando para tal efecto el método lineal. (7)

Pequeñas empresas: (8) Conforme al art. 3 del Anexo del D. Leg. 1086, estas empresas podrán depreciar el monto de las adquisiciones de bienes muebles, maquinarias y equipos nuevos destinados a la realización de la actividad generadora de rentas gravadas, en el plazo de tres años. Para este efecto serán considerados nuevos aquellos que no hayan sufrido desgaste alguno por uso o explotación.

Este beneficio tendrá una vigencia de tres ejercicios gravables, contados a partir del ejercicio siguiente a la fecha de publicación del D.Leg. 1086 (1-1-0-08).

El art. 63 del Rgto. de la Ley MYPE precisa que este derecho procede siempre que su uso se inicie en cualquiera de los ejercicios 2009, 2010 o 2011.

Otros aspectos

El art. 22, inc. e), del Rgto., modificado por D.S. 017-2003 (vig. 2003), dispone lo siguiente: "La empresa que, de manera temporal, suspenda totalmente su actividad productiva podrá dejar de computar la depreciación de sus bienes del activo fijo por el período en que persista la suspensión temporal total de actividades. A tal efecto, la suspensión del cómputo de la depreciación operará desde la comunicación a la SUNAT".

Véase el segundo párrafo de este inciso sobre lo que se entiende por "suspensión temporal total".

Sobre las mejoras introducidas en bienes arrendados, véase el art. 22, inc. h) del Rgto.

1. Modificado por la Ley 27394 (vigencia: 1-1-01).

2. Conforme a la 1ª Disp. Complementaria de la Ley 27394, lo dispuesto en este párrafo "no modifica los tratamientos de depreciación establecidos en leyes especiales". Véase más abajo las leyes que se citan bajo el epígrafe "Depreciación acelerada".

El inc. d) del art. 22 del Rgto. (según el cual la SUNAT podrá autorizar porcentajes mayores) resulta incompatible con lo dispuesto en este párrafo y, por tanto, no procede solicitar esta autorización desde el 1-1-01 - RTF 4218-1-2006.

3. Al respecto, se dictó el D.S. 43-95-EF de 16-3-95 que dispuso lo siguiente:

"Precisase que los contribuyentes que no hubieren optado por el porcentaje de veinte (20) por ciento anual previsto en la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo Nº 618, podrán continuar depreciando las maquinarias y equipos adquiridos a partir del 1º de enero de 1991, con el porcentaje de diez (10) por ciento anual, hasta extinguir la vida útil de los mismos.

Sin embargo, aquellos contribuyentes que decidan modificar dicho porcentaje de diez (10) por ciento por el porcentaje de depreciación de veinte (20) por ciento anual deberán igualmente ajustar la vida útil de los bienes arriba indicados, siguiendo el procedimiento siguiente:

a) A partir de 1994 aplicarán la tasa de veinte (20) por ciento anual y así sucesivamente hasta extinguir la vida útil de las maquinarias y equipos adquiridos a partir del 1º de enero de 1991.

b) Para efecto de lo arriba indicado, dichos contribuyentes podrán aplicar en el último ejercicio de la vida útil de los bienes involucrados, un porcentaje de depreciación menor a lo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta".

4. El Reglamento no precisó qué activos califican como "maquinaria y equipos".

A este efecto cabe recurrir a la clasificación contenida en la cuenta 33 de Inmuebles, Maquinaria y Equipo del Plan Contable General, que separó las maquinarias y equipos de otros activos (por ejemplo, equipos diversos y unidades de transporte).

5. Véanse además las disposiciones sobre la depreciación acelerada en las secciones 15/2 (Arrendamiento financiero), 15/4.2 (Sector Agrario) y 15/6.2 (Minería).

Se encuentra una definición de "depreciación acelerada" en el Rgto. art. 22, inc. d), último párrafo.

6. El beneficio de la depreciación acelerada caduca a los 3 años de dictados, conforme a la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario. Vale decir, no es aplicable a las inversiones realizadas después de dicho plazo. Sin embargo, las inversiones realizadas dentro del plazo de vigencia del beneficio siguen gozando de la depreciación acelerada establecida en las respectivas normas. (No se recogen acá las normas sobre esta materia que han caducado).

7. Consideramos que este tratamiento no constituye un beneficio sujeto a la citada Norma VII del C. Tributario.

8. Según la Ley MYPE (D.Leg. 1086) que las caracteriza con un máximo de 100 trabajadores y ventas anuales hasta el monto máximo de 1700 UIT.

C) CÓMPUTO PROPORCIONAL A LA FECHA DE ADQUISICIÓN

El art. 22, inc. c), del Rgto. dispone que las depreciaciones "se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas".

Esta norma confirma lo establecido por la jurisprudencia en el sentido de que en el caso de bienes adquiridos en el transcurso del ejercicio el cómputo de la depreciación debe efectuarse en proporción al tiempo que han estado en uso. La misma norma es aplicable en el caso de empresas que inician sus operaciones. La RCSC 8853 de 21-3-58 ha precisado que para este cómputo debe estarse a la fecha de adquisición que aparece en la factura, y no a la de su contabilización por el contribuyente.

No procede tomar depreciación sobre bienes de activo fijo mientras se encuentren en proceso de fabricación - RCSC 6943 de 17-7-53. En el caso de edificios en construcción, procede la depreciación desde el momento en que se utilizan, aun cuando no estén terminados (Consulta absuelta por la DGC).

El art. 22, inc. g), del Rgto. dispone que "En los casos de bienes del activo fijo cuya adquisición, construcción o producción se efectúe por etapas, la depreciación de la parte de los bienes del activo

que corresponde a cada etapa, se debe computar desde el mes siguiente al que se afecta a la producción de rentas".

D) FORMALIDADES

Rgto., art. 22, inc. f):

Los deudores tributarios deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en el Registro de Activos Fijos. La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia determinará los requisitos, características, contenido, forma y condiciones en que deberá llevarse el citado Registro.

E) CONSTRUCCIONES E INSTALACIONES FIJAS Y PERMANENTES

Están sujetas a depreciación con la tasa de 3% "las construcciones e instalaciones fijas y permanentes". (1)

Asimismo, debe entenderse que las "mejoras" depreciables a razón del 3% son aquéllas que aumentan el valor del inmueble en forma permanente, a diferencia de las "inversiones amortizables" que se mencionan en la sección 6/5.8, a las que se puede aplicar tasas más altas (según la jurisprudencia que se cita en dicha sección).

1. Además procede tener en cuenta el tercer párrafo del art. 115 del D.S. 287-68-HG, que establecía: "Se entiende por construcciones las edificaciones o fábricas, en general; y por instalaciones fijas y permanentes, las que están adheridas físicamente al suelo y no pueden ser separadas de éste sin destruir, deteriorar o alterar el predio, por constituir partes integrantes del mismo, tales como canales de regadío, pozos, estanques, bañaderos, hornos, tanques subterráneos y demás que precisará la reglamentación". Véase además nuestra publicación "Tributos Municipales" que contiene una definición legal de "obras complementarias" de los predios, que involucra a las "instalaciones fijas y permanentes", y jurisprudencia sobre esta materia. En una consulta absuelta por la DGC se expresa que para determinar las tasas aplicables a instalaciones debe tenerse en consideración el nexo de las mismas con otros activos, su finalidad y permanencia. Así, en el caso de instalaciones efectuadas exclusivamente para el funcionamiento de determinadas maquinarias, procede depreciarlas con la misma tasa que corresponde a éstas.

F) ASPECTOS VARIOS

No son aceptables los excesos de castigo sobre determinada clase de bienes, en compensación del menor castigo efectuado sobre otros bienes.

Cuando en una misma cuenta del activo se agrupan bienes sujetos a distintas tasas de depreciación, la tasa máxima aceptable es la correspondiente a los bienes de mayor duración. La posterior discriminación de los valores sólo surte efecto a partir del ejercicio en que se efectúa dicha discriminación - RTF 9321 de 9-5-74.

6/5.5 BIENES QUE QUEDAN OBSOLETOS O FUERA DE USO

Art. 43:

Los bienes depreciables, excepto inmuebles, que queden obsoletos o fuera de uso, podrán, a opción del contribuyente, depreciarse anualmente hasta extinguir su costo o darse de baja, por el valor aún no depreciado a la fecha del desuso, debidamente comprobado.

El art. 22, inc. i) del Rgto. dispone que el desuso o la obsolescencia deberá estar debidamente acreditado "por informe técnico dictaminado por profesional competente y colegiado". (1)

También precisa dicho artículo que la SUNAT en ningún caso aprobará la aplicación de tasas de depreciación mayores en razón de desuso u obsolescencia.

1. Sobre estas normas cabe observar lo siguiente:

1º Sólo procede dar de baja al bien cuando éste queda fuera de uso.

2º El hecho de quedar fuera de uso (el desuso) se puede deber a diversas circunstancias, como son, entre otras: a) la obsolescencia (la máquina ha sido reemplazada por otra más eficiente; el decorado de un hotel queda fuera de moda, y debe ser reemplazado por uno más moderno); b) por haberse discontinuado una línea de producción; c) por mudanza (determinadas instalaciones no pueden trasladarse).

El informe técnico que exige el inc. i) del art. 22 viene a ser la simple constatación que el bien está fuera de uso, por cualquier circunstancia.

6/5.6 BIENES DADOS EN ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Véase la sección 15/2

6/5.7 AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

Conforme al inc. g) del art. 44, procede la deducción como gasto de la amortización de los activos intangibles siempre que:

- sean comprados, y no aportados. (1)
- se trate de activos intangibles de duración limitada. Al respecto, el art. 25 del Rgto. precisa que se consideran como tales a "aquéllos cuya vida útil está limitada por ley o por su naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (software). No se considera activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (Goodwill)". (2)

El precio pagado por los activos "a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de 10 años". (4)

El art. 25 del Rgto. precisa que en caso de que se opte por la amortización, "el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere. Fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años".

Lo dispuesto permite entender que el plazo de 10 años no es el único, sino un plazo máximo. (3) En el caso de los programas para computadoras, que se venden sin plazo de exclusividad, queda a criterio del contribuyente, si opta por la amortización, fijar el plazo de ésta, siempre con el máximo de 10 años, y sujeto a la regla de que no puede ser variado sin previa autorización de la SUNAT.

El inc. g) del art. 44 también dispone que "La SUNAT, previa opinión de los organismos técnicos pertinentes, está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponde a la realidad".

En el caso resuelto por la RTF 113-3-2004 la SUNAT había reparado los gastos incurridos en el registro de marcas desarrolladas internamente y en la defensa de observaciones de marcas similares, así como cargos por la solicitud denegada de defensa de marca, en aplicación del art. 44, inc. g), de la Ley y del art. 25, inc. a), del Rgto. El Tribunal declaró que las normas citadas "no contemplan restricción alguna para deducir como gasto aquellos relacionados con marcas generadas internamente, como es el caso materia de reparo". Y a continuación remitió a la NIC 38 – Activos intangibles, en cuyo párrafo 51 se establece que no deben ser registrados como activos intangibles las partidas que se hayan generado internamente.

1. La misma regla rigió durante muchos años bajo la Ley 7904. Véase al respecto la RTF 1195 de 22-4-65 referente al caso de una aparente operación de compra de una patente, que se consideró como un aporte.

2. Sobre el concepto de "derecho de llave" véase el comentario en la sección Consultas y Comentarios.

Véanse las RTFs 7924-3-2004 y 9518-2-2004 que tratan sobre este tema en nuestro Manual en Línea, Impuesto a la Renta, Apéndice de Jurisprudencia - 6/5.7 Contrato de traspaso de línea de negocio que no se considera transferencia de goodwill y 6/5.7 Banco de Datos de una empresa petrolera es considerado como un intangible de duración ilimitada. En el mismo Manual en Línea, Apéndice de Comentarios, véase el Informe 40-2007-SUNAT - El permiso de pesca constituye un intangible de duración limitada.

3. Obsérvese que el Reglamento, al interpretar el plazo de 10 años señalado en la Ley como un "plazo máximo", no contradice la Ley sino que constituye un desarrollo lógico de la norma citada del art. 44 que admite como alternativa la deducción inmediata. Nótese que la norma reglamentaria no admite cualquier número de años para la amortización, según la conveniencia del contribuyente, sino que fija el plazo en función de un hecho cierto y contablemente pertinente, cual es el número de años que "restan para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere" el intangible.

4. En el Informe 308-2005-SUNAT se concluye como sigue: "Es posible que para efectos contables se active y se amortice la compra de un activo intangible de duración limitada (software), de conformidad con los criterios y procedimientos establecidos en la NIC 38; mientras que para

efectos tributarios, de acuerdo a la opción prevista en el TUO de la LIR, es posible que el precio pagado por dicha compra sea considerado como gasto y aplicado a los resultados de un solo ejercicio".

6/5.8 AMORTIZACIÓN DE OTRAS INVERSIONES

- Se ha aceptado amortizar el monto gastado en estudios edafológicos con una tasa de 20% - RCSC 11182 de 16-10-62.
- Se ha considerado como "inversión sujeta a amortización" los gastos efectuados en refacción de paredes de adobe y en nivelación del suelo en un terreno rústico (para habilitarlo como depósito de maquinaria agrícola), aceptándose una tasa de castigo de 10% - RTF 2518 de 14-2-67.
- También se ha considerado como "inversión amortizable" los gastos de acondicionamiento de un inmueble propio, aceptándose una tasa anual de castigo de 15% - RTF 1692 de 28-3-66
- Tratándose de instalaciones (para ejecución de obras) que no pueden volver a utilizarse después de terminada la obra, se ha admitido su depreciación en el tiempo que dure la ejecución de las obras - RCSC 10883 de 12-12-61.

6/5.9 AMORTIZACIÓN DE DERECHOS MINEROS Y DE GASTOS DE EXPLORACION Y OTROS
Conforme a la Ley General de Minería (1) el valor de adquisición de los derechos mineros (precio pagado o gastos de denuncia, según el caso)(2) se amortizará a partir del ejercicio en que corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en un plazo determinado en base a la vida probable del depósito (art. 74). Se amortizará en la misma forma lo invertido en prospección y exploración hasta el indicado ejercicio, salvo que se opte por deducir lo gastado en el ejercicio en que se incurre (art. 74).

Los gastos de exploración posteriores al referido ejercicio podrán deducirse íntegramente en el ejercicio o amortizarse de acuerdo con la vida probable de la mina. Los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran, o amortizarse en un plazo máximo de 3 años (art. 75).

El art. 12 del Reglamento regula la determinación y reajuste del plazo de amortización. (3)

En el caso de agotarse las reservas económicas explotables, hacerse suelta o declararse caduco el derecho minero, sin haberse amortizado totalmente lo invertido en este último o en los gastos mencionados, procede deducir de inmediato el saldo o continuar su amortización de acuerdo al plazo originalmente establecido - arts. 74 y 75.

En cualquier caso, la opción entre una y otra forma de deducción debe ejercitarse al cierre de cada ejercicio respecto de los gastos incurridos en él. Escogido un sistema, no puede ser variado en lo que concierne a los gastos del correspondiente ejercicio (art. 75).

1. Texto unico Ordenado aprobado por D.S. 14-92-EM de 2-6-92.

2. El "precio pagado" incluye el valor del bien aportado. Al respecto, y para diferenciar esta norma del inc. g) del art. 44 de la Ley del IR, en la RTF 5732-5-2003 se expresa lo siguiente:

"Tal como se aprecia el TUO de la Ley General de Minería establece para las concesiones mineras un tratamiento especial y distinto al regulado en el Impuesto a la Renta, lo que es explicable dada su particular naturaleza.

En efecto, en el caso de las concesiones mineras, el objeto del negocio se circunscribe a la exploración y explotación de recursos mineros, lo que implica no sólo que sea una actividad de riesgo por cuanto no hay certeza del nivel de producción que reportará la mina (reservas probables) sino que iniciada la explotación ella tendrá un término pues se tratan de recursos agotables.

La amortización en este caso específico tiene características distintas pues por las condiciones que se imponen no tendría como objetivo el recupero de la inversión –ya que si no hay producción o no se cumple con la producción mínima establecida por ley, aún cuando la empresa hubiera invertido en la adquisición de la concesión no podría amortizarla sino más bien compensar una vez iniciada con éxito la producción, el agotamiento del recurso minero que ocurrirá indefectiblemente.

Bajo esta perspectiva no habría razón para diferenciar entre las concesiones mineras cuyos derechos fueron transferidos por venta o por aporte, pues en ambos casos:

a) El intangible transferido en propiedad va a formar parte del activo de la empresa, esto es, como si el accionista hubiera aportado en dinero y con ello se hubiera adquirido el derecho a la concesión minera.

b) Van a cumplir la misma finalidad, es decir, permitir que se cumpla con el objeto del negocio, el cual como se ha señalado tiene una duración limitada por el carácter agotable de los recursos.

En ese sentido, debe entenderse que cuando la Ley General de Minería hace referencia a que el valor de adquisición de las concesiones incluye el precio pagado o los gastos de petitorio, no está excluyendo el supuesto de bienes transferidos como aporte, en cuyo caso "el precio pagado" es el valor del bien aportado consignado en el activo de la empresa y por el cual se emitió acciones, razón por la cual se concluye que la concesión minera transferida como aporte es amortizable".

El mismo criterio ha sido aplicado en la RTF 7114-1-2004.

3. Reglamento aprobado por D.S. 24-93-EM de 3-6-93, art. 12:

En caso que el titular de actividad minera agrupe sus concesiones mineras en unidades económicas administrativas, el plazo de amortización del valor de adquisición de las concesiones se determinará en base a las reservas probadas y probables de la Unidad y a la producción anual de ella.

Igual norma se aplicará para determinar el plazo de amortización de los gastos de exploración en que se incurra.

Si una concesión minera se incluyera en una Unidad Económica Administrativa una vez iniciado el plazo de amortización del valor de adquisición o de los gastos de exploración en que se hubiera incurrido, el plazo de amortización deberá reajustarse en base al que le corresponda como integrante de la Unidad.

Los plazos de amortización, tratándose de Unidades Económico-Administrativas, se reajustarán al cierre de cada ejercicio, considerando la disminución o aumento de reservas probadas y probables que sufra la Unidad como resultado de la inclusión o exclusión de una o más concesiones.

6/6 DEDUCCIONES NO ADMITIDAS

El art. 44 se refiere a las deducciones no admitidas de la 3a. categoría. En este capítulo se tratan varias de sus normas que requieren algún comentario.(1) En la sección 6/6.8 y siguientes se trata otros ítems de gastos no deducibles.

Las normas referentes a la amortización de intangibles, a que se refiere el inc. g) del art. 44, se encuentran tratadas en la sección 6/5.7, y la del inc. f), referente a reservas o provisiones no admitidas, en la sección 7/4.

1. No se tratan:

- el inc. a) referente a "los gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares".
- el inc. k) referente al IGV e ISC (con la modificación de la Ley 27354 - Vigencia: 1-1-01) que gravan "el retiro de bienes". Véase al respecto nuestra publicación "Impuestos a las Ventas", sección 9/2.
- el inc. l) referente a la depreciación tomada sobre la revaluación - Véase la sección 6/2.
- el inc. p) referente a las pérdidas en la venta de acciones recibidas por reexpresión del capital. Véase el inc. c) del art. 25 del Rgto.

6/6.1 IMPUESTO A LA RENTA

Generalidades

El art. 44 se refiere a las deducciones no admitidas de la 3a. categoría. En este capítulo se tratan varias de sus normas que requieren algún comentario.(1) En la sección 6/6.8 y siguientes se trata otros ítems de gastos no deducibles.

Las normas referentes a la amortización de intangibles, a que se refiere el inc. g) del art. 44, se encuentran tratadas en la sección 6/5.7, y la del inc. f), referente a reservas o provisiones no admitidas, en la sección 7/4.

Impuesto a la Renta

El inc. b) del art. 44 dispone que no es deducible "El impuesto a la renta". Véase también la sección 6/6.8.

1. No se tratan:

- el inc. a) referente a "los gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares".
- el inc. k) referente al IGV e ISC (con la modificación de la Ley 27354 - Vigencia: 1-1-01) que gravan "el retiro de bienes". Véase al respecto nuestra publicación "Impuestos a las Ventas", sección 9/2.
- el inc. l) referente a la depreciación tomada sobre la revaluación - Véase la sección 6/2.

- el inc. p) referente a las pérdidas en la venta de acciones recibidas por reexpresión del capital. Véase el inc. c) del art. 25 del Rgto.

- el inc. q) referente a los gastos y pérdidas provenientes de la celebración de Instrumentos Financieros Derivados en determinados supuestos. Véase la sección 8/6 sobre estos Instrumentos.

6/6.2 INTERESES MORATORIOS, MULTAS Y OTRAS SANCIONES

Conforme al inc. c) del art. 44 no son deducibles:

Las multas, recargos, intereses moratorios previstos en el Código Tributario y en general, sanciones aplicadas por el Sector Público Nacional. (1)

Los intereses abonados a la Superintendencia de Bancos por diferencia en el encaje tienen la calidad de una sanción, por lo cual no son deducibles - RTF 1886 de 23-8-66.

1. La Ley 26199 (Ley Marco del Proceso Presupuestario para el Sector Público) dispone en su art. 7 que la Estructura Institucional del Presupuesto del Sector Público comprende: a) Organismos del Gobierno Central; b) Organismos de los Gobiernos Regionales y Corporaciones de Desarrollo; c) Gobiernos Locales, incluyendo las entidades y empresas municipales; d) Empresas del Estado de Derecho Público, Derecho Privado y de Economía Mixta; f) Instituciones Públicas Descentralizadas y Sociedades de Beneficencia Pública.

6/6.3 DONACIONES

Conforme al inciso d) del art. 44, no son deducibles las "donaciones y cualquier acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inc. x) del art. 37 de la Ley". Véase al respecto la sección 6/4.22 (final).

Sobre el concepto de "actos de liberalidad", véase la sentencia de la Corte Suprema que se cita en el inc. d) de la sección 6/6.4.

A) ADQUISICIONES DE BIENES

Conforme al inc. e) del art. 44 no son deducibles:

Las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Esta disposición comprende en general las sumas empleadas en bienes y mejoras cuya duración o utilidad no se agota dentro del ejercicio. (1) Quedan excluidos, por tanto, los bienes de consumo que se utilizan en el mismo ejercicio o que normalmente agotan su utilidad dentro del mismo. También están excluidos los repuestos y reparaciones - véase el literal b) más abajo.

Las inversiones que menciona el inc. e) guardan relación con el concepto de "activo" a que se refieren las NICs. (2) En los literales a) y b) se trata la jurisprudencia relativa a la adquisición de bienes y las mejoras. En el literal c) - Costo del activo vs. gasto - se trata la jurisprudencia que guarda relación con otros activos o con las NICs respectivas.

Véase el art. 23 del Rgto. respecto a la inversión en bienes de uso cuyo monto no sobrepase de un cuarto de la U.I.T.

Adquisiciones de bienes (3)

La disposición indicada excluye la deducción no sólo del valor directo de adquisición de los bienes, sino también de los gastos relacionados con dicha adquisición. Véase el art. 41 (Sección 6/5.3) que dispone para el caso de los bienes depreciables que el valor computable incluye "los gastos incurridos con motivo de su compra".

La jurisprudencia se ha pronunciado en diversos casos de adquisición de inmuebles, tanto de activo fijo como de activo negociable, determinando que los gastos relacionados con la adquisición, tales como la alcabala de enajenaciones, comisiones, gastos notariales, etc., forman parte del costo de adquisición, y por tanto, no son deducibles como gasto - RCSC 8158 de 7-8-56, RCSC 9713 de 5-5-59, RTF 1237 de 13-5-65, RTF 1343 de 10-8-65 y RTF 16018 de 14-8-80. En cambio, son deducibles los intereses (art. 20, último párrafo).

Mediante Informe EF/74-12-737-74 la DGC opinó que los gastos financieros derivados de los créditos documentarios correspondientes a importaciones son deducibles como gasto corriente, lo que implica que no son imputables al costo de los bienes.

No es aceptable la deducción de los gastos incurridos para la demolición de un edificio, por cuanto forman parte del valor del nuevo edificio levantado - RTF 3417 de 9-4-68.

Igual criterio es aplicable a los gastos de traslado de una planta, incluyendo los gastos de desmontaje y los de reinstalación y montaje.

Lo invertido en un stand para una feria no puede ser calificado como un activo fijo (se cita la NIC 16), sino que es deducible como gasto de publicidad - RTF 1285-4-2000.

Se ha considerado como "gasto capitalizable" la adquisición de radios para automóviles - RTF 566 de 30-6-64.

Los alimentos de ganado en crecimiento forman parte del costo - véase el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia - 6/6.4.

1. En la jurisprudencia bajo la Ley 7904 se denominaban "gastos capitalizables" o "inversiones amortizables".

2. En el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros se señala: "Un activo es reconocido en el balance general, cuando es probable que fluyan de él, hacia la empresa, beneficios económicos futuros, y posea un costo o valor que pueda ser medido confiablemente".

3. Cabe también interpretar que la referencia a "adquisición de bienes" es amplia y comprende, por tanto, a las inversiones en bienes del activo negociable. En efecto, las sumas invertidas en estos bienes integran el costo computable para efectos de determinar la renta bruta en el momento de su enajenación (véase la sección 6/1.1), pero no son deducibles como "gasto".

B) MEJORAS DE CARÁCTER PERMANENTE

La jurisprudencia se ha pronunciado sobre ciertas situaciones marginales que permiten ilustrar el concepto de "mejoras". (1) Así, se consideran mejoras toda clase de instalaciones efectuadas en locales de oficinas, incluyendo las estanterías, así como los gastos de acondicionamiento de un inmueble. No dejan de ser mejoras por el hecho de efectuarse en locales arrendados. También se han considerado mejoras los gastos incurridos en estudios y obras de defensa de un río y en estudios edafológicos. En cambio, se ha aceptado como gasto deducible las cantidades desembolsadas en la reconstrucción de un canal y una bocatoma como consecuencia de la avenida de un río - RCSC 4587 de 14-5-48.

La repotenciación de un computador constituye una mejora. La RTF 3124-1-2003 se pronunció en este sentido "de acuerdo a las características que recoge la Norma Internacional de Contabilidad Nº 16 en relación con el beneficio económico futuro asociado al mismo y a la determinación confiable de su costo".

No se consideran mejoras las sumas gastadas en repuestos y reparaciones: (2) Bajo este concepto se ha aceptado inclusive la deducción de los gastos de renovación de la instalación eléctrica existente - RCSC 8377 de 1-2-57.

En el caso resuelto por la RTF 17201 de 11-6-82 se dejó sin efecto un reparo considerando que "La recurrente es propietaria de dos barcos de pesca que tiene en explotación, para cuya regular y eficiente actividad requieren de un servicio de mantenimiento, el mismo que incluye la sustitución de piezas malogradas o de funcionamiento deficiente". En el informe del vocal informante se señala: "En el presente caso, mediante los partes de salidas de almacén y los pedidos e informes de los técnicos encargados de la revisión y control de los barcos, cuya copia fotostática se acompañan al informe del Auditor del Tribunal Fiscal, se comprueba que los motores y tableros que componen el reparo constituyen repuestos y no bienes del activo fijo".

Respecto a la adquisición de paños de redes de pescar, en la RTF 147-2-2001 se expresa lo siguiente:

"Que según se aprecia de la actuación de la Administración tanto en la fiscalización como en la instancia de reclamación, ésta no sólo no contó con un estándar "originalmente evaluado" para usar como referencia, sino que no determinó si las compras sirvieron para alargar la vida útil de las redes de pesca, para mejorar la producción o la calidad de los productos obtenidos, por lo que en términos de la citada NIC Nº 16, la Administración no ha acreditado que las adquisiciones hayan elevado el rendimiento del activo más allá de su estándar original, no bastando para ello con hacer referencia a la cantidad adquirida, toda vez que si en la reparación del bien se utilizó gran cantidad de paños ello no enervaría la calidad de gasto de las adquisiciones, a lo que se suma que las adquisiciones pudieron estar referidas a la reparación de más de una red".

Respecto a ciertos casos especiales, cabe mencionar los pagos por derechos de mejoras, incluyendo los correspondientes a las obras de mejoramiento del río Quiroz, que se han considerado como inversiones que aumentan el valor de la propiedad - RTF 1793 de 20-6-66, RTF 1935 de 1-9-66 y RTF 3300 de 26-1-68. (3)

1. El criterio que se ha empleado en la jurisprudencia es el de "inversión que aumenta el valor de la propiedad". Como criterio más reciente (coincidente) con el recién citado se puede mencionar la RTF 147-2-2001 que expresa lo siguiente:

"Que de acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad N° 16, relativa a Inmuebles, Maquinarias y Equipos, los desembolsos efectuados en relación a un bien del activo fijo con posterioridad a su adquisición, deben ser agregados al valor del mismo, cuando sea probable que la empresa recibirá futuros beneficios económicos superiores al rendimiento estándar originalmente evaluado, como por ejemplo, la extensión de su vida útil, el mejoramiento sustancial en la calidad de la producción obtenida o la reducción de los costos de producción;

Que el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo preexistente constituye un gasto por mantenimiento o reparación o una mejora que debe incrementar el costo computable del mismo, es el beneficio obtenido con relación al rendimiento estándar originalmente proyectado, así, si los desembolsos originan un rendimiento mayor, deberán reconocerse como activo, en cambio, si el desembolso simplemente repone o mantiene su rendimiento original, entonces deberá reconocerse como gasto del ejercicio".

2. En la RTF 313-1-2001 se expresa que "desde la jurisprudencia del Consejo Superior de Contribuciones se ha venido interpretando que no se consideran mejoras las sumas gastadas en repuesto y reparaciones".

Respecto al cambio de motor de un vehículo, véase el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia - 6/6.4b Mejora vs. gasto deducible.

3. En la RTF 6125 de 12-3-71 se declaró "Que procede levantar el reparo referente a los pagos hechos por concepto de derivación del Río Quiroz, ya que dichos pagos se han efectuado de conformidad con lo establecido el art. 34 del Reglamento de la Ley N° 13240 (Decreto Supremo N° 10 del 26 de julio de 1959), que distribuye entre los regantes los gastos de operación, situación distinta a los pagos a que se refiere la última parte del inciso 1) del art. 33° del mismo Reglamento, que sí representa la contribución de los regantes al pago de las obras efectuadas en beneficio de los fundos de la zona".

C) COSTO DEL ACTIVO VS. GASTO

La pérdida producida al venderse los Bonos de Mejoramiento Urbano (la Ley 13517, art. 58, estableció que debían adquirirlas quienes solicitaran licencia de construcción o reforma de cualquier tipo de edificio) antes del plazo que les corresponde para redimirse, "no puede afectar los resultados de la explotación, sino que es susceptible de ser considerada como un mayor valor de la construcción, y, por tanto, sujeta a las amortizaciones correspondientes" - RTF 4749 de 19-9-69.

Tratándose de los gastos incurridos en proyectos (de ingeniería, etc.) para nuevas obras o instalaciones, se considera que los mismos constituyen una inversión adelantada, que forma parte del costo de las respectivas obras. En el caso de proyectos diferidos, dichos gastos deben diferirse hasta la materialización del proyecto (para integrar el costo del mismo), y en caso de no llevarse a cabo, los gastos son deducibles en el ejercicio en que se produzca el abandono definitivo del proyecto - RTFs 1729 de 4-5-66, 3200 de 5-12-67 y 5759-4-06.

Véase el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia, 6/6.4c - Gastos de empresas de electricidad.

Gastos aceptados como tales (no constituyen activo)

Se ha aceptado la deducción de los derechos pagados por obras de pavimentación de vía pública, a tenor de lo dispuesto en el inc. i) del art. 19 de la Ley 7904 (1) - RTF 4023 de 28-10-68. Prescindiendo de la disposición invocada, cabía la deducción de estos derechos en base a que no aumentan el valor de la propiedad.

Por otra parte, es aceptable la deducción de los gastos necesarios para la formación y mantenimiento de plantaciones - RTF 2430 de 26-7-67 y RTF 3233 de 18-12-67. Sin embargo, véase en el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia - 6/5.2 Plantaciones que califican como cultivo permanente.

Se ha aceptado la deducción de los gastos efectuados en estudios de parcelación - RCSC 6459 de 28-3-52.

Los gastos de desmontaje de una antigua línea telefónica para la colocación de otra, "no constituyen inversión susceptible de capitalizarse sino, por el contrario, un gasto en el sentido del inc. c) del art. 19 de la Ley 7904" - RTF 6396 de 21-7-71.

En el caso resuelto por la RTF 261-1-2007, el contribuyente había celebrado un contrato de licencia y asesoría técnica a efecto de iniciar la producción de una línea nueva; en dicho contrato

se establecieron pagos mínimos anuales durante la vigencia del mismo. En el ejercicio 2000 correspondió el pago mínimo de \$ 20,000, que fué deducido como gasto, pero que, según la SUNAT, conforme a la NIC 2, "debió ser incorporado al costo de la producción, toda vez que se trata de un costo directo y de manufactura, pues puede relacionarse e identificarse con el producto".

El Tribunal revocó el reparo, expresando que:

"El mencionado hecho económico debió ser conocido en el estado de ganancias y pérdidas como gasto, por cuanto no se puede correlacionar con ningún beneficio económico futuro de la empresa, dado que el mismo corresponde a un período de tiempo, mayo de 1999 a mayo del 2000, en el cual no se realizó ninguna actividad de producción ni venta de los productos licenciados, ... No resulta atendible el argumento de la Administración en el sentido que resultaba aplicable la NIC 2, ... ya que no tiene correlación con la producción realizada, toda vez que como se mencionó, la regalía observada fue abonada respecto a un período en que no se realizó producción alguna, habiéndose ésta iniciado en junio del 2000".

1. Esta disposición admitía la deducción de "las asignaciones de carácter cívico en beneficio de obras o servicios públicos".

D) MINERÍA - INVERSIONES EN INFRAESTRUCTURA QUE CONSTITUYE SERVICIO PÚBLICO Y GASTOS DE MANTENIMIENTO DE CARACTERES DE USO PÚBLICO

El inc. d) del art. 72 de la Ley General de Minería establece que las inversiones que efectúen los titulares de la actividad minera en infraestructura que constituyan servicio público, serán deducibles de la renta imponible, siempre que hubieren sido aprobadas por el organismo del sector competente.

En reiterada jurisprudencia, el Tribunal Fiscal ha determinado que los gastos de mantenimiento de carreteras de uso público realizados por una empresa minera no son deducibles, calificándolos como actos de liberalidad, porque el mantenimiento y mejoramiento de la red vial corresponde al organismo público PROVIAS-NACIONAL. En sentido contrario, y con posterioridad, en caso similar (el Tribunal había denegado la deducción de los gastos de mantenimiento del canal de aducción de una hidroeléctrica, calificándolos como actos de liberalidad porque correspondía efectuarlos a una entidad estatal) se ha pronunciado la Corte Suprema, mediante sentencia de 4-4-08 (exp. 600-2007 Lima), señalando que cuando el inc. d) del art. 44 de la LIR "hace referencia a las donaciones o actos de liberalidad se debe entender por tales actos aquellos que no están relacionados con la actividad empresarial del contribuyente, sino más bien a gastos de atención a los clientes o a trabajadores (por ejemplo obsequios o agasajos, etc.) o de relaciones públicas o de viáticos".

6/6.5 LIMITACIÓN DE COMISIONES MERCANTILES PAGADAS AL EXTERIOR

Conforme al inc. h) del art. 44 no son deducibles:

Las comisiones mercantiles originadas en el exterior por compra o venta de mercadería u otra clase de bienes, por la parte que exceda del porcentaje que usualmente se abone por dichas comisiones en el país donde éstas se originen.

6/6.6 PÉRDIDA EN LA VENTA DE VALORES ADQUIRIDOS CON BENEFICIO TRIBUTARIO

Conforme al inc. i) del art. 44 no es deducible:

La pérdida originada en la venta de valores adquiridos con beneficio tributario, hasta el límite de dicho beneficio.(1)

1. El antecedente de esta norma se encuentra en el D.S. 46-80-EF de 12-3-80 que disponía lo siguiente: "El costo computable de los bonos cuya adquisición determine un crédito contra el impuesto a la renta es igual al valor de adquisición menos el monto del crédito tributario".

Esta disposición se dictó para eliminar el beneficio (considerado excesivo) que obtenían las empresas que adquirían bonos tipo C directamente de COFIDE y y luego lo revandían inmediatamente a un precio cercano al 65% de su valor nominal. Con una inversión de corta duración (recuperada mediante la venta de los bonos y el crédito de 35 % sobre el valor de adquisición) obtenían el derecho a deducir la pérdida para efectos tributarios, con el consiguiente ahorro de impuestos.

Siendo el objeto de la norma impedir el abuso de esta figura, bastaba establecer que no es deducible la pérdida producida en la venta de bonos adquiridos con beneficios tributario, que es lo que se ha hecho en el inciso bajo comentario (con la salvedad que se ha extendido a los "valores").

Obsérvese que, a diferencia de la norma del D.S. 46-80-EF, el monto del beneficio tributario no afecta el costo computable de los valores adquiridos y, por tanto, no interviene para nada en el caso de rendición de los bonos o de la venta de otros valores con ganancia.

6/6.7 GASTOS SIN DOCUMENTACIONES SUSTENTATORIAS

Conforme al inc. j) del art. 44(1) no son deducibles "Los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.(2)

Tampoco será deducible el gasto sustentado en comprobantes de pago emitido por contribuyentes que, a la fecha de emisión del comprobante, tenían la condición de no habidos según la publicación realizada por la administración tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

No se aplicará lo previsto en el presente inciso en los casos en que, de conformidad con el Artículo 37 de la Ley, se permita la sustentación del gasto con otros documentos".

De otro lado, el art. 37 penúltimo párrafo,(1) dispone: "Podrán ser deducibles como gasto o costo aquellos sustentados con Boletas de Venta o Tickets que no otorgan dicho derecho, emitidos sólo por contribuyentes que pertenezcan al Nuevo Régimen Unico Simplificado - Nuevo RUS, hasta el límite del 6% (seis por ciento) de los montos acreditados mediante Comprobantes de Pago que otorgan derecho a deducir gasto o costo y que se encuentren anotados en el Registro de Compras. Dicho límite no podrá superar, en el ejercicio gravable, las 200 (doscientas) Unidades Impositivas Tributarias".

La cuestión de la documentación sustentatoria requerida por el Reglamento de Comprobantes de Pago se examina en el Anexo C de nuestra publicación "Impuestos a las Ventas". Se analiza allí los alcances de lo dispuesto por el citado inc. j del art. 44 y se señalan diversas situaciones de gastos (o costos) cuya documentación no está regida por el mencionado Reglamento.

Véase además la sección 5/4 de dicha publicación donde se recoge la jurisprudencia sobre el cumplimiento de estos requisitos. Según el criterio establecido por la RTF 469-2-99 (y reiterado en varias otras RTFs) no es indispensable el original de las facturas para sustentar los gastos para efectos del Impuesto a la Renta.

El inc.j) del art. 44 sólo es aplicable tratándose de gastos, y no de variaciones en los precios de venta por descuentos otorgados - RTF 1816-3-2004.

Además, el inc. j) del art. 21 del Rgto. establece que debe llevarse el denominado "Libro de Retenciones incisos e) y f) del artículo 34 de la Ley del IR" donde se consignarán las retribuciones por este concepto y que sirve para sustentar tales gastos; establece además que esta norma no es de aplicación si tales retribuciones están incluidas en planilla electrónica, en cuyo caso ésta servirá de sustento.. Véase la sección 5/2.4A, numerales 2 y 3, respecto a los alcances del inc. e) del art. 34.

Junta de propietarios: Respecto a las cuotas correspondientes a los gastos comunes, se ha dictado la Res. 50-2001/SUNAT - Véase la sección de Comentarios del Apéndice.

Los comprobantes emitidos por no domiciliados son deducibles aun cuando no reúna los requisitos previstos en el reglamento de comprobantes de pago, pero siempre que cumplan por lo menos los requisitos establecidos en el cuarto párrafo del art. 51-A de la Ley - Rgto., art.21, inc.o).

1. Con la modificación del D.Leg. 970 (vig. 1-1-07).

2. El art. 25, inc. b) del Rgto. precisa que estos gastos son aquellos que de conformidad con el mencionado Reglamento "no pueden ser utilizados para sustentar o gasto".

A diferencia de esta norma, el Tribunal Fiscal ha determinado que el inc. j) del art. 44 no es aplicable a las adquisiciones que integran el costo computable de los bienes (RTFs 902-2-99, 586-2-01, 7451-2-04, 6263-2-05 y 2933-3-08. El criterio del Tribunal se fundamenta en que: 1) el costo computable de los bienes enajenados se rige por el 20 de la Ley del IR; y 2) tal como se expresa en la RTF 2933-3-08, "en ningún extremo de la norma se estableció que para efecto del Impuesto a la Renta, el costo de adquisición, costo de producción o valor de ingreso al patrimonio, debían estar sustentados en comprobantes de pago, emitidos de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago".

6/6.8 IMPUESTO A LA RENTA DE TERCEROS ASUMIDO POR LA EMPRESA

El art. 47 dispone que no es deducible el impuesto a la renta que el contribuyente haya asumido y que corresponde a un tercero.(1)

Téngase presente que esta disposición sólo se refiere al impuesto a la renta. Respecto a otros impuestos que corresponden a terceros, son aplicables las normas y principios señalados en la sección 6/4.2b.

1. El mismo artículo establece una excepción para los intereses por operaciones de crédito del exterior.

Por otra parte, también dispone que el impuesto asumido no podrá ser considerado como una mayor renta del percceptor.

6/6.9 GASTOS Y PÉRDIDAS RELACIONADOS CON PARAÍSO FISCAL

Nos referimos con esta expresión a los "países o territorios de baja o nula imposición" a que alude ahora la Ley (con vigencia a partir del 1-1-01) para los siguientes efectos (entre otros):

- Denegar la deducción de gastos incurridos en, o pérdidas relacionadas con, dichos países (art. 44, inc. m).
- Denegar la deducción de pérdidas obtenidas en dichos países (art. 51, segundo párrafo).

Sobre "los criterios de calificación y/o los países o territorios de baja o nula imposición" a que alude el art. 44, véanse los arts. 86 y 87 del Rgto. (1)

1. Véase también el Manual en Línea, Apéndice de Comentarios, 6/6.9 Sobre la restricción por la vinculación con paraísos fiscales.

A) GASTOS EXCLUIDOS POR EL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD

Generalidades

En la sección 6/4 se señalan también diversos casos de gastos no deducibles, referidos a los rubros de deducciones que cubre dicha sección.

En los literales siguientes se tratan los gastos no deducibles en base a consideraciones o principios de orden general. También se tratan situaciones especiales, respecto a las cuales el criterio de la jurisprudencia se considera de permanente aplicación. Adviértase que se recogen los conceptos o categorías de gastos no deducibles, y no los casos de gastos rechazados por falta de sustentación fehaciente - sobre este aspecto, véase la RTF 1330-3-96 de 9-9-96.

Téngase presente que el gasto que es asumido por un tercero no se considera un gasto efectivo y, por tanto, no es deducible (RTFs 282-4-97, 306-4-97, 335-1-00 y 646-4-00).

a) Gastos excluidos por el principio de causalidad

En la sección 6/4.1 se hace referencia al principio de causalidad, conforme al cual son admisibles todos los gastos que guarden una relación causal directa con la generación de la renta gravada o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad. A continuación se trata ciertas categorías de gastos cuya deducción no procede en aplicación de dicho principio.

Gastos correspondientes a rentas no gravadas y otras rentas no computables

No son deducibles los gastos que directamente ocasionan las rentas exentas o inafectas, o las rentas no computables en la utilidad imponible (como son los dividendos percibidos de sociedades anónimas).

Respecto a los gastos comunes a rentas gravadas y no gravadas, el inc. p) del art. 21 del Rgto. dispone lo siguiente:

"Cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidan, conjuntamente, en rentas gravadas, exoneradas o inafectas y no sean imputables directamente a unas o a otras, la deducción se efectuará en forma proporcional a los gastos directos imputables a dichas rentas (1). En los casos en que no se pudiera establecer la proporcionalidad indicada, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas".

Gastos ajenos a la actividad productora de renta (2)

• En el caso resuelto por la RTF 745-4-00 de 25-8-00 se trataba del saldo del crédito por préstamo otorgado por una constructora a una langostinera, condonado en virtud de una transacción. Se determinó que no era deducible, por cuanto: a) el préstamo se pactó sin intereses; y b) habiéndose alegado que el beneficio del préstamo provendría de prosperar las actividades de la langostinera, no se acreditó "tener algún derecho sobre los resultados que, en un futuro, obtendría dicha empresa". Se trata de una liberalidad no deducible.

• En la RTF 604-5-01 se expresa lo siguiente:

"Que en cuanto al reparo efectuado por el exceso de intereses cargados a gastos, el mismo se origina por la deducción como tal de los intereses pagados a los Bancos ... en pago de los préstamos obtenidos mediante la suscripción de pagarés que fueron destinados a la financiación de su afiliada MEDITSA, otorgándoseles a una tasa menos de interés que las cobradas por los citados

bancos, debiendo señalarse que los gastos indicados no cumplen con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37 del Decreto Legislativo N° 774, Ley del Impuesto a la Renta vigente en los períodos acotados, en tanto dichas detracciones subsidiaron actividades distintas al rubro del negocio de la recurrente que no le generaron renta gravada, criterio recogido por este Tribunal en su Resolución N° 670-1-2000 de 7 de setiembre de 2000, procediendo por tanto mantener ese reparo".

• En la RTF 6784-1-2002 de 22-11-02 se expresa lo siguiente:

"Que de autos se aprecia que a fin de establecer que el dinero captado por la emisión de obligaciones no se mantuvo en cuentas bancarias durante el ejercicio materia de acotación, como se muestra en los papeles de trabajo de fiscalización, la recurrente en su apelación señaló que ofrecería en calidad de prueba, copia de los comprobantes de los gastos correspondientes a dicho dinero captado y probaría que los fondos depositados en las cuentas del exterior se utilizaron en los proyectos de ampliación y remodelación de sus instalaciones, así como de la adquisición y renovación de maquinaria;

Que no obstante, mediante escrito ampliatorio la recurrente se limita a adjuntar un cuadro que comprende los ejercicios 1997 a 1999, que consigna cifras mensuales que comprenderían a inversiones realizadas, pero que no contienen ningún detalle que permita desvirtuar el reparo por gastos vinculados a la colocación de capitales y demostrar que se ha incumplido con el presupuesto señalado en el inciso a) del artículo 37 antes glosado, por lo que el mencionado reparo se encuentra arreglado a ley".

• Se trataba de gastos (por asesoría, comisiones) vinculados a la obtención de un préstamo que se aplicó a financiar a otra empresa vinculada; y la diferencia entre los intereses pagados y los recibidos. Se determinó que no eran deducibles porque "no guardan relación de causalidad con la producción de rentas gravadas propias de su actividad empresarial (minería) ni sirven para mantener su fuente productora ..." – RTF 670-1-00 de 7-9-00.

• Sobre un caso en que se denegó la deducción de intereses y diferencia de cambio por préstamos para compra de acciones de una empresa no domiciliada, véase la RTF 6619-4-2002 en el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia.

• En el caso sobre el cual se pronunció la RTF 16402RTF 16402 de 3-3-81, la firma contribuyente ocupaba un local arrendado de una inmobiliaria cuyos accionistas eran los mismos que los de la firma contribuyente. Esta última compró un lote de acciones de la inmobiliaria, pagando su importe en 4 años, con un interés anual de 14%. El Tribunal confirmó el reparo de la deducción de los intereses correspondientes por las siguientes consideraciones, entre otras:

"Que del examen del caso resulta que la actividad gravada está constituida por la venta de vehículos, repuestos y accesorios y que los intereses materia de fiscalización corresponden a deudas contraídas por la compra de acciones de una inmobiliaria;

Que el inc. a) del art. 38 del D.S. 287-68-HC señala como deducibles de las rentas de tercera categoría los gastos propios del giro del negocio o actividad gravada, y en el inc. b) los intereses de deudas originadas por la constitución, renovación, o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes vinculados con la obtención de las rentas, o para producir rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora;

Que de las normas citadas se establece claramente que no puede ampararse la deducción de los intereses ni en el inc. a) ya que no es un gasto propio del giro o actividad gravada, ni en el inc. b) por cuanto se trata de deudas contraídas por la adquisición de bienes no vinculados con la obtención de sus rentas".

• En el caso resuelto por la RTF 6619-4-2002 se discutió si era procedente la deducción de los intereses y diferencia de cambio por préstamos que se habían destinado a la adquisición de acciones de una empresa no domiciliada. Después de citar los Arts. 50 y 51 de la Ley del IR, en la Resolución se expresa:

"De las normas glosadas, se aprecia que nuestra legislación, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, separa en compartimentos estancos las rentas de fuente peruana de las rentas de fuente extranjera, de manera tal que sólo en el caso de obtención de renta neta de las distintas fuentes extranjeras que pudieran existir, ésta es adicionada a la renta neta de fuente peruana, lo que conlleva que en ningún caso, las pérdidas o los gastos incurridos en la producción o generación de la renta de las distintas fuentes extranjeras puedan afectar las rentas de fuente peruana".

• La RTF 4757-2-2005 se ha pronunciado sobre un caso en que la SUNAT había reparado las diferencias de cambio al haberse destinado los préstamos a la adquisición de acciones que

generaran dividendos inafectos, por lo cual dichas diferencias no cumplían con el principio de causalidad; según la resolución, "es decir, la Administración limita el efecto económico de la adquisición de acciones a la percepción de dividendos provenientes de las utilidades de la empresa transferente, los cuales constituyen para el accionista una renta no gravada con el Impuesto a la Renta de conformidad con lo establecido por el inciso a) del artículo 25 de la ley del citado impuesto". (3)

El Tribunal no aceptó este criterio expresando que "la adquisición de acciones de otras empresas puede obedecer a distintas estrategias financieras y/o operativas, distintas a la mera obtención de dividendos y que más bien pueden obedecer, exclusivamente, a la necesidad de mantener la actividad generadora de ingresos gravados, como es el caso de una empresa que compre acciones de otra para continuar una relación comercial con la empresa vendedora o asegurar una posición más competitiva en el mercado, siendo la obtención de dividendos un beneficio accesorio e inclusive, accidental".

Y concluyó como sigue: "De lo expuesto anteriormente se tiene que mientras forme parte del activo de la empresa, e incluso con su venta bajo determinadas condiciones, la inversión en acciones de otra empresa, puede generar diversos beneficios económicos que coadyuvan al mantenimiento de la fuente o generación de rentas gravadas, por lo que los gastos incurridos sí cumplen con el principio de causalidad y por tanto, son deducibles".

• En el caso resuelto por la RTF 2763RTF 2763 de 26-4-67, se rechazó la deducción de los gastos correspondientes al alquiler del fundo y castigos de implementos agrícolas a una compañía agrícola que, no obstante haberse constituido para dedicarse a la explotación de fundos, durante el ejercicio acotado y en el anterior se había dedicado a la elaboración de aguardiente, actividad que era la única que le producía ingresos. El Tribunal consideró que los reparos eran conformes "por cuanto no puede aceptarse el castigo de implementos agrícolas al no haber desarrollado la actividad de explotación agrícola para la cual se constituyó, ni ser deducibles las sumas pagadas por arrendamiento de tierras que no explota".

• En el mismo sentido se pronunció la RTF 1313 de 7-7-65 en el caso de una empresa que había realizado gastos en un estudio sobre la conveniencia de la compra de derechos de concesión sobre ciertas minas y que posteriormente había desistido del proyecto. En este caso se presenta una figura similar a la anterior; ya que si bien uno de los giros autorizados por los estatutos de la firma era la explotación minera, nunca había desarrollado tal actividad.

Para poder aplicar gastos, tiene que haber primero ingresos, esto es, debe existir una actividad productora de ingresos. Ello no significa que los ingresos deben producirse en el mismo ejercicio en que se incurren los gastos. En el caso de iniciarse una nueva actividad, por ejemplo, los gastos de organización y los de pre-operación son deducibles de los ingresos obtenidos en los ejercicios posteriores, conforme a la norma que se trata en la sección 6/4.9.

1. Para efectos de esta norma no pueden considerarse como rentas "exoneradas" los intereses exonerados" los intereses exonerados que se compensan con intereses pagados por efecto de la norma del segundo párrafo del inc. a del art. 37 de la Ley - Véase la sección 6/4.3.

No se considera como parte del "gasto directo" a que se refiere el inc. p) el costo computable de los bienes enajenados - Informe 155-2006-SUNAT.

2. Véase también la sección 5/4 de nuestra publicación "Impuesto a las Ventas" sobre casos que se ha cuestionado la deducción de gastos por considerarlos ajenos al giro del negocio.

3. Se trataba de acotaciones por los ejercicios 1996 a 1999. Desde el 1-1-03 los dividendos están sujetos a la tasa de 4.1% y, por lo tanto, ya no cabe invocar el principio de causalidad para denegar la deducción de las diferencias de cambio, ni los intereses, correspondientes a estos préstamos.

B) GASTOS DE CARÁCTER CONFIDENCIAL

No se acepta la deducción de estos gastos ("comisiones confidenciales" "comisiones reservadas", etc.) en cuanto no se identifica a las personas que reciben las sumas ni el objeto de las mismas.

C) PAGOS QUE CONSTITUYEN DIVIDENDOS

Las sumas abonadas a los accionistas que se consideran como dividendos no pueden constituir gastos deducibles. Al respecto, véase la sección 6/4.3 (final) en que se hace referencia a los llamados intereses de acciones preferenciales.

Véase la RCSC 5137 de 1-4-49 la cual dispone que no son deducibles las primas de rescate de acciones preferenciales. La misma resolución dispone también que no son deducibles los descuentos sobre acciones emitidas.(1)

1. Actualmente, conforme al art. 103 de la Ley de Sociedades Mercantiles, no se pueden colocar acciones por menos de su valor nominal.

D) SUCURSALES DE COMPAÑÍAS EXTRANJERAS

Por considerarse ajenos a los resultados del negocio en el país, se ha denegado la deducción de los gastos de viaje y honorarios pagados a los funcionarios de la casa matriz del extranjero que vienen a auditar o controlar la sucursal - Resolución de la Corte Suprema de 13-12-51; RTF 901 de 17-9-64 y 1098 de 9-2-65. La RTF 901 se fundamenta en que el control de la principal sobre la sucursal es una función de naturaleza administrativa interna no indispensable para la obtención de utilidades por la sucursal.

También se ha denegado la deducción de los pagos efectuados a la casa matriz por comisiones de compra o venta, y por servicios administrativos, en base a la disposición del inciso b) del art. 23 de la Ley 7904, que prohibía a las sucursales cargar cualquier gasto efectuado fuera del país. La ley vigente no contiene ninguna disposición similar, y por tanto, debe entenderse que en esta materia las sucursales están sujetas a la norma general sobre gastos en el extranjero que se trata en la sección 6/4.21.

En aplicación del inc. k) del art. 48 del D.S. 287-68-HC, se aceptaron las comisiones abonadas por una sucursal a su oficina principal, habiéndose demostrado la efectividad de los servicios y habiéndose establecido que el 2.5% por ese concepto estaba dentro de los límites usuales - RTF 12020 de 20-9-76.

Véase también el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia - 6/6.10 Servicio prestado por la empresa matriz (no domiciliada) a su subsidiaria en el país - No deducible.

E) VARIOS

- En el caso de una fábrica que fue traspasada, se rechazó la deducción del pago de una factura girada a cargo del anterior propietario, por cuanto aparecía de la escritura de adquisición que el contribuyente no había asumido ninguna obligación que pudiera corresponder al anterior propietario - RTF 3739 de 2-8-68.

- Habiéndose aceptado los gastos de mantenimiento de un automóvil al servicio de los directores de la compañía, no procede la deducción de las asignaciones por gastos de movilidad a los mismos - RTF 3516 de 17-5-68.

- No se aceptó la deducción de las remuneraciones pagadas a una persona que no figuraba en planillas y que no era empleado del negocio, por cuanto no se acreditó que esa persona hubiera prestado servicios distintos a los de simple supervigilancia y control - RCSC 6418 de 29-2-52. En igual sentido se pronunció la RTF 314 de 19-5-64, tratándose de sumas abonadas a Directores accionistas y no habiéndose acreditado que prestaban servicios al negocio.

- No se aceptó la deducción de intereses y diferencia de cambio por préstamos para pago de dividendos - RTF 6619-4-2002, en la cual se indica que habría quedado demostrado que "al día siguiente de obtenido el préstamo del Banco ascendente a US\$ 10'000.000.00, este monto fue depositado en su totalidad en la cuenta de Generandes Perú S.A., operación que fue contabilizada por la recurrente en la Cuenta 451101 por concepto de pago de dividendos, lo cual corrobora que aquélla utilizó los fondos provenientes de dicho préstamo para financiar el pago de dividendos a favor de su accionista mayoritario antes del cierre del ejercicio y no para ser utilizado como capital de trabajo o financiar programas de inversión como asevera en su escrito de apelación, más aun cuando aquélla no presenta documento alguno que acredite que los recursos provenientes del préstamo se destinaron a tales fines".

- En el caso resuelto por la misma RTF 6619-4-2002, se discutió si era procedente la deducción de los intereses y diferencia de cambio por préstamos que se habían destinado a la adquisición de acciones de una empresa no domiciliada.

Después de citar los Arts. 50 y 51 de la Ley del IR, en la Resolución se expresa:

"De las normas glosadas, se aprecia que nuestra legislación, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, separa en compartimientos estancos las rentas de fuente extranjera, de manera tal que sólo en el caso de obtención de renta neta de las distintas fuentes extranjeras que pudieran existir, ésta es adicionada a la renta neta de fuente peruana, lo que conlleva que en

ningún caso, las pérdidas o los gastos incurridos en la producción o generación de la renta de las distintas fuentes extranjeras puedan afectar las rentas de fuente peruana".

- Véase el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia - 6/6.10 Gastos por medicamentos y alimentación de trabajadores no deducibles, y No son deducibles los intereses moratorios debidos a la falta de pago oportuno de las aportaciones a la AFP.

- En el caso de una compañía urbanizadora se repararon como "gastos ajenos al negocio" las comisiones sobre ventas de terrenos pagadas a socios de la compañía y familiares de los mismos. La acotación se fundamentaba en deficiencia de prueba, puesto que los recibos correspondientes no expresaban qué clase de servicios se prestaban ni indicaban el lote vendido. Se mantuvo la acotación, teniendo en cuenta: 1) que aparte de las indicadas comisiones, el vendedor exclusivo había percibido su comisión por todas las ventas realizadas; y 2) la relación de parentesco de los que aparecían cobrando comisiones, y la imprecisión de los recibos - RTF 2948 de 10-7-67.

- Véase la RTF 5183 de 16-3-70 en que se denegó la deducción de los aportes que hacía una compañía para cubrir los gastos de otra compañía por no estar acreditada la obligación de efectuar dichos aportes.

- Una firma embotelladora entregaba envases a sus compradores, mediando un depósito de garantía que era por un valor menor al costo de los envases. La diferencia entre el costo y el monto de la garantía era cargada a Gastos de Venta. La RTF 9406 de 3-6-74 mantuvo el reparo de estos cargos por constituir una pérdida anticipada; en el dictamen del Vocal informante se señala que "las pérdidas sólo son aceptables cuando se producen y esto recién sucede al desaparecer el envase".

- Vehículos que no figuran en el activo de la empresa: Hay jurisprudencia que se ha pronunciado en el sentido de no admitir la deducción de los gastos correspondientes por este solo hecho - RCSC 10969 de 27-2-62 y RTF 2975 de 21-7-67, entre otras. Sin embargo, hay jurisprudencia más reciente en sentido contrario:

- o En el caso de los gastos de reparación de un camión, la RTF 577-3-98 de 26-6-98 declaró que "carece de sentido (lo afirmado por la SUNAT) en cuanto a que al no constituir un activo fijo de la empresa no puede ser deducible dicho gasto, dado que es plausible la utilización de ese bien, de acuerdo a los contratos pertinentes, en la realización de las actividades de la empresa, situación que debe ser verificada por la Administración Tributaria así como acreditarse el destino de las adquisiciones del servicio de acuerdo al giro de las operaciones del contribuyente".

- o Se trataba de los gastos de combustible en vehículo recibido en comodato por una empresa de servicios de correo rápido extra postal (servicios de mensajería): "dicho rubro de gasto resulta en principio necesario para la realización de dicha actividad ... debiendo la Administración verificar con exactitud el destino del mencionado gasto" - RTF 80-5-99 de 30-6-99. En el mismo sentido se ha pronunciado la RTF 1989-4-02.

- o Véase en el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia - 6/6.10 Deducción de gastos correspondientes a vehículos que no figuran en el activo de la empresa.

En un caso referente a los gastos de reparación y mantenimiento de vehículos de funcionarios, se determinó que no eran deducibles porque no se demostró que fueran condición de trabajo ni que los vehículos estuvieran al servicio de la empresa - RTF 559-1-00 de 15-8-00.

Véase asimismo la jurisprudencia referente al crédito fiscal que se cita en el manual "Impuestos a las Ventas".

6/6.11 GASTOS Y COSTOS PAGADOS SIN MEDIOS DE PAGO

Como medida complementaria de la creación del Impuesto a las Transacciones Financieras, a partir del 1 de enero de 2004 se ha privado de efectos tributarios a las operaciones que den origen a una obligación del pago, si éste se produce sin la utilización de lo que se ha dado en denominar "Medios de Pago". En tanto tales medios son provistos exclusivamente por Empresas del Sistema Financiero, se fuerza al contribuyente a "bancarizar" el pago, lo que pone en acción al Impuesto antes mencionado que es de aplicación a partir del 1-3-04. El uso de los Medios de Pago representa así una carga que deben satisfacer los contribuyentes si pretenden alcanzar el reconocimiento de los efectos tributarios de la operación. Están excluidas de este régimen las operaciones de financiamiento con empresas bancarias y financieras no domiciliadas.

Lo establecido al respecto por la Ley 28194 (1) y el Reglamento (D.S. 047-2004-EF y modificatorias) puede ser sintetizado como sigue:

Los Medios de Pago deben ser utilizados para el pago parcial o total de obligaciones cuyo monto sea igual o mayor a S/. 3,500 o \$ 1,000.(2)

Tratándose de mutuos de dinero deben utilizarse los Medios de Pago cualquiera sea el monto que se entregue o devuelva.

Tratándose de obligaciones generadas antes del 1-1-04 deberá utilizarse los Medios de Pago para los pagos que se realicen desde esa fecha.

Los medios de pago utilizables son los siguientes: (3) Depósitos en cuenta; giros o transferencias de fondos; órdenes de pago; tarjetas de créditos o débito expedidas en el país y cheques con la cláusula de "no negociable", no a la orden" u otra equivalente, medios de pago usados en comercio exterior por entidades bancarias domiciliadas y documentos emitidos por EDPYMES y las cooperativas de ahorro y crédito no autorizadas a captar depósitos del público.

Asimismo son medios de pago utilizables las tarjetas de crédito emitidas en el país o en el exterior por empresas no pertenecientes al Sistema Financiero, cuyo objeto principal sea la emisión y administración de tarjetas de crédito, y las emitidas en el exterior por empresas bancarias o financieras no domiciliadas. En ambos casos se requiere que los pagos se canalicen a través de Empresas del Sistema Financiero en virtud de convenios de recaudación o cobranza.

La SUNAT, en coordinación con la SBS, debe publicar en El Peruano y en su pág. web a más tardar el 31 de diciembre de cada año, la relación de las Empresas del Sistema Financiero y de los Medios de Pago con los que se encuentran autorizadas a operar, así como de las empresas emisoras de tarjetas de crédito utilizables como Medios de Pago y de las Empresas del Sistema Financiero a través de las cuales se canalizan los pagos correspondientes.

Tratándose de operaciones de comercio exterior se puede emplear, además otros Medios de Pago que están señalados en el Reglamento, siempre que los pagos se canalicen a través de Empresas del Sistema Financiero o de empresas bancarias o financieras no domiciliadas (3ra. Disp. Final).

Están exceptuados los pagos a Empresas del Sistema Financiero, a las Administraciones Tributarias (por deudas tributarias, gastos y costas), a martilleros públicos por remates encargados por la Administración Tributaria y los realizados en virtud de un mandato judicial que autoriza la consignación con fines de pago. Asimismo, los pagos de obligaciones y la entrega o devolución de mutuos que se cumplan en un distrito en el que no existe agencia o sucursal de una Empresa del Sistema Financiero, bajo determinadas condiciones señaladas en el art. 6 de la Ley 28194.

También están autorizados como medios de pago los documentos emitidos por EDPYMES y las Cooperativas de Ahorro y Crédito no autorizadas a captar depósitos del público.

Los pagos efectuados sin uso de los Medios de Pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios.

Si el gasto, costo o débito hubiera sido compensado y ello no llegara a ser procedente por la falta de uso de los Medios de Pago, deberá presentarse la declaración rectificatoria del caso y realizarse el pago del impuesto que corresponda. En defecto de esa declaración, la SUNAT podrá emitir la Resolución de Determinación pertinente.

Si se hubiese obtenido devolución de tributos por saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada o restitución de derechos arancelarios, la SUNAT podrá iniciar la cobranza para obtener su reembolso.

Tratándose de mutuos de dinero, la falta de uso de Medios de Pago determina que el mutuuario no pueda justificar (con el préstamo recibido, se entiende) incremento patrimonial ni mayor disponibilidad para el pago de obligaciones o la realización de consumos.

1. Vigente desde el 27-3-04. Antes rigió lo dispuesto por el D.Leg. 939, modificado por D.Leg. 947.

2. Monto modificado por D.Leg. 975, vigente a partir del 1-1-08.

En aquellos casos en que se cancelen obligaciones sin que medie la entrega de sumas de dinero (tales como la compensación de acreencias, etc.), no existe la obligación de utilizar los Medios de Pago, pues tales supuestos no se enmarcan dentro de lo dispuesto en el art. 3 de la Ley 28194 - Informe 33-2004-SUNAT.

3. La Res. 206-2008/SUNAT (pub. 12-11-08) ha aprobado la relación vigente de medios de pago utilizables.

7/1 INTRODUCCIÓN

En el presente capítulo se tratan las normas de los Caps. VIII y IX de la Ley, que interesan casi exclusivamente a las empresas.

Considerando que no requieren comentario alguno, no se tratan las disposiciones siguientes:

- Art. 60, referente a las rentas en especie.
- Art. 64, sobre el valor asignado a los productos importados y exportados. Véase también el art. 37 del Rgto.
- Art. 33 del Rgto., sobre las diferencias entre los registros contables y las normas tributarias respecto a la determinación de la renta neta.

7/2 EJERCICIO GRAVABLE

Conforme dispone el art. 57, "el ejercicio gravable comienza el 1º de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción".

La norma en comentario alcanza aun a las entidades que no son contribuyentes del impuesto a la renta, en cuanto están obligadas a presentar declaración jurada sobre los resultados de su ejercicio comercial.

El inc. a) del art. 57 dispone que: "Las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen".

Y a continuación dispone: "Las rentas de las personas jurídicas se considerarán del ejercicio gravable en que cierran su ejercicio comercial. De igual forma, las rentas provenientes de empresas unipersonales serán imputadas por el propietario al ejercicio gravable en el que cierra el ejercicio comercial".

Véase el inc. c) respecto a las rentas de fuente extranjera.

7/3 METODO DE LO DEVENGADO

Según lo dispuesto en el art. 57, los ingresos y gastos correspondientes a empresas (3ª categoría) se imputan conforme a lo devengado.

El método de lo devengado en un sentido estricto se puede expresar, en contraste con el de lo percibido, como sigue: Los ingresos son computables en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlos (sean percibidos o no), y los gastos son deducibles en el ejercicio en que surge la obligación por los mismos y se determina su monto (sean pagados o no).

Así expresado, es suficiente para la imputación de las rentas de la 1ª categoría (de personas naturales).

Para las empresas, sin embargo, tiene muchos mayores alcances, pues el "devengamiento" constituye uno de los postulados contables fundamentales, junto con los de "empresa en marcha" y "uniformidad" (1). Entre las normas de la "contabilidad de devengados" se encuentran las referentes al reconocimiento de los ingresos (2) y al devengamiento de gastos, incluyendo la referente a la correlación o correspondencia (matching) de costos con ingresos.

Se encuentran sujetos a normas especiales las ventas a plazos (véase al final de esta sección), así como los contratos a largo plazo de empresas constructoras y similares (sección 7/9). Respecto a la expropiación de bienes, véase el art.32 del Rgto.

Téngase en cuenta que bajo el método de lo devengado, procede diferir los arrendamientos e intereses recibidos por adelantado y, en general, las sumas recibidas por concepto de adelantos, en cuanto no se ha realizado ningún servicio o efectuado alguna otra contraprestación que permita considerar dichas sumas como "ganadas" en el ejercicio. En términos prácticos, se considerarían como adelantos al cierre del ejercicio las sumas que el contribuyente estaría obligado a devolver (en ese momento) suponiendo que posteriormente no efectuara acto alguno para ganar dichas sumas.

Asimismo, los gastos que son pagados por adelantado y que cubren un período mayor que el del ejercicio, deben ser prorrateados entre los ejercicios correspondientes (esto es, en función del tiempo en que se hace uso de los servicios o bienes que los originan).

Este criterio se ha aplicado a las primas de seguro - RTF 6128 de 15-3-71.

También cabe aplicarlo a los intereses y alquileres pagados por adelantado.

Como norma de excepción a las NICs que plasman el método de lo devengado, cabe destacar (no son las únicas) la del inc. h) del art. 37 que autoriza diferir los intereses como gastos preoperativos, y la del art. 20, sexto párrafo, numeral 1, conforme al cual los intereses no forman parte del costo de adquisición (según la NIC 23, en determinadas situaciones los intereses de financiamiento son activables).

Véase el art. 33 del Rgto. respecto a las diferencias que surgen por la contabilización de las operaciones conforme a las NICs frente a las normas contenidas en la Ley del IR.

Reconocimiento de ingresos: Es interesante la siguiente jurisprudencia sobre esta materia:

- La RTF 1300-1-97 de 12-2-97 se ha pronunciado sobre el caso de contratos de venta de concentrados al exterior, en los cuales se establece que las compradoras efectúan un pago provisional del 90% al momento que la Fundidora recepciona los documentos de embarque originales negociables; que el saldo final se remitirá inmediatamente después de haberse establecido los pesos, ensayos definitivos y el precio final del metal; y que las operaciones de pesaje y ensayo se realizarán en la fábrica de la Fundidora y los resultados obtenidos serán los definitivos para el pago. El Tribunal determinó que recién en el momento del ensayo "la recurrente podrá determinar el 100% de los ingresos a los que tiene derecho, originándose la obligación al pago del Impuesto a la Renta por el exceso que pudiera haber sobre el 90% establecido en la liquidación provisional".

Este criterio ha sido reiterado por las RTF 274-3-98, 991-3-98, 709-1-99 y 113-4-00.

- La RCSC 10221 de 23-2-60 se pronunció en un caso en que el conductor de un fundo no había abonado al propietario la merced conductiva pactada, sino menor cantidad, por considerar que no estaba obligado a más. La resolución determinó que no procedía acotar el impuesto complementario sobre la diferencia mientras no concluyeran las acciones judiciales seguidas para determinar el monto de la merced conductiva que debía percibir el propietario.

- Una compañía debía recibir 280 quintales de algodón, de acuerdo a un contrato de subarriendo, pero sólo contabilizó 190 quintales en razón de que había recibido únicamente dicha cantidad. El Tribunal determinó que era procedente la acotación sobre la diferencia no contabilizada, "desde que, en última instancia, se trata de una deuda que, para considerarla como incobrable... habría sido necesario ejercitar las correspondientes acciones judiciales de cobranza" - RTF 5770 de 4-11-70. Obsérvese que en este caso (a diferencia del caso resuelto por la RCSC 10221), no estaba en discusión el monto del arriendo, sino que simplemente había dejado de cobrarse una parte del mismo. Conforme al método de lo devengado, debía contabilizarse el íntegro del arriendo pactado, y procedía en todo caso castigar la parte no cobrada en el ejercicio en que se demostrara su incobrabilidad (aun antes, cabía efectuar una provisión por dicha parte - véase la sección 6/4.11).

- En el caso resuelto por la RTF 16140 de 10-10-80, se acotó al contribuyente por no registrar como ingreso el monto de una factura a cargo de CECOMP, por honorarios, y que según la reclamante no llegó a ser aceptada ni pagada. El Tribunal se pronunció como sigue: "... estando a que la apelada desestima la reclamación por considerar que no se había cumplido con contabilizar el ingreso y dado que la recurrente ha aportado un principio de prueba que favorece su argumentación, procede se aclare debidamente la situación realizándose para el efecto una compulsación contable y cruce de la contabilidad de la reclamante y CECOAP, para dejar establecido si el contrato fue anulado para todos sus efectos o subsistió en parte y si, como consecuencia de dicha nulidad, quedó sin valor alguno la factura en cuestión".

- Véase en el Apéndice a la RTF 259-2-98 respecto al concepto de lo devengado y lo realizado, y la venta de bienes a futuro; y el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia - 7/3 Clínicas - Devengo de los ingresos obtenidos conforme a convenios suscritos con las EPS.

- En la RTF 331-1-98 se expresa lo siguiente: "Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N°s 18142 de 25 de enero de 1984, 511-4-97 de 14 de mayo de 1997, y 274-3-98 de 16 de marzo de 1998, no se puede negar la devolución del monto pagado en exceso aún cuando hubiera sido cargado a gastos, toda vez que, teniendo en cuenta el principio de lo devengado sólo en la fecha que se realiza la devolución o se reconoce el derecho a recibirlo, se debe contabilizar como un ingreso y efectuar la renta de dicho ejercicio".

Intereses originados por créditos vencidos: Conforme a la 2ª Disp. Complementaria del D.Leg. 979 (cuyas normas entran en vigencia el 1-1-08), "(los) intereses en suspenso por créditos en situación de vencidos que, en estricto cumplimiento de las disposiciones dictadas por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradora de Fondos de Pensiones, se contabilizan como ingresos o rendimientos en suspenso por las empresas del sistema financiero, no se consideran devengados para efectos del inciso a) del artículo 57° de la Ley" y que "(una) vez percibidos se considerarán ingresos gravables en el ejercicio correspondiente".

Se ha suscitado la cuestión de si esta norma es modificatoria o aclaratoria. En la exposición de motivos del D.Leg. 979, se señala que la disposición transitoria en cuestión "busca aclarar" que los intereses, que de acuerdo a las disposiciones dictadas por la SBS se contabilizan como ingresos en suspenso, "no se consideran" como ingresos devengados para efectos del IR, "en tanto no se produzcan las circunstancias que dichas disposiciones establecen para el levantamiento de la

suspensión". Por tal motivo, somos del parecer que la norma en mención es de carácter interpretativo. (5)

Ventas a plazos

Art. 58, primer párrafo: (3)

"Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes a plazo, cuyas cuotas convenidas para el pago sean exigibles en un plazo mayor a un (1) año, computado a partir de la fecha de la enajenación, podrán imputarse a los ejercicios comerciales en los que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago".

Véase el Rgto. art. 31, inc. a) y el art. 11, inc. d).

Vease al RCSC 11165 de 18-9-65, referente a un caso en que segravo la utilidad diferida por haberse pagado dividendos con cargo a la misma.

Respecto a los intereses en ventas a plazos, obsérvese que éstos se devengan de acuerdo a los vencimientos de las cuotas respectivas. (4)

A falta de disposición expresa de la ley en ese sentido, no se puede diferir las ganancias de cambio provenientes de las cuotas pendientes de cobro, más aún teniendo en cuenta la disposición del art. 61 que manda cargar las diferencias de cambio a resultados.

1. "La actividad económica de una empresa en un período corto rara vez sigue la forma simple de un ciclo "dinero-recursos productivos-productos-dinero" Por el contrario, la continua producción, el considerable uso del crédito y de recursos de larga duración, y la superposición de ciclos de actividad complican la evaluación de las actividades periódicas. Como resultado, los recursos y obligaciones no monetarios varían en períodos de tiempo diferentes a aquéllos en los cuales el dinero es recibido o pagado. El registro de estas variaciones es necesario para determinar la ganancia periódica y para medir la situación financiera. Este es la esencia de la contabilidad de devengados" American Institute of Certified Public Accountants, Profesional Standards of Accounting, sección 1025.08.

Cabe agregar que la base conceptual de lo que implica la "contabilidad de devengados" está reconocida en el Plan Contable General Revisado.

2. Al respecto, véase la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18, texto aprobado por la Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú.

Se cita la NIC 18 en las RTF 604-5-01 y 1841-2-02.

3. Lo dispuesto en el segundo párrafo se trata en la sección 5/2.2, final.

4. En este sentido se pronunció el Informe 59-81-EF/74-12 de la DGC, que modifica el criterio establecido en el Informe 39-81-EF/74-12. En el Informe 59 se expresa lo siguiente: "En lo que respecta a los intereses se aprecia del ejemplo planteado que el vencimiento de los mismos abarca dos ejercicios, parte de los intereses vencen en un ejercicio, los restantes en el ejercicio siguiente, por lo que consideramos que los intereses que vencen en noviembre y diciembre constituyen intereses ganados del ejercicio en que se originó la venta y los intereses que vencen de enero a abril, representan intereses ganados del ejercicio siguiente, y como tales, ingresos de dicho ejercicio".

5. La NIC 18, en la parte dedicada especialmente a Intereses, Regalías y Dividendos, señala en su párrafo 34: "El ingreso es reconocido solamente cuando es probable que el beneficio económico de la transacción fluya a la empresa". Acorde con ello, y con la NIC 30, párrafo 48, en el párrafo 7 del Capítulo IV de la Resolución S.B.S. 572-97 se señala que se debe registrar los intereses que no fuesen pagados a su vencimiento en forma discriminada en una subcuenta especial denominada "intereses y comisiones en suspenso", debiéndose reconocer en la cuenta resultados solamente cuando éstos sean efectivamente cobrados.

Sin embargo, la RTF 10240-4-2001 se pronunció en sentido contrario en el caso de una empresa financiera, expresando:

"Que si se atendiera al párrafo 7 del capítulo IV de la Resolución S.B.S. N° 572-97, según el cual los "intereses y comisiones (en suspenso) serán reconocidos en la cuenta de resultados sólo cuando sean efectivamente percibidos", se entraría en conflicto con el mencionado artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece el criterio de lo devengado para las rentas de tercera categoría, en contraposición al criterio de lo percibido".

Por lo visto, el Tribunal consideró que las normas de la SBS se apartan del criterio de lo devengado, lo cual constituye un error pues dichas normas concuerdan con las NICs que señalan los alcances de dicho criterio.

7/4 IMPUTACIÓN DE GASTOS

A continuación se hace referencia a diversas normas de la ley y a la jurisprudencia que guardan relación con la imputación de gastos.(1)

Sobre la corrección de los errores incurridos en la imputación de gastos, véase la sección 7/5.

Sobre la oportunidad de la deducción de determinadas pérdidas, véase la RTF 3228 en la sección 6/4.6 (final) y la RTF 9406 en la sección 6/6.9, literal e).

Gastos de ejercicios anteriores: El último párrafo del art. 57 dispone que "Excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente y siempre que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre".

Esta norma se refiere sobre todo a las cuentas de proveedores que no son oportunamente registradas como cuentas por pagar al cierre del ejercicio. Se admite su deducción en el ejercicio siguiente (o subsiguiente, etc.), pero exigiendo su contabilización como cuenta por pagar antes del pago.

Oportunidad de la deducción de rentas de 2ª, 4ª y 5ª categoría incluyendo la remuneración vacacional: El inc. v) del art. 37 dispone lo siguiente:

"Los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio". (2) (3) (6)

Conforme al inc. v) del art. 37 se admite la deducción de los gastos mencionados en el ejercicio en que se devengan, sujeta a la condición de que sean pagados en el plazo señalado. De no cumplirse esta condición serán deducibles en el ejercicio en que se pagan, conforme a norma citada en la nota 2 de esta sección.

Gratificaciones: El inciso l) del art. 37 contiene una norma similar, muy anterior a la del inc. v), pero limitada a "los aguinaldos, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal".

En razón de que la norma del inc. l) se refiere a las gratificaciones y retribuciones que "se acuerden" al personal, debe entenderse que comprende únicamente las gratificaciones voluntarias. Véase el comentario sobre esta materia en el Apéndice.

Respecto a las gratificaciones que adquieren el carácter de obligatorias, la jurisprudencia establece que procede aceptar la provisión por tratarse de "un pasivo diferido a favor de las personas que reciben la gratificación" - RCSC 7095 de 11-12-53 y 9164 de 1-8-58. Tratándose de un pasivo (esto es, de una obligación ya determinada), la provisión para estas gratificaciones no está sujeta a la limitación de que se paguen dentro del plazo señalado por la disposición indicada.

Vacaciones: Normalmente, la remuneración vacacional debe imputarse al año en que corresponde el beneficio. Si no se goza el descanso y no se paga la remuneración en esa oportunidad, procede hacer la provisión necesaria (sujeta a la condición del pago previsto en el inc. v) del art. 37).

Conforme a la RTF 4897 de 24-11-69, también es aceptable la provisión por los dozavos correspondientes a los meses trabajados en el año. El procedimiento aceptado es descrito en el dictamen como sigue: "Contra esta provisión se carga los pagos por concepto de vacaciones tomadas por los obreros durante el año, correspondiendo el saldo (a fin de año) a tantos doceavos ganados a favor de aquellos que salen de vacaciones en el año siguiente, dándose el caso que si un obrero sale de vacaciones en el mes de febrero, por ejemplo, tuvo en el saldo de 1961 acumulados 10/12 avos, que son de cargo de ese ejercicio, completándose la diferencia de los 2/12 avos restantes con los estimados mensuales del ejercicio de 1962, y así sucesivamente".

Comisiones pagadas por créditos: Estas comisiones son deducibles en el ejercicio en que se pagan, a diferencia de los intereses que son deducibles conforme se devengan.

Servicios de auditoría: Conforme a la RTF 8534-5-2001, los servicios de auditoría, se encuentran supeditados a un resultado, que se verificará cuando se presente el informe correspondiente al trabajo de auditoría realizado, el cual, a su vez permitirá a la empresa cumplir con diversas finalidades. Atendiendo a que tal servicio no puede ser utilizado hasta el momento en el que se encuentre terminado, no cabe vincular dicho gasto con los ingresos generados en el ejercicio auditado; en tal sentido, el gasto incurrido por dicho servicio debe ser reconocido en el ejercicio en que el cliente tiene la posibilidad de emplearlo. Este criterio fue reiterado por la RTF 5276-5-2006.

Otros gastos:

En el caso de una empresa fabricante de discos fonográficos, se aceptó una provisión para derechos de prensaje y regalías, por cuanto dicha provisión "es parte integrante del costo de los discos y obedece a la obligación contractual de pagar en períodos posteriores los importes por dicho concepto" - RCSC 10165 de 26-1-60.

La RCSC 10865 de 24-11-61 se pronunció en el caso de una empresa que no había estado pagando el beneficio de participación en las utilidades. A raíz de la reclamación de un obrero, el Ministerio de Trabajo resolvió la procedencia de esos pagos en 1956, en vista de lo cual la empresa hizo la provisión que fue aceptada. Por otra parte, la RCSC 6474 de 4-4-52 se pronunció en el caso de una empresa que no había considerado a un vendedor como empleado con derecho a beneficios sociales. Cuando fue despedido, el vendedor dedujo acción contra la empresa, razón por la cual ésta hizo la provisión correspondiente. Se determinó que no procedía la provisión por cuanto no se había determinado aún la obligación del pago.

Sobre el devengo del IGV para efectos de su deducción como gasto, véase el caso comentado.

Provisiones para gastos estimados

Conforme al inc. f) del art. 44 no son deducibles "Las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta ley". Esta norma es imprecisa, pues dentro de la terminología contable "provisión" y "reserva" son dos cosas distintas.(4)

Las provisiones se constituyen para cubrir tanto gastos como pérdidas que, si se hubieran incurrido en el curso del ejercicio, habrían sido normalmente deducibles para determinar la utilidad de dicho ejercicio.

Ahora bien, las provisiones por gastos obedecen a la norma de la correspondencia de los ingresos con sus gastos (matching), que es parte del método de lo devengado a que se refiere el art. 57 (y antes el art. 62 del D.S. 287-68-HC). Por tanto, estas provisiones no pueden estar comprendidas en la exclusión del inc. f) del art. 44.

De otro lado, hay una natural reticencia del Fisco en aceptar la deducción de las provisiones para "gastos estimados".

Así se ha denegado la deducción de provisiones para pensiones de jubilación, reparaciones, gastos de viaje, y riesgos no cubiertos por el seguro, entre otras. También se ha rechazado una provisión destinada "a cubrir los reparos que hace el Tribunal Mayor de Cuentas sobre exenciones de despachos de aduana ya liquidados" - RCSC 4763 de 14-9-48 y 5547 de 27-1-50. Asimismo, se ha rechazado la provisión efectuada por un contribuyente sobre los embarques de barbasco con destino al extranjero, respecto a los cuales abonaba sólo el 80% de las liquidaciones respectivas para protegerse de las diferencias que pudieran existir con las liquidaciones de los compradores, derivadas de la merma que sufría el producto en el transporte al extranjero - RCSC 6723 de 12-2-52. Asimismo, véase la RTF 6587 de 5-11-71 referente a una provisión (aceptada) para cubrir el pago de comisiones sobre primas de seguros aún no cobradas.

De otro lado, se ha aceptado la provisión en el caso de una empresa que vendía productos con garantía de un año, y que efectuaba provisiones correspondientes al costo previsto para el servicio y la atención mecánica de los productos vendidos, durante el año de la garantía. Se aceptó la provisión teniendo en cuenta que "el procedimiento contable adoptado para la creación del fondo Cuenta Garantía tiene por objeto dividir el costo de la garantía de los productos que se venden durante todo el término en que está vigente, evitando cargar en un solo ejercicio el íntegro de una obligación que es imputable y corresponde en parte a otro ejercicio" - RCSC 8892 de 8-4-58.

También se aceptó la provisión en un caso que la mercadería llegó a su destino en parte malograda por infección de salmonella e insectos, por lo que la empresa del exterior expidió una Nota de Débito de fecha 4 de julio de 1998 por la suma de US\$ 800,000.00. Después de sucesivas cartas y conversaciones se llegó al acuerdo que el monto a devolver era \$ 520,000, según N/D de 31-7-90. La RTF 386-2-98 de 29-4-92 se pronunció como sigue: "... la provisión al 31 de diciembre de 1988, que habría efectuado la recurrente..., se encuentra arreglada a ley y, en consecuencia es aceptable su deducción por la suma de US\$ 800,000.00, toda vez que es la cifra que en dicha fecha se conoce y por lo tanto es susceptible de deducir como gasto en base al principio de lo devengado que rige para efecto del Impuesto a la Renta".

En el caso resuelto por la RTF 20751 de 5-11-87, se reparó en el ejercicio 1979 una provisión "por consumo estimado de combustible de las naves Piura, Cusco, Pontevedra y Tacna, por los días de navegación del período del 1 al 24 de enero de 1980". La recurrente justificó dicha provisión manifestando que en "el negocio de transporte marítimo los resultados se determinan por los viajes de los buques; y que en un viaje que se inicia el último mes de 1979 y finaliza en enero de 1980, el flete se origina en 1979, pero los gastos que corresponden a ese viaje se terminan de efectuar en

1980, por lo que se tiene que provisionar los gastos correspondientes a dicho flete hasta el fin del viaje". El Tribunal confirmó el reparo, considerando que "habiéndose devengado y producido los gastos en el ejercicio 1980, deben imputarse a dicho ejercicio" en aplicación del inc. a) del art. 62 del D.S. 287-68-HC.

Consideramos que no es ésta una aplicación correcta del método de lo devengado, bajo el cual está implícito la correlación entre los ingresos y sus gastos (matching). Si se registra el ingreso procede registrar todos los gastos que le corresponden (en la medida en que se pueden determinar, por supuesto).

La alternativa en un caso como el planteado es diferir el ingreso, en aplicación estricta del método de lo devengado. En efecto, puede considerarse que al finalizar el ejercicio aún no se ha ganado la parte del flete correspondiente al transporte que ha de realizarse en el ejercicio siguiente y que, por tanto, procede diferir esa parte del flete aún no devengada.

Según lo expuesto, no es correcto invocar el método de lo devengado para rechazar la provisión en un caso como el resuelto por la RTF 20751.

Más bien, lo que está en juego acá es la cuestión siguiente: ¿Cuán bien determinados deben estar los gastos para que sea aceptable la provisión?

Al respecto, cabe mencionar los requisitos reglamentarios establecidos en Francia, donde se exige que:

La naturaleza del gasto debe estar claramente precisada y su monto debe poder estimarse con una aproximación suficiente.

El gasto debe ser probable, lo que excluye las provisiones fundadas sobre riesgos simplemente eventuales.

La probabilidad del gasto debe resultar de acontecimientos en curso (en el ejercicio).

Contabilización de las provisiones

En el caso de una empresa que dedujo en su declaración jurada por el ejercicio 1971 el monto de diversas provisiones que no habían sido contabilizadas en el mismo ejercicio, la RTF 11292 de 26-2-76 se pronunció como sigue:

Que la Dirección General de Contribuciones no ha aceptado la deducción de "Reserva para Depreciación" y "Reserva Leyes Sociales" por no haberse acreditado su oportuna contabilización; Que del examen de los libros de contabilidad, efectuado con motivo de la apelación, resulta que en el Libro Diario, a continuación del asiento de cierre del año 1971, se ha extendido un asiento por el cual se carga a la cuenta "Gastos Generales" con S/. 483,673.77 y se abonan las cuentas "Reserva para Depreciación" y "Reserva Leyes Sociales" con S/. 345,083.77 y 138,590.00, respectivamente;

Que mediante nuevos asientos efectuados en el Libro Diario en el mes de mayo de 1972, al incorporarse a las cuentas "Reserva para Leyes Sociales" las sumas antes señaladas con cargo a la cuenta de activo "Pérdida de Ejercicios Anteriores", ha cumplido con regularizar y subsanar la omisión contable en la que incurrió;

Que, por tanto, las referidas reservas se encuentran bajo control tributario, procediendo levantarse los reparos. (5)

Según entendemos, la obligación de contabilizar las provisiones obedece a la norma general sobre "disposición de reservas" que se explica en la sección 6/3. Obviamente, una provisión no contabilizada tiene el mismo efecto que una provisión que se contabiliza y que luego se anula.

Obsérvese que en el caso resuelto la contabilización de la provisión se hizo en el ejercicio siguiente, pero que ello no es indispensable. En rigor, para cumplir con el propósito de la norma en comentario la provisión se puede hacer en cualquier ejercicio, hasta el momento de la fiscalización.

1. Obsérvese que el método de lo devengado ya se venía aplicando para las empresas antes del D.S. 287-68-HC, en cuyo art. 62 recién se recogió una mención expresa de las normas sobre imputación de ingresos y gastos.

2. La 14ª Disp. Final del D.Leg. 945 dispone lo siguiente: "Precísase que los gastos que se refiere el inciso v) del Artículo 37 de la Ley que no hayan sido deducidos en el ejercicio al que corresponden, serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aún cuando se encuentren debidamente provisionados en un ejercicio anterior".

3. La RTF 7719-4-2005 (pub. 14-1-06) ha declarado que constituye precedente de observancia obligatoria en cuanto establece los siguientes criterios:

- El requisito del pago previsto en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, "no es aplicable a los gastos deducibles contemplados en los otros incisos del referido artículo 37 que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta y quinta categoría."

Conforme a este criterio, el requisito del pago previsto en el inc. v) no es aplicable a las pensiones y remuneraciones contempladas en los incs. k, m, n y ñ. (El inc. l) tiene su norma propia).

- Las remuneraciones vacacionales, dada su condición de tales y por tanto de rentas de quinta categoría, son deducibles como gasto, "de conformidad con lo establecido en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta."

Vale decir, las remuneraciones vacacionales están sujetas al requisito del pago previsto en el inc. v) del art. 37

4. Provisiones son las que se constituyen para tomar en cuenta los gastos y pérdidas que afectan los resultados del ejercicio, para determinar la utilidad; las reservas, en cambio, representan una parte de la utilidad (ya determinada) que se separa para diversos fines, teniendo el efecto de limitar las utilidades disponibles para distribución a los socios o accionistas.

5. Obsérvese que las "reservas" a que se refiere esta resolución se conocen ahora como provisiones.

6. El inc. q) del art. 21 del Rgto. contiene normas sobre esta materia que obedecían a lo dispuesto en el segundo y tercer párrafos del art. 71 de la Ley, antes de la modificación de este artículo por la Ley 28655. Dicho inc. q) ha quedado tácitamente derogado.

7/5 RECTIFICACIÓN DE ERRORES EN LA IMPUTACIÓN DE INGRESOS Y GASTOS

En el caso de los gastos que se adelantan indebidamente (provisiones indebidas o excesivas, gastos capitalizables, etc.), y que son materia de reparos, se aceptan los ajustes en los ejercicios posteriores tanto en la declaración jurada como en la liquidación por la SUNAT, en su caso.

Lo mismo sucede con los ingresos indebidamente postergados.

En el caso de gastos cuya deducción se posterga (al no efectuar la provisión en la oportunidad debida), el inc. a) del art. 57 dispone que se aceptarán en el ejercicio "en que se efectúe el pago, en la medida en que dichos gastos sean provisionados contablemente" en el ejercicio. Esto es, se exige que se efectúe la provisión previa al pago (y el consiguiente abono de éste con cargo a la provisión). Debe entenderse que también procede deducir el gasto (mediante la respectiva provisión) en el ejercicio en que es advertida la omisión, aun cuando no se realice el pago en el mismo.

7/6 REVERSIÓN O ANULACIÓN DE OPERACIONES

A diferencia de los errores en la imputación de gastos e ingresos (que son materia de la sección anterior), se trata acá la situación de operaciones que fueron correctamente registradas en determinado ejercicio pero que posteriormente quedan sin efecto.

El caso más corriente es el de las ventas anuladas. Conforme al criterio señalado en la RTF 2339 de 3-1-67, la anulación recién surte efecto en el ejercicio en que se produce la misma, esto es, no afecta al ejercicio en que se contabilizó la operación original. Si la venta se realizó en 1972 y se anuló en 1973, no cabe dejar sin efecto la ganancia contabilizada en 1972, sino registrar los efectos de la anulación en 1973, mediante los correspondientes asientos de reversión. (1)

El mismo criterio se ha aplicado en el caso de intereses devengados (ganados por empresas, que luego son reversados. (2)

Como cuestión general, entiéndase que las reversiones proceden siempre que existan circunstancias que justifiquen la anulación de la operación original.

Por otra parte, obsérvese que no es causal de anulación la simple incobrabilidad, la cual está sujeta a las normas sobre cuentas incobrables. (Distinto es el caso de resolución por incumplimiento de pago, que deja sin efecto la operación original).

1. Obsérvese que ésta es la práctica contable comúnmente aceptada. Igual criterio es aplicable a los casos de descuentos concedidos, o suplementos de precios facturados, con posterioridad a la emisión de la factura original; si se producen estas modificaciones en un ejercicio posterior, surten sus efectos recién en dicho ejercicio.

2. La RCSC 11150 de 11-9-62 se pronunció en el caso de una compañía que en 1952 abonó a Pérdidas y Ganancias el monto de intereses devengados correspondientes a unos documentos por cobrar. Posteriormente, en 1959, efectuó la reversión de la operación, pretendiendo deducir su importe en el ejercicio original de 1952; la Resolución determinó que la deducción debía efectuarse

en 1959, ejercicio en que se efectuó la reversión "toda vez que la utilidad por concepto de intereses se devengó en el año 1952".

En el mismo sentido se ha pronunciado la RTF 1036 de 3-12-64 .

7/7.1 REGISTRO DE LAS OPERACIONES

Conforme a la NIC 21, y teniendo en cuenta las normas del inc. d) del art. 34 del Rgto., se registran al tipo de cambio promedio de venta:

los ingresos por venta de bienes y prestaciones de servicios.(1)

la compra de bienes y servicios y la adquisición (o recepción) de moneda extranjera vía créditos.

En cambio, se registran al tipo de cambio promedio de compra:

los pagos por compra de bienes y servicios en moneda extranjera

la cobranza y pago de adeudos en moneda extranjera

El inc. a) del art. 61 de la Ley dispone que "las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación". La RTF 105-2-98 de 4-2-98 ha interpretado que el tipo de cambio vigente en determinada fecha es el publicado en la misma fecha por la Superintendencia de Banca y Seguros. Además, igual disposición se encuentra en el inc. d) del art. 34 del Rgto. (referido al ajuste de cuentas en m.e. – véase la sección siguiente).

1. En el mismo sentido dispone el art. 5, numeral 17, del Rgto. del IGV.

7/7.2 AJUSTE DE CUENTAS EN MONEDA EXTRANJERA

Para expresar en moneda nacional los saldos en moneda extranjera se utilizarán los siguientes tipos de cambio (art. 61 de la Ley y art. 34, inc. d), del Rgto.):

Para activos: El promedio de compra.

Para pasivos: El promedio de venta.

En ambos casos se utiliza el tipo de cambio vigente a la fecha del balance, de acuerdo con la publicación que realiza la Superintendencia de Banca y Seguros (en su página web o en El Peruano). Si a la fecha del balance no hubiera publicación sobre el tipo de cambio, se tomará como referencia la publicación inmediata anterior.

El último párrafo del art. 61 señala que "Las diferencias de cambio se determinarán utilizando el tipo de cambio del mercado que corresponda".(1)

1. Es importante precisar que en este párrafo el art. 61 no establece una norma propia sino simplemente recoge la norma contable. Las normas de contabilidad generalmente aceptadas establecen que los saldos monetarios en moneda extranjera deben registrarse al tipo de cambio en que puedan ser convertidos o pagados (valor de realización), vale decir, deben registrarse a su valor según la cotización del mercado.

Cabe reiterar que en este aspecto el art. 61 no contiene norma especial alguna. Simplemente se aplican los criterios contables que rigen el método de lo devengado y no hay diferencia alguna entre los resultados para los estados financieros y para efectos tributarios.

No son materia de ajuste las inversiones permanentes en valores en moneda extranjera (excepto los certificados bancarios de moneda extranjera), que se registran y mantienen al tipo de cambio vigente a la fecha de su adquisición.

Según el art. 34, inc. a), del Rgto., se considera inversiones permanentes "a aquéllas destinadas a permanecer en el activo por un período superior a un año desde la fecha de su adquisición, a condición que permanezcan por dicho período".

7/7.3 DIFERENCIAS DE CAMBIO

Conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país (NIC 21), las diferencias de cambio provenientes de los cobros o pagos o del ajuste al final del ejercicio van a resultados, y no afectan el costo de los activos. El art. 61 prescribe igual para efectos del impuesto a la renta,(1) con excepción de las diferencias correspondientes a:

- pasivos relacionados plenamente identificados con inventarios (inc. e) y
- los relacionados con activos fijos y otros activos permanentes (inc. f).

Según dicho artículo estas diferencias "deberán afectar el valor neto de los inventarios correspondientes" (o "deberán afectar el costo del activo"). Literalmente, estas diferencias deberían activarse.

Sin embargo, para que los libros de contabilidad estén de acuerdo con "los principios de contabilidad generalmente aceptados" las diferencias de cambio deben estar cargadas a resultados, y no cabe aplicar literalmente la norma tributaria.

El efecto de la norma del art. 61 respecto a los pasivos recién señalados viene a ser entonces el siguiente: (2) En la declaración jurada (de acuerdo al art. 33 del Rgto.) se agregan las diferencias de cambio que afectan al valor de los activos.

Conforme al art. 34, inc. f), del Rgto., estas normas también son aplicables a los balances mensuales.

Sobre las diferencias de cambio por préstamos destinados a la compra de acciones, véanse las RTF 6619-4-2002 y 4757-2-2005 en la sección 6/6.10a.

1. En rigor son computables las diferencias de cambio originadas por operaciones que fueren objeto habitual de la actividad gravada y los que se produzcan por razones de créditos obtenidos para financiarlas" - Primer párrafo del art. 61. En el caso resuelto por la RTF 23263, se discutió sobre las pérdidas de cambio incurridas por una sociedad en la adquisición de sus propias acciones. El tribunal determinó que estas pérdidas no eran deducibles, considerando "que la inversión efectuada por la empresa es de distinta naturaleza de las operaciones antes señaladas" (las del primer párrafo del art. 61).

Según parece, se trataba de una compra de acciones propias con el objeto de amortizarlas. Consultado el asunto a una reputada firma de auditores, se nos ha informado que en tal caso el tratamiento contable correcto es el siguiente: el monto pagado por las acciones se carga, hasta el valor nominal de las mismas, al capital social o a utilidades (según el acuerdo tomado al respecto conforme a lo previsto en el art. 117 de la Ley General de Sociedades); el monto excedente, incluyendo la diferencia de cambio, debe cargarse a la cuenta "primas de emisión" y si no alcanzara el monto de ésta, a utilidades retenidas. De ninguna manera procede cargar la diferencia de cambio a los resultados del ejercicio.

En el caso que las acciones propias fueren adquiridas, no para ser amortizadas, sino para ser revendidas, lo lógico es que la diferencia de cambio tenga el mismo tratamiento que en el caso de las inversiones permanentes, esto es, procede su imputación al costo. Ciertamente no constituye gasto necesario para obtener los ingresos del ejercicio.

2. Sobre este tema, cabe señalar lo siguiente bajo la vigencia del ajuste por inflación(D.Leg. 797 - suspendido desde 2005): el hecho de excluir la diferencia de cambio al realizar el ajuste por inflación para fines tributarios, reexpresa el costo computable (tributario) del activo al verse incrementado por dicho ajuste.

Al efecto, el art. 1 del D.Leg. 797 dispone que las Normas de ajuste serán aplicables "sin perjuicio de la aplicación de las normas generales del Impuesto a la Renta que no resulten modificadas por este Decreto Legislativo". Así queda señalado en las resoluciones del Tribunal Fiscal como las N°s 05839-3-2004, 5754-2-2003, 1932-5-2004, 3691-3-2004, entre otras disponiendo que al ser cargadas al costo del activo o al gasto, las diferencias de cambio se excluyen al incorporarse el ajuste por inflación por lo que deberán finalmente, constituir gasto deducible.

7/8 INVENTARIOS - CONTABILIDAD DE COSTOS

A continuación se resumen las normas contenidas en el art. 62 de la Ley y el art. 35 del Rgto.

Obligaciones: Las obligaciones en esta materia varían según el nivel de los ingresos brutos obtenidos en el ejercicio precedente:

a) Más de 1,500 UIT: (1) Deben llevar un sistema de contabilidad de costos. (2)

La información respectiva debe ser registrada en los siguientes registros: Registro de Costos, Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y Registro de Inventario Permanente Valorizado.

b) Entre 500 y 1,500 UIT: Deben llevar un registro permanente en unidades (no registros valorizados).

c) Hasta 500 UIT: No deben llevar inventario permanente; deben practicar inventario físico al final del ejercicio.

Tratándose de las empresas señaladas en los incisos a) y b) adicionalmente deberán realizar por lo menos un inventario físico en cada ejercicio.

Métodos de valuación de existencias: Son aceptables los siguientes métodos:

a) Primeras entradas, Primeras salidas (PEPS).

b) Promedio diario, mensual o anual (Ponderado o móvil).

c) Identificación específica.

d) Inventario al detalle o por menor.

e) Existencias básicas.

El método de valuación de existencias no podrá ser variado sin autorización de la SUNAT y surtirá efectos a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se otorgue la aprobación, previa realización de los ajustes que dicha dependencia determine.

Comentario: Dado el procedimiento establecido por el D.Leg. 797 para efectos del ajuste de inventarios, podría entenderse que el único método de valuación reconocido es el de Primeras Entradas, Primeras Salidas (PEPS). Sin embargo, esto es erróneo debido a que sólo se aplica conceptualmente este método como una hipótesis, con fines prácticos, para determinar globalmente la antigüedad del inventario, mas no su valuación.

Contabilización del costo de producción e inventarios físicos

El art. 35 del Rgto. dispone lo siguiente en sus incs. e) y h):

"e) Deberán contabilizar en un Registro de Costos, en cuentas separadas, los elementos constitutivos del costo de producción por cada etapa del proceso productivo. Dichos elementos son los comprendidos en la Norma Internacional de Contabilidad correspondiente, tales como: materiales directos, mano de obra directa y gastos de producción indirectos."

"h) La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia podrá:

i) Establecer los requisitos, características, contenido, forma y condiciones en que deberá llevarse los registros establecidos en el presente Artículo.

ii) Eximir a los deudores tributarios comprendidos en el inciso a) del presente artículo, de llevar el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas.

iii) Establecer los procedimientos a seguir para la ejecución de la toma de inventarios físicos en armonía con las normas de contabilidad referidas a tales procedimientos.

En todos los casos en que los deudores tributarios practiquen inventarios físicos de sus existencias, los resultados de dichos inventarios deberán ser refrendados por el contador o persona responsable de su ejecución y aprobados por el representante legal.

A fin de mostrar el costo real, los deudores tributarios deberán acreditar, mediante los registros establecidos en el presente artículo, las unidades producidas durante el ejercicio, así como el costo unitario de los artículos que aparezcan en los inventarios finales.

En el transcurso del ejercicio gravable, los deudores tributarios podrán llevar un Sistema de Costo Estándar que se adapte a su giro, pero al formular cualquier balance para efectos del Impuesto, deberán necesariamente valorar sus existencias al costo real. Los deudores tributarios deberán proporcionar el informe y los estudios técnicos necesarios que sustenten la aplicación del sistema antes referido, cuando sea requerido por la SUNAT."

1. Del ejercicio en curso.

2. Las empresas que deben llevar este sistema, o las que sin estar obligadas lo llevan regularmente, pueden 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 inc. c) del art. 21 del Rgto.- Rgto. art. 35, inc. f).

7/9 EMPRESAS CONSTRUCTORAS Y SIMILARES

Véase el art. 63 respecto a las empresas constructoras y similares que ejecutan contratos de obra cuyos resultados corresponden a más de un ejercicio gravable. (1)

La 16ª Disp. Transitoria del D. Leg. 945 dispone lo siguiente:

"Las empresas de construcción o similares que hubieran adoptado el método establecido en el inciso c) del primer párrafo del Artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta hasta antes de su modificación, seguirán aplicando dicho método únicamente para determinar los resultados correspondientes a las obras iniciadas con anterioridad al 1 de enero de 2004 hasta la culminación de las mismas".

Véase el Manual en Línea, Apéndice de Comentarios - 7/9 Contratos de construcción - Alcances del art. 63 de la Ley del IR.

La Res. Directoral 249-82-EFC/74 de 26-5-82 ha declarado que el art. 63 es aplicable a los contratos denominados "llave en mano por Administración Controlada" en que el contratista "no participa directamente en los costos de obra y sólo recibe una retribución por la dirección y administración que le es cancelada según el avance de la obra y en función del costo de la misma". La justificación parecería ser que aun en los contratos por administración el contratista no tiene una ganancia asegurada.

Obsérvese que están comprendidas como empresas "similares" a las constructoras, las de ingeniería de consulta en cuanto ejecutan contratos referentes a estudios de factibilidad, diseños y

tasaciones, que constituyen contratos de obra intelectual (y en los cuales la ganancia tampoco está asegurada).

El art. 36 del Rgto. contiene normas para las empresas constructoras y similares respecto a los pagos a cuenta mensuales.

Respecto a los alcances de la actividad de construcción, véase la sección 1/6 del manual "Impuestos a las Ventas".

1. El último párrafo del art. 36 del Rgto. (incorporado por D.S. 194-99-EF) dispone: "La cuenta especial por obra a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 63º de la Ley, consiste en llevar el control de los costos por cada obra, los mismos que deberán diferenciarse en las cuentas analíticas de gestión. Además se deberá diferenciar los ingresos provenientes de cada obra. Para tal efecto el contribuyente habilitará las subcuentas necesarias".

A) OPERACIONES DE REPORTE Y PACTOS DE RECOMPRA

Según la 3ra. Disposición Complementaria del D.Leg. 979, para los fines del IR las Operaciones de Reporte y Pactos de Recomprou generan rentas de naturaleza similar a un interés para el adquirente o reportante y un gasto financiero deducible para el reportado o transferente.

De acuerdo a la Exposición de Motivos del D.Leg. 979 (cuyas normas entran en vigencia el 1-1-08) "Esta disposición final complementaria aclara el tratamiento tributario de este tipo de operaciones".

Se señala al respecto que la regla establecida trata la operación de reporte (en que hay una venta de valores a ser liquidada en un plazo establecido y, simultáneamente, una compra a ser liquidada en el plazo pactado, por la misma cantidad y especie de valores y a un precio convenido), como una operación de financiamiento garantizada con títulos que representan o incorporan derechos patrimoniales o crediticios, materializada en dos etapas, y no como dos operaciones de venta de valores generadoras de ganancias de capital. La razón de ser de la aclaración efectuada nos hace pensar que la disposición en comentario es de carácter retroactivo.

AA) TRANSFERENCIAS DE CRÉDITOS PROVENIENTES DE OPERACIONES DE FACTORING

Véase el D.S. 219-2007-EF, 2ª Disp. Compl. Final, en el Manual en Línea, Apéndice.

B) PRODUCTOS SUJETOS A MERMAS ESPECIALES

Se tratan a continuación diversos casos de productos sujetos a mermas considerables durante el proceso de su comercialización.

- En el caso resuelto por la RCSC 8720 de 6-12-57, se trataba de un exportador de barbasco, a quien se hizo un reparo "por cuanto no se inventarió, ni figura como vendido, gran parte del barbasco comprado", habiéndose aceptado una merma (por deshidratación) de 35%. Para resolver se efectuó un estudio de las firmas que negocian en barbasco, comprobándose que en el caso de vendedores de este producto se habían aceptado mermas hasta el 38.4%; como en el caso del contribuyente se soportaba la merma desde la obtención del producto hasta su embarque o sea, durante un mayor período de deshidratación, se aceptó una merma de 50%.

- La RCSC 8359 de 18-1-57 se pronunció en el caso de un comerciante en oro, a quien se había efectuado un reparo por una merma "no contabilizada ni demostrada en forma fehaciente", y que representaba el 6.8% de las compras de dicho metal. El contribuyente explicó que compraba oro de minas o azogado, oro en chapas y en polvo, y chafalonía de oro, material todo que después de ser fundido dejaba una escoria que representaba una merma en el peso del metal. Presentó además una certificación del Director del Instituto Nacional de Investigaciones y Fomento Minero, en la cual constaba que las pérdidas en término medio del peso bruto del oro sometido a fundición oscilan entre el 3% y el 10%, según se trate de oro en chapas, en polvo o refogado. Se aceptó la merma, estando a que estaba dentro de los límites señalados en la certificación.

- Véase la RCSC 6504 de 2-5-52 que se pronunció sobre un caso de mermas en el comercio de lanas, aceptándose la merma determinada por el contribuyente. Nótese que en la parte final del dictamen fiscal se expresa: "Por otra parte, en la acotación no se ha discutido en ningún momento si los abonos por venta de lanas al extranjero corresponden o no a la cantidad realmente vendida por ese concepto, de modo que no está en discusión la posibilidad de que la merma no exista o de que su porcentaje no sea real, por haber ventas no registradas".

- En un caso en que se discutía un reparo por recorte de inventario de carbonato de sodio, la RTF 21290 de 9-5-88 se pronunció como sigue:

"Que el faltante reparado ha sido establecido por diferencia con el inventario físico, sin tomar en consideración los controles existentes a través de los Registros de Compras y Almacén y de los partes de entrada y salida de almacén y producción;
Que de lo actuado se advierte que en efecto dada la naturaleza del Carbonato de Sodio existe una merma originada por el manipuleo en el traslado del producto y otra en el proceso productivo, que estando a la jurisprudencia establecida por el Tribunal Fiscal en casos similares, procede fijarse en el 2%".

C) PÉRDIDAS EN VENTA DE CÉDULAS HIPOTECARIAS

Se trata del caso de los préstamos efectuados por el Banco Central Hipotecario, bajo los cuales el Banco entrega cédulas hipotecarias por el monto nominal del préstamo, y el prestatario a su vez vende dichas cédulas a su valor de mercado para hacerse del efectivo, sufriendo una pérdida representada por la diferencia entre el valor de la obligación asumida y el monto realizado en efectivo. Las RTF 3161 de 20-11-67 y 3550 de 5-6-68 han determinado que en este caso la pérdida es sólo aparente, pues en estos préstamos las amortizaciones del capital pueden efectuarse aplicando cédulas por su valor nominal, "las que pueden adquirirse en el mercado, a la cotización de Bolsa, en valor inferior a aquél, por lo que la mencionada pérdida sólo podrá ser determinada cuando se cancele la obligación y siempre que la recurrente pueda demostrar con su contabilidad la forma en que realizó la cancelación del préstamo".

D) URBANIZADORAS

En la RTF 1985 de 12-9-66 se expresa lo siguiente:

"Que está acreditado que recién por Resolución Ministerial N° 461 F, de 8 de agosto de 1960, el Ministerio de Fomento recepcionó en forma definitiva las obras y autorizó la inscripción en los Registros Públicos de la independización de las áreas que componen la urbanización, quedando así la recurrente en estado de efectuar las ventas correspondientes;

Que en tal virtud resulta acreditado que durante el ejercicio económico de 1958, al que corresponde la acotación, la recurrente se encontraba dentro de una etapa de inversiones, no pudiéndose tener como base para fijar una utilidad aún no realizada, los ingresos obtenidos por contratos de promesa de venta, para cuya celebración fue autorizada por Resolución Ministerial N° 15 de 9 de enero de 1957".

8/1 ARRASTRE DE PÉRDIDAS

Art. 50, párrafos primero al cuarto:(1)

"Los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

a) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los 4 (cuatro) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio siguiente al de su generación. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes.

b) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, al cincuenta por ciento (50%) de las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores.

En ambos sistemas, los contribuyentes que obtengan rentas exoneradas deberán considerar entre los ingresos a dichas rentas a fin de determinar la pérdida neta compensable

La opción del sistema aplicable deberá ejercerse en la oportunidad de la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta. En caso que el contribuyente obligado se abstenga de elegir uno de los sistemas de compensación de pérdidas, la Administración aplicará el sistema a).

Efectuada la opción a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes se encuentran impedidos de cambiar de sistema; salvo en el caso en que el contribuyente hubiera agotado las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores.

"Véase el art. 29, incs. a), b) y d), del Rgto. respecto a los sistemas a) y b) y el ejercicio de la opción. Véanse además la 4ª, 5ª y 6ª Disp. transit. del D.S. 134-2004-EF.

El art. 29, final, del Rgto. dispone que los contribuyentes no pierden el derecho de compensar las pérdidas "aun cuando las pérdidas sean cubiertas por reservas legales, por la reducción del capital, por nuevos aportes de los socios o en cualquier otra forma"(2)

Bajo la Ley 7904, arrastre de pérdidas sólo procedía tratándose de actividades sujetas al impuesto a las utilidades. Al respecto, cabe mencionar la siguiente jurisprudencia:

No procede la deducción de pérdidas de ejercicios anteriores para los cuales se ha practicado acotación de oficio, no reclamada, que señala utilidad - RCSC 11347 de 14-6-63.

La RCSC 11289 de 15-3-63 se pronunció en una consulta sobre la aplicación de la amnistía tributaria dispuesta por el D.L. 14181 (1962), precisando que eran deducibles en ejercicios posteriores las pérdidas que resultaban de los balances dados por conformes de acuerdo a las disposiciones de dicha amnistía.

Empresas que obtienen rentas exoneradas:(2) En el nuevo texto del art. 50 (D.Leg. 945) se ha suprimido un párrafo que disponía: los contribuyentes que obtengan rentas exoneradas deberán considerar entre los ingresos a dichas rentas a fin de determinar la pérdida neta compensable.

En consecuencia, desde el ejercicio 2004, las rentas exoneradas no son computables como ingresos a fin de determinar la pérdida neta.

No obstante, el inc c) del art. 29 del Rgto. (sustituido por el D.S. 134-2004-EF) pretende reestablecer la norma derogada por el D.Leg. 945, disponiendo en su primer párrafo: "Los contribuyentes que obtengan rentas exoneradas en el ejercicio deberán considerarlas a fin de reducir la pérdida del mismo ejercicio."

Opinamos que esta disposición es inválida pues la manifiesta intención del legislador no puede ser contrariada por el Reglamento.(3)

Véase el segundo párrafo del indicado inc. c) que contiene una norma distinta para las pérdidas de ejercicios anteriores.

1. Con la modificación dispuesta por D.Leg. 945 (vig. 1-1-04).

Para los años 2002 y 2003 rigió el texto aprobado por la Ley 27513. Al respecto la 7ª Disp. Transitoria del D.Leg. 945 dispone lo siguiente:

"Las pérdidas acumuladas hasta el ejercicio 2003 se regirán por lo siguiente:

1) Aquellas pérdidas cuyo plazo de 4 (cuatro) ejercicios hubieran empezado a computarse, terminarán el cómputo de dicho plazo.

2) Aquellas pérdidas que no hubieran empezado a computarse el plazo de 4 (cuatro) ejercicios, podrán compensarse según la elección de alguno de los sistemas previstos en el Artículo 50 de la Ley y bajo las condiciones que dicho artículo establece. De optar por la alternativa establecida en el inciso a) del mencionado artículo, el plazo de los 4 (cuatro) ejercicios previstos en dicho inciso, empezarán a computarse desde el ejercicio 2004, inclusive.

Las pérdidas generadas a partir del ejercicio 2004 se regirán por lo dispuesto en el Artículo 50 de la Ley y bajo las condiciones que dicho artículo establece".

Esta norma fué anteriormente modificada por la Ley 27356, que sólo rigió durante el año 2001. Estos sucesivos cambios plantean la cuestión del régimen aplicable: 1) a las pérdidas generadas hasta el ejercicio 2000; y 2) a las pérdidas que se pueden producir en el ejercicio 2001.

2. El arrastre de pérdidas obedece a la consideración fundamental de que el Impuesto pretende gravar la renta realmente obtenida. Se reconoce que en muchas situaciones es imposible que los resultados se determinen exclusivamente en relación a un periodo corto como es el año, debiendo medirse por periodos mayores de tiempo, y si ello no se hace por consideraciones prácticas, por lo menos debe contemplarse la situación mediante el arrastre de pérdidas. Además, esta medida es sólo una solución parcial del problema, y por ello numerosas legislaciones permiten la compensación de pérdidas, no sólo hacia el futuro, sino también hacia atrás, mediante la rectificación de las declaraciones de años anteriores, con la consiguiente devolución de impuesto.

3. Comentario: El impuesto a la renta pretende gravar las utilidades de la empresa, excluyendo las rentas exoneradas (por la misma Ley del impuesto u otras leyes). Admitido que el arrastre de pérdidas tiene como objeto determinar la utilidad gravable realmente obtenida, las pérdidas lógicamente deben compensarse con la utilidad sujeta al impuesto. Si se compensan las pérdidas con las rentas exoneradas, el impuesto ya no grava esta última utilidad, sino una suma mayor, dada por el monto de dichas rentas. Esto es, las rentas exoneradas llegan a ser gravadas por el impuesto a la renta.

8/3.1 ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN

(1)

Se trata en esta sección la "asociación en participación" en su significado estricto, esto es, la considerada como tal por la Ley General de Sociedades, y no en el sentido más amplio con que a veces se usa en nuestro medio.

Conforme a la Ley General de Sociedades, la asociación en participación es el contrato por el que un empresario (llamado asociante) concede a una persona natural o jurídica (asociado), una

participación en los resultados de su empresa o negocio específico, a cambio de la entrega de dinero, bienes o la prestación de servicios. Asociante y asociado son acreedor y deudor recíprocos, en una relación obligacional especial por la que el segundo comparte el riesgo de una empresa que es propiedad del primero.

a) Registro de ingresos, gastos y determinación de los resultados

Bajo este contrato, corresponde al asociante registrar en su contabilidad los ingresos totales por las ventas, así como todos los gastos incurridos.

Tiene también derecho a deducir (como gasto o costo) el monto de la participación que corresponde al asociado(2). La utilidad remanente para el asociante está gravada junto con los resultados provenientes de sus demás actividades.

b) La participación del asociado

El monto de la participación correspondiente al asociado constituye renta de la tercera categoría para éste, y se grava en base a lo devengado. Esto es, debe ser declarado como ingreso del mismo ejercicio en que dicha participación es determinada y deducida por el asociante, hágase pagado o no al asociado.(2)

Esto implica que aun cuando de hecho la determinación de los resultados tenga lugar con retraso (por cualquier causa) y aunque el asociado no sea gestor del negocio, deberá imputar los resultados que le son atribuibles al ejercicio a cuyo cierre se formuló el balance que los determina, al igual que el asociante.

c) Pagos a cuenta

A los fines de los pagos a cuenta los ingresos del negocio se computan exclusivamente en cabeza del asociante y, en consecuencia, el asociado no tiene que efectuar pago alguno por este concepto.

Esta regla puede llevar a que el asociante realice pagos a cuenta en exceso, dado que su base de cómputo (los ingresos netos mensuales) comprende ingresos que sirven para establecer el resultado atribuible al asociado. No se ha previsto en la Ley ni en el Reglamento del impuesto un mecanismo de corrección de ese efecto no querido.

1. Téngase presente que estas asociaciones no están comprendidas en el inc. k) del art. 14 que se refiere, entre otros, a los joint ventures, consorcios "y otros contratos de colaboración empresarial." En el texto original de la Ley del IR (D.Leg. 774) se mencionaba, indebidamente, a estas asociaciones en el art. 14, último párrafo, y en el art. 65, que también hacían referencia a "los demás contratos de colaboración empresarial", pero se suprimió la mención de las asociaciones con las modificaciones introducidas por la Ley 27034. Efectivamente, no tenía sentido incluir en normas que regulan situaciones que se prestan para llevar contabilidad independiente, un contrato como el de la asociación en participación en que es esencial que las operaciones se registren en la contabilidad del asociante, puesto que corresponden a negocios que éste lleva a cabo en su nombre.

2. En la Res. 42-2000/SUNAT de 20-3-2000 se precisa: "El Asociado declarará la participación como renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta y el Asociante la deducirá como gasto o costo, según corresponda".

8/3.2 JOINT VENTURE (CONSORCIO)

Nos referimos acá a las modalidades de asociación comúnmente denominadas "asociaciones temporales" o "consorcios", que constituyen "joint ventures" según lo expuesto en nuestra publicación "Manual Societario".(1) Y nos limitamos a los casos en que la participación está pactada sobre los resultados comunes.(2)

El art. 14 dispone lo siguiente:

- Es contribuyente del impuesto el joint venture que lleva contabilidad independiente (inc. k).
- En el caso de los joint ventures que no llevan contabilidad independiente, los resultados del joint venture son atribuidos a las empresas que lo integran, debiendo éstas incorporarlas a sus respectivos resultados (último párrafo). Véase más abajo sobre estos joint ventures.

En el Anexo B se comenta el tratamiento de esta contabilidad independiente frente a las normas del ajuste por inflación.

Conforme al art. 446 de la LGS "Los bienes que los miembros del consorcio afecten al cumplimiento de la actividad que se han comprometido, continúan siendo de propiedad exclusiva de éstos. La adquisición conjunta de determinados bienes se regula por las reglas de la copropiedad". Con relación a aspectos tributarios cabe efectuar las siguientes precisiones sobre los bienes cedidos en uso al consorcio por sus miembros y los adquiridos en nombre del mismo:

- Hay equipos de propiedad de los asociados que se utilizan en las actividades del consorcio, y cuyo uso da lugar a los cargos respectivos a éste. Estos bienes son materia de ajuste por inflación y son depreciados por la empresa dueña de los mismos.

- Hay equipos y otros bienes que pueden ser adquiridos por el consorcio, que se encuentran en una situación legal de condominio. En el Anexo B se hace un comentario sobre el tratamiento de estos activos (registrados en la contabilidad del consorcio) para efectos del ajuste por inflación. Se entiende que respecto de estos activos sí procede el cómputo de la depreciación por el consorcio.

Tratándose de joint ventures formados para ejercer la actividad de construcción, procede determinar los resultados conforme a las opciones que establece el art. 63, incluyendo el diferimiento de los resultados hasta la terminación de la obra. Téngase en cuenta, sin embargo, que los cargos efectuados por los asociados por sus diversas contribuciones (uso de equipos, personal directivo, suministro de materiales, financiación, etc.) durante la ejecución de la obra, constituyen para ellos ingresos devengados en el ejercicio en que son facturados. (3)

Joint ventures que no llevan contabilidad independiente:

Véase en la sección 14/1.1d) las disposiciones del art. 65 que señalan las situaciones en que, por excepción, los joint ventures no están obligados a llevar contabilidad independiente, en cuyo caso cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato.

Respecto a la opción de que una de las partes pueda llevar la contabilidad del consorcio, se entiende que ésta se registra en cuentas separadas en la contabilidad de la parte que asume este rol (el operador).

Respecto a la atribución de rentas (o resultados) a las partes contratantes, véanse el art. 29 de la Ley y el art. 18 del Rgto.(4)

De otro lado, el último párrafo del inc. f) del art. 54 del Rgto. dispone que para efecto de los pagos a cuenta mensuales que corresponda efectuar a las partes contratantes domiciliadas, la atribución de los ingresos mensuales se efectuará "en la misma proporción en que hubieran acordado participar de los resultados".(5)

Participación de empresas del exterior en joint ventures que no llevan contabilidad independiente:

Las empresas del exterior, según la naturaleza de su actividad en el país, pueden operar en las siguientes formas:

A) Con establecimiento permanente (o sucursal): Esta modalidad supone que se lleva contabilidad, donde se registra su participación en la utilidad del joint venture y los otros ingresos que pudiera derivar del mismo(6). Los resultados están gravados con la tasa correspondiente a la 3ª categoría.

B) Sin establecimiento permanente: Acá cabe distinguir entre dos situaciones:

- Hay un operador que lleva la contabilidad del consorcio: La participación de la empresa del exterior está sujeta a retención por el operador (con la tasa correspondiente a la 3ª categoría) sobre los importes pagados o acreditados de conformidad con el art. 76, o en la oportunidad que señala el art. 77.

- No hay operador: La obligación de retener conforme al art. 76 corresponde a la empresa o entidad que contrató al consorcio, sobre los montos pagados o acreditados a la empresa del exterior, o facturados por ésta.

1. Al respecto, citamos algunos párrafos de dicho Manual: "Se trata de un simple contrato de colaboración entre empresas, para acometer en beneficio común una obra, negocio o explotación determinados, cuya envergadura o complejidad rebasan su capacidad operativo individual o el riesgo que pueden asumir. A diferencia del contrato de sociedad, las partes no desean formar un patrimonio común para ejercer una actividad económica en común. Ello explica que el contrato de consorcio no cause la constitución de una persona jurídica, según lo prevé el art. 438.

El contrato de joint venture no causa la constitución de una persona jurídica. Cada parte ("venturer") conserva su independencia económica y jurídica, así como la propiedad de los bienes con los que colabora (salvo excepciones)".

2. A diferencia de la participación sobre los ingresos brutos o sobre la producción, en cuyos casos obviamente no hay duda alguna sobre el régimen tributario de las utilidades respectivas - véase al respecto lo expresado en la pág. 412 del "Manual Societario".

3. Estos se consideran devengados en cuanto ha surgido el derecho de cobrarlos a los demás asociados en virtud del contrato de asociación.

4. Conforme al art. 29 citado se atribuyen "las rentas", mientras que el art. 18 del Rgto. menciona "los resultados". Teniendo en cuenta la necesidad de atribuir ingresos y gastos (crédito

fiscal) para efectos del IGV, más propio es que el operador (en caso de haberlo) atribuye "ingresos y gastos a los partícipes", conforme señala el segundo párrafo del art. 3 de la Resolución 22-98/SUNAT (que reglamenta la atribución del crédito fiscal por el operador).

5. El D.S. 057-96-EF dispone que los documentos mediante los cuales el operador efectúa la atribución a que se refiere el inc. o) del art. 2 de la Ley del IGV constituyen sustento suficiente para el Impuesto a la Renta.

6. Se da por supuesto que de todas maneras hay establecimiento permanente cuando la empresa tiene activos propios en el país (al servicio del joint venture).

8/4 ENAJENACIÓN DE BIENES POR PERSONAS NATURALES - OTRAS RENTAS DE LA 3A. CATEGORÍA

En esta sección se tratan primeramente las situaciones en que personas naturales obtienen rentas de tercera categoría al enajenar bienes, sin constituir empresas. Es el caso de la enajenación habitual de bienes (véase al respecto la sec. 1/4.1).

Costo computable - Corrección monetaria: La regla general sobre determinación del costo computable está contenida en el art. 20, 5° párrafo. Téngase presente que el valor de adquisición incluye los gastos incurridos con ocasión de cada operación. Véase al respecto la sección 6/6.4a.

El art. 21 establece reglas especiales para el caso de inmuebles y de acciones y participaciones, que incluyen el reajuste del costo de los inmuebles en función de los índices de corrección monetaria (véanse el art. 11 del Rgto. y la R.M. 007-2009-EF/15).

Gastos deducibles: Conforme a la regla general del art. 37 son deducibles los gastos necesarios para producir la renta; bajo esta norma son deducibles los gastos relacionados con la enajenación. Las normas particulares del art. 37, aunque están referidas sobre todo a gastos propios de las empresas, pueden ser pertinentes en su caso. Por ejemplo, la deducción de los intereses por deudas contraídas para adquirir los bienes encuentra amparo en el inc. a) del este artículo.

Imputación de ingresos y gastos: Según lo dispuesto en el art. 57, los ingresos y gastos correspondientes a las rentas de la 3ª categoría se imputan conforme a lo devengado. En lo que respecta a los ingresos, véase la sección 7/3, en particular lo referente a las ventas a plazos.

Pagos a cuenta y contabilidad: En las situaciones indicadas al principio de esta sección la persona natural no obtiene ingresos brutos como los que obtiene una empresa y, en consecuencia, no está obligada a llevar contabilidad (conforme a las normas que se trata en la sección 14/1.1).

Por la misma razón, la persona natural no está obligada a ejecutar pagos a cuenta mensuales (que se basan en los ingresos brutos mensuales).

Declaración anual: Para este efecto debe utilizarse el PDT - Formulario Virtual - Personas Naturales (3ª categoría) llenando únicamente las casillas pertinentes (esto es, excluyendo las que corresponden a los estados financieros).

Otras rentas de la 3ª categoría:

Personas Naturales: Nos referimos así a diversas situaciones en que personas naturales obtienen rentas de la 3ª categoría sin constituir empresas, como son:

- Comisiones ocasionales por ventas, consideradas renta de la 3ª categoría en cuanto no corresponden a una actividad permanente (en cuyo caso se consideran de la 4ª categoría).
- Participación atribuida al asociado en una auténtica "asociación en participación" (véase la sección 3/1).

Sociedades irregulares y comunidad de bienes: Conforme a los arts. 14 y 65, las sociedades irregulares previstas en el art. 423 de la Ley General de Sociedades y la comunidad de bienes, que obtienen rentas de la 3ª categoría, están obligadas a llevar contabilidad independiente, y se consideran personas jurídicas para efectos de tributar bajo el régimen de la 3ª categoría (1).

1. Cabe señalar que el caso más corriente de comunidad de bienes (y de sociedad irregular) "perceptora de renta de la 3ª categoría" viene a ser el de las continuadoras de la empresa del causante.

8/5 AMORTIZACIÓN DE ACCIONES

Se plantea aquí si la amortización de acciones representativas del capital social o las acciones de inversión, genera una ganancia para la sociedad cuando se produce con reembolso de la acción en monto inferior a su valor ajustado; y si genera una pérdida cuando ocurre lo contrario.

La SUNAT, ante una consulta sobre el caso de acciones laborales redimidas a su valor nominal, expresó que "La diferencia entre el valor actualizado conforme a las normas contenidas en el Decreto Legislativo N° 627 y el valor nominal de las acciones laborales que son redimidas por la

empresa, representa resultado gravable para efecto de la determinación de la renta imponible de la empresa". (Informe 17-94-SUNAT/14-1000). La SUNAT se fundamentó en lo establecido en el último párrafo del art. 3 de la ley, que grava cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros. (1)

No compartimos dicho criterio. Las transacciones de capital o patrimonio neto no generan ganancias ni pérdidas para la sociedad. Por ello se afirma que ganancia es todo incremento de patrimonio neto que no deriva de aportes o primas de capital; y que pérdida es cualquier disminución de patrimonio neto por causa distinta de un reembolso de capital o primas, o de una distribución de utilidades.

Cada segmento del patrimonio neto tiene un régimen jurídico específico: capital, reserva legal, resultados acumulados, etc. Cuando el capital social o la cuenta Acciones de Inversión disminuyen en monto mayor al reembolso total efectuado, por haberse amortizado las acciones correspondientes a valor inferior a su valor ajustado, no se está obteniendo una ganancia. Simplemente está variando la condición jurídica de la diferencia, la cual pasa a ser una reserva. Así también, cuando el reembolso de las acciones tiene lugar por monto superior al monto en que disminuye la cuenta respectiva, no se produce una pérdida. En rigor ahí se está afectando otro rubro de patrimonio neto por la diferencia (ej. cargo a reservas de libre disposición o resultados acumulados del exceso reembolsado sobre el valor ajustado de las acciones amortizadas).

1. En el mismo informe la SUNAT expresó que la diferencia en cuestión es una recuperación del cargo al REI derivado del ajuste de la cuenta Acciones de Trabajo. Véase los comentarios en el Anexo B.

A) CALIFICACIÓN COMO RENTAS DE FUENTE PERUANA

Generalidades

La Ley asigna un tratamiento especial a los resultados provenientes de la contratación de Instrumentos Financieros Derivados (IFDs), fundamentalmente en cuanto a su calificación como rentas de fuente peruana, a su valor de mercado, a la no deducibilidad de determinados gastos y pérdidas, a su imputación al ejercicio gravable y al arrastre de pérdidas. A los fines de algunos aspectos de esa regulación, distingue entre los IFDs celebrados con fines de cobertura, los celebrados sin esos fines y los celebrados por las Empresas del Sistema Financiero con fines de intermediación financiera.

Se entiende que en todo lo no regulado específicamente para los resultados provenientes de los IFDs, son de aplicación las reglas generales del Impuesto a la Renta.

Presentamos a continuación un índice de las disposiciones que conceptúan a los IFDs y establecen sus diferentes tipos a los fines de su tratamiento especial, el cual exponemos luego. Los dispositivos citados se reproducen en el Apéndice de este Manual.

- Concepto: Art. 5-A a)
- IFDs celebrados con fines de cobertura:
- Concepto: Art. 5-A b), 1er. y 2° párrafos; 52da. Disp. Final, nums. 3, 4, 5, 6, 7 (1), 15, 16 y 23.

(2)

- Requisitos para ser considerado como tal: Art. 5-A b), 3er. párrafo; Rgto. art. 2A; 52da. Disp. Final, num. 14.
- Documentación exigible: Art. 5-A b), 4° párrafo.
- Obligación de comunicar a la SUNAT la contratación del IFD: Art. 5-A b), 5° y 6° párrafos.
- IFDs no considerados con fines de cobertura
- Concepto: Art. 5-A c)
- IFDs celebrados por Empresas del Sistema Financiero
- Reglas especiales: Art. 5-A d); Rgto. 2B y 2C

a) Calificación como rentas de fuente peruana

- Los resultados provenientes de la contratación de IFDs son renta de fuente peruana si son obtenidos por sujetos domiciliados en el país - art. 10, inc. d), 1er. párrafo.

Esta regla se aplica sea que la ganancia provenga de IFDs celebrados con fines de cobertura o de los celebrados sin esos fines.

Se desprende de la regla que no son rentas de fuente peruana las ganancias obtenidas por sujetos no domiciliados provenientes de la contratación de IFDs con sujetos domiciliados, sea que dicha contratación tenga fines de cobertura o no y, en el primer caso, aun cuando el elemento subyacente se localice o produzca en el país.

No se ha dado carácter interpretativo a esta nueva regla.

• La regla anterior está sujeta a una restricción: tratándose de IFDs celebrados con fines de cobertura, sólo se considerarán rentas de fuente peruana los resultados obtenidos por sujetos domiciliados en el país, si los activos, bienes, obligaciones o pasivos objeto de la cobertura están afectados a la generación de rentas de fuente peruana - art. 10, inc. d), 2do. párrafo. Consecuencia de esta regla es que las pérdidas obtenidas de la contratación de derivados de cobertura que no reúnan la indicada condición, se reputarán de fuente extranjera, por lo que sólo serán compensables con rentas de fuente extranjera de acuerdo al régimen establecido por el art. 51.

1. El híbrido financiero definido en el num. 7 de la 52da. Disp. Final, "será considerado como instrumento financiero derivado si reúne las características establecidas en el primer párrafo del inciso a) del artículo 5A de la Ley" - 1ra. Disp. Compl. Final del Rgto., modif. por D.S. 219-2007-EF de 30-12-07.

2. El híbrido financiero definido en el numeral 7 será considerado como instrumento financiero derivado si reúne las características establecidas en el primer párrafo del inciso a) del art. 5-A de la Ley - D.S. 219-2007-EF, 1ª Disp. Compl. Final.

B) REMESAS Y DEVOLUCIONES QUE NO SON RENTA GRAVABLE

No constituyen renta gravable los márgenes y retornos que se exigen por las Cámaras de Compensación y Liquidación de Instrumentos Financieros Derivados con el objeto de nivelar las posiciones financieras en el contrato - art. 25-A.

Sobre los conceptos de Cámaras de compensación y liquidación, margen inicial, margen de mantenimiento y retornos, véanse los numerales 1, 11, 12 y 22 de la 52da. Disp. Final.

C) VALOR DE MERCADO

• IFDs celebrados en mercados reconocidos: el valor de mercado será el que se determine de acuerdo con los precios, índices o indicadores de dichos mercados, salvo cuando se trate de transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, caso en que se aplica la regla del art. 32, inc. 4 de la Ley - art. 32, inc. 5, 1er. párrafo.

• IFDs celebrados fuera de mercado reconocidos: el valor de mercado será el que corresponde al elemento subyacente en la fecha en que ocurra alguno de los hechos a que se refiere el inc. a) del art. 57 de la Ley - art. 32, inc. 5, 2º párrafo.

Sobre lo que se entiende como mercados reconocidos, véase la 52da. Disposición Final, numeral 14.

D) DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS VINCULADOS CON IFD

Los gastos necesarios para producir la renta y mantener su fuente que estén vinculados con instrumentos financieros derivados con o sin fines de cobertura, son deducibles en su integridad - Rgto. art. 21, inc. w).

E) MÁRGENES Y RETORNOS NO COMPUTABLES PARA LA ATRIBUCIÓN PROPORCIONAL DE GASTOS

Los márgenes y retornos que exigen las cámaras de compensación y liquidación de instrumentos financieros derivados con el objeto de nivelar las posiciones financieras en el contrato, no se toman en cuenta para efectuar la atribución proporcional de gastos que inciden conjuntamente en rentas gravadas y exoneradas - Rgto. art. 21, 3er. párrafo.

F) NO DEDUCIBILIDAD DE DETERMINADOS GASTOS Y PÉRDIDAS

En los siguientes supuestos los gastos y pérdidas provenientes de la celebración de IFDs no son deducibles:

• Si el IFD ha sido celebrado con residentes o establecimientos permanentes situados en países o territorios de baja o nula imposición - art. 44, inc. q), num. 1.

No es deducible el íntegro de los gastos comunes a estos IFD, así como a otros IFD o a la generación de rentas distintas de las provenientes de tales contratos, no directamente imputables a ninguno de ellos - Rgto. art. 25, inc. e).

• Si el contribuyente mantiene posiciones simétricas a través de posiciones de compra y de venta en dos o más Instrumentos Financieros Derivados, no se permitirá la deducción de pérdidas sino hasta que exista reconocimiento de ingresos - art. 44, inc. q), num. 2.

Sobre el concepto de posiciones simétricas, véanse los numerales 17 y 18 de la 52da. Disposición Final.

G) EJERCICIO EN QUE SE CONSIDERAN DEVENGADAS LAS GANANCIAS O PÉRDIDAS

• Regla general: el devengo se produce al ocurrir cualquiera de los siguientes hechos: entrega física del elemento subyacente; liquidación en efectivo; cierre de posiciones; abandono de la opción en la fecha en que expira, sin ejercerla; cesión de la posición contractual; y fecha fijada en el contrato de swap financiero para la realización del intercambio periódico de flujos financieros - art. 57, inc. a), 2º párrafo.

La 52da. Disposición Final señala lo que se entiende por cierre de una posición (num. 2) y liquidación en efectivo (num. 10).

• IFDs celebrados con fines de intermediación financiera por Empresas del Sistema Financiero: Se aplica la regla del art. 5-A, inc. d), numeral 2 de la Ley - art. 57, inc. a), 4º párrafo.

H) CÓMPUTO Y COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS PROVENIENTES DE IFDS SIN FINES DE COBERTURA

Salvo el caso de los resultados provenientes de los IFDs contratados por Empresas del Sistema Financiero con fines de intermediación financiera, las pérdidas de fuente peruana provenientes de contratos de IFDs con fines distintos a los de cobertura, sólo se pueden deducir de las ganancias de fuente peruana originadas por la celebración de IFDs que tengan el mismo fin (art. 44, inc. q), 3er. párr.) y sólo se pueden compensar con rentas netas de fuente peruana originadas por la contratación de IFDs con ese mismo fin - art. 50, 3er. párrafo.

Véase además lo dispuesto por el inc. e) del art. 29 del Reglamento.

Dada la restricción dispuesta para el arrastre de las indicadas pérdidas, es forzoso establecer su control contable, de modo que, si en el ejercicio también se hubieran obtenido pérdidas derivadas de IFDs con fines de cobertura, pueda posibilitarse el control fiscal del saldo arrastrable.

También habrá necesidad de llevar el control contable de las ganancias derivadas de los IFDs sin fines de cobertura, a fin de establecer la parte de la renta neta de fuente peruana de los ejercicios siguientes que proviene de tales IFDs, hasta por la cual resultan compensables (según el sistema de arrastre utilizado) las pérdidas del mismo origen obtenidas en ejercicios anteriores.

Las pérdidas y las rentas netas a que se refiere el 3er. párrafo del art. 50 de la Ley corresponden únicamente al resultado obtenido en el mercado del derivado y no incluyen los gastos asociados al instrumento financiero derivado del que proviene - Rgto. art. 29, último párrafo.

I) IFD CON FINES DE COBERTURA QUE DEVIENE EN UNO SIN FINES DE COBERTURA

Si en el transcurso de un ejercicio el IFD deviene en uno sin fines de cobertura, se debe recalcular el Impuesto a la Renta de los ejercicios precedentes de acuerdo con lo señalado en el inciso e) del art. 29 del Reglamento. El ajuste que corresponda debe efectuarse en el ejercicio en que el IFD devino en uno sin fines de cobertura - Rgto. art. 29 C.

J) COMPENSACIÓN Y ARRASTRE DE PÉRDIDAS DE FUENTE EXTRANJERA PROVENIENTES DE IFDS CON FINES DE COBERTURA

Obsérvese que las pérdidas de fuente extranjera derivadas de la celebración por sujetos domiciliados, de IFDs en los que los activos o pasivos coberturados no estén afectados a la obtención de rentas de fuente peruana, pueden ser compensadas en el mismo ejercicio o, vía su arrastre, en ejercicios posteriores, con rentas de cualquier tipo de la misma fuente.

Esta es la consecuencia que se desprende del hecho de que la regla del art. 50, 3er. párrafo (a la que nos hemos referido en el literal anterior) sólo imponga una limitación para el arrastre de pérdidas provenientes de IFDs sin fines de cobertura.

9/1 CONCEPTO

Denomínase reorganización de sociedades a un conjunto de operaciones en virtud de las cuales todo o parte del patrimonio de una empresa se transferido a otra, la que prosigue su explotación. Cuando esas operaciones tienen lugar en determinadas formas y condiciones, la normatividad del Impuesto a la Renta les asigna un régimen particular en cuanto a diversos aspectos. Entre ellos hay dos cuya regulación es lo más saltante del régimen. Uno concierne al tratamiento de la ganancia obtenida en la transmisión patrimonial; y otro al de la transmisión de las pérdidas de la transferente a la adquirente.

Considerando que en la reorganización hay más una reestructuración de los derechos sobre la empresa que una liquidación de los mismos, se busca evitar la normal incidencia del impuesto sobre

la ganancia derivada del traspaso patrimonial, a fin de no entorpecer la realización de la operación. Por otro lado, puesto que en la reorganización la adquirente asume en todo o en parte la titularidad de la situación jurídica de la transferente, y, por ende el derecho a arrastrar sus pérdidas, se busca evitar que este resultado pueda darse cuando la operación no tiene otro objetivo que alcanzar el mismo.

9/2 AMBITO Y CONDICIONES

Conforme al art. 103 de la ley "La reorganización de sociedades o empresas se configura únicamente en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización, con arreglo a lo que establezca el Reglamento".

El Reglamento señala las operaciones consideradas como reorganización de sociedades o empresas (art. 65), las sociedades o empresas que pueden reorganizarse (art. 66) y las condiciones que deben darse para que exista reorganización (art. 67). Con arreglo a tales normas configura como reorganización para fines del Impuesto a la Renta:

- toda operación de reorganización regulada por la Ley General de Sociedades, excepto la transformación, que realicen sociedades mercantiles o civiles domiciliadas – arts. 65 y 66.
- Tales operaciones comprenden la fusión, la escisión, la reorganización simple y las otras formas de reorganización mencionadas en el art. 392 de dicha ley.
- la fusión de sucursales de personas jurídicas no domiciliadas, si está precedida de la fusión de sus casas matrices u oficinas principales – art. 67, inc. a), primer párrafo.
- la fusión de una o más sucursales de personas jurídicas no domiciliadas y una persona jurídica domiciliada, si está precedida de la fusión de la respectiva matriz u oficina principal con dicha persona jurídica domiciliada – art. 67, inc. a), segundo párrafo.
- la fusión de empresas individuales de responsabilidad limitada pertenecientes a un mismo titular – art. 67, inc. b).
- el aporte de la totalidad del activo y pasivo de una o más empresas unipersonales, realizado por su titular, a favor de las sociedades reguladas por la Ley General de Sociedades, siempre y cuando la contabilidad de la empresa unipersonal permita efectuar las distinciones a que se refiere el inc. c) del art. 67 del Rgto. - Rgto. art. 65, inc. d).

9/3.1 RESULTADOS DE LA TRANSFERENCIA DE LOS BIENES

De acuerdo al art. 104 de la Ley los contribuyentes pueden optar por uno cualquiera de los siguientes regímenes:

- Inciso 1: Transferir los bienes al valor que resulte de su revaluación, gravándose la diferencia entre el valor de transferencia y el costo computable de los bienes.
- La aplicación del impuesto sobre la diferencia tiene lugar mediante el cómputo del valor al que se transfieren los bienes como ingreso gravado. La obligación de pagar efectivamente el impuesto dependerá de si la transferente llega a obtener renta neta.
- Inciso 2: Transferir los bienes al valor que resulte de su revaluación, sin que se grave la diferencia entre el valor de transferencia y el costo computable de los bienes, siempre y cuando esa diferencia no sea objeto de distribución (inc. 2). El art. 105 de la Ley dispone a su vez que "si la ganancia es distribuida en efectivo o en especie por la sociedad o empresa que la haya generado, se considerará renta gravada en dicha sociedad o empresa".

La distribución de la ganancia por la sociedad o empresa que la generó puede tener lugar con ocasión de la reorganización, aunque la sociedad o empresa se extinga a consecuencia de la operación (como sucede en la fusión), o en momento posterior, si dicha sociedad o empresa no se hubiere extinguido al ser reorganizada (lo que sucedería, por ejemplo, en una escisión por segregación o en una reorganización simple).

Nótese que la distribución también podría tener lugar por la adquirente. Mas en este caso, según fluye del art. 105 de la ley, la ganancia no estará gravada.

Evidentemente se está ante una falta de técnica legislativa toda vez que no existe razón o fundamento visible que justifique la diferencia de trato señalada. Además habrá de ser muy fácil evitar la imposición de la ganancia haciendo que sea distribuida por la adquirente y no por la transferente.

En cuanto al requisito de la no distribución de la ganancia el art. 75 del Reglamento señala que:

- La capitalización de la misma no constituye distribución – 1er párrafo.
- La capitalización puede ser realizada por la transferente en acto previo a la reorganización, e inclusive, si no se extingue, en momento posterior.

- Se presume sin admitir prueba en contrario que cualquier reducción de capital que se produzca dentro de los cuatro ejercicios siguientes a aquél en que se realiza la reorganización constituye distribución, salvo que la reducción tenga por objeto absorber pérdidas – 2do. párrafo.
- Este supuesto comprende al de la transferente que subsistiendo en la reorganización, realiza luego una reducción de su capital, aun cuando no haya capitalizado la revaluación.

Como ejercicio en que se realizó la reorganización debe entenderse aquél en el cual entró en vigor dicha operación, en concordancia con lo previsto en el art. 73 del Reglamento (véase más abajo).

- La presunción también opera cuando se produzca la distribución de ganancias no capitalizadas – 3er párrafo.

Esta norma se refiere a la distribución que la transferente haga de ganancias distintas a la proveniente de la revaluación de los activos transferidos. En tal caso operará la presunción aun cuando la ganancia originada en la revaluación haya sido objeto de capitalización.

La ganancia distribuida deberá ser considerada como renta gravada en el ejercicio en que tiene lugar la distribución y no en el ejercicio en que se obtuvo.

Esta apreciación parte de la idea de que la no distribución de la ganancia es más una condición legal resolutoria del beneficio que un requisito para que opere el mismo.

Aunque ni la ley ni el Rgto. lo prevén, el correlato de la imposición de la ganancia es el incremento del costo computable de los bienes transferidos, en la cuantía de la ganancia gravada. véase más abajo al respecto.

Nótese que no está contemplado en la ley que si la adquirente ya hubiese transferido los bienes sin considerar como costo computable la revaluación, la distribución de la ganancia que realice la transferencia no estará sujeta a imposición.

- Inciso 3: Transferir los bienes sin que medie revaluación, esto es, a su valor en libros, incluido el ajuste por inflación, sin que sea de aplicación la regla del art. 32 de la ley, sobre transferencia de los bienes a su valor de mercado.

9/3.2 COSTO COMPUTABLE DE LOS BIENES EN MANOS DE LA ADQUIRENTE

El costo computable de los bienes en manos de la adquirente dependerá del régimen de los resultados de su transferencia por el que se haya optado, como sigue:

- Si se optó por gravar la ganancia, el costo computable será el valor al que fueron revaluados – art. 104, inc. 1.

El art. 69, inc. a), del Rgto. señala que en el indicado supuesto se deberá considerar "como valor depreciable de los bienes el valor revaluado menos la depreciación acumulada, cuando corresponda" y que los bienes "serán considerados nuevos y se les aplicará lo dispuesto en el Artículo 22 del Reglamento".

De acuerdo a ello la adquirente depreciará los bienes transferidos aplicando sobre la diferencia entre el valor revaluado y la depreciación acumulada, la tasa de depreciación con el máximo anual que corresponda según el indicado dispositivo.

- Si se opta por no gravar la revaluación o por transferir los bienes sin revaluación, el costo computable será el mismo que correspondía en cabeza del transferente, incluido únicamente el ajuste por inflación – Art. 104, incs. 2 y 3; Rgto. art. 69, inc. b).

Cabe destacar que en el supuesto del inc. 2 del art. 104, si llegara a ser de aplicación a la transferente el impuesto por haber distribuido la ganancia, por lógica consecuencia en el mismo ejercicio en que ello tenga lugar se incrementará para la adquirente el costo computable de los bienes en el monto de la ganancia gravada. Desde ese ejercicio resultará entonces de aplicación la regla del art. 69, inc. a) del Rgto., considerando como valor depreciable la diferencia entre el valor revaluado y la depreciación acumulada hasta el cierre del ejercicio anterior.

Cuando se hubiere optado por reevaluar los bienes, sea o no que se sujete la ganancia a imposición, la adquirente deberá llevar en cuentas separadas el valor histórico y su ajuste por inflación, el mayor valor atribuido a los activos fijos y las cuentas de depreciación de cada uno de los conceptos antes indicados, debiendo mantenerse esa separación en el control permanente de activos a que se refiere el art. 22 del Rgto. – Rgto. art. 70.

En relación con la exigencia del art. 22, inc. c), del Rgto. de que la depreciación se compute desde el mes en que los bienes sean utilizados, a propósito de los bienes transferidos en una reorganización, en el Oficio 17-96-12.0000 de 8-2-96 de la SUNAT se señaló lo siguiente:

- Tratándose de bienes revaluados que no estaban en actividad y que aún siguen sin ser utilizados en manos de la adquirente, "darán lugar a cargos por depreciación recién en el momento

en que se empleen en la actividad gravada", en aplicación del art. 22, inc. c) del Reglamento del impuesto a la renta.

- Tratándose de bienes que han estado utilizados pero van a dejar de estarlo por un tiempo, no procede suspender el cómputo de la depreciación (salvo el caso de suspensión de la actividad productiva, previsto en el inc. e) del mencionado art. 22).

9/3.3 TRATAMIENTO DE LAS PÉRDIDAS

Régimen aplicable a partir de 2001

El régimen del arrastre de las pérdidas obtenidas por las empresas intervinientes en una reorganización hasta el momento en que ésta surte efectos, aplicable a partir del año 2001, viene dado por el art. 106 de la Ley, con la modificación dispuesta por la Ley 27356, art. 12. De acuerdo a este dispositivo:

- El adquirente no puede imputar las pérdidas del transferente - 1er párrafo.

La aplicación inmediata de esta prohibición determina que desde el año 2001 no pueda arrastrarse el saldo de las pérdidas del transferente que habían sido transmitidas al adquirente conforme al texto del art. 106, modificado por la Ley 27034.

- Las pérdidas del adquirente no pueden ser imputadas contra la renta neta que obtenga con posterioridad a la reorganización, un monto superior al 100% de su activo fijo antes de la reorganización y sin tomar en cuenta la revaluación voluntaria - 2º párrafo.

Si bien la norma apunta a que las pérdidas del adquirente, anteriores a la reorganización, no puedan ser compensadas con las rentas que puedan obtenerse de la explotación de los activos o negocios que pertenecieron a la transferente, la limitación de la compensación opera aunque no se dé en los hechos este supuesto. Vale decir, es de aplicación aun cuando el negocio o los activos en explotación en el ejercicio en que se generaron las rentas sean exclusivamente los que pertenecían al adquirente.

Régimen que ha estado vigente en 1999 y 2000

El régimen que se trata a continuación es el que resulta del art. 106, modificado por la Ley 27034.

El art. 106 de la Ley reconoce el derecho del adquirente a imputar las pérdidas del transferente por el resto del plazo y en la forma previstos en su art. 50, y con sujeción a lo que disponga el Reglamento. Este a su vez señalaba en su art. 74(1), los requisitos para el ejercicio de ese derecho (inc. b), el monto hasta el cual procede el arrastre de las pérdidas (inc. c) y las consecuencias del incumplimiento de los requisitos establecidos (inc. d).

En cuanto a algunas de las reglas establecidas cabe señalar lo siguiente:

- Respecto de la obligación del adquirente de "mantener la actividad económica" del transferente (inc. a), num. 1), no se ha normado en qué grado debe tener lugar ello, ni cómo se determina el cumplimiento de dicha obligación.

- En caso de escisión se contempla una doble limitación para la transferencia de las pérdidas: ha de ser proporcional al valor de los activos transferidos (sin considerar la revaluación en el supuesto del art. 104, inc. 2) y no ha de exceder el valor de éstos. Con relación a la primera limitación cabe indicar que la misma implica la observancia de una doble proporcionalidad: la que corresponde al valor de los activos transferidos respecto del total de los activos de la sociedad que se escinde y la que representa el total de los activos transferidos a cada adquirente (si fueran dos o más) respecto del valor total del activo transferido.

- Si se tiene en cuenta lo dispuesto por el art. 105 de la Ley (ver más arriba), la distribución de la ganancia que haga la transferente es la que originará que sus pérdidas ya no puedan ser arrastradas por la adquirente.

Nótese que la distribución también da origen a la imposición de la ganancia. Lo cual coloca a la opción prevista en el art. 104, inc. 2, de la Ley, de llegarse a producir la distribución de la ganancia, en desventaja con el régimen previsto en el inciso 1 del mismo artículo. En éste la distribución de la ganancia por la transferente no llega a causar a la adquirente la pérdida del derecho al arrastre de las pérdidas transmitidas.

- En cuanto a la reducción de la pérdida arrastrable que según el art. 74, inc. d), segundo párrafo del Rgto., se produce en caso la adquirente no mantenga los activos transferidos durante el plazo señalado en el mismo artículo, inc. b), numeral 3, es pertinente lo precisado en la Directiva 7-98/SUNAT de 20-7-98 con relación a disposición similar contenida en el art. 4 del D.S. 120-94-EF de 19-9-94 (reglamentario de la Ley 26283), como sigue:

-El monto de la reducción de la pérdida se determina en base al valor original al que fue transferido el activo al momento de la fusión (o escisión, se entiende) y no en base al valor al que la adquirente lo transfiere luego.

-Si la empresa que ha recibido pérdidas arrastrables y activos de varias empresas en virtud de la fusión (o escisión), transfiere luego un activo a un valor superior al de la pérdida adquirida de la empresa de la que provino ese activo, la reducción de la pérdida opera sólo respecto de la adquirida de dicha empresa.

Ej.: A recibe de B y C pérdidas por 100 y 50 y activos por 80 y 30, respectivamente. Si A transfiere en 120 los activos que recibió de B sólo se reduce su pérdida arrastrable en 100.

1. Derogado por el D.S. 134-2004-EF (pub. 5-10-04).

En el Informe 165-2004-SUNAT (21-9-04) se opina que este artículo quedó tácitamente derogado el 1-1-01 por efecto de la sustitución del art. 106 dispuesta por la Ley 27356.

9/3.4 TRASPASO DE OTROS ATRIBUTOS DEL TRANSFERENTE A LA ADQUIRENTE

Sobre el particular véanse los arts. 107 y 108 de la Ley, y 71 y 72 del Rgto.

9/4 MOMENTO DESDE EL CUAL SURTE EFECTOS LA REORGANIZACIÓN

Véase el art. 73 del Rgto.

9/5 OTROS ASPECTOS

Sobre el régimen de los pagos a cuenta de las nuevas sociedades o empresas resultantes de la reorganización, véase el art. 54, incs. h) y k), del Rgto.

En cuanto a la declaración y pago del impuesto por la sociedad o empresa que se extingue en el proceso de reorganización véase lo dispuesto por los arts. 49, inc. d) y 68 del Rgto.

Este último expresa que las sociedades o empresas que se extinguen en una reorganización sujeta al régimen del art. 104, inc. 1 (ver sec. 9/3.1) "deberán pagar el impuesto por las revaluaciones efectuadas ...".

Lo propio es decir que la empresa que se extingue determine su renta neta computando como ingreso inclusive el valor asignado a los bienes transferidos que fueron revaluados. Lo mismo debe hacer la sociedad que se escinde sin extinguirse, o la que realiza una reorganización simple, si se opta por el indicado régimen del art. 104, inc. 1.

La diferencia entre uno y otro caso estriba en que la sociedad extinguida debe presentar la declaración dentro de los tres meses siguientes a la entrada en vigor de la reorganización (art. 49, inc. d) mientras que la escindida subsistente debe hacerlo según la regla general.

10/1 INTRODUCCIÓN - NORMAS GENERALES

Las personas no domiciliadas sólo se encuentran sujetas al impuesto por sus rentas de fuente peruana (art. 6). Sobre las rentas consideradas como de "fuente peruana", véase la sección 2/3 y también la sección 10/3. Respecto a la calidad de "no domiciliado", véase el Capítulo 3.

En otras palabras, no toda remesa al exterior está afectada al impuesto: debe tratarse de una renta gravable (conforme a las reglas tratadas en el Cap.1) y además, sólo está gravada si es de fuente peruana.

De otro lado, procede la retención del impuesto aun cuando no se produzca una remesa al exterior: conforme a lo dispuesto en el art. 87, existe la obligación de retener el impuesto en cualquier pago o abono efectuado a "beneficiarios no domiciliados".

Tratándose de personas jurídicas no hay dificultad alguna en determinar si son domiciliadas o no, pero ello no es así en el caso de las personas naturales, en que la condición de domiciliado o no depende del tiempo de residencia en el país, o de ausencias del mismo, circunstancias que pueden perfectamente escapar al conocimiento del pagador de la renta. En vista de ello, el art. 39, inc. d), del Rgto. dispone que "los agentes de retención considerarán a las personas naturales como domiciliadas si éstas se encuentran inscritas en el Registro Unico del Contribuyente o si le comunican por escrito tal hecho, salvo que dispusieran de la evidencia de su condición de no domiciliadas". (1)

En la sección siguiente se trata en detalle las normas que regulan la retención a personas no domiciliadas.

Obsérvese que el art. 47 del Rgto. contempla la presentación de declaración jurada anual (y consiguientemente, el respectivo pago directo del impuesto) en el caso de personas naturales no domiciliadas cuyas rentas no hubieran estado sujetas a retención como pago definitivo.

1. Se plantea el caso del inquilino de una casa perteneciente a una persona natural que no es domiciliada en el país (digamos, un peruano con un año de ausencia del país). Sin embargo, el inquilino desconoce tal situación, y no tiene manera de enterarse de la misma, pues efectúa el pago do los alquileres a un apoderado del propietario (o a un simple cobrador). No cabe imputar la responsabilidad de agente de retención en situaciones como ésta, en que el pago se realiza en el país, el beneficiario tiene RUC y no se tiene evidencia alguna de que pueda ser no domiciliado.

IMPUESTO A LA RENTA

10/2 NORMAS SOBRE RETENCIÓN

Las personas que paguen o acrediten (1), o adeuden (véase más abajo) rentas a beneficiarios no domiciliados deben retener y abonar al Fisco el 30% sobre las rentas netas comprendidas en los importes pagados, acreditados o devengados. Están sujetas a tasas distintas las rentas señaladas en el cuadro de la sección 10/5.

El monto de la retención debe entregarse al Fisco dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual – art. 76, segundo párrafo. (2)

Conforme al primer párrafo del art. 71 son agentes de retención las personas que "paguen o acrediten" rentas a beneficiarios del exterior. Sin embargo, el segundo párrafo (3) del art. 76 dispone: "Los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las regalías, servicios, cesión en uso u otros de naturaleza similar, facturados por no domiciliados (4), deberán abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produzca su registro contable, independientemente si se paga o no las regalías o servicios a los no domiciliados. Dicho pago se realizará en el plazo indicado en el párrafo anterior". Vale decir, respecto de estas rentas la obligación de retener surge antes de que se "paguen o acrediten", con la sola provisión por el gasto.

La renta en moneda extranjera se convierte en moneda nacional al tipo de cambio promedio de compra vigente en la fecha de la percepción de la renta (Rgto. art. 50).

Conforme al art. 47, en caso que el pagador de la renta asumiera el impuesto respectivo, el impuesto asumido no será considerado como una mayor renta del perceptor. Como contrapartida, el impuesto asumido no será deducible como gasto, excepto en el caso de los intereses.

Véase también el art. 28 del Rgto.

Véase la sección 12/7 sobre el régimen para los extranjeros con visa de negocios o con contratos de trabajo.

Véase el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia - 12/5 Remesa de rentas al exterior por sujeto distinto al pagador de las rentas del no domiciliado: En quién recae la condición de agente de retención.

Rentas netas

En la sección siguiente (10/3) se trata las normas sobre determinación de la renta neta en el caso de determinadas actividades internacionales, a que se refiere el art. 48.

Acá nos ocupamos de las normas que establece el art. 76 para las demás rentas. Este artículo dispone que para los efectos de la retención se consideran rentas netas, sin admitir prueba en contrario:

- Rentas de la 1ª categoría: El importe que resulte de deducir el 20% de la renta bruta.
- Rentas de la 2ª categoría: La totalidad de los importes pagados o acreditados, salvo los casos en que procede la deducción por recuperación del capital invertido - Véase más abajo.
- Rentas de la 3ª categoría: La totalidad de los importes pagados o acreditados, salvo los casos en que procede la deducción por recuperación del capital invertido - véase más abajo.
- Rentas de la 4ª categoría: El 80% de los importes pagados o acreditados (vale decir; se deduce un 20%). (5)
- Rentas de la 5ª categoría: La totalidad de los importes pagados o acreditados. (5)
- Recuperación del capital invertido: Conforme al inc. g) del art. 76, "en los casos de rentas no comprendidas en los incisos anteriores provenientes de la enajenación de bienes, derechos o de la explotación de bienes que sufran desgaste", la renta neta se determina deduciendo la "recuperación del capital invertido", con arreglo a las normas del Reglamento. Véase el art. 57 de éste. (6)

Enajenación de inmuebles efectuada por sujetos no domiciliados: Sobre la retención que debe efectuar el adquirente véase el art. 76-A, el cual señala los requisitos que deben cumplir ante el notario el adquirente y el enajenante.

Actividades artísticas o vinculadas a espectáculos

Véase la Resolución 145-99/SUNAT que regula las "actividades artísticas o vinculadas a espectáculos, incluyendo el modelaje" realizados por personas no domiciliadas.

En la RTF 1052-1-97 de 9-9-97 se expresa:

"Que de la revisión de los contratos celebrados que corren en autos, se advierte que fueron suscritos de manera individual por la recurrente tanto con el señor Julio Iglesias como con los demás integrantes del espectáculo musical que originan las acotaciones materia de autos, careciendo de sustento lo aducido por la Administración en el sentido que de éstos últimos se pueda presumir una subordinación con el señor Julio Iglesias;

Que asimismo del Anexo del Convenio Privado presentado para su inscripción en el Registro de Contratos de Prestación de Servicios de carácter Artístico, se aprecia que si bien el mismo se refiere al convenio celebrado entre la recurrente y la señorita Pilar La Rosa Vega como representante del espectáculo musical de Julio Iglesias y su grupo acompañante, en el mismo se indica que dicha representación es por el señor Iglesias y de sus diecisiete acompañantes;

Que en consecuencia se advierte que al haberse celebrado contratos independientes con cada uno de los integrantes del grupo materia del presente expediente, la recurrente efectuó correctamente la retención del Impuesto a la Renta en forma independiente respecto de cada uno de ellos, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 87º inciso f) del Texto Unico Ordenado del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 185-87-EF"

En el mismo sentido se han pronunciado las RTF 1089-1-97 de 19-9-97 y 766-1-98 de 11-9-98. (7)

Respecto a los gastos de pasaje y hospedaje:

- En la RTF 1052-1-97 se expresa: "Que no está acreditada la procedencia de los montos adicionales en concepto de pasaje y hospedaje, estando a que en los contratos celebrados con cada uno de los artistas, se establece que ellos correrán con los gastos de hospedaje, alimentación y pasajes, recibiendo como única remuneración el monto señalado en los contratos en referencia y recibos por honorarios que corren en autos".

- La RTF 7645-4-2005 (pub. 22-12-05) declara que constituye precedente de observancia obligatoria en cuanto establece el siguiente criterio: "Los gastos por concepto de pasajes, hospedaje y viáticos asumidos por un sujeto domiciliado con ocasión de la actividad artística de un sujeto no domiciliado constituyen renta gravable de este último."

1. Acreditar la renta significa abonar en cuenta corriente – véase al respecto la sección 5/4. Téngase presente que la capitalización de intereses tiene el efecto del pago de los mismos; véase al respecto en la misma sección 5/4 la referencia al art. 12 de la Ley 7904 (antigua Ley del Impuesto a la Renta) que contenía una precisión en este sentido.

2. Esto es, al cronograma establecido por Res. 5-98-EF/SUNAT, al amparo de lo previsto en el art. 29, penúltimo párrafo, del Código Tributario.

3. Incorporado por Ley 27034, vigente a partir del 1-1-99. Véase además el último párrafo del art. 39 del Rgto.

4. Respecto a esta referencia a "facturados", mediante Oficio 19-2000-KC de 10-3-2000 la SUNAT ha absuelto una consulta señalando que "habida cuenta que este párrafo no hace distingo alguno, entendemos que su aplicación no se encuentra limitada a as regalías, servicios, cesión en uso u otros similares que califiquen como rentas de tercera categoría, sino alcanza a dichos conceptos aún cuando la renta generada por éstos fuera de otra categoría".

5. Véase el art. 20, inc. c), numeral 2, del Rgto. Esta norma se refiere a las rentas de la 5a. categoría, pero es igualmente aplicable a las rentas de la 4a. categoría.

En el caso de un artista a quien se le pagaron (aparte de sus honorarios) los gastos de pasaje y estadía, incluyendo los de su acompañante, la RTF 22765 de 4-10-89 determinó que procedía gravar como renta el 50% de dichos gastos, parte considerada como correspondiente a la acompañante.

6. La certificación del capital invertido debe ser otorgada sólo en moneda nacional - Informe 229-2005-SUNAT.

En la enajenación de bienes se disminuye el importe de la depreciación en la medida en que dichos bienes se hayan utilizado en la generación de renta gravada - RTF 6292-4-2008.

Se reconoce como costo computable al capital social, así como el capital adicional producto del ajuste por inflación (no así los resultados mientras no sean capitalizados) - RTF 2127-1-2007.

No se encuentran comprendidas en el concepto de capital invertido las acciones provenientes de la capitalización de las reexpresiones de la cuenta capital y del excedente de revaluación - RTF 5599-2-2006 (se encuentra en la página web del Tribunal Fiscal (<http://tribunal.gob.pe>)).

Para efectos de la certificación del capital invertido, sólo resulta pertinente la exigencia de (i) la existencia de la operación que originó la inversión de capital por parte del no domiciliado y, (ii) el monto de la operación, es decir el monto que finalmente constituye el capital invertido - RTF 515-1-2001, cuyo criterio ha sido reiterado por las RTF 3027-5-2005 y 3716-1-2006.

7. En cambio, en el caso resuelto por la RTF 237-2-2001 basándose en que según el contrato "la prestación objeto del mismo es el espectáculo desarrollado por el grupo en sí, actividad que demanda el trabajo conjunto de sus miembros", se determinó que no calificaba como renta de la 4ª categoría "ya que no cumple con la condición de "individualidad" establecida en la Ley del Impuesto a la Renta, sino que por el contrario al ser su fuente generadora una actividad grupal, constituye renta de tercera categoría".

10/3.1 INTRODUCCIÓN

Conforme al art. 48, tratándose de ciertas actividades internacionales la renta neta de fuente peruana se establece en base a un porcentaje de los ingresos obtenidos en el país. Dicha determinación se efectúa con carácter de presunción que no admite prueba en contrario.

Estas normas son aplicadas a las sumas pagadas o abonadas a personas no domiciliadas, sujetas a retención del impuesto conforme se señala en la sección anterior. Respecto de algunas de esas actividades, dichas normas también son aplicables a los ingresos percibidos por sucursales o agencias en el país. (1)

Se indica en la sección siguiente cuáles son estas actividades y los porcentajes correspondientes. (2)

Sobre las disposiciones similares a la del art. 48 que contenía el art. 49 del D.S. 287-68-HC, en la RTF 11788 de 14-9-76 se expresa lo siguiente: "Que del análisis de las disposiciones legales aplicables se desprende que las rentas percibidas por no residentes en el Perú, derivadas de actividades que se realizan parte en el Perú y parte en el extranjero, requieren, para ser consideradas como de fuente peruana y estar sujetas al impuesto a la renta, que sean pagadas por personas naturales o jurídicas establecidas en el Perú".

1. En el caso de empresas extranjeras que tienen establecidas sucursales en el país, éstas están sujetas a la tasa correspondiente a la 3ª categoría y deben cumplir con los pagos a cuenta mensuales a que se refiere la sección 12/4 y el pago de regularización al momento de presentar su declaración jurada anual. Esto es, están sujetas al régimen de las empresas establecidas en el país, con la única excepción de que su utilidad imponible se determina aplicando los porcentajes indicados sobre los ingresos brutos obtenidos en el país, conforme dispone el tercer párrafo del art. 12. Véase además el art. 27, incs. e) y f), del Rgto.

En un caso de acotación a la sucursal de una empresa extranjera, la RTF 10380 de 23-4-75 señaló que, siendo la norma del art. 49 del D.S. 287-68-HC (similar a la del art. 48 actual) de observancia obligatoria tanto para los contribuyentes como para la Administración Tributaria, la DGC (ahora SUNAT) debía aplicar el impuesto considerando como renta imponible los indicados porcentajes de los ingresos brutos.

2. Obsérvese que los ingresos brutos sobre los cuales se aplican los porcentajes indicados, incluyen el reembolso de gastos incurridos por la persona no domiciliada, salvo los gastos específicamente excluidos.

10/3.2 ACTIVIDADES Y PORCENTAJES

- Seguros (art. 48, inc. a)

7% sobre las primas.

Véase el art. 27, inc. a), del Rgto.

La SUNAT ha opinado que se encuentran comprendidos en esta norma los seguros contratados en forma directa (Informe 139-92 - 11.03.01.02).

En el caso de la RTF 7335 de 14-7-72 se rechazó la pretensión del contribuyente de que el 7% se aplicara sobre la diferencia entre el monto bruto de las primas pagadas al exterior y el monto de los siniestros y devoluciones (a cargo de la aseguradora del extranjero). Se resolvió que debía considerarse el total pagado por primas.

- Alquiler de naves (inc. b)

80% de los ingresos brutos que perciban por dicha actividad.

Obsérvese que al determinarse la renta neta en base a estos porcentajes, sin admitir prueba en contrario, no es aplicable a estos alquileres lo dispuesto en el inc. g) del art. 76 sobre la deducción por recuperación del capital invertido.

Véase en el Apéndice la RTF 13118 de 31-8-77 en la cual se examina las características propias de un contrato de fletamento o transporte marítimo, por oposición al contrato de alquiler de naves.

- Alquiler de aeronaves (inc. c)

60% de los ingresos brutos que perciban por dicha actividad.

- Transporte entre el país y el extranjero (inc. d)

1 % de los ingresos brutos por el transporte aéreo y 2% de los ingresos brutos por el fletamento o transporte marítimo,(1) salvo los casos en que por reciprocidad con el tratamiento otorgado a líneas peruanas que operen en otros países, proceda la exoneración del impuesto a la renta a las líneas extranjeras con sede en tales países.

La empresa no domiciliada acreditará la exoneración mediante constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tiene su sede, debidamente autenticada por el Cónsul peruano en dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores.

El art. 27, inc. b), del Reglamento precisa que para la determinación del ingreso bruto no se incluirán "los ingresos que recaben las empresas por concepto de los impuestos que deban pagar los usuarios del servicio, las sumas materia de reembolso a los pasajeros que no viajan, ni las entregas que éstos hagan a la empresa para ser pagadas a terceros por concepto de hospedaje".(2) Véase además el numeral 2 del mismo inc. b).

Los ingresos obtenidos por una empresa aérea no domiciliada que no opera en el territorio nacional, por la venta de pasajes en el país efectuada a través de un representante domiciliado, no constituyen renta de fuente peruana - Oficio 38-96-12.0000 de 1-4-96 de la SUNAT.

- Servicios de telecomunicaciones entre el país y el extranjero (inc. e)

5% de los ingresos brutos.

Véase el inc. c) del art. 27 del Rgto.

- Agencias internacionales de noticias (inc. f)

10% sobre las remuneraciones brutas que obtengan por el suministro de noticias y en general material informativo y gráfico, a personas o entidades domiciliadas o que utilicen dicho material en el país.

- Distribución de películas cinematográficas y similares (inc. g)

20% sobre los ingresos brutos que perciban por el uso de películas cinematográficas o para televisión, video tape, radionovelas, discos fonográficos, historietas gráficas y cualquier otro medio similar de proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonidos.

La RCSC 4977 de 28-12-48 se pronunció en una consulta sobre los aportes de producción mediante los cuales los distribuidores concurren a la filmación de películas, descontándose posteriormente estas sumas de los porcentajes que corresponden a los productores. La resolución determinó que no habiendo contrato de sociedad para la filmación de películas, sino simples contratos de exhibición, los denominados aportes constituían anticipos, computables como ingresos brutos de los productores.

En el caso resuelto por la RTF 21286 de 6-5-88 se acotó el impuesto bajo norma idéntica del D.S. 287-68-HC, sobre el 20% del ingreso generado por la distribución de películas. En su reclamación la sucursal alegó que los derechos de distribución en el país le habían sido cedidos por una empresa del exterior que no era su principal; que según el contrato con dicha empresa, de los ingresos derivados de la explotación de esos derechos le correspondía a la sucursal 35% y a la cedente del exterior 65%; y que, en consecuencia, su renta neta estaba dada sólo por el 20% de ese 35%. El Tribunal Fiscal confirmó la acotación en aplicación del indicado dispositivo del D.S. 287-68-HC. El Vocal informante hizo hincapié en que dicha norma consideraba como renta neta el 20% de los ingresos percibidos por el uso de películas sin considerar casos especiales derivados de pactos o contratos.(3)

- Contenedores (incs. h e i)

Empresas que suministren contenedores para transporte en el país o desde el país al exterior y no prestan el servicio de transporte: 15% de los ingresos brutos que obtengan por dicho suministro. (inc. h)

sobreestadía de contenedores para transporte: ochenta por ciento (80%) de los ingresos brutos que obtengan contribuyentes no domiciliados por el exceso de estadía de contenedores. (inc. i). Véase el inc. d) del art. 27 del Rgto.

La RTF 805-1-99 de 28-9-99 ha determinado que la norma del inc. g) referente a la sobreestadía es independiente de la del inc. f), y por tanto, alcanza aún la sobreestadía pagada a las empresas de transporte marítimo.

- Cesión de derechos de retransmisión televisiva (nc. j)

20% de los ingresos brutos que obtengan los contribuyentes no domiciliados por la cesión de derechos para la retransmisión por televisión en el país de eventos en vivo realizados en el extranjero.

1. En el Informe 126-2004-SUNAT (11-8-04) se opina que esta norma es aplicable para efectos de la retención sobre pagos (efectuados a una empresa no domiciliada) por transporte fluvial que se lleva a cabo parte en el país y parte en el extranjero, sólo por la parte del servicio prestado en el país.

En cambio, no es aplicable a los contratos de fletamento de naves para llevar a cabo actividades de cabotaje en el país.

2. La RTF 9446 de 12-6-74 ha precisado que la enumeración de los conceptos excluidos (antes por el art. 32 del Reglamento del D.S. 287-68-HC) es taxativa, y que, por tanto no procede excluir de los ingresos brutos las comisiones de venta pagadas a las agencias de viaje y comisionistas.

3. Cabe observar que alternativamente y respetando el pacto alegado por la sucursal, procedía acotar a la misma como responsable de la retención del impuesto aplicable sobre el 65% de los ingresos correspondiente a la cedente del exterior - Véase lo indicado en la nota 1 de la pág. anterior.

10/4.1 CONCEPTO GENERAL

Art. 27, primer párrafo:

"Cualquiera sea la denominación que le acuerden las partes, se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la cesión en uso de los programas de instrucciones para computadoras (software) y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial científica".

Conforme a lo dispuesto en este párrafo, el concepto de regalía comprende dos situaciones distintas:

1) La de las patentes, marcas y otros activos intangibles, en cuyo caso constituyen regalías los pagos "por el uso o por el privilegio de usar" tales activos, a diferencia del precio pagado por la cesión de tales bienes.(1)

Respecto al software, véanse los tres primeros párrafos del art. 16 del Rgto. (2)

2) La de "la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica" (también conocida como "know-how"), en cuyo caso constituye regalía "toda contraprestación" pagada por la misma.

1. El precio pagado por la cesión (venta) de estos bienes no constituye regalía y en consecuencia no está gravado, tratándose de pagos al exterior.

2. Sobre la aplicación de estas normas, el Informe 311-2005-SUNAT ha absuelto diversas consultas como sigue:

"1. Para efectos del Impuesto a la Renta, en la adquisición de copias de software, la retribución que pagan los licenciatarios a los licenciantes respecto de contratos que impliquen la simple licencia de uso personal de tales programas para computadoras no califica como regalía.

2. En la adquisición de software hecho a la medida o de programas estandarizados, la retribución que se pague será la contraprestación a una enajenación de bienes tratándose de adquisiciones que impliquen el simple otorgamiento de licencias de uso personal del software.

3. Cuando un distribuidor adquiere una o más copias de un programa estandarizado para destinarlos a su comercialización como mercadería, la retribución que pague por dicha adquisición constituirá una regalía.

4. Cuando se entrega un solo ejemplar del programa que se instala en el servidor para ser utilizado desde un número determinado de computadoras, por cada una de las cuales se paga las correspondientes licencias de uso, se está ante una enajenación para efectos del Impuesto a la Renta".

En síntesis, si el pago faculta a explotar uno o más derechos patrimoniales sobre el software, será regalía; y si sólo da derecho a su uso personal en una o más computadoras, será precio por eu compra.

10/4.2 INFORMACIÓN RELATIVA A LA EXPERIENCIA INDUSTRIAL, COMERCIAL O CIENTÍFICA (KNOW-HOW)

El segundo párrafo del art. 27(1) establece que se entiende por información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica toda transmisión de conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referidos a actividades comerciales o industriales, con prescindencia de la relación que los conocimientos transmitidos tengan con la generación de rentas de quienes lo reciben y del uso que éstos hagan de ellos.(2)

Los comentarios que siguen tienden a precisar este concepto para efectos del impuesto a la renta.

1.Están excluidos de este concepto los servicios técnicos o los servicios propiamente dichos. En el acápite siguiente se trata la jurisprudencia sobre esta materia y a continuación en el acápite 3) se reproduce unos comentarios de una publicación de Naciones Unidas y de un Congreso de IFA.

2.Bajo el régimen anterior al D.S. 287-68-HC, y conforme a la R.S. de 14-2-47,estaban sujetos a igual régimen que las regalías las retribuciones análogas a las mismas. En aplicación de esta norma, la jurisprudencia elaboró el concepto de la transmisión de conocimientos técnicos y se ha pronunciado en varios casos en que se discutía si el pago en cuestión correspondía a dicha transmisión de conocimientos o a un simple servicio.

- La RTF 2818 de 18-5-67 determinó que no eran asimilables a las regalías los pagos por servicios actuariales, de control de marcha administrativa y de preparación de nuevos planes de seguros.

- En el caso resuelto por la RTF 5008 de 30-12-69, se trataba de una firma que actuaba como distribuidora de los productos químicos de una firma extranjera, y a la cual esta última le cobraba la parte proporcional de los gastos incurridos con motivo de la visita de sus técnicos a distintos países de América Latina. Se determinó que estos pagos no eran asimilables al royalty, por cuanto no se trata de pagos efectuados a cambio de asesoramiento o transmisión de conocimientos técnicos.

- La RTF 6310 de 27-5-71 determinó que no eran gravables los servicios prestados en el exterior consistentes en la elección, adquisición o control de equipos y maquinarias, y en la prueba y control de los mismos antes de su remisión al Perú. En esta resolución se señala que el elemento esencial para distinguir la simple prestación de servicios de una regalía o retribución análoga es la transmisión que en esos últimos casos se opera de conocimientos, precisando además que no es suficiente que los servicios prestados hayan requerido conocimientos técnicos especializados... sino que es indispensable la transmisión de esos conocimientos técnicos a quien debe explotarlos.

- Véase la RTF 6557 de 18-10-71 en la que se aplica este criterio a diversas clases de pagos al exterior. Obsérvese que en el caso de uno de ellos se tomó en consideración la cuantía del pago para calificarlo como transmisión de alta técnica.

Bajo la vigencia del D.S. 287-68-HC, en el que la disposición aplicable era el inc. e) del art. 11 referente a los honorarios por asesoramiento técnico o de otra índole, cabe citar la siguiente jurisprudencia:

- La RTF 12586 de 6-2-77 determinó que no constituyen tal asesoramiento los servicios de comprobación de calidad de productos.

- En el caso de la RTF 15585 de 7-12-79 se discutió si los pagos efectuados a una empresa del extranjero eran por asesoramiento técnico o por servicios prestados desde el exterior. Se trataba de una suma pagada anualmente en forma global por los siguientes servicios:

a. Analizar anualmente cierta cantidad de muestras de productos de la contribuyente y emitir informes desde el exterior. El Tribunal reputó esta actividad como servicio prestado desde el exterior (no gravable, en principio).

b. Absolver consultas personalmente o por correspondencia sobre los métodos de manufactura de los productos de la empresa. Esta actividad fue reputada como asesoramiento técnico.

c. Realizar inspecciones anuales en la planta de la empresa, servicio que fue considerado como prestado en el país.

No obstante que la retribución obedecía a estos distintos conceptos, el Tribunal consideró que el íntegro del pago era por asesoramiento técnico, por tratarse de una suma global.

3.En la publicación Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre los países desarrollados y países en desarrollo (NN.UU. - 1980) se encuentran los siguientes comentarios sobre el art. 12 de dicha Convención, referente a las regalías. (3)

Al calificar como regalías las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, el párrafo 2 comprende el concepto de know how o conocimientos tecnológicos. Algunos órganos y autores especializados han formulado definiciones del know-how que no difieren esencialmente. Una de estas definiciones, dada por la Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle (ANBPPI) dice que el know-how es el conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentables o no, que son necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento; el resultado de la experiencia, el know-how, representa lo que un fabricante no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento del progreso de la técnica. En el contrato de know-how, una de las partes se obliga a comunicar sus conocimientos y experiencias especiales, no reveladas al público, a la otra parte, para que pueda utilizarlos por cuenta propia. Se admite que el cedente no tiene que intervenir en la aplicación por el cesionario de las fórmulas cedidas y no garantiza su resultado. Este contrato difiere, pues, de aquellos otros que comprenden prestaciones de servicios, en los que una de las partes se obliga a utilizar los conocimientos usuales de su profesión a fin de ejecutar una obra para la otra parte. Así, no constituyen regalías, en el sentido del párrafo 2, las remuneraciones obtenidas por los servicios de post-venta, los servicios prestados por un vendedor al comprador en virtud de una garantía, la pura asistencia técnica (4) o las consultas atendidas por un ingeniero, abogado o un experto contables estos comentarios con los siguientes recogidos de la "Ponencia General" de un reciente congreso de la IFA: (5)

Existen varias distinciones importantes que con frecuencia tienen que establecerse para determinar las consecuencias fiscales de transacciones especiales que comprenden la tecnología. Como se ha mencionado antes, las normas contenidas en los comentarios de la OCDE para diferenciar entre conocimientos técnicos y prestación de servicios, son adoptadas por lo menos en teoría por muchos países. El trato de los honorarios por servicios técnicos del mismo modo que las regalías por conocimientos técnicos puede disminuir la importancia práctica de tales distinciones, aunque es útil examinarlas para comprender el efecto de las definiciones ampliadas de regalías. Se considera en general que las transferencias de conocimientos técnicos implican la transferencia de conocimientos o información especiales ya existentes a otra parte, en donde el proveedor no asiste al transferido en el uso de esa información y la información no se halla públicamente disponible. (18) Por otra parte, las transacciones de servicios técnicos pedirán típicamente que el proveedor utilice su propia capacidad para que la otra parte alcance el resultado acordado, de modo que la otra parte no recibe la transferencia de los conocimientos o aptitudes subyacentes. (19) Si bien existen ciertamente distintos matices en diferentes jurisdicciones, en la totalidad de las ponencias nacionales pueden hallarse los conceptos esenciales de los comentarios de la OCDE.

Contrato de franquicia (franchising) (6)

En los comentarios de la publicación Convención Modelo ... a que se alude en el acápite 3 de esta sección se señala:

En la práctica de los negocios se encuentran contratos que comprenden a la vez know-how y prestaciones de asistencia técnica. Un ejemplo, entre otros, de contratos de esta especie es el contrato de franquicia (franchising), en el que el cedente comunica al cesionario sus conocimientos y experiencias y le presta además una asistencia técnica variada, acompañada en algunos casos de ayudas financieras y entregas de mercancías. En el caso de un contrato mixto, convendrá en principio descomponer con ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o por medio de una distribución razonable, la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a que se aplique y someter cada una de las partes de la remuneración así determinadas al régimen fiscal que le corresponda. Cuando, sin embargo, una de las prestaciones convenidas constituya, con mucho, el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas en él sólo tengan un carácter accesorio y en general poco importante, parece posible someter la totalidad de la remuneración al régimen aplicable a la prestación principal.

Ampliando este comentario, se puede señalar que estos contratos suelen comprender:

- la licencia de uso de marcas y la transmisión del know-how
- a veces, la prestación de servicios técnicos en el país (a que se alude arriba como asistencia técnica)
- casi siempre, el suministro de materiales y equipos.

Los servicios técnicos, y las remuneraciones correspondientes, deberán estar claramente especificados para que proceda darles el tratamiento más favorable que les corresponda, en contraste con el de las regalías.

1. Véase también el último párrafo del art. 16 del Rgto.

2. Obsérvese que en la definición de este segundo párrafo están comprendidos los honorarios por asesoramiento técnico o de otra índole, que bajo el D.S. 287-68-HC estaban sujetos a un tratamiento distinto al de las regalías. Este asesoramiento está incluido bajo el concepto de transmisión de conocimiento a que alude el segundo párrafo.

Véase el art. 16 del Rgto.

3. El texto del art. 27 sigue de cerca la definición de regalías contenidos en dicho artículo.

Obsérvese que en la versión en español de la mencionada convención se utiliza el término cánones como sinónimo de regalías. Para facilitar la lectura se ha sustituido este último término donde dice cánones en el original.

4. Obsérvese que se utiliza el término asistencia técnica en el sentido de servicios técnicos.

5. Congreso realizado en Nueva Delhi, 1997 – Tema 1: La imposición sobre la renta derivada del suministro de tecnología. Tomado de la versión en español, en la cual se utiliza el término cánones como sinónimo de regalías. Se ha sustituido este último término donde dice cánones.

Los comentarios de la OCDE a que se hace referencia son los mismos que los arriba transcritos sobre el art. 12 de la Convención Modelo.

18. Esas características generales de las licencias de conocimientos técnicos son aceptadas en Argentina (importancia del secreto), Corea (las nuevas directrices describen cuatro factores que señalan a la transferencia de conocimientos técnicos como opuesta a la prestación de servicios: existencia de disposiciones de confidencialidad, precio superior al costo y beneficio normal, el proveedor no tiene que desempeñar una función en aplicación de la información proporcionada y los resultados de esa aplicación no están garantizados por el proveedor), España (el know-how es el derecho a utilizar información secreta por el transferido por su propia cuenta y a su propio riesgo, sin que el proveedor garantice los resultados), India (la licencia permite al licenciado utilizar la propia tecnología, por oposición a un servicio en el que el proveedor utiliza la tecnología para obtener el resultado deseado por el receptor), Italia (también en este caso el secreto es una característica decisiva), Malasia (comunicación o suministro de la información, por oposición a las instrucciones sobre el modo de aplicar la información) y Nueva Zelandia (el know-how ya existe y no se ha desarrollado para un determinado contrato).

19. Alguna formulación de estos conceptos básicos se utiliza en Argentina (no se halla dentro de la categoría especial de servicios de asesoramiento técnico si la información se halla generalmente disponible o es generalmente aplicable o si se exige al proveedor que preste sus servicios sucesivamente, si recibe una consideración especial, o si los esfuerzos del proveedor deben basarse en necesidades generales o indeterminadas de la otra parte), Corea (renta por servicios si el proveedor presta servicios profesionales típicos o utiliza conocimientos o aptitudes que corrientemente poseen proveedores análogos), España (asistencia técnica en la que se garantiza el uso de la aptitud habitual del proveedor para realizar el trabajo para la otra parte hasta que el proyecto quede terminado), India (servicios técnicos que implican que una parte utilice su propia aptitud de realizar servicios para la otra, sin ninguna transferencia de tal aptitud a la otra parte), Malasia (servicios técnicos si se proporcionan instrucciones para la aplicación de información y conocimientos) y Nueva Zelandia (el proveedor realiza servicios si utiliza sus aptitudes y conocimientos especiales para llevar un producto o ponerlo en existencia para el comprador).

6. Utilizamos la expresión contrato de franquicia por su uso extendido, pese a que en castellano (en los diccionarios tradicionales) el término franquicia significa exoneración del pago de derechos o se identifica con las franquicias de las pólizas de seguro.

10/4.3 SÍNTESIS DEL TRATAMIENTO DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR EMPRESAS NO DOMICILIADAS Y DE LA TRANSFERENCIA DE TECNOLOGÍA

Según lo expuesto en la sección anterior y en las secciones 10/1 y 10/3.2, se puede distinguir tres situaciones que involucran el pago a no domiciliados:

1. Servicios prestados íntegramente en el extranjero, que no constituyen renta de fuente peruana y, por consiguiente, no están gravados.
2. Los servicios digitales y la asistencia técnica, que se consideran renta de fuente peruana.
3. La transmisión de conocimientos ("know-how"), gravada como regalía (igual que la cesión de uso de bienes intangibles).

Respecto a la transferencia de tecnología, ésta es característica del concepto 3 y está ausente en los conceptos 1 y 2.

10/5 RESUMEN DE DEDUCCIONES Y TASAS APLICABLES

En el cuadro que se presenta a continuación está resumido el régimen de deducciones y tasas aplicables a las rentas de personas no domiciliadas.

Tipo de renta	Renta neta	Tasa
Intereses	Sin deducción	Ver la sección 11/2

Regalías y servicios digitales	Sin deducción	30%
Asistencia técnica	Sin deducción	15% (1) (2)

Dividendos y otras distribuciones de utilidades (Anexo A) Sin deducción 4.1%

Alquiler de naves y aeronaves	80% (naves) y 60% (aeronaves) de los ingresos brutos
	10% (2)

Rentas de artistas intérpretes y ejecutantes por espectáculos en vivo 80% de los ingresos brutos 15%

Espectáculos en vivo con la participación principal de artistas e intérpretes y ejecutantes no domiciliados Sin deducción 25%

Las demás rentas contempladas en el art. 48 Los porcentajes de la renta bruta que señala dicho artículo (sección 10/3.2) 30%

Remuneraciones o pensiones por servicios personales cumplidos en el país (3)

De la 4ª categoría: 80% de los ingresos brutos

De la 5ª categoría: Sin deducción 30%

Otras rentas de fuente peruana Deducciones señaladas en el art. 76 (sección 10/2) 30%

1. Para la aplicación de esta tasa, el inc. f) del art. 56 prevé que el usuario local deberá obtener y presentar a la SUNAT una declaración jurada expedida por la empresa no domiciliada en la que ésta declare que prestará la asistencia técnica y registrará los ingresos que ella genere y un informe de una firma de auditores de prestigio internacional en el que se certifique que la asistencia técnica ha sido prestada efectivamente.

2. Tratándose de personas jurídicas. Para las personas naturales y sucesiones indivisas la tasa es de 30% (art. 54). Adem{as, los servicios prestados por estas personas se consideran de la 4ª categoría (Informe 179-2007/SUNAT) y, por tanto, la tasa de 30% se aplica sobre el 80% de los ingresos brutos.

3. Téngase presente que los extranjeros mantienen su calidad de no domiciliados durante los dos primeros años de residencia, si no ejercen la opción de someterse al régimen de las personas domiciliadas - véase la sec. 2/2.1.

Véase el art. 9, párrafo que sigue al inc. f sobre las remuneraciones no gravadas por no considerarse rentas de fuente peruana.

11/1 PERSONAS DOMICILIADAS

a) Personas naturales - Rentas del trabajo y de fuente extranjera

Conforme al art. 53 (1), el impuesto a cargo de las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que opten por tributar como tal, se calcula sobre la suma de su renta neta del trabajo y la renta de fuente extranjera aplicando las siguientes tasas:

Hasta 27 UIT (2) 15%

Por el exceso de 27 UIT y hasta 54 UIT 21%

Por el exceso de 54 UIT 30%

b) Personas naturales - Renta del capital

Conforme al art. 52-A, la renta neta de capital obtenida por persona natural, sucesión indivisa y sociedad conyugal que optó por tributar como tal está gravada con una tasa de 6.25%, excepto los dividendos y otras formas de distribución de utilidades que están sujetos a retención con la tasa de 4.1% - veáse el Anexo A.

c) Contribuyentes de la 3a. categoría

El impuesto a cargo de los contribuyentes de la 3ª categoría se determina aplicando la tasa de 30% - art. 55. Las personas jurídicas se encuentran sujetos al impuesto de 4.1% que grava las sumas a que se refiere el inc. i) del art. 24 - Véase la sección 5 del Anexo A.

1. Modificado por Leyes 27804 y 27895 vigentes a partir del 1-1-03.

2. Por D.S. 169-2008-EF se ha fijado el valor de la UIT para el año 2009 en S/. 3,550. En el año 2008 fue de S/. 3,500. En el año 2007 fue de S/. 3,450. En el año 2006 fue de S/. 3,400. En el año 2005 fue de S/. 3,300.

11/2 PERSONAS NO DOMICILIADAS

Los arts. 54 y 56 señalan las tasas aplicables, que se encuentran resumidas en el cuadro que aparece en la sección 10/5.

Intereses

El art. 56 dispone la aplicación de las siguientes tasas para los intereses provenientes de créditos externos pagados a personas jurídicas(1) no domiciliadas:

- Inc. a): 4.99%(2), siempre que los créditos cumplan con los siguientes requisitos:

1. En caso de préstamos en efectivo, que se acredite el ingreso de la moneda extranjera al país. (3)

2. Que el crédito no devengue un interés anual al rebatir superior a la tasa preferencial predominante en la plaza de donde provenga, más tres puntos. Los referidos tres puntos cubren los gastos y comisiones, primas y toda otra suma adicional al interés pactado de cualquier tipo que se pague a beneficiarios del extranjero.

(4)

Los créditos deben estar acreditados a cualquier finalidad relacionada con el giro del negocio o actividad gravada, así como a la refinanciación de los mismos - Rgto., art. 30, inc. a). El inc. b) precisa que se considera intereses "a los gastos y comisiones, primas y toda otra suma adicional al interés pactado".

- Inc. f): 30%, que se aplica como sigue:

a. Para los créditos que no cumplan con el requisito establecido en el numeral 1 o que excedan de la tasa máxima de interés establecida en el numeral 2, del inc. a), en cuyo caso la tasa de 30% se aplica sobre la parte que excede de dicha tasa.

b. Sobre el íntegro de los intereses que abonen al exterior "las empresas privadas del país por créditos concedidos por una empresa del exterior con la cual se encuentre vinculada económicamente;(5) o por un acreedor cuya intervención tiene como propósito encubrir una operación de crédito entre empresas vinculadas económicamente. (6)

Véase el art. 30-A del Rgto. respecto a la declaración jurada de no encubrimiento de operación entre partes vinculadas.

- Inc. b): 1%, por los intereses que abonen al exterior las empresas de operaciones múltiples establecidas en el Perú a que se refiere el literal A del art. 16 de la Ley 26702 como resultado de la utilización en el país de sus líneas de crédito en el exterior. (7)

Pago del impuesto retenido sobre los intereses: Véase el art. 21 inc. a), numeral 5 del Rgto. (Apéndice).

1. Para las personas naturales y sucesiones indivisas la tasa es de 30% (art. 54).

2. Con la modificación de la Ley 27804 (vigencia: 3-8-02).

3. El último párrafo del inc. a) dispone que están incluidos en este inciso "los créditos externos destinados al financiamiento de importaciones, siempre que se cumpla con las disposiciones legales vigentes sobre la materia".Al respecto, el D.S. 075-2006-EF dispone lo siguiente: "Los intereses provenientes de créditos externos destinados al financiamiento de importaciones entregados al proveedor por la compra de bienes a ser importados al país, aplicarán la tasa del 4.99% siempre que cumpla con acreditar el ingreso de los citados bienes al país de acuerdo a las disposiciones legales aduaneras vigentes" y lo dispuesto en el numeral 2 del mismo inc. a).

4. El art. 30 del Rgto. dispone en sus incisos c), d) y f):

5. Véase el art. 24 del Rgto.

En la Directiva 5-98-SUNAT de 23-4-98 se instruye como sigue: "De acuerdo a lo dispuesto en los incisos a) y e) del Artículo 56º del Decreto Legislativo Nº 774 y el último párrafo del Artículo 30º del Decreto Supremo Nº 122-94-EF, el Impuesto a la Renta por concepto de intereses provenientes de créditos concedidos por personas jurídicas no domiciliadas en el país, a favor de empresas

domiciliadas, con las cuales se encuentran vinculadas económicamente se determina aplicando la tasa del 30 por ciento, salvo la excepción citada en el primer párrafo del rubro análisis" (con lo dispuesto en el inc. b del art. 56).

6. Con la modificación de la Ley 27804 (vig. 1-1-03). Respecto al concepto de esta intervención, véase el último párrafo del inc. f) del art. 56.

7. Con la modificación del D.Leg. 970 (vig. 1-1-07).

11/3 VALORES AL PORTADOR

El art. 73 (modificado por el D.Leg. 799) dispone que las personas jurídicas que paguen rentas de obligaciones u otros valores al portador "deberán retener el 30% de los importes pagados o acreditados y abonarlos al Fisco dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para obligaciones de periodicidad mensual, considerando como mes de nacimiento de la obligación aquél en que se efectuó la retención. Esta retención tendrá carácter de pago definitivo."

12/1 INTRODUCCIÓN

Respecto a las normas sobre declaración y pago del impuesto, por lo común la sola lectura de las disposiciones permite apreciar sus alcances. Por ello, en algunas de las secciones siguientes nos hemos limitado a presentar un índice de las disposiciones pertinentes, seguido, en algunos casos, de comentarios y aclaraciones.

No son materia de este capítulo aspectos tratados en otros, como las retenciones con carácter definitivo sobre pagos a no domiciliados - véase la sección 10/2.

12/2 DECLARACIONES

- De contribuyentes:
- Sujetos obligados: art. 79, primer y segundo párrafos; Rgto. art. 47.
- Sucursales y otros establecimientos permanentes: Rgto. art. 48.
- Rentas a declarar: Rgto. art. 49.
- Sociedad conyugal: Rgto. arts. 39 y 49, inc. d), numeral 5. (Véase el comentario en la sección 3/3).
- Caso de condóminos: Rgto. art. 49, inc. b).
- En caso de liquidación: Rgto. art. 49, inc. d), numeral 1 (Véase el comentario 3 de esta sección).
- En caso de cese de sucursales de empresas del exterior - Rgto. art. 49, inc. d), numeral 2.
- En caso de fallecimiento: Rgto. art. 49, inc. d), numeral 3.
- De sociedades que se disuelven por fusión: Rgto. art. 49, inc. d), numeral 4. (Véase los comentarios de esta sección).
- Persona natural titular de dos o más empresas unipersonales: art. 79, tercer párrafo.
- De empresas unipersonales: art. 80; Rgto. art. 49, inc. c).
- De entidades a que se refiere el último párrafo del art. 14: Rgto. art. 47, inc. e).
- Normas comunes:
- o responsables: art. 67.
- o plazo, forma y lugar de presentación: art. 79, sexto párrafo.
- Impedimento de otras autoridades para exigir copia de la declaración jurada: art. 79, penúltimo párrafo.

- Personas y entidades no obligadas a presentar declaración: art. 79, segundo y sexto párrafos. Tampoco están obligados los contribuyentes sujetos al RUS y al Régimen Especial (Cap. 16). Respecto a las asociaciones, véase los comentarios de esta sección.

Véanse además las normas tratadas en las secciones 7/6.2, 7/6.3 y 7/7 de nuestra publicación Manual del Código Tributario.

Véase el art. 33 del Rgto. respecto a las diferencias en la determinación de la renta por la aplicación de principios de contabilidad.

Notas:

1. Tratándose de personas naturales con rentas distintas a las de la tercera categoría, la obligación de presentar declaración anual del impuesto a la renta se encuentra supeditada a: 1) la existencia anual del impuesto por regularizar; 2) la existencia de crédito por pagos en exceso o indebidos, sujetos a devolución o compensación. (En tal sentido instruye la SUNAT cada año al aprobar los formularios de declaración anual).

2. Existe la obligación de presentar declaración jurada anual aun en el caso de empresas que hayan comunicado a la SUNAT la suspensión de sus operaciones. Véase además el comentario 3 más abajo.

3. La obligación de las sucesiones indivisas de presentar declaración está condicionada por las normas que se señalan en la sección 3/4. Asimismo, la obligación de declarar las rentas de la sociedad conyugal está sujeta a las reglas tratadas en la sección 3/3. Véase además el art. 49, inc. d), numeral 5 del Rgto

Comentarios:

1. Asociaciones: En base a lo señalado en la Cartilla de Instrucciones (sección 1.3 - Obligados a presentar declaración jurada, que simplemente reproduce lo dispuesto en el art. 47 del Rgto.) algunos funcionarios de la SUNAT sostienen que todas las asociaciones, sin excepción alguna, están obligadas a presentar la declaración jurada anual. Sin embargo, debe advertirse que:

a) El art. 47 del Rgto. sólo enumera cuáles son los contribuyentes del impuesto (no contiene norma alguna que no se desprenda claramente de lo dispuesto en la Ley del impuesto).

b) La obligación de presentar declaración jurada se encuentra establecida en el art. 79 de la Ley, que dispone: Los contribuyentes del impuesto que obtengan rentas computables para los efectos de esta Ley, deberán presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable.

Vale decir, los contribuyentes están obligados a presentar declaración en la medida en que obtienen rentas, incluyendo las exoneradas.

c) Es criterio de la SUNAT que para efectos del IGV no se consideran rentas de la 3a. categoría los ingresos percibidos por las asociaciones sin fines de lucro provenientes de las cotizaciones mensuales que realizan sus asociados. (1)

Opinamos que no obtienen rentas las asociaciones que tienen como único ingreso las cuotas de sus asociados destinadas a cubrir sus gastos propios (como es el caso de numerosos clubes departamentales, centros culturales, etc.). Tampoco son renta las donaciones que reciben las ONG.

(2)

De lo expuesto, se podría concluir que sólo están obligados a presentar declaración jurada anual para el impuesto a la renta las asociaciones que obtienen ingresos sujetos al IGV por desarrollar actividades consideradas de la 3a. categoría, o que obtienen otras rentas (tales como alquileres, intereses, etc.). (3) (4)

Obsérvese que la omisión de presentar la declaración jurada en el caso de los que consideramos no obligados está contemplada como infracción en el numeral 4 del art. 176 del Código Tributario, que está sancionada con multa de 40% de la UIT.

2. Sociedades dicueltas por difusión: Según el num. 4 del inc. d) del art. 49 del Rgto. modificado por el D.S. 194-99-EF, a partir del ejercicio 1999 las empresas que se disuelven con motivo de la fusión deben presentar, excepcionalmente, una declaración jurada, y pagar el impuesto a la renta determinado en ella en la misma oportunidad.

Cabe notar que antes de la modificación el citado artículo únicamente establecía para las empresas referidas la obligación de presentar declaración jurada, lo que motivó que la SUNAT, ante una consulta de la Sociedad Nacional de Industrias, con fecha 19-1-95 expresara que las rentas de las empresas absorbidas debían ser integradas a las de la absorbente, que efectuaría el pago global al término del ejercicio gravable. A nuestro parecer, este criterio contrariaba la Ley, según la cual las personas jurídicas son sujetos del impuesto hasta que se extingan, y era peligroso para el interés fiscal en tanto daba lugar a que una sociedad con pérdidas pudiese absorber sin inconvenientes a una sociedad con utilidades, las cuales podían quedar así inafectas hasta por el monto de aquéllas.

En cuanto al arrastre de pérdidas, para el ejercicio 1999 corresponde aplicar las señaladas en los incisos a) y d) del art. 74 del Rgto., mientras que a partir del ejercicio 2000 son de aplicación las reglas establecidas en los incisos b) y c) de dicho artículo.

3. Liquidación de empresas: El art. 15 de la Ley dispone que las personas jurídicas seguirán siendo sujetos del impuesto hasta el momento en que se extingan. En base a una disposición similar de la Ley del impuesto aprobada por D.L. 25751, la RTF 168-6-97 de 15-7-97 determinó que una empresa en liquidación estaba obligada a presentar declaración jurada, incluyendo las declaraciones pago mensuales (5).

El balance de liquidación a que se refiere el Rgto., art. 49, inc. d), numeral 1, es el que se practica al concluir el proceso de liquidación.

1. Ello se desprende de las Directivas 3 y 4-95/SUNAT que precisan cuáles ingresos de estas asociaciones se encuentran inafectos al IGV, a diferencia de los que corresponden a servicios gravados con el IGV "al constituir renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta" (véase nuestra publicación "Impuestos a las Ventas").

Cabe agregar que estas cuotas no constituyen el rendimiento de la explotación de una fuente (concepto tradicional de renta que recoge el art. 1, inc. a), de la Ley - Véase la sección 1/2).

2. La exoneración del inc. b) del art. 19 para las asociaciones culturales, políticas, profesionales, de vivienda "y otras de fines semejantes", se refiere a las "rentas" que pueden obtener, esto es, las provenientes de alquileres, intereses, prestación de servicios, o pagos por concesionarios, etc. Es innecesaria la exoneración para las mencionadas cuotas de asociados o las donaciones.

3. Téngase presente que para las asociaciones exoneradas en tal declaración sólo debe informarse sobre los estados financieros, que pueden arrojar un superávit (pero no una utilidad).

4. Las asociaciones que obtienen rentas exoneradas no están obligadas a presentar la declaración-pago correspondiente a los pagos a cuenta mensuales - Resolución 60-99/SUNAT, art. 4.

5. Sobre las reglas generales que rigen la presentación de las declaraciones-pago ante la SUNAT, véase las secciones 6/1y 7/1de nuestra publicación "Manual de Procedimientos y Obligaciones Formales ante la SUNAT".

12/3 PAGO DEL IMPUESTO - NORMAS DIVERSAS

- Créditos aplicables: art. 88 (Véase los comentarios); Rgto. arts. 52 y 58.
- Sobre rentas en moneda extranjera: Rgto. art. 50.
- Pago de regularización:
- oportunidad: art. 87; Rgto. art. 56.
- personas que perciben exclusivamente rentas de la 5ª categoría - art. 79.
- Responsables: art. 67; Rgto. art. 39, inc. h). Véase el comentario más abajo.

Rentas de la 2ª categoría: Respecto a la enajenación de inmuebles o derechos sobre los mismos, el enajenante debe abonar como pago definitivo el 5% de la renta bruta, dentro del mes siguiente de suscrita la minuta de compra y venta (art. 84-A).

Véanse además los arts. 53-A y 53-B del Rgto. El Formulario 1662 – Boleta de Pago constituye el documento que los contribuyentes deberán presentar al notario conforme al literal a) del inc. 1) del art. 53-B – Res. 181-2004/SUNAT. La Res. 93-2005/SUNAT ha aprobado el modelo de la comunicación que deben presentar al Notario los sujetos no obligados al pago a cuenta (señalados en el literal b) del indicado inc. 1). En el Informe 30-2004-SUNAT se señala que tampoco procede el pago a cuenta en las transferencias efectuadas mediante donación o anticipo de legítima.

Comentarios:

Créditos: El art. 88 indica los créditos aplicables contra el impuesto resultante de la declaración jurada. Los créditos también operan contra los pagos a cuenta mensuales - véase al respecto la sección 12/4.

Respecto al crédito por donaciones a que se refiere el inc. d) del art. 88, véase la sección 12/6.

Respecto al crédito por el impuesto a la renta pagado en el exterior, véase el art. 58, inc. a) del Rgto.

En el caso de la sociedad conyugal, téngase presente que son aplicables los créditos que corresponden a ambos cónyuges.

Responsables: El primer párrafo del art. 67 señala a los terceros responsables que están obligados a pagar el impuesto de cargo de los contribuyentes "con los recursos que administren o dispongan", así como "a cumplir las demás obligaciones" que de acuerdo con la misma ley corresponda a aquellos.

Cabe distinguir tres grupos en el conjunto de esos obligados. En primer lugar, el de aquellos que están en aptitud jurídica de disponer el pago del impuesto por cuenta del contribuyente en razón de su condición de administradores de los recursos aplicables a ese fin (incs. a) a f). Luego el de los agentes de retención o percepción (incs. g) y h). Finalmente, el de las sociedades emisoras de valores mobiliarios que, se entiende, responden del pago del impuesto que incida en la ganancia obtenida por el titular de esos valores al enajenarlos (inc. i).

Como es de verse, mientras en los dos primeros grupos el responsable se encuentra en la posibilidad jurídica de cumplir el encargo que la ley le ha asignado, no ocurre lo mismo con los del tercer grupo. En éste, la sociedad emisora no tiene información sobre el valor de la transferencia, el costo computable de los valores ni la forma de pago, en su caso. Por tanto, no está en condiciones de determinar el monto del impuesto que incide en la ganancia obtenida por el enajenante.

La sociedad tampoco administra recurso alguno de los titulares de los valores y, por ende, no está en condiciones de cumplir, por cuenta de ellos, con el pago del referido impuesto. Ello es así no obstante lo señalado por el art. 39, inc. h), del Rgto. en el sentido de que "Los recursos que administran o disponen las sociedades o empresas domiciliadas en el país, emisoras de acciones, participaciones y otros valores mobiliarios, a que se refiere el inciso i) del Artículo 67º de la Ley, están representados por el patrimonio de dichas sociedades o empresas, incluyendo los dividendos, cuentas por pagar y cualquier otro crédito a favor del enajenante sea éste domiciliado o no". Es manifiesto que el patrimonio de las sociedades no es de los socios. No se trata de bienes que la sociedad administre o disponga por cuenta de los socios, sino de bienes de su propiedad. De otro lado, también es evidente que en caso la sociedad sea deudora del titular de valores emitidos por ella, de esa sola circunstancia no se deriva que administre o disponga de recursos de éste. Ello es cierto aún en el supuesto de que la sociedad haya puesto a disposición de su acreedor la suma necesaria para cancelar su deuda.

En rigor, de ser el caso, a la sociedad sólo le corresponde actuar como agente de retención del impuesto sobre los dividendos o intereses, situación en la cual ostenta la condición de responsable como tal. De modo que bien cabe afirmar que la responsabilidad que se asigna a la sociedad emisora en el supuesto en comentario es inexigible, toda vez que no está en condición jurídica de atender a la determinación ni al pago de la obligación de los titulares de los valores cuando ella surge.

A) OBLIGACIÓN - SISTEMAS

Los contribuyentes que obtienen rentas de la 3ª categoría deben realizar pagos mensuales a cuenta del impuesto que en definitiva les corresponda, con arreglo al sistema normal del coeficiente (véase más abajo), o excepcionalmente, bajo el sistema del 2% de los ingresos netos, para los que inicien sus actividades o no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior. (1)

Sistema del coeficiente

• Consiste en fijar la cuota aplicando a los ingresos netos del mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos gravables obtenidos en el mismo ejercicio. Para calcular los pagos a cuenta por enero y febrero se consideran el impuesto calculado y los ingresos netos del ejercicio precedente al anterior - art. 85, inc. a). (2) De no existir impuesto - "En base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes calculado en el ejercicio precedente al anterior, el contribuyente puede acogerse a este sistema a partir del mes de marzo, calculando los pagos a cuenta por enero y febrero en base al sistema del 2% (art. 85, inc. a). (3)

La rectificación de la declaración anual obliga a modificar el coeficiente - RTF 9453-3-2001 y 450-5-2002.

• "En base a los resultados podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de este inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros pagos a cuenta". (art. 85, inc. a). (4)

Rgto., art. 54, inc. d):

"Los contribuyentes podrán modificar el coeficiente determinado de acuerdo con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 85 de la Ley, a partir del pago a cuenta correspondiente al mes de julio, en base al balance acumulado al 30 de junio.

El nuevo coeficiente será determinado dividiendo el impuesto calculado sobre la renta neta que resulte del balance acumulado al 30 de junio, entre el total de ingresos netos acumulados a dicho mes. En el caso que no hubiera renta neta se suspenderá la aplicación del porcentaje, sin perjuicio del pago correspondiente al Impuesto Mínimo a la Renta". (4)

El coeficiente modificado será de aplicación para la determinación de los pagos a cuenta correspondientes a los meses de julio a diciembre de dicho ejercicio, siempre que la modificación se efectúe dentro del plazo para el pago a cuenta del mes de julio. Si la modificación del coeficiente se realizara con posterioridad, el nuevo coeficiente se aplicará a los pagos a cuenta del ejercicio cuyo plazo de presentación y pago no hubiese vencido a la fecha de presentación del balance. (5)

Véanse además las normas de la Resolución 141-2003/SUNAT

Sistema del 2%

Consiste en fijar la cuota en el dos por ciento de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes. Sólo pueden acogerse a este sistema los contribuyentes que no tengan impuesto calculado el año anterior, sea porque recién se han constituido en el ejercicio en curso o porque el año anterior no tuvieron renta imponible - art. 85, inc. b). (6) (7) (8)

El mismo art. 85 dispone que el indicado porcentaje "podrá ser modificado conforme al balance mensual". El inc. e) del art. 54 del Rgto. dispone que podrá ser modificado "en base al balance acumulado al 31 de enero o al 30 de junio. Dicho porcentaje será expresado con dos (2) decimales". (9) Véase las normas de este inciso en el Apéndice y además las normas de la Resolución 141-2003/SUNAT.

Una empresa que inicia sus operaciones en el curso del primer semestre debe aplicar el 2%, y recién con el balance cerrado al 30 de junio puede modificar el porcentaje – RTF 455-4-97 de 30-4-97.

"La incorrecta determinación del nuevo porcentaje aplicable a febrero de 1995 no enerva el hecho que la recurrente haya ejercido la facultad de modificar el referido porcentaje" - RTF 397-5-98 de 23-6-98.

Se plantea el caso de una empresa que ha arrojado pérdidas en 1995 (digamos), y por tanto, en 1996 ha estado haciendo sus pagos a cuenta bajo el sistema del 2%. En 1996 obtiene utilidades; por enero y febrero de 1997 debe seguir con el sistema del 2%, y a partir del mes de marzo debe adoptar el sistema del coeficiente - RTF 1369-1-96 de 26-9-96. El contribuyente sujeto al referido sistema del 2% por enero y febrero, puede modificar el porcentaje conforme al balance acumulado el 31-1-97, en aplicación del inc. e) del art. 54 del Rgto. – RTF 1216-5-97 de 14-11-97.

Balance acumulado: El inc. j) del art. 54 dispone que el balance acumulado a que se refieren los incs. d) y e) de este artículo tendrá carácter de declaración jurada.

Reglas para las empresas de construcción: Véase el art. 36 del Rgto.

Reorganización de empresas: Véanse los incs. h) y k) del art. 54 del Rgto.

Persona natural titular de mas de una empresa unipersonal: véase el art. 79, tercer párrafo.

1. Obsérvese que es obsoleta la disposición contenida en el penúltimo párrafo del art. 85: el contribuyente ya no tiene opción para elegir el sistema de pagos a cuenta.

2. Los coeficientes se calcularán considerando cuatro decimales. Se entiende por impuesto calculado el determinado en aplicación del régimen general aun cuando el efectivamente pagado hubiera sido el impuesto mínimo - Rgto., art. 54, incs. a) y b).

El coeficiente debe redondearse a la unidad superior cuando el decimal siguiente llega a 5 o más (Res. 25-2000/SUNAT).

Se consideran ingresos netos "el total de ingresos gravables, de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza" - art. 85.

Véase el comentario sobre los ingresos computables para este efecto.

La RTF 18-3-2000 (jurisp. de observancia obligatoria) había determinado que procede incluir el REI como parte de los ingresos netos. El numeral 3 del inc. a) del art. 54 del Rgto. (modificado por D.S. 086-2004-EF (vig. 5-7-04) dispone ahora que se excluye el saldo del REI, exclusión que rige a partir del pago a cuenta de junio de 2004.

3. Véase este mismo inciso para el caso de las empresas que tengan inversiones permanentes en otras empresas.

En el informe 110-2003-SUNAT se opina que "el REI negativo, en tanto implica una pérdida para la empresa, no puede ser considerado como un ingreso gravable".

4. No se considera ingreso neto gravable el saldo de la cuenta "Resultado por Exposición a la Inflación - REI" - Res. 141-2003/SUNAT, art. 4. La RTF 1172-4-97 señala que esta norma (antes recogida en la Res. 80-95) sólo es aplicable al supuesto de modificación del coeficiente.

5. Último párrafo incorporado por D.S. 194-99-EF.

6. Véase la nota anterior.

7. En el caso de la enajenación de bienes a plazos diferidos al amparo del art. 58, se considera como ingreso bruto del mes la parte convenida para el pago en dicho período - Rgto., art. 54, inc. f).

8. La RTF 6507-1-2003, publicada en "El Peruano" de 29-12-03, ha declarado que constituye precedente de observancia obligatoria en cuanto establece el siguiente criterio:

"El contribuyente que no haya obtenido impuesto calculado en el ejercicio anterior, debe efectuar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por todo el ejercicio gravable (incluyendo los meses de enero y febrero) aplicando el sistema del 2% de los ingresos netos regulado en el inciso b) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, y no el sistema de coeficiente regulado en el inciso a) del mismo artículo, aún cuando haya obtenido impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior, en aplicación de lo previsto en el citado artículo 85, en razón que dicha norma, por su

jerarquía, prevalece respecto del numeral 1 del inciso c) del artículo 54 del Decreto Supremo N° 122-94-EF".

9. El porcentaje porcentaje debe redondearse a la unidad superior cuando el decimal siguiente llega a 5 o más (Res. 25-2000/SUNAT).

B) INGRESOS COMPUTABLES PARA FINES DE LOS PAGOS A CUENTA

El art. 85 se refiere al "total de ingresos gravables de la tercera categoría devengados en cada mes, ...".

Están obviamente excluidos los ingresos exonerados y los inafectos (incluyendo los dividendos), no sólo por la mención de "gravables" sino también por el sentido de la norma – no procede incluir montos que no se consideran para el cómputo del impuesto.

Queda por definir qué se entiende por "ingresos", teniendo en cuenta que no existe como concepto jurídico. Nos parece evidente que son aplicables las normas contables, teniendo en cuenta lo dispuesto por el art. 57, según el cual los ingresos de la 3ª categoría se imputan conforme a lo devengado y lo dispuesto en el recién citado art. 85 (que se refiere a los "devengados en cada mes"). Según se señala en la sección 7/3, entre las normas de la "contabilidad de devengados" se encuentran las referentes al reconocimiento de los ingresos, contenidas en la NIC 18. (1)

Téngase en cuenta que para efectos contables se consideran ingresos (bajo el rubro de "Otros ingresos") inclusive los montos obtenidos por concepto de:

- ganancias por diferencias de cambio (2)
- recupero de provisiones
- condonación de obligaciones
- indemnizaciones. En el caso de éstas, procede excluir las ganancias no computables a que se refiere el inc. c) del art. 1 del Reglamento del impuesto a la renta.

De otro lado, cabe señalar que contablemente no se registran como ingresos los montos provenientes de:

- la transferencia de créditos, incluyendo las facturas en operaciones de factoring
- la transferencia de bienes en dominio fiduciario.

Respecto a estas operaciones, el art. 75 del D.Leg. 775 y la 1ª Disp. Final de la Ley 27039 precisan que no constituyen venta de bienes ni prestación de servicios.

Cuenta 73 – Descuentos, rebajas y bonificaciones: En la RTF 631-2-98 de 31-7-98 se señala lo siguiente: "... siendo que el registro de las operaciones debe efectuarse bajo la normatividad del Plan Contable General Revisado, aprobado por Resolución CONASEV N° 006-84-EFC/94.10, debe tenerse en consideración que éste señala que la Cuenta 73 acumula los descuentos, rebajas y bonificaciones obtenidos fuera de factura sobre compras, no debiéndose registrar en esta cuenta los descuentos por pronto pago los que se deben incluir como ingresos financieros, que no es el caso de autos". Vale decir, los importes que procede registrar en la Cuenta 73 no constituyen ingreso y, por tanto, no son computables para efectos de los pagos a cuenta mensuales.

La RTF 4184-2-2003 ha declarado que constituye precedente de observancia obligatoria en cuanto establece el siguiente criterio: "No procede adicionar a la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, las presunciones establecidas en el Código Tributario y en la Ley del Impuesto a la Renta para la determinación anual".

En la RTF 255-4-2000 se señala que los reembolsos de gastos no integran la renta bruta.

1. Véase la RTF 1300-1-97 referente a la venta de minerales al exterior.

2. La RTF 2760-5-2006, publicada el 2-6-06 como precedente de observancia obligatoria, establece el siguiente criterio: "Las ganancias generadas por diferencias de cambio no constituyen ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría a que se refiere el artículo 85 del Decreto Legislativo N° 774, modificado por la Ley N° 27034".

C) CRÉDITOS CONTRA LOS PAGOS A CUENTA

Pagos en exceso: Los contribuyentes pueden deducir de sus pagos a cuenta los saldos de los pagos en exceso establecidos en sus declaraciones juradas anteriores, siempre que dichas declaraciones no hayan sido impugnadas - art. 88, inc. c); Rgto.art. 52.

Por pagos en exceso se entienden los pagos a cuenta realizados en demasía del impuesto definitivo a la renta correspondiente a años anteriores no prescritos.

De acuerdo al segundo párrafo del art. 87 de la Ley, los contribuyentes podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de

la presentación de la declaración jurada. Véase el tercer párrafo del art. 87 respecto a la aplicación del saldo a favor determinado en la declaración jurada que ha sido objeto de sustitución.

El Rgto. precisa que el saldo a favor generado en el ejercicio precedente al anterior puede ser aplicado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir de enero (art. 55, num 3).

Si se trata del saldo a favor determinado en el ejercicio anterior, puede ser aplicado únicamente contra los pagos a cuenta del presente ejercicio cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo – Rgto. art. 55, num 4. (1) (2)

Otros créditos: También pueden deducir otros pagos que tengan carácter de crédito contra el impuesto - art. 88, inc. b); Rgto. art. 52. Están comprendidos:

- El crédito fiscal por el IGV conforme al régimen del art. 35 del D.Leg. 821 (saldo a favor del exportador).

Este crédito sólo puede ser aplicado contra los pagos a cuenta que venzan a partir del mes siguiente a aquél en que se produjeron los hechos que los originan (Rgto. art. 52, inc. c). Vale decir, el crédito fiscal por el IGV es deducible a partir del pago a cuenta correspondiente al mes en que se determina.

- El monto pagado por el Impuesto Temporal a los Activos Netos - Véase el Anexo C.

Respecto al crédito por este impuesto, véase el art. 9, inc. d) de su Rgto.

1. Con la modificación dispuesta por D.S.045-2001-EF de 16-3-01. Conforme a la RTF 205-4-2001 (publicada en El Peruano del 4-3-01 como jurisprudencia de observancia obligatoria) deberá aplicarse sustancialmente esta misma norma en los ejercicios anteriores. La mencionada resolución declaró que la norma anterior del Rgto. (aprobada por D.S. 194-99-EF) no se ajustaba a lo establecido en el art. 58 de la Ley.

2. En la RTF 7399-1-2004 se señala que la aplicación del saldo a favor contra los pagos a cuenta "no necesariamente debe empezar contra aquél que vence en el mes siguiente al de la presentación de la declaración jurada anual, estando el contribuyente facultado para aplicar dicho saldo contra un pago a cuenta de un período posterior.

D) OPORTUNIDAD Y DECLARACIÓN DE LOS PAGOS A CUENTA

- Los pagos a cuenta deben efectuarse dentro de los plazos que vencen entre el décimo y el décimo cuarto día hábil del mes siguiente al que corresponden y que han sido fijados por la SUNAT de acuerdo a un cronograma anual aprobado por Resolución de Superintendencia, en función del último dígito del número de RUC de los contribuyentes. Véase al respecto la secc. 7/6.3 g) de nuestra publicación Manual del Código Tributario.

- El pago se efectúa utilizando el formulario de declaración-pago aprobado por la SUNAT. Véase al respecto la secc. 7/7.4 de nuestra publicación Manual del Código Tributario.

Tienen carácter de declaración jurada los formularios y recibos utilizados para los pagos a cuenta y retenciones del impuesto a la renta - Res. 15-92-EF/SUNAT de 13-1-92.

Sólo se consideran cumplidos los pagos y declaraciones cuando se efectúan en los lugares y formularios señalados por la SUNAT - Res. 74-93-EF/SUNAT, art. 6.

PDT: Los contribuyentes que conforme a las Res. 143-2000/SUNAT de 29-12-00 y 129-2002/SUNAT de 17-9-02 resultan obligados a presentar alguna declaración determinativa utilizando los programas telemáticos desarrollados por la SUNAT, deben presentar la declaración pago mensual mediante el PDT IGV - Renta Mensual de acuerdo a lo señalado en la Res. 044-2000/SUNAT. Véanse los arts. 2 a 9 para la declaración mediante dicho PDT, y la Disp. Trans. Única de esta resolución para el caso de los omisos a la presentación de declaraciones. (1)

Véase también en la sec. 7/7 de nuestra publicación Manual del Código Tributario, las normas generales sobre la declaración mediante Programas de Declaración Telemática (PDT). En el Apéndice de dicha publicación se reproducen el texto de la Res. 143-2000/SUNAT y el de la Res. 129-2002/SUNAT.

No se ha contemplado en la Ley ni en el Reglamento el procedimiento a seguir por el contribuyente cuyos créditos aplicables contra sus pagos a cuenta exceden el monto de éstos. En este caso conviene presentar la declaración ante el Banco correspondiente con la indicación de que el pago a cuenta está íntegramente cubierto por el crédito y, además, declarar el crédito aplicable para el mes siguiente, de ser el caso.

En el caso resuelto por la RTF 311-5-98 de 12-5-98, en que se había traspasado el negocio unipersonal en el mes de abril de 1994, se determinó que el transferente estaba obligado a efectuar los pagos a cuenta mensuales (a su nombre) hasta el correspondiente mes de abril.

Contribuyentes exceptuados de presentar Declaración mensual: La Resolución 203-2006/SUNAT (2) de 25-11-06 establece en sus arts. 3 y 4 que están exceptuados de la obligación de presentar la declaración jurada mensual en lo relativo al Impuesto a la Renta los siguientes contribuyentes:

- Los que se encuentran exonerados del Impuesto a la Renta y realicen, únicamente, operaciones exoneradas del Impuesto General a las Ventas.

- Los que perciban exclusivamente rentas exoneradas del Impuesto a la Renta y realicen, únicamente, operaciones exoneradas del Impuesto General a las Ventas.

Dichas excepciones no son de aplicación a los exportadores ni a los contribuyentes afectos al Impuesto Selectivo al Consumo (Tercera Disp. Complementaria Final).

1. Las referencias hechas en la Res. 044-2000/SUNAT a la Res. 002-2000/SUNAT, actualmente deben entenderse efectuadas a la Res. 143-2000/SUNAT. Véase al respecto la secc. 7/7.1 de nuestra publicación Manual del Código Tributario.

2. Esta resolución derogó la Res. 60-99/SUNAT. Entró en vigencia el 1-12-06 y se aplica a las declaraciones juradas correspondientes al período tributario de diciembre de 2006 en adelante - 5ª Disp. Complementaria.

E) PAGO DE REGULARIZACIÓN

Si el total de los pagos a cuenta efectuados es inferior al impuesto definitivo, debe pagarse la diferencia (pago de regularización) - art. 87.

Ese pago debe efectuarse al momento de presentar la declaración (art. 87). Esta regla puede formularse de modo más preciso diciendo que el pago debe efectuarse hasta el momento de presentar la declaración o del vencimiento del plazo para presentarla, lo que ocurra primero

F) PAGOS A CUENTA EN EXCESO

- Si los pagos a cuenta realizados (con el correspondiente ajuste) son superiores al impuesto definitivo, el contribuyente puede solicitar su devolución o efectuar su compensación con pagos a cuenta futuros -art. 87, segundo párrafo.

- El segundo párrafo del art. 87 expresa que en caso de optar por la devolución -lo que es materia de indicación en la declaración jurada del impuesto- "la SUNAT, previa comprobación, devolverá el exceso pagado".

En la práctica, la devolución está sujeta a la presentación de una solicitud y la SUNAT no se limita a verificar el exceso pagado y ordenar el reembolso. Puede fiscalizar al contribuyente y a consecuencia de ello determinar un mayor impuesto que el declarado, formulando la acotación del caso y la denegación en todo o parte de la devolución, lo que a su vez podrá ser impugnado por aquél.

De proceder la devolución, tendrá lugar mediante cheque o las notas de crédito negociables a que se refiere el art. 39 del Código Tributario.

- Alternativamente el contribuyente puede compensar el exceso del pago a cuenta con los pagos a cuenta mensuales que le corresponda efectuar por los meses siguientes al de la declaración jurada, dejando constancia de ello en su declaración (art. 87, segundo párrafo). Sobre el uso de este crédito, véase más arriba el literal c).

La Directiva 2-95-SUNAT de 12-10-95 precisa que el saldo a favor de un ejercicio gravable que no hubiera sido totalmente utilizado contra los pagos a cuenta del mismo tributo en el ejercicio siguiente, puede ser empleado asimismo contra los pagos a cuenta de los meses de enero, febrero y marzo del ejercicio subsiguiente. No es necesario esperar que se presente la declaración jurada por este último ejercicio.

- Conforme al art. 7 del D.Leg. 797 el exceso pagado será objeto de ajuste "según la variación del IPM entre el mes del balance y el mes anterior al de su devolución o al de su aplicación a los futuros pagos a cuenta mensuales".

Respecto a la devolución del exceso pagado, se entiende que el ajuste previsto en dicho artículo ha quedado sustituido por el pago de intereses previsto por el art. 38 del Código Tributario.

Puesto que el pago en exceso queda determinado al cierre del ejercicio, deberá considerarse efectuado en esa fecha, a los fines del cómputo del interés con sujeción al tercer párrafo del mencionado artículo del Código.

12/4.2 PERSONAS NATURALES

a) Obligación

Las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que ejerzan la opción prevista en el art. 16 de la Ley, no están obligadas a efectuar pagos a cuenta en su condición de

tales. Sólo están obligadas en cuanto perciban rentas de la 1ª, o 4ª categorías, conforme se señala a continuación:

Rentas de la 1ª categoría: Los contribuyentes que obtienen renta de la 1ª categoría deben abonar el 6.25% (6) de la renta neta (vale decir, renta bruta menos 20%) correspondiente, "utilizando para efectos del pago el recibo por arrendamiento que apruebe la SUNAT(1), que se adquirirá dentro del plazo en que se devengue dicha renta conforme al procedimiento que establezca el Reglamento" (art. 84). (2) (3)

El art. 53 del Rgto. dispone lo siguiente:

a) La renta se considera devengada mes a mes. A efecto de lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 84 de la Ley, el pago a cuenta del impuesto se efectuará dentro de los plazos previstos en el Código Tributario mediante recibos aprobados por SUNAT.

Tratándose de pagos adelantados el contribuyente podrá efectuar el pago a cuenta en el mes en que perciba el pago.

b) En el caso que existiera condominio del bien arrendado, cualquiera de los condóminos podrá efectuar el pago a cuenta del impuesto por el íntegro de la merced conductiva.

Rentas de la 4ª categoría: Los contribuyentes que obtienen rentas de la 4ª categoría, en cuanto no estén sujetos a retención, deben abonar cuotas mensuales equivalentes al 10% de la respectiva renta bruta (art. 86). (4)

Sin embargo, véanse en la sección 12/5.3 las normas para los contribuyentes que perciben exclusivamente rentas de 4ª y 5ª categoría.

Los contribuyentes de la 4ta. categoría no están obligados a presentar declaración por el pago a cuenta mensual en los casos en que las retenciones cubrieran la totalidad de sus ingresos de la 4ª categoría.

De estar obligado a la declaración pago mensual, en determinados supuestos deberá cumplirse esa obligación presentando el PDT Trabajadores Independientes, conforme a lo dispuesto por la Res. 138-2002/SUNAT de 10-10-02.

b) Créditos contra los pagosa cuenta

Véase el art. 52 del Rgto.

c) Oportunidad del pago

Los pagos a cuenta de la 4ª categoría deben efectuarse dentro de los plazos que vencen entre el décimo y el décimo cuarto día hábil del mes siguiente al que corresponden(5).

Tienen carácter de declaración jurada los formularios y recibos utilizados para los pagos a cuenta y retenciones del impuesto a la renta - Res. 15-92-EF SUNAT de 13-1-92.

Solo se consideran cumplidos los pagos y declaraciones cuando se efectúan en los lugares y formularios señalados por la SUNAT - Res. 74-93-EF/SUNAT, art.6.

d) Devolución o aplicación del exceso

Véase el art. 87, segundo párrafo.

1. Este recibo está constituido por el Formulario N° 1683- Impuesto a la Renta de primera categoría, generado por el Sistema Pago Fácil - Res. 99-2003/SUNAT (pub.7-5-03). este mismo Sistema debe utilizarse para rectificar lo declarado respecto del monto del alquiler, para modificar los demás datos consignados en el indicado Formulario debe utilizarse el Formulario N° 1093.

2. No procede la emisión de este recibo (no se requiere pago a cuenta) tratándose de las rentas fictas - art. 84, según párrafo, y Rgto., art. 53, inc.c).

3. Se entiende que estas normas no son aplicables a las personas no domiciliadas, en cuanto sus rentas hubieran sido materia de retención conforme a las normas que se tratan en el Cap. 10.

4. Modificado por la ley 27034, vigente a partir del 1-1-99 (se suprimió la tasa reducida de 5% para los contratos a suma alzada.

5. Conforme al cronograma que periódicamente fija la SUNAT, al amparo de lo previsto en el art. 29, inc. c) del Código Trib.

6. Con la modificación del art. 84 por D.Leg. 972 (vig. 1-1-09).

12/4.3 ASPECTOS VARIOS

a) Ordenes de pago por omisión de los pagos a cuenta: El art. 78, inc.2, del Código Tributario prevé que procede la emisión de órdenes de pago cuando el contribuyente ha omitido efectuar pagos a cuenta. Al respecto cabe puntualizar lo siguiente:

- La orden de pago debe notificarse antes de la presentación por el ejercicio correspondiente de la declaración jurada o del vencimiento del plazo para la presentación, lo que ocurra primero.

En la RTF 18953 de 29-4-85 se dejó sin efecto un giro provisional (ahora orden de pago) por pago a cuenta omitido, entre otras razones por haber sido notificado después de haberse presentado la declaración jurada por el ejercicio.

Asimismo, en el Informe 293-87-EF/74.11 de la Asesoría Jurídica de la DGC, referido a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, se expresa que "la exigibilidad de los pagos a cuenta está condicionada a que el impuesto a la renta (anual) no haya llegado a ser exigible, por no haber vencido el plazo para la presentación de la declaración jurada respectiva", Se agrega que "en este sentido si al vencimiento del plazo de presentación de la Declaración Jurada, la empresa resulta deudora del impuesto a la renta por el ejercicio gravable anual, el Fisco se encuentra facultado a exigir el cumplimiento de dicha obligación tributaria y no los pagos a cuenta que debieron efectuarse en el transcurso del ejercicio".

- Si la orden de pago se notifica después de la presentación de la declaración jurada, o del vencimiento del plazo a ese fin, sólo podrá tener como materia los intereses por los pagos a cuenta omitidos.

La RTF 19833 de 13-10-87 ha declarado que "el hecho de haber cancelado el impuesto a la renta con el pago de regularización no exime..... de los recargos (actualmente intereses) respecto de los pagos a cuenta no abonados oportunamente". Criterio éste que es aplicable a todo tributo sujeto a pagos a cuenta y de regularización.

- Existe jurisprudencia contradictoria respecto de si la orden de pago notificada antes de la presentación de la declaración pierde exigibilidad al presentarse ésta.

Es afirmativo el criterio de la RTF 21138 de 16-3-88. Según su pronunciamiento no procede mantener la acotación de oficio formulada por omisión de los pagos a cuenta, sin considerar los resultados, el período de actividades y el impuesto resultante, que fluyen de la declaración jurada que el contribuyente, subsanando su omisión, ha presentado antes de expedirse la resolución de reclamación.

En cambio, en el caso de la RTF 21144 de 16-3-88 se mantuvo el giro provisional por el pago a cuenta omitido. Este correspondía a octubre de 1984. El contribuyente alegó en su reclamación: 1) que con los pagos efectuados hasta setiembre ya había cubierto en exceso el impuesto que finalmente resultó por ese ejercicio; 2) que ese exceso no pudo ser compensado en 1985, por haber tenido pérdidas en este ejercicio; y 3) que había solicitado, al amparo del art. 102 del D.Leg. 200, que su fiscalización empezara por 1985 y no por 1984, año al que correspondía el giro.

El Tribunal Fiscal confirmó la apelada que denegaba la reclamación. Se fundamentó en que: 1) no estaba acreditado que la empresa hubiera estado incurso en la causal de suspensión de pagos a cuenta prevista en el art. 83 del D.Leg. 200, pues no había presentado a la DGC la comunicación exigida por ese dispositivo; 2) los resultados de 1985 no guardaban relación con la exigibilidad del pago a cuenta omitido; y 3) la invocación del beneficio del art. 102 era improcedente por no basarse la exigencia del pago a cuenta omitido en una fiscalización del ejercicio 1984, sino en la simple verificación de esa omisión.

b) Omisión de pagos a cuenta en ejercicio con pérdida: (1) Si una empresa no se ha acogido a ningún sistema de pagos a cuenta en el ejercicio, el hecho de tener pérdidas al final del mismo no implica la desaparición de la infracción cometida (o sea, de la omisión de los pagos a cuenta). En tal supuesto, si bien no son exigibles los pagos a cuenta (ya que no hay impuesto definitivo), sí lo son los intereses correspondientes. Tal criterio fluye de lo establecido por las RTF 21534 de 28-6-88 y 21636 de 9-8-88.

Lo expuesto anteriormente también es pertinente cuando la empresa no llega a tener renta imponible por arrastrar pérdidas de ejercicios anteriores.

La aplicación de intereses en estos casos está sujeta a lo dispuesto por el art. 34 del Código Tributario.

Los intereses moratorios son computables desde la fecha en que debió ser efectuado el pago a cuenta y hasta la presentación de la declaración jurada anual respectiva (2) - RTF 24949 de 10-6-92 y 26314 de 4-5-93.

1. Situación que se presenta cuando la empresa no esta obligada a pagar el impuesto mínimo a la renta.

2. Téngase presente que conforme el art. 34 del Código Tributario los intereses moratorios por pagos a cuenta omitidos se aplican hasta la fecha de vencimiento o determinación de la obligación principal. A partir de este momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio diario.

12/5.1 RETENCIÓN SOBRE RENTAS DE LA 5ª CATEGORÍA GENERALIDADES

- Carácter de pago a cuenta: art. 70.
- Retenciones con carácter definitivo sobre pagos a no domiciliados - véase la sección 10/2.
- Oportunidad del pago: Rgto. art. 39, inc. a).
- Certificados de retenciones y de percepciones: Rgto. art. 45; Res. 10-2006/SUNAT. (3)
- Obligaciones al portador: art. 73, Rgto., art. 39, inc. e).
- Omisión de la retención y rentas en especie: art. 78.
- Dividendos: véase el Anexo A.
- Sociedades Administradoras de los Fondos Mutuos y Fondos de Inversión, Sociedades Tituladoras y los Fiduciarios de Fideicomisos Bancarios: art. 71, inc. e); art. 73-B; Rgto. arts. 39-A y 54-A.

- Cámaras de Compensación y Liquidaciones: art. 71, inc. d).
- Usuarios de obras protegidas por la Ley sobre el Derecho de Autor: art. 71, último párrafo.
- Sociedad de gestión colectiva (Ley sobre el Derecho de Autor): art. 77-A; Rgto. art. 39-B.

Oportunidad de la retención: El art. 71 dispone que son agentes de retención (entre otros) las personas que "paguen o acrediten" rentas de las 2ª y 5ª categoría, rentas de cualquier categoría a beneficiarios no domiciliados, o rentas de la 3ª categoría a sujetos domiciliados.

El segundo párrafo del mismo artículo dispone que tratándose de personas jurídicas la obligación de retener el impuesto correspondiente a las rentas indicadas en el inc. d), siempre que sean deducibles como gasto, surgirá en el mes de su devengo.

RETENCIÓN SOBRE RENTAS DE LA 5ª CATEGORÍA

Esta materia está regida por los arts. 40 a 46 del Reglamento.(1) A continuación se presenta un índice de estas disposiciones. (Véase también el art. 75 de la Ley).

- Procedimiento general de retención (2): art.40, 41, inc. c), y 43.
- Servidores incorporados con posterioridad al 1º de enero: art. 41, incs. a) y b).
- Servidores con remuneración variables (opción): art. 41, inc. a).
- Retenciones en exceso al cese del vínculo laboral: art. 42.
- Retenciones en exceso al finalizar el año: Véase al respecto lo dispuesto por SUNAT.
- Ajuste de la retención al terminar el contrato de trabajo: art. 41, inc. d).
- Servidores con varios empleadores: art. 44, inc. b).
- Compensaciones en especie: art.40, último párrafo.
- Deducciones de donaciones: art. 44, inc.b).
- Créditos sujetos a prueba: art. 43.
- Certificado de retenciones: art. 45. Véase la Res. 10-2006/SUNAT y el modelo correspondiente.
- Rentas de la 5ª categoría provenientes del trabajo prestado en forma independiente: art. 46.

Declaración jurada del servidor al empleador

La declaración a que se refiere el art. 44 del Rgto. tenía su razón de ser principalmente en los créditos por cargas de familia, que fueron derogados a partir de 1994. Actualmente, la declaración ante el empleador sólo es necesaria en los siguientes casos (aparte de las señaladas en el acápite siguiente referente a la Res. 36-98/SUNAT):

Servidores con varios empleadores: Véase el inc. b) del art. 44.

Donaciones: En caso de efectuarse donaciones con derecho a la deducción respectiva, entendemos que basta una simple comunicación del servidor respecto al monto y la fecha en que fueron realizadas.

Falta de retención o retención en exceso

Se recogen a continuación las normas establecidas en la Resolución 36-98/SUNAT de 20-3-98.

Cuando el empleador no hubiera efectuado las retenciones o los montos retenidos resultaran inferiores al impuesto que corresponde pagar: El contribuyente deberá presentar a su empleador una declaración liquidando el impuesto a su cargo y determinando el monto no retenido. En caso que el trabajador estuviera al servicio de un nuevo empleador, deberá presentarle la declaración aun cuando éste no hubiese sido quien le abonó la renta. La declaración deberá ser presentada hasta el último día hábil del mes de febrero.

Tratándose de trabajadores que laboran para más de un empleador, presentarán su declaración ante aquél que le abone la mayor renta durante el mes en que se efectúe la presentación de la declaración.

El empleador debe retener el monto del impuesto no pagado consignado por el contribuyente en la declaración. Asimismo debe incluir ese monto en el formulario de pago mensual de las retenciones del Impuesto a la Renta hasta el vencimiento del período de febrero.

Si no tuviera empleador actual, o laborara para una entidad no obligada a efectuar retenciones, el trabajador pagará el impuesto a su cargo en el plazo establecido para el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio, en la Boleta de Pago, utilizando para ello el Número Interno de Dependencia (NID) de la Intendencia u Oficina Zonal de la SUNAT que corresponde a su domicilio fiscal.

En cualquier caso, son de aplicación los intereses moratorios.

Comentarios:

- En el caso que el empleador actual sea el que omitió la retención en todo o en parte, no se alcanza a ver por qué deba presentarle una declaración el servidor, toda vez que el empleador sabe cuál es el monto cuya retención omitió.

Debe tenerse presente que aun cuando no se presente tal declaración, el empleador es responsable solidario por el pago del tributo no retenido, salvo que la omisión hubiese sido incurrida por el empleador anterior

- En ese mismo caso, así como en el que el trabajador deba pagar por sí mismo el tributo, tampoco se explica la fijación de un plazo para regularizar la infracción, si son de aplicación los intereses moratorios sea que la regularización se produzca en ese plazo o no.

Es en el caso de la retención a ser efectuada por el nuevo empleador que sí se justifica la fijación de un plazo para el pago del tributo que retenga.

En el caso que la retención que corresponda efectuar absorba toda o gran parte de la remuneración, es razonable efectuar retenciones parciales (no obstante que esta solución no ha sido prevista). En este caso debe tenerse presente que las retenciones parciales no liberan al empleador de responsabilidad por el íntegro del impuesto no retenido, por lo que resulta conveniente que éste asuma su pago con cargo a retenciones futuras.

- Los intereses serán exigibles al empleador como responsable solidario, únicamente cuando sea el mismo que omitió la retención.

- Si bien no lo indica la resolución, debe entenderse que la regularización no libera de la aplicación de sanciones por las infracciones de los arts. 177, num. 13, y 178, num. 5, del Código Tributario (no efectuar las retenciones establecidas por ley y no pagar oportunamente los tributos que debieron retenerse).

Para los casos en que los montos retenidos por el empleador resultaran superiores al impuesto que corresponde pagar: El contribuyente debe presentar a su empleador actual una declaración (4) en la que liquidará el impuesto a su cargo y determinará el monto retenido en exceso. En la misma debe indicar si solicita la devolución del exceso o su aplicación contra las siguientes retenciones, hasta agotar el exceso (5).

Si el contribuyente dejó de laborar para el empleador que efectuó las retenciones, debe presentar la declaración a su actual empleador dentro del plazo de pago de regularización del Impuesto a la Renta.

Si se labora para más de un empleador debe presentarse la declaración ante el empleador que abone la mayor renta en el mes en que esa presentación tenga lugar.

El monto retenido en exceso y declarado en el Formato para su devolución o compensación, deberá acreditarse mediante la entrega al agente de retención de copia fotostática de los Certificados de Retenciones emitidos por otros agentes, previa exhibición de los originales.

La devolución debe ser efectuada por el empleador al contribuyente. Si se solicitó la compensación con futuras retenciones y se dejara de laborar para el empleador, éste devolverá el exceso no compensado.

Si el trabajador no tuviera empleador actual o éste fuera una entidad no obligada a efectuar retenciones, deberá presentar la declaración a su último ex-empleador e indicará que solicita su devolución.

El empleador compensará los montos devueltos con las retenciones que deba efectuar al trabajador o a otros trabajadores en dicho mes y en los siguientes.

Tratándose de trabajadores que hayan laborado o laboran para una entidad no obligada a efectuar retenciones y que hubieran efectuado sus pagos a cuenta directamente, podrán solicitar a SUNAT la devolución mediante Notas de Crédito Negociables o cheque.

Se aplica a las devoluciones los intereses previstos en el Código Tributario..

1. Sobre la oportunidad de la retención, lo expresado en el acápite anterior.
2. Las retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría se deben declarar mediante el PDT Planilla Electrónica - Res. 204-2007/SUNAT (pub. 27-10-08). Véase en la sec. 7/2 de nuestra publicación "Manual de Proc. y Obligaciones Formales ante la SUNAT" la forma y condiciones de su presentación.
3. Véase el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia - 12/5 Procede la aplicación de retenciones aún cuando no se ha entregado el certificado respectivo.
4. Esta declaración debe presentarse en el formato que se reproduce en esta obra.
5. Como alternativa, el trabajador tiene expedito el derecho a solicitar la devolución a la SUNAT dentro del plazo de prescripción - RTF 8274-3-2001 de 4-10-01

12/5.2 RETENCIÓN SOBRE RENTAS DE LA 2DA CATEGORÍA

Según lo dispuesto en el art. 72, (2) las personas (empresas o no) que abonen rentas de esta categoría deben retener con carácter de pago definitivo el 6.25% de la renta neta (esto es, renta bruta menos 20%). (1) Los montos retenidos deben abonarse al Fisco dentro de los plazos establecidos para las obligaciones de periodicidad mensual. También procede esta retención sobre los intereses pagados por bonos al portador - Rgto., art. 39, inc. e). Véase el inc. i) de este artículo respecto a la enajenación de inmuebles. Tal como se destaca en la sección 5/2.2 (nota) es impropia la caracterización de los dividendos como rentas de la 2ª categoría por el inc. e) del art. 24 de la Ley. Respecto a la retención sobre los dividendos y demás formas de distribución de utilidades, véase el Anexo A.

1. Solo procede esta retención sobre las rentas pagadas a personas naturales (las rentas obtenidas por empresas son de la 3ª categoría). Las rentas pagadas a no domiciliadas están sujetas a retención bajo las normas respectivas (sección 10/2).

2. Modificado por D.Leg. 972 (vig. 1-1-09).

12/5.3 RETENCIÓN SOBRE RENTAS DE LA 4TA CATEGORÍA

El art. 74 de la Ley establece esta retención que se rige por las siguientes normas: (1) Son agentes de retención las empresas y entidades obligadas a llevar contabilidad completa o Registro de Ingresos y Gastos y la retención alcanza a todas las remuneraciones que constituyen rentas de la 4ª categoría (art. 71, inc. b). Estas empresas y entidades están obligadas a presentar una declaración anual sobre estas rentas, según las normas del Reglamento respectivo, que se reproduce en el Apéndice. Véase la sección 5/2.3 sobre los pagos comprendidos como rentas de la 4ª categoría, en contraposición con los que constituyen rentas de la 5ª y de la 3ª categoría.

- La tasa aplicable es del 10%.
 - No son objeto de retención las remuneraciones percibidas por profesionales que ejercen en asociación o en sociedad de cualquier clase (que se consideran rentas de la 3ª categoría).
 - Las personas obligadas a retener deben entregar al receptor de la renta, a más tardar el 1º de marzo de cada año, un certificado en el que se deje constancia del monto abonado y el impuesto retenido correspondiente al año anterior (Rgto., art. 45). Este certificado debe incluir el total del monto de la Contribución al FONAVI (actualmente, IES) retenido durante el año anterior - Resolución 35-98-SUNAT de 17-3-98.
 - El monto retenido se abonará según los plazos previstos en el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual. (2)
- Las Res. 143-2000/SUNAT de 29-12-00 y 129-2002/SUNAT de 17-9-02 regulan la presentación, entre otras, de la declaración pago correspondiente a las retenciones de 4ª categoría. Véase el texto de esas resoluciones en el Apéndice de nuestra publicación Manual del Código Tributario. Suspensión (y no obligación) de retenciones y pagos a cuenta
- En esta materia se ha dictado el D.S. 215-2006-EF (pub. 29-12-06), que deroga los DD.SS. 003 y 046-2001-EF. Las principales novedades que trae el D.S. 215-2006 son las siguientes:
- Es aplicable a las rentas de la 4ª categoría, sin el requisito de que se perciban exclusivamente dichas rentas (o las de 4ª y 5ª).
 - No procede la retención respecto a los recibos por honorarios cuyo monto no exceda de S/. 1,500.
 - La solicitud de suspensión se puede presentar a partir del mes de enero (antes era el mes de junio).

La Res. 13-2007/SUNAT (que se reproduce en el Apéndice) contiene las normas que regulan los medios, forma y lugares para solicitar la suspensión.

1. Las normas correspondientes a estas retenciones, que tienen el carácter de pago a cuenta, son aplicables tratándose de remuneraciones pagadas a personas domiciliadas. Véase la sección 10/2 respecto a la retención con carácter definitivo sobre los pagos efectuados a personas no domiciliadas.

2. Conforme al cronograma que periódicamente fija la SUNAT, al amparo de lo previsto en el art. 29, inc. c), del Código Tributario.

12/5.4 RETENCIONES SOBRE LIQUIDACIONES DE COMPRA

La Res. 234-2005/SUNAT (pub. 18-11-05) establece esta retención que se rige por las siguientes normas (aplicables a las liquidaciones emitidas a partir del 1-2-06):

- Son agentes de retención las empresas que emitan liquidaciones de compra o documentos emitidos como liquidaciones de compra. No se encuentran comprendidos las operaciones que se realicen respecto de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria (RES. 33-2006/SUNAT - pub. 24-2-06).
- La tasa aplicable es del 1.5%. Se exceptúa de la obligación cuando el importe de la operación es igual o inferior a S/. 700.(1)
- La obligación de retener surge en el momento en que se pague o acredite la renta (2).
- El agente de retención dejará constancia de afectuada en la liquidación de compra o en el documento emitido como liquidación de compra.
- El agente de retención declarará el monto total de las retenciones practicadas en el período y efectuará el pago utilizando el PDT - otras retenciones, Formulario Virtual N° 617, versión 1.5.
- El agente de retención abrirá en su contabilidad una cuenta denominada "Impuesto a la Renta - Retenciones por Pagar - Liquidaciones de Compra" en la que se controlará mensualmente las retenciones efectuadas a sus proveedores y se contabilizarán los pagos efectuados a la Sunat.

1. Con la modificación dispuesta por Res. 33-2006/SUNAT (pub. 24-2-06).

2. Con la modificación dispuesta por Res. 11-2006/SUNAT (pub. 13-1-06).

12/6 CRÉDITO POR DONACIONES

Este crédito, que rigió hasta el año 2002, ha sido sustituido por la deducción de las donaciones, que se trata en la sección 6/4.22 (3ª categoría) y la sección 5/3 (personas naturales).

2/7 RÉGIMEN DE CONTROL PARA LOS EXTRANJEROS

Art. 13: (3)

"Los extranjeros que ingresen al país y que cuenten con las siguientes calidades migratorias, de acuerdo a la ley de la materia, se sujetarán a las reglas que a continuación se indican:

- a) En caso de contar con calidad migratoria de artista, presentarán a las autoridades migratorias al momento de salir del país, una "Constancia de cumplimiento de Obligaciones Tributarias" y cualquier otro documento que reglamentariamente establezca la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT.
 - b) En caso de contar con calidad migratoria de religioso, estudiante, trabajador, independiente o inmigrante y haber realizado durante su permanencia en el país, actividades generadoras de renta de fuente peruana, entregarán a las autoridades migratorias al momento de salir del país, un certificado de rentas de retenciones emitida por el pagador de la renta, el empleador o los representantes legales de éstos, según corresponda.
 - c) En caso de contar con una condición migratoria distinta a las señaladas en los incisos a) y b), y haber realizado durante su permanencia en el país actividades generadoras de renta de fuente peruana, sin perjuicio de regularizar su condición migratoria, entregarán a las autoridades migratorias al momento de salir del país, un certificado de rentas y retenciones emitido por el pagador de la renta, el empleador o los representantes legales de éstos, según corresponda.
- En caso que el pagador de la renta no hubiera retenido el impuesto por tratarse de una entidad no domiciliada, los extranjeros a que se refieren los incisos a), b) y c) deberán llenar una declaración jurada, efectuar el pago y adjuntar el comprobante de pago respectivo.

En el caso de los extranjeros que ingresen temporalmente al país con alguna de las condiciones señaladas en los literales a) y b) del presente artículo y que durante su permanencia en el país realicen actividades que no impliquen la generación de rentas de fuente peruana, (2) deberán llenar

una declaración jurada en dicho sentido, que entregarán a las autoridades migratorias al momento de salir del país.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, mediante Resolución de Superintendencia, establecerá los requisitos y forma de la declaración jurada, certificados de rentas y retenciones y otros documentos a que se refieren los incisos anteriores".

El Ministerio de Economía y Finanzas, mediante Decreto Supremo podrá establecer procedimientos alternativos que permitan a los extranjeros cumplir con las obligaciones a que se refieren los incisos anteriores.

Art. 83:(1)

"Tratándose de los documentos a que se refiere el Artículo 13 de esta Ley, las autoridades migratorias las remitirán a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT para su posterior fiscalización, con excepción de la "Constancia de cumplimiento de Obligaciones Tributarias" y comprobantes de pago.

No podrá exigirse a los extranjeros que hayan ingresado al país en las condiciones a que se refiere el Artículo 13 de esta Ley, al momento de ausentarse del país, la presentación de otros documentos que no sean los establecidos en dicho artículo y en las normas reglamentarias que establezca la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, con relación al cumplimiento de sus obligaciones tributarias".

Véase además el art. 4-B del Rgto., la Res. 145-99/SUNAT (pub. 30-12-99) que regula la obtención de la Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de Artistas y la Res. 125-2005/SUNAT (pub. 14-7-05) que norma la emisión y presentación del certificado de rentas y retenciones a que se refieren los incisos b) y c) del art. 13 de la Ley y la presentación de la declaración jurada señalada en los párrafos segundo y tercero del mismo artículo.

1. Sustituido por D.Leg. 945 (vig. 1-1-04).

2. Véase el art. 9, inc. f), segundo párrafo (Apéndice) sobre las remuneraciones no gravadas por no ser consideradas rentas de fuente peruana.

3. Sustituido por D.Leg. 970 (vig. 1-1-07).

13/1 INTRODUCCIÓN

La determinación sobre base presunta es la que se practica atendiendo "a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación" – Cód. Tributario, art. 63, inc. 2.

Dicho Código señala los supuestos en que procede la acotación sobre base presunta (art. 64); los efectos de la aplicación de las presunciones (art. 65-A); diversas presunciones con arreglo a las cuales pueden determinarse los ingresos omitidos (art. 65); y las reglas para determinar tales ingresos según las distintas presunciones (arts. 66 a 73).

El art. 91 de la Ley del IR prevé que pueden aplicarse: 1) la presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado; y 2) la presunción de ventas, ingresos o renta neta por aplicación de promedios, coeficientes y/o porcentajes.

13/2 INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO

En relación con la primera presunción se dispone su aplicación cuando la SUNAT "compruebe diferencias entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o ingresos percibidos". (art. 91 - 2º párrafo). El incremento patrimonial se determina tomando en cuenta los elementos señalados en el art. 92, 2º párrafo. De ese incremento se deducen las rentas declaradas y otros ingresos comprobados por la SUNAT (art. 92, 3er párrafo). En cuanto a la comprobación o justificación de otros ingresos, de un lado, el art. 52 de la Ley señala diversos ingresos que no justifican el incremento patrimonial; de otro, el art. 92, 1er párrafo, prevé que la SUNAT puede requerir que se "sustente el destino de dichas rentas o ingresos".

Véanse los arts. 59 y 60 del Rgto.; respecto a los préstamos de dinero, véase el art. 60-A.

La Ley 27390 de 29-12-00, según la cual el "ingreso de moneda extranjera al país es libre y está garantizado por el Estado", dispone además que "La Administración Tributaria no podrá presumir que se trata de renta de fuente peruana no declarada y, con ella, los contribuyentes no podrán sustentar incrementos patrimoniales no declarados".

Las reglas sobre determinación de la renta imponible en base al incremento patrimonial no justificado no son de aplicación a las personas jurídicas a las que resulte aplicable la presunción

del art. 70 del Código Tributario (Presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado) – Ley, art. 92, último párrafo.

Jurisprudencia

- Si un peruano regresa al país después del inicio del ejercicio y tiene la condición de no domiciliado respecto del mismo, no le son de aplicación en ese ejercicio las normas sobre incremento patrimonial no justificado – RTF 20560 de 3-9-87.

- En el caso resuelto por la RTF 20731 de 28-10-87, se había detectado un incremento patrimonial no justificado por parte de la esposa, que había declarado separadamente sus rentas de la 5a categoría. Se plantearon las siguientes cuestiones:

¿Procede deducir de la renta de la 5a categoría declarada por la esposa, las deducciones que le corresponden y el saldo deducirlo a su vez del incremento patrimonial detectado, para establecer así el incremento patrimonial no justificado? Si, según la indicada resolución.

¿Procede agregar el incremento patrimonial no justificado establecido de ese modo a las rentas declaradas en cabeza del esposo, para reintegrarlo así a las rentas de la sociedad conyugal? Si, según la misma resolución.

¿Procede considerar sólo los recursos disponibles de la esposa, en orden a establecer la existencia del incremento patrimonial no justificado? La RTF en mención expresó al respecto que "al formularse el reparo no se ha tenido en cuenta que siendo el vehículo un bien que se incorpora al patrimonio conyugal, para que proceda el reparo debe previamente establecerse las disponibilidades de la sociedad conyugal y no sólo de la esposa del recurrente, para lo que deberán efectuarse las verificaciones pertinentes".

- Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal (Acta de Reunión N° 2003-17):

"La renta ficta para predios arrendados o cedidos gratuitamente o a precio indeterminado no permite justificar el incremento patrimonial determinado conforme a lo dispuesto en los artículos 52 y 92 de la Ley del Impuesto a la Renta"

"Los ingresos omitidos de declarar que constituyan renta gravada, detectados en el procedimiento de fiscalización, cuya procedencia ha sido determinada por la Administración, forman parte de la renta imponible a efecto de determinar el Impuesto a la Renta, y consecuentemente se excluyen conjuntamente con la renta declarada, a efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado".

13/3 APLICACIÓN DE PROMEDIOS Y COEFICIENTES O PORCENTAJES

En cuanto a la presunción de ventas, ingresos o renta neta por aplicación de promedios, coeficientes o porcentajes, el art. 93 de la Ley: a) señala los elementos que la SUNAT puede considerar para establecer esos índices; véase al respecto lo dispuesto en el Reglamento, arts. 59 y 61; y b) regula algunos procedimientos de determinación de los ingresos y de la renta neta mediante la aplicación de dichos porcentajes y promedios.

A) NORMAS GENERALES

GENERALIDADES

Se tratan a continuación las normas de la LIR relativas a la obligación del rubro. Los deberes formales relacionados con los libros y registros vinculados a asuntos tributarios están regulados por la Res. 234-2006/SUNAT (pub. 30-12-06), que se trata en el Cap. 16 de nuestra publicación "Procedimientos y Obligaciones Formales ante la SUNAT".

SUJETOS PERCEPTORES DE RENTAS DE LA TERCERA CATEGORIA

Norma General

Conforme al art. 65 de la Ley del Impuesto a la Renta: (1)

- Los perceptores de rentas de la 3ª categoría cuyos ingresos brutos anuales no superen las 150 UIT (2), deben llevar como mínimo un Registro de Ventas, de Compras y el Libro Diario de Formato Simplificado a que se refiere la Res. 234-2006/SUNAT.

El art. 38 del Rgto. precisa que se considerará los ingresos obtenidos en el ejercicio anterior, y señala que los que inicien sus actividades de la 3ª categoría "en el transcurso del ejercicio considerarán los ingresos que presuman que obtendrán en el mismo".

- Los demás perceptores de rentas de la 3ª categoría (3) están obligados a llevar contabilidad completa.

Bajo las normas del D.S. 100-77-EF que disponía lo mismo, mediante informe 309-78-EF/74.11 la DGC opinó que las asociaciones sin fines de lucro no estaban comprendidas en la exigencia de llevar contabilidad completa. Igual criterio resulta aplicable a las fundaciones.

Sin embargo, las asociaciones mencionadas pueden estar obligadas a llevar contabilidad completa cuando están obligadas a presentar declaración jurada anual para el IR (dicho de otro modo, los estados financieros recogidos en dicha declaración debe resultar de una "contabilidad completa").

Sobre la obligación de presentar la declaración jurada anual, véase el comentario en la sec. 12/2.

Libros y registros que integran la contabilidad completa

Véase la sec. 16/2 de nuestra publicación "Procedimientos y Obligaciones Formales ante la SUNAT".

1. Sustituido por D.Leg. 1086 que entró en vigencia el 2-10-08 (día siguiente a la fecha de publicación de su Rgto., conforme a la 10ª Disp. Final del D.Leg.).

2. La UIT es la vigente al 1º de enero (D.S. 12-96-EF). Sobre la UIT vigente, véase la sec. 11/1, nota 2.

3. Salvo las personas naturales que obtengan exclusivamente las rentas a que se refiere el inc. j) del art. 28 (rentas generadas por fideicomisos, etc.).

B) SOCIEDADES IRREGULARES, JOINT VENTURES, CONSORCIOS Y COMUNIDAD DE BIENES

Respecto de estas entidades los párrafos cuarto, quinto y sexto del art. 65 disponen como sigue:

"Las sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la Ley General de Sociedades, comunidades de bienes, joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial, perceptores de rentas de tercera categoría, deberán llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes.

Sin embargo, tratándose de contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo en ambos casos, solicitar autorización a la SUNAT, quien la aprobará o denegará en un plazo no mayor a 15 días. De no mediar resolución expresa al cabo de dicho plazo, se dará por aprobada la solicitud. Quien realice la función de operador y sea designado para llevar la contabilidad del contrato, deberá tener participación en el contrato como parte del mismo.

Tratándose de contratos con vencimiento a plazos menores a tres años, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo a tal efecto, comunicarlo a la SUNAT dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de celebración del contrato". (1)

En diversas disposiciones del Rgto. se hace referencia a las entidades del epígrafe que "hayan acordado" o "hayan pactado" llevar contabilidad independiente. En vista de lo dispuesto por la norma transcrita del art. 65, este acuerdo o pacto se manifiesta por el solo hecho de llevar la contabilidad independiente.

Cabe señalar además que el caso más corriente de comunidad de bienes (y de sociedad de hecho) "perceptora de rentas de la 3ª categoría", viene a ser el de las sucesiones indivisas que continúan la explotación de la empresa unipersonal que perteneció al causante (véase la sección 8/5). Estas sucesiones deben llevar la contabilidad que les corresponde como empresa.

1. Párrafo modificado por D.Leg. 979 (vig. 1-1-08).

14/1.2 SUJETOS PERCEPTORES DE RENTAS DE LA SEGUNDA O CUARTA CATEGORÍA

Personas que obtienen rentas de la 2ª categoría en exceso de 20 UIT en el año

El art. 65, último párrafo prescribe que deberán llevar un Libro de Ingresos y Gastos.

Personas que obtienen rentas de la 4ª categoría

El art. 65, último párrafo prescribe que deberán llevar un Libro de Ingresos y Gastos. Respecto a la opción de llevar este libro mediante el Sistema de Emisión Electrónica, véase la Res. 182-2008/SUNAT en el Manual de "Impuestos a las Ventas".

A) ADOPCIÓN DEL SISTEMA Y COMUNICACIÓN A LA SUNAT

Las empresas deben comunicar a la SUNAT, en la oportunidad de su inscripción en el Registro Unico de Contribuyentes, el sistema de contabilidad que han adoptado (manual o computarizado). Adoptado un sistema, no puede variarse hasta el ejercicio siguiente (R.D. 10-DGC de 13-2-70; R.D. 553-74-EF, art. 2, último párrafo). El cambio de sistema debe ser comunicado dentro de los cinco días hábiles de producido - Resolución 16-93-EF/SUNAT, art. 7, inc. h).

Véase también el art. 62, primer párrafo, del Código Tributario, respecto a las facultades de la SUNAT en la fiscalización.

B) EXENCIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR LIBROS Y REGISTROS

Los contribuyentes que hayan adoptado un sistema mecanizado (computarizado) de contabilidad y que cumplan con legalizar sus listados y hojas de procedimientos, no están obligados a llevar los libros principales de contabilidad (Caja, Diario, Mayor, Inventarios y Balances), siempre que el sistema adoptado sustituya a cada uno de los mencionados libros - D.S. 100-77-EF de 11-8-77, art. 5.

La misma facultad existe respecto de los registros auxiliares (tales como Registro de Ventas, Registro de Compras, etc.) - D.S. 100-77-EF, art. 8.

14/2 COMUNICACIONES A LA SUNAT SOBRE EMISIÓN, CANCELACIÓN Y TRANSFERENCIA DE ACCIONES

Resolución Ministerial Nº 396-83-EFC/74 de 23-9-83:

Art. 1º- Las informaciones que, conforme a lo dispuesto por el artículo 107º del Decreto Legislativo Nº 200,(1) están obligadas a comunicar a la Dirección General de Contribuciones(2) las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones, contendrán los siguientes datos:

a) En la emisión de acciones:

1. Fecha de otorgamiento de la escritura pública de constitución o de aumento de capital, consignando apellidos y nombres del notario que la extendió.

2. Tomo, folio o ficha; asiento y fecha de inscripción en el Registro Mercantil, o en el Registro de Minería si es el caso, de la correspondiente escritura pública.

3. Datos de los accionistas suscritores:

3.1 Apellidos y nombres o razón social.

3.2 Número de libreta tributaria y domicilio fiscal, tratándose de accionistas domiciliados.

3.3 Número del certificado o título.

3.4 Cantidad de acciones suscritas.

3.5 Valor nominal de cada acción.

3.6 Monto total suscrito por cada accionista.

b) En la cancelación de acciones:

1. Por reducción de capital.

1.1 Datos inherentes a la escritura pública y a la inscripción de la misma, a que se refieren los numerales 1 y 2 del inciso a).

1.2 Datos de los accionistas, a que se refiere el numeral 3 del inciso a).

2. Por liquidación de la sociedad.

2.1 Datos relativos a la inscripción de la extinción de la sociedad en el Registro Mercantil, o en el Registro de Minería, si es el caso, según lo indicado en el numeral 2 del inciso a).

c) En la transferencia de acciones:

1. Datos del o de los cedentes y adquirentes, conforme a lo especificado en los numerales 3.1 y 3.2 del inciso a).

2. Número de los certificados de acciones, cantidad de acciones, valor nominal de cada una y monto total de las acciones pertenecientes a cada uno de los accionistas intervinientes, luego de la transferencia.

Art. 2º- Los datos a que se refiere el inciso b), numeral 2.1, del artículo anterior, serán proporcionados por el liquidador de la sociedad.

La información debe presentarse en el formulario especial que proporciona la SUNAT.

1. 1ª Disp. Final de la Ley del Impuesto a la Renta (D.Leg. 774).

2. Ahora SUNAT. Esta comunicación se efectúa utilizando el formulario denominado "Emisión, Transferencia y Cancelación de Acciones".

15/1 INTRODUCCIÓN

Se trata en este capítulo los beneficios relacionados con el impuesto a la renta que son de interés general (por el número de contribuyentes beneficiados) o requieren de algún desarrollo.

En la sección 4/3 se hace referencia a los demás regímenes promocionales.

15/2 RÉGIMEN DEL ARRENDAMIENTO FINANCIERO

(1)

A. Contratos de arrendamiento financiero celebrados hasta el 31-12-00

El art. 18 del D.Leg. 299 (con la modificación del D.Leg. 625 vigente a partir del 1-1-91) establece lo siguiente: Para efectos tributarios los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideran activos fijos y se depreciarán durante el plazo del contrato, siendo el plazo mínimo de depreciación tres años. (2) (3) (4)

El primer párrafo del art. 19 del D.Leg. 299 señala que las cuotas periódicas de arrendamiento financiero constituyen renta para la ocladora y gasto deducible para lo arrendataria y que los gastos de reparación, mantenimiento y seguros son igualmente deducibles por la arrendataria.

El D.S. 245-87-EF de 16-12-87 contiene las siguientes precisiones.

- El resultado que las sociedades consideradas en el artículo precedente obtengan a raíz de la enajenación de los bienes como consecuencia del ejercicio de la opción de compra por parte de la arrendataria, deberá ser computado por aquellas a los, efectos de la determinación del Impuesto a la Renta. Dicho resultado se establecerá deduciendo del valor pactado a efectos del ejercicio de la opción de compra, el costo computable del bien enajenado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19 del Texto Unico Ordenado - art. 3.

- Cuando la locadora se domicilie en el exterior y proceda la aplicación de o dispuesto en el inciso h) del artículo 87 del Texto Unico Ordenado, la recuperación del capital invertido se establecerá de acuerdo con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 175 del Decreto Supremo N° 529-85-EF y de acuerdo con las reglas que dicho artículo prevé en sus incisos c) y d) - art. 4.

- Los pagos de cuotas pactadas que sean efectuados por la arrendataria antes que las mismas se devenguen, no podrán ser computados por aquella a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable en el que se efectúe el pago, debiendo efectuar la correspondiente deducción en el ejercicio gravable en el que dichas cuotas se devenguen art. 5.

B. Contratos de arrendamiento financiero celebrados a partir del 1-1-01

El art. 18 del D.Leg. 229, con el texto sustituido por ley 27394 (con vigencia para los contratos que se celebren a partir del 1-01-01) dispone lo siguiente: (4)

Para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendamiento y se registrarán contablemente de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad. La depreciación se efectuará conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta. (5)

Excepcionalmente se podrá aplicar como tasa de depreciación máxima anual aquella que se determine de manera lineal en función de la cantidad de años que comprende el contrato (6) (7), siempre que éste reúna las siguientes características:

1. Su objeto exclusivo debe consistir en la cesión en uso de bienes muebles o inmuebles, que cumplan con el requisito de ser considerados costo o gasto para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta.

2. El arrendatario debe utilizar los bienes arrendados exclusivamente en el desarrollo de su actividad empresarial.

3. Su duración mínima ha de ser de dos (2) o de cinco (5) años, según tengan por objeto bienes muebles o inmuebles, respectivamente. Este plazo podrá ser variado por decreto supremo.

4. La opción de compra sólo podrá ser ejercitada al término del contrato.

Si en el transcurso del contrato se incumpliera con algunos de los requisitos señalados en el párrafo anterior, el arrendatario deberá rectificar sus declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta y reintegrar el impuesto correspondiente más el interés moratorio, sin sanciones. La resolución del contrato por falta de pago no originará la obligación de reintegrar el impuesto ni rectificar las declaraciones juradas antes mencionadas.

El arrendador considerará la operación de arrendamiento financiero como una colocación de acuerdo a las normas contables pertinentes.

En los casos en que el bien cuyo uso se cede haya sido objeto de una previa transmisión, directa o indirecta, por parte del cesionario al cedente, el cesionario debe continuar depreciando ese bien en las mismas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la transmisión.

No es aplicable a estos contratos lo dispuesto por el primer párrafo del art. 19 del D.Leg. 299- Ley 27394, art. 7

Depreciación: El Informe 219-2007-SUNAT concluye como sigue:

1. Corresponde depreciar un bien inmueble dado en arrendamiento financiero desde que el mismo es utilizado por la empresa arrendataria, independientemente de que el contrato haya iniciado su vigencia en fecha anterior a dicha situación.

2. En caso de ejercerse la opción contemplada en el segundo párrafo del art. 18 del D.Leg. 299, el bien inmueble materia del contrato de arrendamiento financiero deberá depreciarse íntegramente considerando como tasa de depreciación máxima anual a la que se establezca linealmente en relación con el número de años de duración del contrato, aun cuando la vigencia de éste cese antes de que termine de computarse la depreciación del inmueble. (8)

Rendimiento de los bonos de Arrendamiento Financiero:

Están exonerados los intereses y reajustes de capital que devenguen los bonos de Arrendamiento Financiero emitidos hasta el 31-12-2000- D.Leg. 299, art. 21, penúltimo párrafo; D.Leg. 625, primer párrafo.

En cambio, el pago por participación en los resultados de la entidad emisora, en su caso, es ingreso gravado para el bonista (y gastos deducibles para la locadora) - D.Leg. 299, art. 21, último párrafo.

1. Véase además lo dispuesto en la Trigésima sexta y Cuadragésima cuarta disposiciones finales.

2. Según la R.D. 31-87-EF/74 de 8-1-87 la utilización de este sistema de depreciación no requiere autorización de lo DCC (ahora SUNAT).

Obsérvese que no afecta a este régimen especial de depreciación la norma del art. 22 inc. b) del Rgto. según la cual La depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentra contabilizada....Conforme a las normas contables, la locadora no deprecia los bienes dados en arrendamiento financiero (que se consideran vendidos) y, por tanto, la norma reglamentaria citada es de imposible cumplimiento. Ello no es óbice para que proceda la depreciación según el art. 18 del D.Leg. 299, por ser una norma de Ley.

3. El D.S. 113-2000-EF de 13-10-2000 ha precisado que por su naturaleza no depreciable, los terrenos dedicados a fines distintos a la explotación forestal o a la plantación de productos agrícolas no están comprendidos dentro de esta disposición. Asimismo, establece que los contribuyentes que hubieran depreciado estos terrenos, deberán regularizar el impuesto correspondiente, y que es de aplicación lo dispuesto en el numeral 1 del art. 170 del Código Tributario. Vale decir, se reconoce una duda razonable en esta materia.

4. Véanse las Disp. Transitorias del D. Leg. 915, Apéndice.

5. Véase el art. 21, numeral 21.1, incs. b) y c), sobre el costo computable para el arrendatario.

6. Es aplicable para este efecto la precisión sobre los terrenos no comprendidos dispuesta por el D.S. 113-2000-EF – véase la nota 2 de la página anterior.

7. En la RTF 986-4-2006 se expresa que "la intención del legislador ha sido establecer dos tratamientos claramente diferenciados en cuanto a la depreciación de los bienes comprendidos en contratos de arrendamiento financiero", estableciendo en el primer párrafo del art. 18 un régimen de depreciación general, que exige la contabilización de la depreciación efectivamente utilizada para efectos tributarios, "y uno especial en el segundo párrafo del referido artículo 18, para aquellos bienes sujetos a contratos de arrendamiento con las características establecidas en éste, que prevé la depreciación en el plazo del contrato de acuerdo a un método lineal, y en el que se aprecia como exigencia para su deducción tributaria, el registro de dicha depreciación en los libros contables".

8. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 8 del Decreto Legislativo N° 915.

15/3 ADMINISTRADORAS DE FONDO DE PENSIONES

El TUO del DL. 25897 (aprobado por D.S. 54-97-EF de 13-5-97), que regula el Sistema Privado de Fondos de Pensiones conformado por las Administradoras de Fondos de Pensiones, contiene disposiciones sobre el impuesto a la renta. las cuales se tratan a continuación.

a) Remuneraciones de los afiliados y aportes del empleador (1)

El art. 74 establece que se encuentra inafecto al impuesto a la renta:

- a) El incremento de remuneraciones a que hacía referencia el inc. b) del art. 8 del texto original del D.L. 25897 (3% adicional). (2)

- b) Los aportes voluntarios del empleador. (3)

En el caso del traslado del trabajador de la AFP al IPSS, los montos acumulados como consecuencia del aporte voluntario del empleador se consideran ingresos afectos del trabajador.

b) AFPs y las Cuentas Individuales de Capitalización

El art. 76 dispone que se encuentran inafectos al impuesto a la renta los dividendos, intereses, comisiones y las ganancias de capital percibidas por el Fondo. por el Fondo Complementario y por el Fondo de Longevidad.

Conforme al art. 79 esta inafectación se extiende a las Cuentas Individuales de Capitalización de cada trabajador.

1. Las inafectaciones que establece el art. 74 se tratan en esta sección, por que en su mayor parte constituyen incentivos para influir en la destinación de los recursos hacia las AFP, o incentivos para el ahorro (vía las AFP).

2. Por Ley 26504 se dejó sin efecto este incremento, así como el de 9.72% cuando el trabajador opta por aplicar su CTS al incremento de su cuenta individual, para las nuevas afiliaciones producidas a partir del 19-7-95.

3. Se entiende que estos aportes son deducibles por el empleador, en cuando constituyen una remuneración adicional (inafecta en este caso).

15/4 SECTOR AGRARIO

Se tratan los beneficios relacionados con el impuesto a la renta contenidos en la Ley de Promoción del Sector Agrario - Ley 27360 (que recoge en gran parte lo dispuesto por el D.Leg. 885, modificado por la Ley 26865) y el Reglamento aprobado por D.S. 049-2002-AG (pub. 11-9-02). Ver las disposiciones finales de éste.

La Ley 28852 se extiende los beneficios de la Ley 27360 a la reforestación y agroforestería.

15/4.1 EMPRESAS COMPRENDIDAS

El art. 2 de la Ley señala que son beneficiarias las personas naturales jurídicas que desarrollen principalmente actividades de cultivos y/o crías, con excepción de la industria forestal.

Según el art. 2 del Rgto., se entenderá que el beneficiario realiza principalmente la actividad de cultivo y/o cría, cuando los ingresos netos por otras actividades no comprendidas en los beneficios establecidos por la ley, se presume que no superarán en conjunto, el 20% del total de sus ingresos netos anuales proyectados.

Actividad agroindustrial: El numeral 2.2 de la Ley, modif. por D.Leg. 1035 (pub. 25-6-08) establece que también están comprendidas las personas que realicen actividad agroindustrial siempre que utilicen principalmente productos agropecuarios, fuera de la provincia de Lima y del Callao. No están incluidas las actividades agroindustriales relacionadas con trigo, tabaco, semillas oleaginosas, aceites y cerveza. (1)

El numeral 2.3, modif. por D.Leg. 1035, dispone que para efecto de lo dispuesto en el numeral 2.2 mediante D.S. se determinará las actividades agroindustriales comprendidas en los alcances de la presente ley.

El Anexo del D.S. 007-2002-AG (Apéndice pág. 600.19) establece la relación de las actividades agroindustriales. (2)

Acogimiento: El art. 3 del Rgto. dispone que El acogimiento a los beneficios a que se refiere la Ley se efectuará en la forma, plazo y condiciones que la SUNAT establezca. El referido acogimiento se realizará anualmente y tendrá carácter constitutivo. (3)

Para la fiscalización correspondiente, la SUNAT podrá solicitar al Ministerio de Agricultura la calificación técnica respectiva, referida a las actividades que desarrollan los beneficiarios, la misma que será remitida dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes de efectuada la solicitud. Si se constata la falsedad de la información proporcionada, al acogerse a la Ley; o si al final del ejercicio no se cumpliera con lo señalado en el numeral 1 del Artículo 2º, se considerará para todo efecto como no acogido. Para lo cual la SUNAT emitirá la resolución correspondiente.

En estos casos, los contribuyentes estarán obligados a regularizar la declaración y el pago de los tributos omitidos durante el ejercicio gravable, más los intereses y multas correspondientes, según lo previsto en el Código Tributario.

Cumplimiento de obligaciones tributarias: El art. 6 de la Ley establece que las personas que gocen de los beneficios "deberán estar al día en el pago de sus obligaciones tributarias de acuerdo con las condiciones que establezca el Reglamento.

Rgto., art. 4:

Para efecto de lo dispuesto en el Artículo 6º de la Ley, se entiende que el beneficiario no está al día en el pago de sus obligaciones tributarias con la SUNAT, y por lo tanto pierde los beneficios otorgados por la Ley, por el ejercicio gravable que se hubiera acogido, cuando incumple el pago de cualquiera de los tributos a los cuales está afecto, incluyendo los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, por tres (3) períodos mensuales, consecutivos o alternados, durante el referido ejercicio.

No se considerará como incumplimiento cuando el pago de las obligaciones tributarias antes mencionadas se efectúen dentro de los treinta (30) días calendario siguientes a su vencimiento.

1. La exclusión de la actividad avícola que utilice maíz amarillo duro importado en su proceso productivo ha sido suspendida por el D.U. 103-2000 de 31-10-00.

2. La Ley 28574 (pub. 6-7-05) precisó que los beneficios tributarios, eran aplicables desde el ejercicio 2001 a los sujetos que desarrollarán las actividades comprendidas en el Anexo del D.S. 007-2002-AG.

La modificación del num. 2.3 dispuesta por el D.Leg. 1035 ha eliminado la exigencia de que por decreto supremo se fijen los porcentajes mínimos de utilización de insumos agropecuarios.

La comercialización del bagazo, al ser un subproducto del mismo proceso para la obtención del azúcar, no modifica su procedencia de actividad agroindustrial y, por ende, está comprendida en el Anexo. RTF 1644-1-2006.

Maíz amarillo duro: En el informe 65-2005-SUNAT se opina que el agricultor que además del cultivo efectúa el secado mecanizado o artificial del citado maíz no realiza actividades de cultivo o agroindustriales para efecto de los beneficios de la Ley 27360.

La comercialización de plantines y semillas realizada por las empresas agroindustriales no califica como parte de la actividad agroindustrial - Informe 150-2008-SUNAT.

3. La RTF 5835-1-2005 de 22-9-05 (observ. obligatoria) estableció el criterio de que este artículo en la parte que dispone que el acogimiento a los beneficios a que se refiere la ley y que se efectuará anualmente, tendrá carácter constitutivo, vulnera el principio de legalidad, así como los alcances de lo dispuesto en la Ley Nº 27360, dado que la misma no estableció como requisitos y/o condiciones para el goce de los derechos que otorgaba dicha norma el que los beneficiarios presentaran una solicitud de acogimiento.

15/4.2 BENEFICIOS

Tasa reducida: La tasa del impuesto a la renta de la 3a categoría es de 15% - Ley, art. 4. (1)

Depreciación acelerada: Se puede depreciar a razón de 20% anual el monto de las inversiones en obras de infraestructura hidráulica y obras de riego (2) - Ley art. 4.

El art. 9 del Rgto. dispone que esta tasa de depreciación no podrá ser variada; y que en relación a los bienes que se adquieran o construyan se deberá observar lo siguiente:

a) En caso de transferencia de los activos, el beneficio se mantendrá respecto del bien transferido, sólo si el adquirente también califica como beneficiario, en cuyo caso depreciará en la proporción que corresponda al saldo aún no depreciado del bien transferido.

En caso contrario, cualquier transferencia dará lugar a la pérdida automática del beneficio aplicable al bien transferido, para lo cual deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

a.1 El beneficiario deberá restituir la diferencia entre el mayor valor depreciado y lo que realmente debió corresponderle según las normas del Impuesto a la Renta, vía regularización en la declaración jurada anual.

a.2 Para efectos tributarios, el costo computable deberá considerar el mayor valor depreciado.

b) Deberán ser registrados en el activo en una cuenta especial denominada Bienes - Ley Nº 27360.

Otros beneficios: La 2ª Disp. Final de la Ley 27360 establece que los sujetos comprendidos bajo su alcance podrán aplicar los siguientes beneficios (establecidos en la 10ª Disp. Transitoria y Final de la Ley del Impuesto a la Renta):

1. Deducir como gasto o costo aquellos sustentados con Boletas de Venta o Tickets que no otorgan dicho derecho, emitidos sólo por contribuyentes que pertenecen al Nuevo RUS, hasta el límite del 10% de los montos acreditados mediante Comprobantes de Pago que otorgan derecho a deducir gasto o costo y que se encuentren anotados en el Registro de Compras. Dicho límite no podrá superar, en el ejercicio gravable, las 200 UIT. (4)

2. Aquellos que se encuentren incurso en las situaciones previstas en el inciso b) del art. 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, efectuarán sus pagos a cuenta aplicando la tasa del 1% sobre los ingresos netos. (3)

Vigencia de los beneficios: Por ley 28810 se ha prorrogado la vigencia de la Ley 27360 hasta el 31-12-21.

1. Este beneficio fué extendido a la acuicultura por la ley 28326 (pub. 11-8-04).

Véase el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia - 15/4.2 Beneficios para la acuicultura.

2. En las definiciones del art. 2 del Rgto. se encuentran las siguientes:

3. Infraestructura hidráulica: Edificaciones y construcciones como canales, pozos, presas, diques y similares destinadas a la irrigación de tierras con la finalidad de habilitarlas y/o mejorarlas para el cultivo y/o cría.

4. Obras de riego: Sistemas de irrigación, con o sin equipo, implementado para la utilización de las aguas.

3. La Ley 28574 (pub. 6-7-05) ha precisado que este porcentaje es aplicable desde el ejercicio 2001 a los sujetos que desarrollen las actividades comprendidas en el Anexo del D.S. 007-2002-AG.

4. Numeral sustituido por el art. 54 del D.Leg. 945 (pub. 23-12-03).

15/3 ADMINISTRADORAS DE FONDO DE PENSIONES

El TUO del DL. 25897 (aprobado por D.S. 54-97-EF de 13-5-97), que regula el Sistema Privado de Fondos de Pensiones conformed por las Administradoras de Fondos de Pensiones, contiene disposiciones sobre el impuesto a la renta. las cuales se tratan a continuación.

a) Remuneraciones de los afiliados y aportes del empleador (1)

El art. 74 establece que se encuentra inafecto al impuesto a la renta:

a) El incremento de remuneraciones a que hacía referencia el inc. b) del art. 8 del texto original del D.L. 25897 (3% adicional). (2)

b) Los aportes voluntarios del empleador. (3)

En el caso del traslado del trabajador de la AFP al IPSS, los montos acumulados como consecuencia del aporte voluntario del empleador se consideran ingresos afectos del trabajador.

b) AFPs y las Cuentas Individuales de Capitalización

El art. 76 dispone que se encuentran inafectos al impuesto a la renta los dividendos, intereses, comisiones y las ganancias de capital percibidas por el Fondo. por el Fondo Complementario y por el Fondo de Longevidad.

Conforme al art. 79 esta inafectación se extiende a las Cuentas Individuales de Capitalización de cada trabajador.

1. Las inafectaciones que establece el art. 74 se tratan en esta sección, por que en su mayor parte constituyen incentivos para influir en la destinación de los recursos hacia las AFP, o incentivos para el ahorro (vía las AFP).

2. Por Ley 26504 se dejó sin efecto este incremento, así como el de 9.72% cuando el trabajador opta por aplicar su CTS al incremento de su cuenta individual, para las nuevas afiliaciones producidas a partir del 19-7-95.

3. Se entiende que estos aportes son deducibles por el empleador, en cuando constituyen una remuneración adicional (inafecta en este caso).

15/4 SECTOR AGRARIO

Se tratan los beneficios relacionados con el impuesto a la renta contenidos en la Ley de Promoción del Sector Agrario - Ley 27360 (que recoge en gran parte lo dispuesto por el D.Leg. 885, modificado por la Ley 26865) y el Reglamento aprobado por D.S. 049-2002-AG (pub. 11-9-02). Ver las disposiciones finales de éste.

La Ley 28852 se extiende los beneficios de la Ley 27360 a la reforestación y agroforestería

15/4.1 EMPRESAS COMPRENDIDAS

El art. 2 de la Ley señala que son beneficiarias las personas naturales jurídicas que desarrollen principalmente actividades de cultivos y/o crianzas, con excepción de la industria forestal.

Según el art. 2 del Rgto., se entenderá que el beneficiario realiza principalmente la actividad de cultivo y/o crianza, cuando los ingresos netos por otras actividades no comprendidas en los beneficios establecidos por la ley, se presume que no superarán en conjunto, el 20% del total de sus ingresos netos anuales proyectados.

Actividad agroindustrial: El numeral 2.2 de la Ley, modif. por D.Leg. 1035 (pub. 25-6-08) establece que también están comprendidas las personas que realicen actividad agroindustrial siempre que utilicen principalmente productos agropecuarios, fuera de la provincia de Lima y del Callao. No están incluidas las actividades agroindustriales relacionadas con trigo, tabaco, semillas oleaginosas, aceites y cerveza. (1)

El numeral 2.3, modif. por D.Leg. 1035, dispone que para efecto de lo dispuesto en el numeral 2.2 mediante D.S. se determinará las actividades agroindustriales comprendidas en los alcances de la presente ley.

El Anexo del D.S. 007-2002-AG (Apéndice pág. 600.19) establece la relación de las actividades agroindustriales. (2)

Acogimiento: El art. 3 del Rgto. dispone que El acogimiento a los beneficios a que se refiere la Ley se efectuará en la forma, plazo y condiciones que la SUNAT establezca. El referido acogimiento se realizará anualmente y tendrá carácter constitutivo.(3)

Para la fiscalización correspondiente, la SUNAT podrá solicitar al Ministerio de Agricultura la calificación técnica respectiva, referida a las actividades que desarrollan los beneficiarios, la misma que será remitida dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes de efectuada la solicitud.

Si se constatará la falsedad de la información proporcionada, al acogerse a la Ley; o si al final del ejercicio no se cumpliera con lo señalado en el numeral 1 del Artículo 2º, se considerará para todo efecto como no acogido. Para lo cual la SUNAT emitirá la resolución correspondiente.

En estos casos, los contribuyentes estarán obligados a regularizar la declaración y el pago de los tributos omitidos durante el ejercicio gravable, más los intereses y multas correspondientes, según lo previsto en el Código Tributario.

Cumplimiento de obligaciones tributarias: El art. 6 de la Ley establece que las personas que gocen de los beneficios "deberán estar al día en el pago de sus obligaciones tributarias de acuerdo con las condiciones que establezca el Reglamento.

Rgto., art. 4:

Para efecto de lo dispuesto en el Artículo 6º de la Ley, se entiende que el beneficiario no está al día en el pago de sus obligaciones tributarias con la SUNAT, y por lo tanto pierde los beneficios otorgados por la Ley, por el ejercicio gravable que se hubiera acogido, cuando incumple el pago de cualquiera de los tributos a los cuales está afecto, incluyendo los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, por tres (3) períodos mensuales, consecutivos o alternados, durante el referido ejercicio.

No se considerará como incumplimiento cuando el pago de las obligaciones tributarias antes mencionadas se efectúen dentro de los treinta (30) días calendario siguientes a su vencimiento.

1. La exclusión de la actividad avícola que utilice maíz amarillo duro importado en su proceso productivo ha sido suspendida por el D.U. 103-2000 de 31-10-00.

2. La Ley 28574 (pub. 6-7-05) precisó que los beneficios tributarios, eran aplicables desde el ejercicio 2001 a los sujetos que desarrollarán las actividades comprendidas en el Anexo del D.S. 007-2002-AG.

La modificación del num. 2.3 dispuesta por el D.Leg. 1035 ha eliminado la exigencia de que por decreto supremo se fijen los porcentajes mínimos de utilización de insumos agropecuarios.

La comercialización del bagazo, al ser un subproducto del mismo proceso para la obtención del azúcar, no modifica su procedencia de actividad agroindustrial y, por ende, está comprendida en el Anexo . RTF 1644-1-2006.

Maíz amarillo duro: En el informe 65-2005-SUNAT se opina que el agricultor que además del cultivo efectúa el secado mecanizado o artificial del citado maíz no realiza actividades de cultivo o agroindustriales para efecto de los beneficios de la Ley 27360.

La comercialización de plantines y semillas realizada por las empresas agroindustriales no califica como parte de la actividad agroindustrial - Informe 150-2008-SUNAT.

3. La RTF 5835-1-2005 de 22-9-05 (observ. obligatoria) estableció el criterio de que este artículo en la parte que dispone que el acogimiento a los beneficios a que se refiere la ley y que se efectuará anualmente, tendrá carácter constitutivo, vulnera el principio de legalidad, así como los alcances de lo dispuesto en la Ley Nº 27360, dado que la misma no estableció como requisitos y/o condiciones para el goce de los derechos que otorgaba dicha norma el que los beneficiarios presentaran una solicitud de acogimiento.

15/4.2 BENEFICIOS

Tasa reducida: La tasa del impuesto a la renta de la 3a categoría es de 15% - Ley, art. 4. (1)

Depreciación acelerada: Se puede depreciar a razón de 20% anual el monto de las inversiones en obras de infraestructura hidráulica y obras de riego (2) - Ley art. 4.

El art. 9 del Rgto. dispone que esta tasa de depreciación no podrá ser variada; y que en relación a los bienes que se adquieran o construyan se deberá observar lo siguiente:

a) En caso de transferencia de los activos, el beneficio se mantendrá respecto del bien transferido, sólo si el adquirente también califica como beneficiario, en cuyo caso depreciará en la proporción que corresponda al saldo aún no depreciado del bien transferido.

En caso contrario, cualquier transferencia dará lugar a la pérdida automática del beneficio aplicable al bien transferido, para lo cual deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

a.1 El beneficiario deberá restituir la diferencia entre el mayor valor depreciado y lo que realmente debió corresponderle según las normas del Impuesto a la Renta, vía regularización en la declaración jurada anual.

a.2 Para efectos tributarios, el costo computable deberá considerar el mayor valor depreciado.

b) Deberán ser registrados en el activo en una cuenta especial denominada Bienes - Ley N° 27360.

Otros beneficios: La 2ª Disp. Final de la Ley 27360 establece que los sujetos comprendidos bajo su alcance podrán aplicar los siguientes beneficios (establecidos en la 10ª Disp. Transitoria y Final de la Ley del Impuesto a la Renta):

1. Deducir como gasto o costo aquellos sustentados con Boletas de Venta o Tickets que no otorgan dicho derecho, emitidos sólo por contribuyentes que pertenecen al Nuevo RUS, hasta el límite del 10% de los montos acreditados mediante Comprobantes de Pago que otorgan derecho a deducir gasto o costo y que se encuentren anotados en el Registro de Compras. Dicho límite no podrá superar, en el ejercicio gravable, las 200 UIT.(4)

2. Aquellos que se encuentren incurso en las situaciones previstas en el inciso b) del art. 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, efectuarán sus pagos a cuenta aplicando la tasa del 1% sobre los ingresos netos. (3)

Vigencia de los beneficios: Por ley 28810 se ha prorrogado la vigencia de la Ley 27360 hasta el 31-12-21.

1. Este beneficio fué extendido a la acuicultura or la ley 28326(pub. 11-8-04).

Véase el Manual en Línea, Apéndice de Jurisprudencia - 15/4.2 Beneficios para la acuicultura .

2. En las definiciones del art. 2 del Rgto. se encuentran las siguientes:

3. Infraestructura hidráulica: Edificaciones y construcciones como canales, pozos, presas, diques y similares destinadas a la irrigación de tierras con la finalidad de habilitarlas y/o mejorarlas para el cultivo y/o crianza.

4. Obras de riego: Sistemas de irrigación, con o sin equipo, implementado para la utilización de las aguas.

3. La Ley 28574 (pub. 6-7-05) ha precisado que este porcentaje es aplicable desde el ejercicio 2001 a los sujetos que desarrollen las actividades comprendidas en el Anexo del D.S. 007-2002-AG.

4. Numeral sustituido por el art. 54 del D.Leg. 945 (pub. 23-12-03).

15/5 EDUCACIÓN-BENEFICIO DE REINVERSIÓN

Se trata acá el beneficio de reinversión establecido por el art. 13 del D.Leg. 882 (pub. 9-11-96) a favor de las instituciones educativas particulares.(1)

El beneficio consiste en un crédito equivalente al 30% del monto reinvertido en sí mismas o en otras instituciones educativas particulares. Este beneficio ha sido reglamentado por el D.S. 47-97-EF.

Nota: Téngase presente que este beneficio caducó a los 3 años de dictado, conforme a la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario.

1.Téngase presente que:

- Las universidades privadas están exoneradas, en tanto cumplan los requisitos, que señale el art. 6 de la Ley 2:1733 (cuales son, que el excedente que pudiera resultar sea invertido a favor de la institución y en becas. No puede ser distribuido entre sus miembros ni utilizado por ellos).

- Los centros educativos no lucrativos pueden estar exonerados bajo las normas del inc. b) del art. 19 de la Ley del impuesto a la renta.

- Se considera que la inafectación establecida en el art. 19 de la Constitución no alcanza al impuesto a la renta, puesto que está limitada a todo impuesto que afecta los bienes, actividades y servicios propios de la finalidad de los centros educativos; vale decir, no comprende las ganancias que se puedan obtener de esta actividad.

15/6.1 BENEFICIOS DE LA VENTA NO DISTRIBUIDA

(1)

El inc. b) del art. 72 de la Ley General de Minería (T.U.O. aprobado por D.S. 14-92-EM de 2-6-92) establece que la tributación grava únicamente la renta que distribuyan los titulares de actividad minera. Al efecto, al tiempo de la distribución de dividendos, el titular de actividad minera pagará como Impuesto a la Renta a su cargo el que le corresponda, computado sobre el monto a distribuir, sin perjuicio del impuesto al dividendo a cargo del accionista. (2)

El art. 10 del Reglamento aprobado por D.S. 24-93-EM regula el destino de la renta no distribuida. El art. 1 del D.S. 027-98-EF, que recogía sustancialmente lo dispuesto en el mencionado art. 10, ha sido modificado por D.S. 102-2000-EF (pub. 15-9-2000) y dispone ahora que el beneficio se aplica en la ejecución de nuevos programas de inversión que garantizan el incremento de los niveles de producción de la concesión donde se ubica la operación minera correspondiente, ya sea en galería, socavón o a cielo abierto, que produzcan dichas utilidades. En el caso de concesión de beneficio (procesos de fundición o refinación), la reinversión mencionada deberá ser aplicada a la misma operación de fundición o refinación.

El D.S. 88-95-EF de 25-5-95 a su vez dispone que el monto máximo de la reinversión será equivalente al 80% de la renta neta. Esta referencia a la renta neta ha quedado modificada por el D.S. 27-98-EF, cuyo art. 4 dispone El beneficio tributario operará sobre el 80% de las utilidades efectivamente obtenidas ...

El art. 3 del mismo D.S. también se refiere al 80% de las utilidades efectivamente obtenidas en cada ejercicio al referirse al porcentaje de utilidades que debe haberse reinvertido como mínimo en el plazo de ejecución del programa, para obtener la ampliación del plazo de aplicación del beneficio.

En el art. 10 del Reglamento antes mencionado se especifican las inversiones que pueden comprender los programas de inversión, la aprobación previa de éstos por la Dirección General de Minería, y la necesidad de que los programas comprendan un cronograma de ejecución de la inversión, así como un cronograma del incremento de la producción.

El monto de la renta no distribuida deberá ser contabilizado en una cuenta especial (3).

Cuando se decida distribuir la renta, se pagará dentro de los 12 días del acuerdo respectivo el impuesto a la renta dejado de pagar correspondiente a la empresa.

Las disposiciones del mencionado Reglamento se encuentran complementadas por el Reglamento de Procedimiento para la presentación, aprobación y ejecución de los Programas de Inversión con cargo a las utilidades no distribuidas aprobado por D.S. 7-94-EM, modificado por DD.SS. 11-97-EM y 27-98-EM. Véase más abajo respecto de otras disposiciones del D.S. 27-98-EM.

Se establece en éste que el beneficio comienza a operar con la sola aprobación del Programa de Inversión. El art. 3 dispone que la Resolución respectiva será transcrita a la SUNAT dentro de los 7 días calendarios siguientes a su expedición para su deducción de los pagos a cuenta o de regularización. Se entiende que el monto de las inversiones aprobadas se deduce de la utilidad de la empresa (hasta el 80% de ésta) para determinar la renta imponible.

Sin embargo, no se da pauta alguna sobre cómo ha de aplicarse tal deducción respecto a los pagos a cuenta. Bajo el sistema del coeficiente no hay forma de aplicar el beneficio directamente. Si el programa de inversión se aprueba en el segundo semestre, se podrá hacer valer la deducción al determinar la utilidad imponible que sirve de base para el coeficiente aplicable para los pagos a cuenta a partir del mes de marzo del año siguiente. Si el programa es aprobado en el primer semestre, se podrá hacer valer para los pagos a cuenta a partir del correspondiente al mes de julio.

En el art. 7 se exige la presentación de una declaración jurada después de ejecutados los programas de inversión realizados con las rentas no distribuidas. Y en el art. 9 se establece que en el caso que toda o parte de la inversión fuera rechazada por la Dirección General de Minería, el monto correspondiente no dará derecho al beneficio, debiendo abonar el impuesto a la renta dejado de pagar con los recargos e intereses de ley. No se hace referencia alguna al caso en que no se cumpla con el programa del incremento de la producción.

El art. 10 prevé asimismo la sanción (abono del impuesto a la renta dejado de pagar, más intereses) para el caso de La no aplicación de las utilidades no distribuidas, total o parcialmente, a cubrir los Programas de Inversión aprobados. Por esta no aplicación puede entenderse no solamente la distribución de dichas utilidades, sino el simple hecho de no mantenerlas registradas en la cuenta especial requerida por el art. 10 del Reglamento.

Plazo del programa y aplicación de utilidades: El D.S. 27-98-EF de 24-3-98 contiene las siguientes disposiciones:

Art. 2.- Los programas de inversión con beneficio tributario se aprobarán por un plazo máximo de cuatro (4) años, plazo en el cual deberán ejecutarse.

Art. 3.- El plazo de aplicación del beneficio tributario comprende el plazo del programa de inversión, según lo establecido en el artículo anterior. Sin embargo, los titulares de la actividad minera podrán solicitar ante la Dirección General de Minería un plazo adicional para la aplicación del beneficio tributario de hasta tres (3) ejercicios fiscales inmediatos siguientes al del vencimiento del programa de inversión, en el caso que la inversión efectuada exceda a las utilidades obtenidas durante el plazo del indicado programa. Para este efecto, los titulares de la actividad minera deberán acreditar que

durante el plazo del programa de inversión se ha utilizado por lo menos el 80% de las utilidades efectivamente obtenidas en cada ejercicio.

Art.4 .-El beneficio tributario operará sobre el 80% de las utilidades efectivamente obtenidas y detraídas en cada ejercicio y hasta por el monto máximo del programa de inversión que hubiera sido aprobado.

Si al término del plazo de aplicación tributaria, el monto de las utilidades detraídas excediera el monto de la inversión ejecutada, el titular de la actividad minera deberá pagar el Impuesto a la Renta sobre el exceso, con intereses y sanciones, aunque las mencionadas utilidades no se distribuyan.

Capitalización de la utilidad no distribuida: El art. 8 del D.S 27-98-EF establece que las utilidades no distribuidas con beneficio tributario serán capitalizadas como máximo en el ejercicio siguiente en que la inversión haya sido fiscalizada y aprobada por la Dirección General de Minería. Estas empresas no podrán reducir su capital durante los cuatro (4) ejercicios gravables siguientes.(4)

Y el art. 9 del mismo D.S. dispone que la distribución de las acciones correspondientes no dará lugar al pago del Impuesto a la Renta a cargo del titular de la actividad minera.

1. Este beneficio fue dejado sin efecto por el art. 4 de la Ley 27343 de 5-9-2000. La Disposición Transitoria Unica de la misma Ley establece que los contribuyentes que tuvieran programas de inversión aprobados podrán seguir utilizando el beneficio aplicándolo como máximo contra el Impuesto a la Renta del año 2003.

Lo dispuesto por el art. 4 de la Ley 27343 sólo es de aplicación a los contratos referidos a proyectos cuyos programas de inversión o estudios de factibilidad, hayan sido presentados a partir del 7-9-00, fecha en que entró en vigencia - D.U. 125-2000 (pub. 30-12-00)

La supresión del beneficio no afecta a los titulares de contratos de estabilidad tributaria.

2. La RTF 409-1-99 de 4-5-99 se ha pronunciado en el sentido de que el beneficio de la renta no distribuida no opera para efectos del impuesto mínimo, al no existir norma que establezca que el beneficio antes citado se extiende a dicho impuesto.

Comentario: La recurrente fundamentó su apelación sosteniendo: a) que según el art. 108 y siguientes de la Ley del Impuesto a la Renta, el Impuesto Mínimo forma parte del régimen de dicho tributo, por lo que no constituye un impuesto de naturaleza distinta a éste no obstante que se calcule sobre un porcentaje de los activos sociales, sino una de las formas de determinación del Impuesto a la Renta que deberá ser pagado en cada ejercicio; b) aplicar el Impuesto Mínimo ocasionaría que una parte de su utilidad resultara gravada con el Impuesto a la Renta, lo que desvirtuaría el beneficio previsto por el literal b) del art. 72 de la Ley General de Minería.

En apoyo de esta posición de la recurrente, puede señalarse que el beneficio de la renta no distribuida se estableció en 1991, estando vigente el impuesto mínimo, y cabría entender que conforme a la intención del legislador (de la Ley de Minería) dicho impuesto era incompatible con el indicado beneficio. Podía interpretarse que el impuesto mínimo era procedente en la medida en que la empresa estuviese sujeta al régimen general; si el impuesto (o la renta imponible) bajo este régimen se reducía por efecto del beneficio, en la misma proporción debía reducirse el impuesto mínimo. Sin embargo no llegó a dictarse norma alguna que explicitara dicho criterio o permitiera su aplicación. Muy al contrario, a fines de 1993 se dictó la nueva Ley del Impuesto a la Renta (D.Leg. 774) que mantuvo el impuesto mínimo, sin hacer concesión alguna para las empresas mineras que gozaban del régimen de la "renta no distribuida". Vale decir, debía entenderse que era intención del legislador que el impuesto mínimo prevaleciera sobre cualquier beneficio, con la única salvedad de las empresas inafectas conforme al art. 116 de la Ley.

3. En el quinto párrafo de este artículo se expresa lo siguiente El monto de la renta no distribuida será contabilizada separadamente en una cuenta especial que se abrirá con dicho propósito, en el que se harán lo asientos por las inversiones efectuadas debitándose contra el monto de la renta no distribuida Lo dispuesto no tiene amparo en normas contables; no procede debitar inversiones contra cuentas de patrimonio. Si se trata de mantener un control para verificar el monto de la renta no distribuida vs. el monto de las inversiones efectuadas , basta establecer que:1) El monto de la renta no distribuida será contabilizado separadamente en una reserva especial; y 2) El monto de las inversiones será contabilizado en una cuenta especial del activo.

4. La expresión en el ejercicio siguiente en que la inversión haya sido fiscalizada y aprobada... debe entenderse en buen castellano como en el ejercicio siguiente a aquél en que la inversión haya sido.

15/6.2 OTROS BENEFICIOS

- Estabilidad tributaria: Ley General de Minería, arts. 78 a 90, y 92 (modificado por Ley 27651, art. 12); Reglamento (aprobado por D.S. 24-93-EM de 3-6-93), arts. 14 a 35.
- El modelo de Contrato de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión aplicable a los titulares de la actividad minera fue aprobado por D.S. 004-94-EM, modificado por D.S. 084-98-EF (entre otros).
- Inversión en infraestructura que constituya servicio público: Es deducible como gasto, siempre que hubiere sido aprobada por el órgano competente.
- *Ley General de Minería, art. 72, inc. d); Reglamento, art. 11
- Amortización de derechos mineros y de gasto de exploración y otros: Véase la sección 6/5.9. Reglamento, art. 12.
- Depreciación acelerada: Ley General de Minería, art. 84. (Modificado por Ley 27341)

15/7 AMAZONÍA

Resumimos a continuación los beneficios que establece la Ley 27037 (Ley de promoción de la inversión en la Amazonía) de 30-12-98 en relación con el Impuesto a la Renta. Véase además el Reglamento de las Disposiciones Tributarias de la Ley que se reproduce en el Apéndice.

a) Reducción de la tasa de la 3ª categoría (1)

Las actividades comprendidas en el numeral 11.1 (2), modificado por D.Leg. 1035 (pub. 25-6-08) y las de extracción forestal estarán sujetas a la tasa de 10%. La tasa será de 5% para las ubicadas en los departamentos de Loreto, Madre de Dios y los distritos de Iparia y Masisea de la provincia de Coronel Portillo y las provincias de Atalaya y Purús del departamento de Ucayali (3) - art. 12, numerales 12.1 y 12.2; véase además el art. 8 del Rgto.

También alcanza este beneficio a las empresas comerciales de la Amazonía que reinviertan no menos del 30% de su renta neta en los Programas de Inversión a que se refiere la 5ª Disp. Complementaria – numeral 12.4; véase además el Rgto. arts. 3, inc. k) y 9.

b) Exoneración del impuesto

Alcanza a los contribuyentes que desarrollen principalmente actividades agrarias y/o de transformación o procesamiento de los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo (4). También alcanza a la palma aceitera, el café y el cacao, pero sólo es de aplicación a la producción agrícola – numeral 12.3 (5); véase además el art. 8 del Rgto.

c) Acogimiento anual a los beneficios.

Los beneficios señalado en los literales a) y b) de esta sección deben ser objeto de acogimiento anual - Rgto. art. 5.

El acogimiento debe efectuarse hasta la fecha de vencimiento del pago a cuenta correspondiente a enero de cada ejercicio, o, si se trata de empresas que inicien operaciones, hasta el vencimiento del pago a cuenta correspondiente al período tributario de inicio de operaciones - Rgto. art. 5; Res. 044-2000/SUNAT de 24-3-2000, art. 14.

De no efectuarse el acogimiento en el plazo establecido la empresa no se encontrará acogida a los beneficios por el ejercicio gravable - Rgto. art. 5, 2º párrafo.

d) Programas de Inversión

Se transcriben a continuación las siguientes Disposiciones Complementarias de la Ley 27037. Véase más abajo el índice de las disposiciones correspondientes del Rgto.

Quinta: Beneficios para los Programas de Inversión

Hasta el 31 de diciembre del año 2008, se aplicará respecto del Impuesto a la Renta, un beneficio tributario por la ejecución de Programas de Inversión en la Selva. Dicho beneficio podrá ser prorrogado, mediante norma legal expresa y se aplicará de la siguiente forma:

a) Los sujetos ubicados en los departamentos de Loreto, Madre de Dios y los distritos de Iparia y Masisea de la provincia de Coronel Portillo y las provincias de Atalaya y Purús del departamento de Ucayali, que realicen las actividades comprendidas en el numeral 11.1 del Artículo 11º, excepto las actividades de extracción forestal y de comercio, que reinviertan total o parcialmente su renta neta en los Programas de Inversión, tendrán derecho a un crédito tributario equivalente al 5% (cinco por ciento) del monto reinvertido.

b) Las personas jurídicas o naturales que inviertan en los sujetos indicados en el literal a) precedente y en los Programas de Inversión en la Selva, podrán deducir el monto efectivamente invertido, con un límite de 20% (veinte por ciento) de su renta neta. Dicho límite se sujetará a lo dispuesto en la sexta disposición complementaria de la presente Ley.

Para efecto de lo dispuesto en la presente disposición, los Programas de Inversión sólo estarán referidos a obras de infraestructura y/o adquisición de bienes de capital orientados a incrementar los

niveles de producción de las empresas a que se refiere el literal a) de la presente Disposición Complementaria.

Dichos programas deberán ser presentados ante el Comité Ejecutivo a que se refiere el Artículo 6º, el cual, previa opinión del sector correspondiente emitirá la resolución respectiva. La aprobación de los indicados programas será sin perjuicio de la fiscalización posterior que pueda efectuar la SUNAT.

Los Programas de Inversión con Beneficio Tributario tendrán un plazo máximo de 4 (cuatro) años, período en el cual deberán ejecutarse. Mediante Decreto Supremo, se aprobarán las normas complementarias y reglamentarias correspondientes, a fin de establecer, entre otros, las características y cobertura de los Programas de Inversión, así como los plazos, requisitos y procedimientos necesarios para su mejor aplicación. Dichos plazos no están sujetos a lo dispuesto en el Artículo 25º del Decreto Legislativo Nº 757.

Sexta: Programas de Inversión efectuados por Terceros

Las personas naturales y/o jurídicas que inviertan en programas de inversión de terceros, de acuerdo a las leyes sectoriales y en la presente Ley, tendrán derecho al goce de los beneficios por inversión, hasta un máximo global del 20% (veinte por ciento) de la renta neta, por todo concepto, de acuerdo a lo que establezca el Reglamento.

Disposiciones del Rgto. vinculadas a los Programas de Inversión

- Empresas beneficiadas: art. 1, num. 15.
- Empresas que realizan determinadas actividades en determinadas circunscripciones que reinvierten en sus propios programas:
 - Beneficio: art. 19.1.
 - Aplicación del beneficio: art. 19.1, 2º párr.
 - Intransferibilidad del beneficio: art. 19.1, últ. párr.
 - Sustentación del beneficio: art. 29.1.
- Terceros que invierten en programas de inversión de empresas del grupo anterior
- Normas relativas al tercero inversionista:
 - Cómputo de la renta neta base del beneficio: art. 19.2, 1er. párr.
 - Aplicación del beneficio: art. 19.2, 2º párr.
- El Certificado de Inversión
- Derecho a recibirlo e intransferibilidad: art. 25, 1er. párr.
- Obligación de presentar copia al Comité Ejecutivo: art. 25, 2º párr.
- Cuenta de control: art. 26.1.
- Sustentación del beneficio: art. 29.2.
- Normas relativas a la empresa beneficiada
 - Obligación de capitalizar el aporte: art. 24, 1er., 2º y 4º párr.
 - Prohibición de reducir el capital: art. 24, 3er. y 4º párr.
- Cuenta de control de los aportes recibidos: art. 26.2.
- Los Programas de Inversión
- Objeto: art. 20.
- Aprobación: arts. 19, últ. párr.; y 21.
- Modificación: art. 21, últ. párr.
- Plazo: art. 21.2, inc. f4.
- Bienes objeto de adquisición:
 - Antigüedad máxima y valor computable: art. 22.
 - Prohibición de su transferencia: art. 23.
- Ejecución de los programas
- Cuenta de control: art. 26.2.
- Control por la SUNAT: art. 26.2, 2º párr.
- Informe anual de la ejecución del programa ante el Comité Ejecutivo: art. 27.
- Constancia de ejecución del programa: art. 28.
- Pérdida de los beneficios: Rgto. arts. 6; 23, 2º párr.; 24, últ. párr.; 27, últ. párr.
- Aplicación simultánea de otros beneficios: art. 31.

1. Sobre el régimen de reducción de la tasa del impuesto aplicable a las empresas industriales véase la sec. 4/3.

2. Estas son: agropecuaria, acuicultura, pesca, turismo, así como las actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos

primarios provenientes de las actividades antes indicadas y la transformación forestal, siempre que dichas actividades se realicen en la zona. Para el caso de las actividades manufactureras indicadas, los productos primarios podrán ser producidos o no en la Amazonía.

3. La Ley 27063 dispone que los contribuyentes incluidos en esta Ley efectuarán sus pagos a cuenta del impuesto a la renta de acuerdo a las siguientes normas:

1. Pagos a cuenta determinados según el sistema de coeficiente a que se refiere el inciso a) del Artículo 85º del Decreto Legislativo Nº 774, Ley del Impuesto a la Renta:

a) Durante el ejercicio 1999 y los meses de enero y febrero del ejercicio 2000, pagarán como pago a cuenta el 20% o 35% del monto calculado de acuerdo a lo establecido en el inciso a) del Artículo 85º, de estar afectos al Impuesto a la Renta con la tasa del 5% o 10%, respectivamente.

b) A partir de marzo del año 2000 el cálculo de los pagos a cuenta se efectuará de acuerdo a lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta y sus normas reglamentarias.

2. Pagos a cuenta determinados según el sistema de porcentaje a que se refiere el inciso b) del Artículo 85º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Los contribuyentes afectos al Impuesto a la Renta con la tasa del 5% o 10% efectuarán sus pagos a cuenta aplicando la cuota de 0.4% o 0.7% de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes, respectivamente.

4. Estos productos son: Yuca, Soya, Arracacha, Uncucha, Urena, Palmito, Pijuayo Palmito, Pijuayo, Aguaje, Anona, Caimito, Carambola, Cocona, Guanábano, Guayabo, Marañón, Pomarosa, Taperibá, Tangerina, Toronja, Zapote, Camu Camu, Uña de Gato, Achioté, Caucho, Piña, Ajonjolí, Castaña, Yute y Barbasco.

Por D.S. 074-2000-EF fueron incorporados el algodón áspero, cúrcuma, guaraná, macadamia y pimienta (con validez a partir del 1-1-2001).

5. Por D.S. 074-2000-EF se incluyó la producción agrícola de tabaco (aplicable a partir del 1-1-2001).

15/8 CONVENIOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA - ESTABILIDAD DEL RÉGIMEN DEL IMPUESTO A LA RENTA

Hacemos referencia acá a las normas que alcanzan específicamente al impuesto a la renta.

• D.Leg. 662, art. 10, inc. a (1): Conforme a esta norma el inversionista respecto al impuesto a la renta de cargo de la empresa receptora de la inversión y al que afecte las utilidades que se le atribuyan y/o los dividendos que se distribuyan en su favor, no se verá afectado con una tasa mayor que aquella considerada en el convenio correspondiente, de manera tal que si el impuesto a la renta de cargo de la empresa aumentara, se reducirá la tasa que afecte al inversionista extranjero en la parte necesaria para permitir que la utilidad de la empresa que finalmente sea de libre disposición para él, sea por lo menos igual a la garantizada.

El art. 11 especifica los aportes dinerarios mínimos y las condiciones requeridas para acogerse al régimen.

• D.Leg. 757, art. 40: Se puede garantizar la estabilidad del régimen a las empresas receptoras de la inversión siempre y cuando el monto total de las nuevas inversiones recibidas por la empresa sea mayor al 50% de su capital. Asimismo, cuando se trate de la transferencia de más del 50% de las acciones de las empresas estatales.

• D.Leg. 757, art. 41: Se puede garantizar la estabilidad del régimen aplicable a los contratos de arrendamiento financiero que cumplan ciertas condiciones.

Reglamentación: Por D.S. 162-92-EF de 9-10-92 se aprobó el Reglamento de los Regímenes de Garantía a la Inversión Privada.

El art. 23 de este Reglamento trata los alcances de las normas arriba mencionadas en sus diversos incisos como sigue: a) Para los inversionistas; b) Para las empresas receptoras; y c) Para los contratos de arrendamiento financiero.

Además, respecto a los convenios de estabilidad jurídica como tales, véanse los arts. 24, 25 y 26. El inc. h) de este último ha sido "precisado" por el D.S. 048-98-EF de 18-6-98.

Sobre el procedimiento para la declaración de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los contribuyentes con convenio de estabilidad tributaria, véase el art. 13 de la Res. 044-2000/SUNAT.

Transmisión de los beneficios en caso de reorganización: La Ley 27390 (pub. 30-12-00) dispone que en caso de reorganización de sociedades los beneficios conferidos al amparo de los Dec. Legs. 662 y 757 pueden ser transmitidos si se cuenta con autorización expresa del Organismo Nacional Competente, previa opinión técnica de la SUNAT. La cesión de posición contractual de dichos convenios debe realizarse conforme a lo establecido en las leyes y normas correspondientes.

En línea con esta flexibilización del régimen se ha dispuesto que los convenios suscritos desde la vigencia de las leyes 27342 y 27343 y hasta el 30-12-00, pueden adecuarse a las nuevas normas.

1. Esta norma alcanza tanto a los inversionistas nacionales como a los extranjeros, según lo dispuesto por el art. 38 del D.Leg. 757.

16/1 SUJETOS QUE PUEDEN ACOGERSE - EJERCICIO DE LA OPCIÓN

Generalidades

Se tratan a continuación las normas correspondientes a este Régimen contenidas en los arts. 117 a 124 de la Ley, con las modificaciones del D.Legs. 966 y 1086, en los arts. 76 a 84 del Reglamento, (2) y en la Res. 71-2004/SUNAT.

Sujetos que pueden acogerse - Ejercicio de la opción

Conforme al art. 117 pueden acogerse al Régimen Especial las personas naturales, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, y personas jurídicas, domiciliadas en el país, que obtengan rentas de la 3ª categoría provenientes de las actividades de comercio y/o industria y de servicios.

El art. 118 establece los sujetos no comprendidos, estando excluidas las empresas que incurran en los siguientes supuestos: (i) Cuando en el ejercicio el monto de sus ingresos netos superen S/ 525,000; (ii) El valor de los activos fijos, con excepción de predios y vehículos, supere S/. 126,000; (iii) Cuando en el ejercicio el monto de sus adquisiciones afectadas a la actividad (sin incluir las de activos fijos) supere S/. 525,000; (iv) Cuando el personal afectado a la actividad sea mayor a 10 personas. Tratándose de actividades en las cuales se requiera más de un turno de trabajo, el número de personas se entenderá por cada uno de éstos.

Véase el art. 76 del Rgto.

El inc. b) del art. 118 también excluye diversos servicios (incluyendo muchas actividades profesionales), la actividad de construcción, los grifos y la venta de inmuebles.

Constituye ingreso neto computable el establecido como tal en el cuarto párrafo del art. 20 y, de ser el caso, la renta presunta por la cesión de bienes muebles depreciables o amortizables a que se refiere el inc. h) del art. 28 - art. 117, segundo párrafo.

Los contribuyentes que tengan más de un negocio unipersonal deberán considerar globalmente el conjunto de ingresos por rentas de la tercera categoría - Rgto., art. 77.

Reglamento, art. 81:

"Los contribuyentes del Régimen General que se acojan al presente régimen aplicarán contra sus pagos los saldos a favor a que se refiere el literal c) del art. 88 de la Ley.

Dichos contribuyentes perderán el derecho al arrastre de las pérdidas tributarias a que se refiere el artículo 50 de la Ley".

Ejercicio de la Opción: El acogimiento a este régimen se rige por el art. 119.(1)

El art. 78 del Rgto. dispone además: Los sujetos del Régimen Unico Simplificado podrán optar por acogerse al Régimen Especial en cualquier mes del año previa comunicación a la SUNAT.

Véase el art. 78 del Rgto. sobre los contribuyentes que reinician actividades

1. La opción se ejerce mediante la presentación de la declaración mensual correspondiente a este Régimen.

Esta declaración es de carácter constitutivo, y por tanto, su presentación fuera del plazo invalida el ejercicio de la opción – RTF 778-3-97 de 28-8-97.

2. Se recogen las modificaciones del D.S. 169-2007-EF (pub. 31-10-07).

16/2 CÓMO OPERA EL RÉGIMEN ESPECIAL

Cuota aplicable

Conforme al art. 120, los contribuyentes que se acojan a este régimen pagarán una cuota ascendente al 1.5% de los ingresos mensuales provenientes de actividades de la 3ª categoría:

Los contribuyentes del Régimen Especial se encuentran sujetos a lo dispuesto por las normas del Impuesto General a las Ventas – art. 120, inc. c).

Pago y declaración

El pago del impuesto se efectuará mensualmente con carácter definitivo, debiendo presentarse la declaración mensual correspondiente, aun cuando no exista impuesto por pagar en el mes (1) - Rgto., art. 80.

Se presentará anualmente una declaración jurada en la forma, plazos y condiciones que señale la SUNAT. Dicha declaración corresponderá al inventario realizado el último día del ejercicio anterior al de la presentación - Ley, art. 124-A.

Retenciones

Los sujetos que se acojan al Régimen Especial deberán cumplir con efectuar las retenciones correspondientes a las rentas de segunda y quinta categorías, así como las correspondientes a contribuyentes no domiciliados - Rgto., art. 82.

Contabilidad y Registro

La SUNAT establecerá los libros y Registros contables que deben llevarse – art. 124. Véase el art. 3 de la Res. 71-2004/SUNAT.

Percepción de ingresos adicionales a los de 3ª categoría

En caso que los sujetos de este régimen perciban adicionalmente a las rentas de 3ª categoría ingresos de cualquier otra categoría, estos últimos se regirán por las normas del Régimen General - art. 123.

Contribuyentes exceptuados de presentar Declaración mensual: La Resolución 60-99/SUNAT de 13-5-99 en su art. 5 establece que están exceptuados de presentar la declaración jurada mensual los siguientes contribuyentes:

- Los que hubiesen comunicado la suspensión temporal de actividades, mediante el Formulario Nº 2127 – Solicitud de Modificación de Datos y/o Cambio de Régimen o Suspensión /Reinicio de Actividades, cumpliendo con los requisitos señalados en el Texto Unico de Procedimientos Administrativos de la SUNAT, siempre que la suspensión temporal no exceda de 12 meses calendarios consecutivos.

- Los que hubiesen presentado su solicitud de baja en el RUC mediante el Formulario Nº 2135 – Solicitud de Baja de Inscripción o de Tributos, cumpliendo con los requisitos señalados en el TUPA de la SUNAT.

Las excepciones arriba señaladas serán de aplicación a partir del período tributario siguiente al mes en el cual los contribuyentes se encuentran en alguna de las situaciones señaladas (art. 7).

1. Véase en la página siguiente lo dispuesto por la Resolución 60-99/SUNAT sobre las excepciones a esta regla.

16/3 INCORPORACIÓN AL RÉGIMEN GENERAL

Conforme el art. 122 los contribuyentes que hubieran optado por el Régimen Especial deberán ingresar al Régimen General cuando incurran en cualquiera de los supuestos contemplados en los incisos a) y b) del Art. 118.

En este caso, los pagos efectuados según lo dispuesto por el Régimen Especial tendrán carácter cancelatorio, debiendo tributar según las normas del Régimen General a partir del cambio de régimen.

Véanse además los arts. 83 (1) y 84 del Reglamento.

Respecto al cambio al RUS, véase el art. 4 de la Res. 192-2004/SUNAT (en nuestra publicación Impuestos a las Ventas).

1. La RTF 6046-3-2004 (precedente de observancia obligatoria) establece que el segundo párrafo del inc. a) de este artículo excede lo dispuesto en el art. 122 de la Ley del IR al establecer reglas distintas por las cuales opera el cambio obligatorio del Régimen Especial al Régimen General.

CONCEPTO GENERAL

La Ley 27804 ha modificado la Ley del IR, con vigencia a partir del 1-1-03(1), estableciendo la tasa de 4.1% que grava "los dividendos y otras formas de distribución de utilidades" efectuadas por las personas jurídicas a que se refiere el art. 14 de la Ley, como impuesto a cargo de los socios o titulares, que debe ser retenido como pago definitivo (pues los dividendos no forman parte de la renta global).(2)

Conforme el art. 24-A de la Ley del IR para los efectos del impuesto son dividendos "las utilidades que las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14 de la Ley distribuyan entre sus socios, asociados, titulares, o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, salvo mediante títulos de propia emisión representativos del capital".(3)

Esta norma se refiere a las utilidades que son objeto de distribución o retiro mediante un acto que formalmente tiene el carácter de tal (ej. acuerdo del órgano social competente; distribución según estipulaciones del consorcio), que da lugar al correspondiente asiento contable.

Conforme al mismo art. 24-A, también se consideran dividendos:

- Los importes recibidos por los socios al reducirse el capital o liquidarse la sociedad – véase la sección 2.

- Las participaciones en las utilidades de la sociedad que provengan de títulos de cualquier naturaleza – véase el inc. e) del art. 24-A.

- Los créditos a los socios no reembolsados en el plazo de 12 meses – véase la sección 3.
- La distribución del mayor valor atribuido por revaluación de activos, salvo la capitalización (inc. b del art. 24-A).
- "El importe de la remuneración del titular de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionista, participacionista y en general del socio o asociado de personas jurídicas así como de su cónyuge, concubino y familiares hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, en la parte que exceda al valor de mercado". (art. 24-A, inc. h) incorporado por D.Leg. 945, vig. 1-1-04).(4)

Además téngase presente las siguientes normas:

- Los dividendos no forman parte de la renta global de las personas naturales ni de la renta imponible de las personas jurídicas – Ley, arts. 24-B, 49 y 53.
- No está sujeta a retención la distribución que se efectúe en favor de personas jurídicas domiciliadas. Las redistribuciones sucesivas que se efectúen no están sujetas a retención, salvo que se efectúen en favor de personas no domiciliadas(5) o personas naturales o sucesiones indivisas domiciliadas en el país – Ley, art. 73-A.

Véase el art. 93 del Rgto.

- El art. 88 del Rgto. precisa que las utilidades incluyen las reservas de libre disposición y el adelanto de utilidades.
- La distribución en especie se computará por el valor de mercado que corresponde a los bienes – Ley, art. 24-B.
- El artículo 92 del Rgto. precisa que el 4.1% "procede con independencia de la tasa del Impuesto a la Renta por la que tributa la persona jurídica que efectúa la distribución". Y además que "no le son de aplicación los créditos a que tuviese derecho el contribuyente".
- Véase el art. 94 del Rgto. respecto a las distribuciones a una sociedad, entidad o contrato a que se refiere el cuarto párrafo del art. 14 de la Ley.
- Sucursales de empresas no domiciliadas: Véase el art. 56, inc. e).

Dividendos con cargo a utilidades provenientes de ingresos exonerados (o inafectos):

Está gravada la distribución de utilidades que se consideran provenientes de ingresos exonerados (en cabeza de la sociedad). Así resulta de lo dispuesto en el art. 13, inc. b), numeral 3, del Rgto. Ello se explica por cuanto el dividendo es renta distinta del ingreso exonerado obtenido por la sociedad. En efecto, el ingreso, en cuanto renta, tiene su fuente en la actividad de la empresa. En cambio el dividendo tiene su fuente en la participación del accionista en el capital social. En consecuencia, la exoneración del ingreso cuyo titular es la sociedad es totalmente extraña a los dividendos que perciben los accionistas. Ha de tenerse presente, además, que lo que se distribuye es la utilidad y no los ingresos de la sociedad. Lo mismo es valedero respecto de los ingresos inafectos.

1. La 2ª Disp. Final de la Ley 27804 dispone que estas normas son aplicables a los acuerdos y otras formas de distribución de utilidades que se adopten a partir del 1-1-03, incluyendo los que se refieren a las utilidades del año 2002 u otro anterior.

La 6ª Disp. Final del D.S. 017-2003-EF dispone que "En los acuerdos de distribución de utilidades y cualquier otra forma de distribución de utilidades que se hubieran tomado en ejercicios anteriores al 2003, la obligación de retener nace con la distribución o puesta a disposición de dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades".

2. el impuesto de 4.1% de cargo de la sociedad, aplicable a las sumas que significan "una disposición indirecta de utilidades", véase la sección 5.
3. art. 25 reitera que no está gravada la capitalización de utilidades o de cualquier otra cuenta de patrimonio.
4. a las remuneraciones de los parientes, véase el inc. b) del art. 13-A del Rgto
5. la modificación del D.Leg. 945 (vig. 1-1-04).

IMPORTES RECIBIDOS AL REDUCIRSE EL CAPITAL O LIQUIDARSE LA PERSONA JURIDICA
Conforme al art. 24-A se considera dividendo:

c) La reducción de capital hasta por el importe equivalente a utilidades, excedente de revaluación, ajuste por reexpresión, primas o reservas de libre disposición capitalizadas previamente, salvo que la reducción se destine a cubrir pérdidas conforme a lo dispuesto en la Ley General de Sociedades. (1)

d) La diferencia entre el valor nominal de los títulos representativos del capital más las primas suplementarias, si las hubiere y los importes que perciban los socios, asociados, titulares o

personas que la integran, en la oportunidad en que opere la reducción de capital o la liquidación de la persona jurídica.

1. 4ª Disp. Final de la Ley 27804 precisa lo siguiente:

"La presunción establecida en el inciso c) del Artículo 24-A sólo es de aplicación en los casos de reducciones de capital hasta por el importe equivalente a utilidades, primas, ajuste de reexpresión, excedente de revaluación o reservas de libre disposición, generados a partir del 1 de enero de 2003 y capitalizados previamente. Asimismo, se entenderá que la reducción de capital se relaciona con las capitalizaciones efectuadas en estricto orden de antigüedad".

Véase el art. 90 del Rgto. sobre la fecha en que se considera adoptado el acuerdo de distribución en los casos de reducción de capital, a los fines de la retención del impuesto.

CRÉDITOS A LOS SOCIOS O TITULARES

Conforme al art. 24-A, inc. f), para fines del impuesto es dividendo:

"Todo crédito hasta el límite de las utilidades y reservas de libre disposición, que las personas jurídicas que no sean Empresas de Operaciones Múltiples o Empresas de Arrendamiento Financiero, otorguen en favor de sus socios, asociados, titulares o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, con carácter general o particular, cualquiera sea la forma dada a la operación y siempre que no exista obligación para devolver o, existiendo, el plazo otorgado para su devolución exceda de doce meses, la devolución o pago no se produzca dentro de dicho plazo o, no obstante los términos acordados, la renovación sucesiva o la repetición de operaciones similares permita inferir la existencia de una operación única, cuya duración total exceda de tal plazo.

No es de aplicación la presunción contenida en el párrafo anterior a las operaciones de crédito a favor de trabajadores de la empresa que sean propietarios únicamente de acciones de inversión".

Los créditos a que hace referencia este dispositivo pueden estar o no sustentados en un contrato de préstamo celebrado por escrito. Lo normal en uno y otro caso será que su registro contable se haya efectuado como una cuenta por cobrar al beneficiario de quien se trate (incluyendo los "retiros en cuenta corriente"). Ahora bien para que el cargo en cuenta represente un crédito susceptible de devenir en dividendo presunto, ha de ser extraño al movimiento de una auténtica cuenta corriente.

En el caso resuelto por la RTF 15608 de 20-12-79. La DGC pretendía gravar como dividendo presunto el saldo deudor de una cuenta con el accionista, sin considerar el saldo acreedor de otra cuenta con el mismo accionista que reflejaba las entregas hechas por éste a la sociedad. El tribunal declaró que era improcedente la consideración por separado de ambas cuentas.

El art. 91 del Rgto. expresa que los créditos "serán considerados como dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades desde el momento de su otorgamiento" y que el impuesto que debió ser retenido en ese momento deberá ser abonado por la persona jurídica "dentro del mes siguiente de producido cualquiera de los hechos establecidos (en el inc. f) del art. 24-A de la Ley) para que el crédito sea considerado dividendo o distribución de utilidades".

Esto significa que la obligación de retener surge desde el vencimiento del plazo de 12 meses de realizado sin haber sido reembolsado el crédito. Para ello debe considerarse como requisito que a la fecha del desembolso o en el curso del indicado período, hayan existido utilidades por distribuir. Si éstas llegaran a existir luego del vencimiento de los 12 meses, la obligación de retener surgiría recién entonces por el monto del préstamo no reembolsado hasta ese momento, en cuanto no exceda al de las utilidades por distribuir.

Es de notar que la presunción opera respecto de los préstamos a accionistas aunque se pague intereses en el curso de los 12 meses.

Asimismo, configurado el dividendo presunto, no queda desvirtuado por el hecho de pagarse el préstamo o reembolsarse la entrega con posterioridad, ni por haber disminuido o desaparecido luego las utilidades por distribuir. (1)

Es de hacer notar que si se tributa sobre el dividendo presunto en aplicación de la norma en comentario, ya no procederá gravar las utilidades por distribuir hasta por igual monto, cuando sean distribuidas formalmente o al liquidarse la sociedad. De otro lado, las utilidades que sirvieron para la configuración del dividendo, no deben computarse nuevamente para establecer si préstamos o entregas efectuados con posterioridad son o no dividendos presuntos.

El art. 13-A del Rgto. precisa lo siguiente:

"Las utilidades distribuidas a que se refiere el inciso f) del Artículo 24-A de la Ley se generarán únicamente respecto del monto que le corresponde al socio, asociado, titular o persona que integra la persona jurídica en las utilidades o reservas de libre disposición.

En caso que el crédito o entrega exceda de tal monto, la diferencia se considerará como préstamo y se configurarán los intereses presuntos a que se refiere el Artículo 26 de la Ley, salvo prueba en contrario".

Sobre los intereses presuntos, véase la sección 6/1.3.

1. Si las utilidades son distribuidas luego de configurado el dividendo presunto y se ha tributado el impuesto por esta distribución, ya no cabría que con posterioridad se acote el impuesto sobre el dividendo presunto. En este caso sólo serían exigibles los intereses.

RETENCIÓN, DECLARACIÓN Y PAGO

La obligación de retener sobre los dividendos se encuentra establecida en el art. 73-A de la Ley, del cual destacamos las siguientes disposiciones:

- La retención no alcanza a las distribuciones en favor de personas jurídicas domiciliadas. "Las redistribuciones sucesivas que se efectúen no estarán sujetas a retención, salvo que se realicen en favor de personas no domiciliadas en el país o a favor de personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, domiciliadas en el país". (1) El art. 93 del Rgto. dispone que estas redistribuciones estarán sujetas a retención cuando se efectúen a "no domiciliados".

- Hay una referencia especial a la obligación a cargo de las Sociedades Administradoras de Fondos Mutuos, Fondos de Inversión, Fiduciarios de Fideicomisos bancarios, y de las Sociedades Tituladoras de Patrimonios Fideicometidos.

- La retención "deberá abonarse al Fisco dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual". (2)

- "Cuando la persona jurídica acuerde la distribución de utilidades en especie, el pago de cuatro punto uno por ciento (4.1%) deberá ser efectuado por ella y reembolsado por el beneficiario de la distribución".

Cabe señalar que igual obligación de reembolsar existe cuando se ha efectuado una entrega de dinero (dividendo) sin efectuar la retención correspondiente. De no producirse el reembolso el monto adeudado constituirá un dividendo adicional.

El art. 89 del Rgto. establece que "La obligación de retener a que se refiere el Artículo 73-A de la Ley nace en la fecha de adopción del acuerdo de distribución o cuando los dividendos y otras formas de utilidades distribuidas se pongan a disposición en efectivo o en especie, lo que ocurra primero".

A su vez la 6ª Disp. Final del D.S. 017-2003-EF de 12-2-03 puntualiza que "En los acuerdos de distribución de dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades que se hubieran tomado en ejercicios anteriores al 2003, la obligación de retener nace con la distribución o puesta a disposición de dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades".

1. Con la modificación del D.Leg. 945 (vig. 1-1-04).

2. Respecto al certificado de rentas y retenciones, véase el art. 3 de la Res. 10-2006/SUNAT y para el modelo del mismo la pág. 570.

SUMAS QUE SIGNIFICAN UNA DISPOSICIÓN INDIRECTA DE UTILIDADES

El segundo párrafo del art. 55 de la Ley establece sobre las sumas a que se refiere el inc. g) del art. 24-A.

Dicho inciso comprende como dividendo: "Toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta, no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados".

Estas sumas, que tradicionalmente se denominan como "dividendos presuntos", están sujetas a un tratamiento distinto de los dividendos, pues no están sujetas a retención, sino a la tasa de 4.1% que es de cargo de la sociedad. Más abajo en la subsección A se reseña lo dispuesto en el art. 13-B del Rgto. y la jurisprudencia que se ha pronunciado respecto de la norma similar que rigió hasta el año 1993, y en la subsección B se trata la cuestión del control tributario.

El último párrafo del art. 13-B del Rgto. señala que "La tasa adicional de 4.1% a la que se refiere el Artículo 55 de la Ley, procede independientemente de los resultados del ejercicio, incluso en los supuestos de pérdida tributaria arrastrable". (Anteriormente, la RTF 9282 de 3-5-74 había determinado que procede la acotación por dividendos presuntos aunque en el año al que se refiere la acotación la sociedad haya tenido pérdidas).

Declaración y pago del impuesto a cargo de la persona jurídica

El art. 55 dispone que este impuesto deberá abonarse "dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario por las obligaciones de periodicidad mensual".

El tercer párrafo de dicho artículo dispone lo siguiente: "En caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto. De no ser posible determinar la fecha de devengo del gasto, el Impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta".

No se ha aprobado todavía un formulario específico para la declaración y pago del impuesto a cargo de la persona jurídica. Para realizar el pago puede utilizarse la Boleta de Pago; el código asignado por SUNAT al impuesto es el 3037.

Ingresos no declarados - Jurisprudencia

A continuación citamos jurisprudencia que es pertinente a esta materia.

No se considera que haya distribución de las mayores utilidades establecidas por aplicación de coeficiente sobre ingresos brutos, tratándose de acotaciones por auditoría interna (RTF 3560 de 7-6-68, 3588 y 3589 de 20-6-68 y 3778 de 13-8-68). En cambio, en el caso de una acotación que era el resultado de la fiscalización de la contabilidad del contribuyente, o sea, por auditoría externa, se determinó que la mayor utilidad determinada estaba incurso en el inc. c) del art. 23 del D.S. 287-68-HC (actualmente, art. 55, segundo párrafo, de la ley del IR) - RTF 6045 de 15-2-71. (1)

A. CONCEPTO DE DISPOSICIÓN INDIRECTA DE UTILIDADES

El primer párrafo del art. 13-B del Rgto. establece que "constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14° de la Ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica".

Véase además el segundo párrafo del art. 13-B que contiene normas detalladas sobre los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, no fidedignos, los emitidos por sujetos dados de baja en el RUC o que tengan la condición de no habidos, o cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir comprobantes sustentatorios (RUS).

Se reseña a continuación la jurisprudencia sobre el concepto de "egresos que significan una disposición indirecta de utilidades" que estaban gravados bajo la norma vigente hasta el año 1993, en cuanto complementa el concepto del Rgto. arriba transcrito.

1. Hay egresos que están típicamente comprendidos en la disposición como los siguientes:

- o Gastos (o comisiones) reservados.
- o Gastos particulares ajenos al negocio. (2)
- o Gastos de venta en el extranjero sin explicación.

También están comprendidos los faltantes de inventario, conforme a la RTF 10520 de 13-6-75. (3)

2. Por otra parte, hay los gastos reparables que no pueden considerarse como dividendos.

Entre éstos cabe señalar los siguientes:

- Pagos de obligaciones no deducibles, cuyo destino está fehacientemente acreditado. (4)
- Los honorarios de directorio que exceden el límite del 6% de las utilidades (RTF 10526 de 16-6-75).

- Las provisiones no admitidas, o provisiones excesivas, por cuanto la provisión misma permite el control tributario. (5)

- Los montos reparados por concepto de gastos que constituyen inversión o "gastos capitalizables" (sección 6/6.4).

- Los castigos de cuentas incobrables sin acción judicial (RTF 11441 de 22-4-76).

- Los intereses presuntos pues "se trata de sumas establecidas en base a una ficción legal que no constituye en esencia ingreso efectivo y real percibido por la empresa, ni disposición de renta alguna" - RTF 21895 de 10-11-88.

B. CORRECCION DE ASIENTOS PARA RESTABLECER EL CONTROL TRIBUTARIO

En casos en los cuales ha mediado una disminución patrimonial contable, que no implicaba por sí sola un desembolso o entrega que hubiera podido beneficiar a los accionistas, se ha establecido que no existía un dividendo presunto. Así se ha pronunciado la jurisprudencia tratándose de los siguientes reparos:

- Castigo de parte del valor de un inmueble - RTF 10552 de 25-6-72.

- Disminución del valor de un activo al contabilizar un ingreso (sin reflejarlo como tal) con abono a ese activo – RTF 9282 de 3-5-74.
 - Recupero de depreciación sin cargo a la reserva y abono a resultados, al vender un activo a su valor bruto en libros – RTF 9282 de 3-5-74.
- En casos similares, la jurisprudencia ha hecho hincapié en el restablecimiento del control tributario sobre el monto reparado, para desestimar la acotación por dividendos presuntos.
- La RTF 2987 de 1-8-67 se pronunció en el caso de una compañía que aportó a otra un inmueble por valor superior al que figuraba en libros, y que, no obstante haber recibido acciones por ese mayor valor, mantuvo en su contabilidad el valor original. Habiéndose determinado que había una utilidad gravable en el aporte del inmueble, se pretendió acotar el impuesto complementario (que gravaba los dividendos). El Tribunal consideró que no habiendo evidencia de haberse distribuido estas utilidades, no procedía la acotación de dicho impuesto, pero acordó, siguiendo el criterio de la RTF 1153 de 24-3-65, "otorgar un plazo de quince días a la recurrente para que, en su contabilidad, haga figurar las acciones que adquirió de la Soc..., con el valor nominal en que han sido emitidas, llevando la utilidad obtenida en el aporte a la cuenta "Utilidades por Distribuir", debiendo proceder a la cobranza de los impuestos ... en el caso que, vencido el plazo, la recurrente no hubiera cumplido con efectuar dichos asientos".
 - En el caso resuelto por la RTF 9010 de 15-1-74, en el ejercicio 1967 la firma dio de baja unos equipos que se encontraban fuera de uso, castigando el saldo del valor aún no depreciado de dichos equipos. En 1972, la DGC reparó dicho castigo y acotó además el impuesto complementario sobre el mismo, por concepto de disposición indirecta de utilidades. Ante dicha acotación, en mayo de 1973 la firma regularizó la situación de dichos equipos mediante un asiento de Diario con el cual reingresaron los equipos y su correspondiente reserva de depreciación. El Tribunal resolvió que "habiéndose reintegrado al patrimonio de la empresa el valor de los bienes que íntegramente se castigaron, no procede la aplicación de dicho impuesto mientras ese valor permanezca en la "Reserva para Depreciación" sujeta a control tributario".
 - La RTF 9453 de 13-6-74 dejó sin efecto una acotación por dividendos presuntos correspondiente al año fiscal 1965, "desde que en diciembre de 1970 se reversó el asiento reparado para la aplicación del impuesto ceder a las utilidades, devolviendo el monto ... (del reparo) ... a la cuenta Utilidades no distribuidas, la que se encuentra bajo control tributario". En rigor, en situaciones como las que fueron materia de las RTF 9282 y 10552 mencionadas al principio de esta sección, y en situaciones similares, (6) debiera ser condición el restablecimiento del control tributario sobre los montos reparados, para evitar la acotación por dividendos presuntos.
- En otras situaciones, en que se trataba de reparos que importaban una disminución del patrimonio social desconociéndose al beneficiario final o conociéndose que eran los mismos accionistas, no se ha aceptado la reversión del respectivo asiento, que pretendía realizar la sociedad para evitar la acotación por dividendos presuntos.
- Venta de un activo al costo a favor de un accionista, siendo mayor su valor real.
- La RTF 9282 de 3-5-74 expresó que la configuración del dividendo presunto no variaba "por la circunstancia de que, en ejercicio posterior (el siguiente al acotado), el vehículo vendido haya sido devuelto sin que medie causal de nulidad en la venta anterior, por lo cual la llamada devolución debe ser considerada como compra, aunque su registro contable se haya efectuado en la forma de reversión del asiento de venta".
- Afectación de resultados con impuesto de cargo de los accionistas.
- La RTF 7275 de 27-6-72 y 8370 de 17-5-73 expresaron que de admitir la reversión "se daría el caso de que las contabilidades de ejercicios fenecidos pudiesen ser modificadas continuamente, por acuerdos producidos con mucha posterioridad".
- Ajuste de inventarios, sin demostrarse el detalle de los faltantes ni el motivo de los mismos, no pudiendo acreditarse su destino final – RTF 10520 de 13-6-75.

1. La utilidad en este caso se determinó como sigue: a los ingresos brutos declarados se agregaron los ingresos brutos no declarados (por venta de mercaderías), y sobre este total se aplicó un coeficiente de 8%.

2. En el caso resuelto por la RTF 5892 de 11-12-70 se consideró el pago por la empresa del impuesto a la Renta de cargo de los servidores como una liberalidad de los accionistas, reputándose su importe como recibido y luego aplicado por los accionistas.

Sin embargo, la RTF 8619 de 13-8-73 declaró que no constituían dividiendo los gastos de viaje del gerente (no accionista) y su esposa, pagados como presente matrimonial por la empresa, por cuanto no podía presumirse que su importe pudiese pasar a los accionistas. La resolución además confirmó el reparo a la deducción del gasto.

3. En esta resolución se expresa: "... del nuevo estudio practicado con motivo de la apelación resulta que no se puede establecer el detalle de los faltantes en los inventarios, derivados de la diferencia entre el inventario físico y el registrado en libros, ni las razones por las cuales dicha diferencia se ha producido, por lo que, al no poderse acreditar su destino final, procede considerar esa diferencia como dividendos presuntos..."

4. RTF 5892 de 11-12-70 y 7454 de 23-8-72 impuesto de cargo de la empresa no deducibles), 8455 de 13-6-73 (gastos de ejercicios anteriores, moras y multas), RTF 9565 de 10-7-74 (pagos a otras empresas no deducibles por ser ajenos al negocio), RTF 11343 de 23-11-76 (reparo por atención médica a los familiares de empleados).

5. RTF 6088 de 24-2-71 (reparo referente a "Depreciación sobre Activo Revalorizado"). Por estar igualmente sujetos a control tributario, tampoco procede gravar como dividendo presunto los ingresos indebidamente diferidos (RTF 8455 de 13-6-73)

6. Por ejemplo, tratándose del castigo de deuda incobrable con cargo a la provisión respectiva, por no seguirse la acción judicial cuando ella es exigible. En un caso como éste, la RTF 11441 de 22-4-76 declaró no haber lugar a la acotación por dividendo presunto, sin exigir el reintegro del cargo a la reserva.

INDICE

AJUSTE POR INFLACION DEL BALANCE AJUSTE POR INFLACION DEL BALANCE(1)

En las páginas siguientes se reproduce el texto del D.Leg. 797 y el de su Reglamento aprobado por D.S. 006-96-EF de 9-1-96.

En esta primera parte incluimos un índice de las disposiciones del régimen y luego explicaciones y comentarios sobre algunas de estas disposiciones.

- Concepto: art. 1a; Rgto. art. 1a.
- Finalidad exclusivamente tributaria: art. 1; 3ra. Disp. Final.
- Ambito de aplicación del nuevo régimen: art. 1; Rgto. art. 15.
- Definiciones: Rgto. art. 1.
- Sujetos obligados: art. 3.
- Sujetos exceptuados: arts. 4,5.
- Sujetos que devienen obligados al ajuste
- Ajuste inicial: 1ra. Disp. Final
- Ajuste de pérdidas anteriores: 2da. Disp. Final.
- Antigüedad de las partidas: Rgto. art. 1f.
- Tratamiento del REI de la primera reexpresión: Rgto. art. 2f.
- Procedimiento
- Reglas generales: Rgto. art. 2.
- Exclusión de las revaluaciones y diferencias de cambio: art. 1b.
- Factor de reexpresión a utilizar: art. 1c.
- Definiciones: Rgto. art. 1.
- Ajuste del activo y pasivo no monetario
- Reglas particulares aplicables a las distintas partidas: Rgto. arts. 4 a 12.
- El límite de reexpresión:
- Límites aplicables: Ver art. 1d) del D.Leg. además de lo señalado por el Rgto. para cada partida.
- Monto mínimo del límite: art. 1e; Rgto. art. 2e, segundo párr.
- Ajuste del patrimonio neto
- Prorrrateo del ajuste del capital y acciones laborales: art. 9.
- Partidas reexpresables y determinación de la antigüedad de las partidas: Rgto. art. 13.
- Resultado del ajuste (REI).
- Determinación: art. 1a; Rgto. art. 2f.
- Inclusión en resultados del ejercicio: Rgto. art. 2f.
- Efectos
- Costo computable de los activos ajustados: art. 6.
- Incidencia del ajuste en determinación de la base imponible del impuesto: art. 1, 1er. párr.
- Contabilización: art. 10; Rgto. art. 3.

- Ajuste de los pagos a cuenta y de la cuota de regularización: art. 7, 1er. párr.
 - Ajuste de los pagos en exceso aplicados contra los pagos a cuenta de ejercicios siguientes: art. 7, 2do. párr.
 - Ajuste de la pérdida arrastrable: art. 8.
 - Otros aspectos
 - Aprobación de la metodología por decreto supremo: art. 2.
 - Presentación de estados comparativos para fines tributarios: Rgto. art. 3, último párr.
 - Ajustes efectuados según D.Leg. 627: mantenimiento de sus efectos: Rgto. art. 2g.
 - Sujetos con convenios de estabilidad jurídica: Rgto. art. 15. (2)
 - Cálculo de participaciones, asignaciones y reservas legales en función de utilidades ajustadas: Rgto. art. 14. Ver comentarios.
- Más adelante se encuentran las tablas con los factores de actualización.

1. La Ley 28394 suspende la aplicación de este régimen a partir del ejercicio 2005. Se reestablecerá en el ejercicio que disponga el MEF.

El art. 2 de esta ley dispone lo siguiente: "En tanto se mantenga la suspensión establecida en el artículo anterior, para efectos de establecer el costo computable de los bienes del activo y para cualquier otro efecto, de ser el caso, se considerarán como saldos iniciales de las partidas del balance del ejercicio 2005 los saldos ajustados por inflación al 31 de diciembre de 2004, ...".

2. En el caso de una empresa que tenía suscrito contrato de estabilidad tributaria al amparo de la Ley General de Minería (D.Leg. 109), la RTF 2311-1 de 21-2-95 declaró que es improcedente aplicar a dicho contribuyente las normas de ajuste por inflación previstas en el D.Leg. 627 "pues ello implica aplicar cambios en el régimen de determinación y pago de los tributos...".

COMENTARIOS

Diferencias de cambio

Véase la sección 7/7.2

Capitalización de la reexpresión del capital social

Sobre la capitalización de la reexpresión del capital para adecuar el monto del capital social señalado en los estatutos o en el contrato social, al que resulta de la mencionada reexpresión, véase la sección 9/13 de nuestra publicación "Manual Societario".

Ajuste por inflación en las contabilidades independientes de "asociaciones temporales" o consorcios" (joint venture)

El art. 3, segundo párrafo, del D.Leg. 797 dispone que también están obligados a realizar el ajuste por inflación "las sociedades de hecho, asociaciones en participación, joint ventures, consorcios, comunidad de bienes y otras formas contractuales de colaboración empresarial, en los casos en que, por la naturaleza de sus operaciones o por haberse inscrito en el Registro Único de Contribuyentes, estas entidades lleven contabilidad completa, independiente de las personas o entidades que las conforman".

La obligación de las entidades mencionadas de llevar contabilidad está regulada por el art. 65, tercer párrafo, del D.Leg. 774 y el art. 38, inc. b) de su Rgto. Véase al respecto lo expresado en la secc. 14/1.1, literal d).

En particular es de destacar que la indicada obligación no alcanza a la asociación en participación según lo expuesto en la secc. 8/3.1. Por lo tanto, no debe realizar el ajuste por inflación a pesar de su mención por el art. 3, segundo párrafo, del D.Leg. 797. (1)

Tratándose del joint venture se ajustan los activos (2) y pasivos no monetarios, con los abonos y cargos respectivos al REI (no se ajusta el patrimonio neto, pues no lo hay). A su vez, los asociados registran la parte que les corresponde de los activos y pasivos así ajustados, y del saldo (deudor y acreedor) del REI, que va como cargo/abono en su propia cuenta de REI. Obviamente, esta cuenta registrará los ajustes correspondientes a las operaciones propias del asociado, además del cargo por el ajuste de su patrimonio neto.

Contabilización del límite de reexpresión

Ni el D.Leg. 797 ni su reglamento señalan que la diferencia entre el monto reexpresado y el límite de la reexpresión deba ser registrada mediante una provisión por fluctuación de valores. Por consiguiente los contribuyentes podrán valerse de tal provisión o, alternativamente, podrán llevar el valor del activo sólo hasta el límite de la reexpresión.

Aplicación del límite de reexpresión a las existencias

El art. 7, inc. c) del Rgto. señala al valor de reposición como límite de reexpresión de "los saldos de mercaderías, materias primas, materiales auxiliares, envases, embalajes y suministros diversos". Como es de verse esta relación no incluye los productos terminados, los productos en proceso ni las existencias por recibir, a los cuales no les es aplicable el indicado límite.

El mismo dispositivo expresa en su segundo párrafo que "la determinación del valor de reposición debe sustentarse con comprobantes de pago del mismo tipo de bienes, emitidos durante el mes al que corresponda la actualización y que sirvan como sustento de costo para efecto del Impuesto a la Renta". Si no fuere posible aplicar esta regla por no haberse efectuado la adquisición del activo de que se trate en el mes de actualización, podría establecerse el valor de reposición con cotizaciones de los proveedores o listas de precios vigentes a la fecha de actualización. Tal era la posibilidad contemplada en el numeral 7 c) 5 del Anexo 1 del D.Leg. 627.

No incidencia del límite de reexpresión en los resultados

De acuerdo a lo dispuesto en el art. 1, inc. e) del D.Leg. y del art. 2, inc. e) del Rgto. (modificado por D.S. 125-96-EF), en ningún caso el valor resultante del ajuste de una partida puede ser menor a su valor de adquisición, producción o ingreso al patrimonio, más los incrementos de las actualizaciones precedentes. Con ello queda establecida la prohibición de cargar a resultados (a través del cargo al REI) la diferencia entre el valor ajustado anterior y el valor que resulte de aplicar el límite de la reexpresión, en su caso.

No deducción de acciones recibidas por capitalización de la revaluación según Ley 26283 para establecer el valor ajustable de las inversiones temporales

El Reglamento expresa en su art. 4, inc. a, que debe deducirse del valor en libros de tales inversiones el valor de "acciones y participaciones recibidas como consecuencia de revaluaciones hechas por la entidad emisora". No se ha excluido de esa deducción el valor de las acciones y participaciones derivadas de la capitalización de revaluaciones realizadas al amparo del numeral 1, del art. 104, de la Ley del Impuesto a la Renta (revaluaciones realizadas con ocasión de la reorganización de sociedades, que hubieran quedado sujetas a dicho impuesto), como sí sucede tratándose de las inversiones permanentes (art. 8 a) 1) y de otras clases de inversiones (art. 9a).

Dado que la revaluación practicada en el supuesto indicado origina un incremento en el costo computable de los bienes, es lógico que debe ser excluida de las revaluaciones deducibles para establecer el valor ajustable de los bienes. Por ello bien cabe sostener que esa exclusión deba tener lugar inclusive en el caso de las acciones y participaciones derivadas de la indicada revaluación, en cuanto integren las inversiones temporales, por analogía con lo dispuesto para las otras inversiones. Aplicación del límite de reexpresión a los valores negociables e inversiones financieras temporales con cotización en bolsa

A diferencia del Anexo 1 del D.Leg. 627, el Reglamento aprobado por D.S. 006-96-EF no señala que en caso de los activos del rubro el límite de reexpresión deba aplicarse considerando la cartera de valores negociables en su conjunto. Siendo así, el límite deberá aplicarse en función de cada adquisición.

Base de cómputo de las participaciones, asignaciones y reservas legales

El art. 14 dispone lo siguiente: "Las participaciones de trabajadores, las asignaciones según leyes sectoriales, el Impuesto a la Renta (con los ajustes que establecen las disposiciones tributarias) y las reservas obligatorias deben ser determinados en base a la utilidad actualizada que arroje el balance general".

Esta disposición no rige tratándose de la participación de los trabajadores, en las utilidades, cuya base de cálculo está señalada por el D.Leg. 892, art. 4 y la Ley 28873, art. 2.

Amortización de acciones con reembolso por monto inferior a su valor ajustado

Mediante Informe 17-94-SUNAT/14-1000 la SUNAT absolvió una consulta sobre el caso de acciones del trabajo que son redimidas a su valor nominal. En la consulta se solicitó se precise si la diferencia entre el valor ajustado por inflación y dicho valor de redención de las acciones representa o no ganancia gravable a efecto del impuesto a la renta.

El informe expresa lo siguiente:

"El numeral 14 del Anexo 1, del Decreto Legislativo N° 627, establece que son materia de actualización los valores en libros de las partidas que conforman el patrimonio neto, tales como las acciones laborales, entre otras.

Como consecuencia de la actualización, el mayor valor atribuido a las acciones laborales es cargado a la cuenta REI, monto que representa una pérdida no realizada para la empresa y sobre la cual se ha dejado de tributar el Impuesto a la Renta. Al redimirse las acciones laborales a su valor nominal,

lo que en realidad se produce es la recuperación de la pérdida no realizada que se originó con motivo del ajuste, por lo que la empresa debe reintegrar el impuesto que dejó de tributar. (3) En discrepancia con lo opinado por la SUNAT juzgamos que no hay recuperación de la pérdida por inflación cuando una sociedad amortiza acciones mediante su reembolso por monto inferior a su valor ajustado.

El ajuste por inflación implica un cambio en la base de medición de los activos y pasivos. A partir de esa nueva base se podrá establecer las ganancias o pérdidas que resulten de transacciones sobre los mismos. Conlleva además asignar al patrimonio neto una base de medición uniforme entre un ejercicio y otro. Lo que permitirá realizar operaciones relativas a los diversos componentes del patrimonio neto con auténtica sujeción al régimen jurídico que les corresponde.

El cambio en la base de medición de los activos, pasivos y patrimonio neto determina la existencia de ganancias y pérdidas por inflación. En sí mismas ellas son definitivas. Ni las ganancias por inflación se desvanecen porque un activo se venda en monto inferior a su valor ajustado, ni la pérdida del mismo carácter se recupera porque un pasivo se cancele o una acción común o de trabajo se amortice, en valor inferior al que resulta del ajuste. Ello se explica en razón de la nueva base de medición asignada a unos y otros.

Pensar que una transacción posterior al ajuste pueda originar una "recuperación de la pérdida" por inflación implica desconocer la nueva base de medición, o suponer que ésta resultó exagerada. En otras palabras, es negar los efectos del ajuste.

Ajuste por inflación con factor de reexpresión inferior a la unidad

Como se recordará, la Directiva 1-2002/SUNAT (pub. 21-2-02) dio las instrucciones para la aplicación de las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria cuando el factor de reexpresión calculado según dichas normas resultase inferior a la unidad. Dado que las normas del referido ajuste (D.Leg. 799; D.S. 006-96-EF) no contemplaban específicamente ese supuesto, hubo criterios discrepantes sobre la procedencia de la realización en tal caso del ajuste para fines tributarios. Hubo asimismo criterios discrepantes respecto a la no incidencia de dicho ajuste tratándose de partidas sujetas al límite de reexpresión, cuyo valor resultante, según la Directiva, no podía ser inferior a su valor de adquisición, producción o ingreso al patrimonio, más los incrementos de las reexpresiones precedentes.

En diciembre de 2005 se publicó la RTF 7528-2-2005 (precedente obligatorio) que declaró la inaplicabilidad del ajuste por inflación con incidencia tributaria en los ejercicios en los que el factor de reexpresión fuese inferior a la unidad. Lo cual motivó que quienes habían realizado dicho ajuste debiesen presentar rectificatorias no sólo por los ejercicios 2001 y 2002, sino también, en su caso, por los ejercicios 2003 y 2004, a fin de excluir del Balance General y de los resultados declarados todo efecto derivado del ajuste. Secuela de ello fue, en unos casos, la determinación de una menor pérdida o mayor renta neta, con el consiguiente adeudo, que según la RTF 1644-1-2006 podían ser regularizados hasta el 2-5-06 sin intereses ni multa; y en otros, la determinación de pagos indebidos, que seguramente motivó solicitudes de devolución o compensación. Todo lo cual generó tanto a los contribuyentes como a la propia SUNAT una carga administrativa indeseada, con el agravante, respecto de los primeros de tener que recalcular, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades.

A fin de neutralizar tales efectos se ha dictado la Ley 28843 (pub. 26-7-06), la cual dispone que:

- Es procedente el ajuste por inflación con incidencia tributaria cuando el factor de reexpresión o actualización es inferior a la unidad.
- Tratándose de partidas no monetarias sujetas a límite de reexpresión, el valor resultante del factor negativo de reexpresión no será inferior al de adquisición o ingreso al patrimonio más los incrementos de las reexpresiones precedentes.
- Las rectificatorias presentadas hasta el 26-7-06 a consecuencia de las RTF 7528-2-2005 y 1644-1-2006.
- Quedan sin efecto y, además, no han interrumpido la prescripción. Si esas rectificatorias comprendieron otros conceptos, podrá presentarse nueva rectificatoria por ellos.
- Los pagos efectuados a consecuencia de las mencionadas RTF constituyen pagos indebidos y se puede solicitar su devolución o aplicarlos como crédito contra futuros pagos a cuenta o de regularización del Impuesto a la Renta.
- En caso de haberse inaplicado el ajuste por inflación en los periodos en los que el factor de reexpresión o actualización resultó inferior a la unidad, no se aplicarán intereses ni multa si la regularización tiene lugar hasta el 31-8-06.

- La rectificatoria que se presente a consecuencia de lo dispuesto en esta ley no es computable a los efectos de la configuración de la infracción consistente en presentar más de una rectificatoria por el mismo tributo y periodo.

Cuentas de ajuste por corrección monetaria

Para fines de la aplicación de lo dispuesto en el art. 3 del Rgto (Contabilización y presentación), sobre el control en cuentas separadas del incremento por actualización, se ha aprobado los códigos de las cuentas del Plan Contable General Revisado (Resolución de Contaduría 5-94-EF/93.01 de 15-2-94). (4)

1. En este caso, los ajustes por inflación los debe hacer el asociante sobre todas las cuentas de activo y de pasivo involucradas. El asociado está obligado al ajuste sólo en la medida en que es una empresa y tenga algún activo de su propiedad que es utilizado por el asociante; dicho activo será materia de ajuste en su propia contabilidad.

2. Se asume que son los adquiridos por el joint venture.

3. En el mismo informe la SUNAT expresó que la diferencia entre el valor ajustado y el monto amortizado es ganancia gravable en aplicación del art. 3, último párrafo, de la ley. Véase la secc. 8/5.

4. Obviamente, no son aplicables los códigos que corresponden a cuentas de resultados que no se ajustan.

D.LEG. 797

NORMAS DE AJUSTE POR INFLACION DEL BALANCE GENERAL CON INCIDENCIA TRIBUTARIA

Art. 1.- Sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones generales del Impuesto a la Renta, que no resulten modificadas por este Decreto Legislativo, a partir del Ejercicio Gravable de 1996, los contribuyentes generadores de renta de tercera categoría, deberán aplicar las Normas de Ajuste por Inflación del Balance General, mediante las cuales se determinará la base imponible de este Impuesto, de acuerdo con lo siguiente:

a) El ajuste por inflación es la reexpresión o actualización de todas las partidas no monetarias del balance general, en moneda con poder adquisitivo de la fecha de cierre del ejercicio. El "Resultado por Exposición a la Inflación" (REI) resulta del mayor valor nominal atribuido al activo no monetario, menos los mayores valores nominales atribuidos al pasivo no monetario y al patrimonio neto.

b) Al valor de las partidas no monetarias del balance general a reexpresarse o actualizarse deberá excluirse las diferencias de cambio y las revaluaciones comprendidas en dicho valor.

c) El factor de reexpresión o actualización a utilizar será el que resulte de dividir el índice de corrección de la fecha de reexpresión entre el correspondiente a la fecha de origen o, en su caso, el índice de la reexpresión anterior.

El índice de corrección a que se refiere el párrafo anterior; será el Índice de Precios al por Mayor a Nivel Nacional (IPM) que publica el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI).

d) El ajuste por inflación, resultante de aplicar el factor de reexpresión o actualización, tendrá un límite en los siguientes casos:

d.1) Tratándose de existencias, el límite será el valor de reposición, de acuerdo con las normas que establezca el Reglamento.

d.2) En el caso de inversiones en valores, permanentes o temporales, con cotización en bolsa, el límite será el valor de cotización bursátil al cierre del ejercicio, o a falta de ésta, la última cotización anterior a esa fecha.

Para el caso de las inversiones permanentes efectuadas en filiales o subsidiarias así como en afiliadas o asociadas, el límite será el valor de participación patrimonial a la fecha de actualización, de acuerdo con las normas que establezca el Reglamento, sin considerar si están o no cotizadas en bolsa.

d.3) Tratándose de inversiones en valores sin cotización en bolsa, para el caso de las permanentes el límite será el valor de participación patrimonial a la fecha de la actualización, de acuerdo con las normas que establezca el Reglamento. Para las inversiones en valores temporales, el límite será el valor de adquisición o de ingreso al patrimonio.

d.4) En el caso de terrenos urbanos y rústicos, el límite será el valor arancelario oficial vigente a la fecha del ajuste.

e) Los límites de reexpresión o actualización establecidos en el inciso d) del presente artículo, no podrán en ningún caso ser menores a los respectivos valores de adquisición o de ingreso al patrimonio.

Art. 2.- Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se aprobará el Reglamento en el cual se establecerá la metodología para efectuar el ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Decreto Legislativo.

Art. 3.- Son contribuyentes obligados a aplicar las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria, las personas jurídicas, empresas unipersonales, asociaciones de hecho de profesionales y similares, las personas naturales y sucesiones indivisas, que se dediquen a alguna actividad lucrativa de extracción, producción, comercio o prestación de servicios, que genere renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta.

También están comprendidas en la obligación a que se refiere el párrafo anterior: las sociedades de hecho, asociaciones en participación, joint ventures, consorcios, comunidad de bienes y otras formas contractuales de colaboración empresarial, en los casos en que, por la naturaleza de sus operaciones o por haberse inscrito en el Registro Único de Contribuyentes, estas entidades lleven contabilidad completa, independiente de las personas o entidades que las conforman.

Art. 4.- Están exceptuados de la obligación señalada en el artículo anterior:

a. Los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa, de acuerdo con las normas legales vigentes. No obstante, las normas de ajuste también serán de aplicación a tales contribuyentes, si optaran por acogerse a ellas, para lo cual deberán llevar contabilidad completa, de acuerdo con las normas vigentes en el año gravable en que ejerciten la opción.

b. Las asociaciones culturales, científicas, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, gremiales, de beneficencia, asistencia social, educación, vivienda y otras de fines semejantes, legalmente autorizadas, que obtengan rentas de tercera categoría, y que las destinen a sus fines específicos en el país.

Art. 5.- Los contribuyentes autorizados legalmente a llevar su contabilidad en moneda extranjera están eximidos de aplicar lo establecido en el presente dispositivo, salvo que renuncien en forma expresa a dicha autorización por cinco (5) ejercicios gravables, aplicando el ajuste por inflación a partir del ejercicio siguiente al de la renuncia.

Facúltase a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), para que establezca los requisitos y procedimientos a cumplir para efectuar tal renuncia y la metodología a seguir para la conversión de la contabilidad a moneda nacional.

Art. 6.- Para efecto de la determinación de la renta bruta, el costo computable de los bienes que enajenen los contribuyentes sujetos al ajuste, será el determinado de conformidad con las normas del presente Decreto Legislativo y del Reglamento aprobado por Decreto Supremo

Art. 7.- Los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, deben ser ajustados en función de la variación del IPM ocurrida entre el mes en que se efectúa el pago y el mes del cierre del balance. La cuota de regularización del impuesto deberá ser ajustada según la variación del IPM desde el mes del balance hasta el mes anterior a la fecha en que se efectúe el pago o hasta el mes anterior a la fecha de vencimiento del plazo legal para hacerlo, lo que ocurra primero.

Los contribuyentes que, de conformidad con el Artículo 97° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774 y modificatorias, opten por aplicar sus saldos a favor contra los futuros pagos a cuenta que sean de su cargo, ajustarán dicho saldo según la variación del IPM, entre el mes del balance y el mes anterior al del vencimiento del pago a cuenta.

Art. 8.- Para los fines del Artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta, la pérdida neta total de fuente peruana, de un ejercicio gravable, consignada en la declaración jurada correspondiente, deberá ser actualizada de acuerdo a la variación del IPM, en el período comprendido desde el último mes del ejercicio al que corresponda la declaración jurada y el último mes del período en que sea compensada.

Art. 9.- Al aplicar las normas de ajuste por inflación a las cuentas de capital y acciones laborales, el total del ajuste resultante deberá prorratearse entre ambas cuentas, de manera que sus montos actualizados mantengan la misma proporción que había entre una y otra antes de la actualización.

Art.10.- Los contribuyentes que practiquen el ajuste por inflación del balance general para fines tributarios, establecido por este dispositivo, deben registrar los asientos contables apropiados a fin de mostrar el valor ajustado de los activos, pasivos y patrimonio neto.

Art. 11.- Elimínese en el texto de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774 y modificatorias, la mención al concepto "ajuste integral por inflación", quedando sustituidos por "ajuste por inflación".

Art. 12.- Modifíquese el texto del primer párrafo del Artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774 y modificatorias, por el siguiente:

"La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable".

Art. 13.- Derógase el Decreto Legislativo N° 627, modificado por la Ley N° 25381, el penúltimo párrafo del Artículo 37° del Decreto Legislativo N° 774 y modificatorias, así como todo aquello que se oponga a lo dispuesto en el presente Decreto Legislativo.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS Y FINALES

Primero.- Aquellos contribuyentes que no habiendo estado obligados a aplicar las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria queden obligados a ello, deberán aplicar las normas de reexpresión o actualización señaladas en el presente dispositivo y en su Reglamento, a partir de la fecha en que se genere dicha obligación. Para tal efecto, deberán efectuar previamente un balance inicial ajustado por inflación a dicha fecha, aplicando las referidas normas de reexpresión o actualización.

El Resultado por Exposición a la Inflación (REI) resultante del ajuste del balance inicial a que se refiere el párrafo precedente, afectará a los Resultados Acumulados. El REI de cada una de las siguientes reexpresiones afectará a los resultados del período al que corresponda, considerándose como primer período el que transcurra desde la fecha en que se genera la obligación de efectuar el ajuste hasta el cierre del ejercicio.

Segundo.- Para los fines del Artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta, la pérdida neta total de fuente peruana, de un ejercicio gravable posterior al año de 1991, deberá ser actualizada por la variación del IPM, en el período comprendido desde el último mes del ejercicio y el último mes del ejercicio en que sea compensable. El saldo histórico de la pérdida neta arrastrable de fuente peruana consignado en la declaración jurada de ejercicios anteriores al año 1992, será actualizado según la variación del IPM, entre diciembre de 1991 y el último mes del ejercicio o de los ejercicios en que se efectúe la compensación.

Tercera.- Las Normas de Ajuste por Inflación del Balance General a que se refiere el presente dispositivo, sólo son aplicables para efecto tributario, pudiendo los contribuyentes utilizar para otros fines, las normas de ajuste por inflación que dicte la entidad correspondiente.

REGLAMENTO DE NORMAS DE AJUSTE POR INFLACIÓN DEL BALANCE GENERAL CON INCIDENCIA TRIBUTARIA

(1)

CAPITULO 1

NORMAS GENERALES

Art. 1.- DEFINICIONES

Para efecto de la aplicación de las presentes normas se entiende por:

a) Ajuste por inflación: Es la reexpresión o actualización de todas las partidas no monetarias del balance general. Tiene por objeto expresar todas las cuentas o rubros del balance en moneda con poder adquisitivo de la fecha de cierre del último período cubierto por dicho balance, incorporando en el mismo los efectos de la inflación.

b) Partidas no monetarias: Son aquéllas que corresponden a bienes, derechos y obligaciones que tienden a mantener su valor económico en épocas de inflación y que, por lo tanto, adquieren un mayor valor en moneda nominal por efecto de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda. Se incluye también en estas partidas todas las cuentas del patrimonio neto.

c) Partidas monetarias: Son las que representan recursos en moneda de curso legal en el país o derechos u obligaciones a ser satisfechos en una suma fija de esta moneda. Con el transcurso del tiempo, el mantenimiento de estas partidas ocasiona pérdidas o ganancias por exposición a la inflación, según se trate de activos o pasivos, respectivamente. Los activos y pasivos en moneda extranjera, salvo los de inversiones permanentes en acciones emitidas en moneda extranjera, son partidas monetarias que normalmente ya deben estar ajustadas al tipo de cambio vigente al cierre del período.

d) Índice de corrección: Es el Índice de Precios al por Mayor a Nivel Nacional, en adelante referido como IPM, que compila y publica mensualmente el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI).

e) Factor de reexpresión o actualización: Es el que resulta de dividir el índice de corrección de la fecha de reexpresión entre el índice de corrección de la fecha de origen o, en su caso, el índice de la reexpresión anterior de las partidas que son objeto de actualización.

f) Antigüedad de una partida no monetaria: Es la fecha en que tuvo su origen la partida reexpresable. Para los contribuyentes que no hayan efectuado ajustes por inflación de acuerdo con el Decreto

Legislativo N° 627, a falta de información precisa de la fecha de origen, para la primera reexpresión, la antigüedad es un período razonablemente determinado dentro del cual se encuentra comprendida la fecha de origen. Por razones prácticas, la antigüedad se aplica a la reexpresión tomando el mes y el año de antigüedad de la partida y se considera el 31 de diciembre de 1979 como fecha más antigua para todas las partidas registradas a esa fecha.

Para los contribuyentes que hayan efectuado uno o más ajustes por inflación de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 627, se considera el 31 de diciembre de 1995, como fecha más antigua para todas las partidas registradas a esa fecha.

g) Resultado por exposición a la inflación: Es el efecto de la reexpresión de todas las partidas no monetarias y en adelante referido como REI. Resulta del mayor valor nominal atribuido al activo no monetario, menos los mayores valores nominales atribuidos al pasivo no monetario y al patrimonio neto. Este resultado forma parte del estado de ganancias y pérdidas del período al que corresponde la actualización.

h) Inversiones permanentes: Se considera inversiones permanentes a aquellas inversiones en acciones y participaciones que hayan permanecido en el activo por un período superior a un año computado desde la fecha de su adquisición o ingreso al patrimonio.

i) Valor de reposición: Es el costo en que se incurriría a la fecha de la actualización para reponer un activo, por compra o reproducción, según sea el caso.

j) Valor en Libros: Es el importe por el que está contabilizada una partida, conformada por el valor de adquisición, producción o ingreso al patrimonio más los incrementos por actualizaciones precedentes.

k) Valor de participación patrimonial: Es el valor que resulta de multiplicar el patrimonio neto de una empresa; por el porcentaje de propiedad que en ella tiene quien haya invertido en acciones o participaciones de su capital.

l) Valor de cotización bursátil: Es el precio de un título-valor en Rueda de Bolsa, neto de los gastos que se incurriría en la venta.

m) Patrimonio neto: Es la diferencia entre el total de los activos y el total de los pasivos, generalmente representada por el capital, la participación patrimonial del trabajo, las reservas y las utilidades no repartidas.

Art. 2.- PROCEDIMIENTOS GENERALES DE REEXPRESION O ACTUALIZACION

Son los siguientes:

a) Todas las partidas del balance general son clasificadas en monetarias y no monetarias. Las no monetarias que estén expresadas en moneda con poder adquisitivo de la fecha de reexpresión no son materia de actualización.

b) Se determina la antigüedad por meses de cada partida no monetaria.

c) Se calcula el factor de reexpresión que corresponda a cada partida no monetaria, según su antigüedad. Para este fin, el factor de reexpresión es expresado hasta con tres decimales, efectuando la aproximación del tercer decimal a la unidad inmediata superior cuando el cuarto decimal sea igual o mayor a cinco.

d) Se determina el valor actualizado, multiplicando el valor en libros de la partida no monetaria por el factor de reexpresión.

e) En los casos en que así se establezca, se compara el valor actualizado de los activos no monetarios y de los pasivos no monetarios, con el valor límite de reexpresión, y se escoge el menor de ellos, como valor resultante del ajuste por inflación.

En ningún caso el valor resultante del ajuste por inflación de una partida no monetaria podrá ser menor a su valor de adquisición, producción o de ingreso al patrimonio más los incrementos por actualizaciones o reexpresiones precedentes. (2)

f) La diferencia entre el valor en libros y el valor reexpresado, se registra cargándola o abonándola a cada cuenta no monetaria, según corresponda, teniendo como contrapartida la cuenta "Resultado por Exposición a la Inflación".

Para los contribuyentes que no hayan efectuado ajustes por inflación de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 627, el REI de la primera reexpresión se incluye directamente como parte de los resultados acumulados, mientras que el REI de cada una de las siguientes reexpresiones se incluye en la cuenta "Resultados por Exposición a la Inflación" del período al que corresponda.

g) Se mantienen para todo efecto tributario, los ajustes por inflación hasta el 31 de diciembre de 1995 inclusive, efectuados de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 627.

Art. 3.- CONTABILIZACION Y PRESENTACION

Los ajustes por inflación que se regulan por la presente norma deberán contabilizarse en los libros oficiales, debiendo reflejarse en el balance general y en el estado de ganancias y pérdidas del período al que correspondan.

El resultado de la reexpresión de cada cuenta no monetaria debe ser registrado en cuenta divisionaria separada, para mantener el control contable del costo histórico en moneda nominal y de los incrementos por actualización.

Cuando para fines tributarios el contribuyente deba presentar estados comparativos, las cifras correspondientes al período anterior deben presentarse reexpresadas en moneda con poder adquisitivo de la fecha de cierre del último período.

CAPITULO II

NORMAS ESPECIFICAS

Art. 4.- VALORES NEGOCIABLES E INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES

a) Partidas reexpresables

Son materia de actualización únicamente las inversiones en acciones y participaciones en otras empresas. Para actualizar el valor en libros se deducirá los importes que estuvieran incluidos en dicho valor en libros por concepto de diferencia de cambio y de acciones y participaciones recibidas como consecuencia de revaluaciones hechas por la entidad emisora de las acciones o participaciones, multiplicando la diferencia por el factor de ajuste.

b) Determinación de la antigüedad

La antigüedad se establece partida por partida desde la fecha de cada pago o aporte de la inversión, o en su caso, desde la fecha en que haya recibido el respectivo dividendo en acciones.

c) Limite de reexpresión

Para los valores cotizados en bolsa, es el que resulte más bajo, entre el valor actualizado y el valor de cotización bursátil al cierre del período o, a falta de éste, a última cotización anterior a esa fecha.

Para los valores no cotizados en bolsa, es el que resulte más bajo, entre el valor actualizado y el valor de adquisición o de ingreso al patrimonio.

Art. 5.- ANTICIPOS A PROVEEDORES Y ANTICIPOS DE CLIENTES

a) Partidas reexpresables

Son materia de actualización todas las partidas que representen anticipos basados en precios previamente pactados de los bienes o servicios a recibir o entregar.

b) Determinación de la antigüedad

La antigüedad de cada partida corresponde al mes en que se hizo el desembolso o la cobranza, según el caso.

c) Límites de reexpresión

Los anticipos por la compra o por la venta de existencias por recibir o entregar, tienen como límite de reexpresión el valor de reposición.

La determinación del valor de reposición debe sustentarse con comprobantes de pago del mismo tipo de bienes, emitidos durante el mes al que corresponda la actualización y que sirvan como sustento de costo para efecto del Impuesto a la Renta.

Los anticipos por servicios no tienen límite de reexpresión.

Art. 6.- GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO - PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA Y CARGOS DIFERIDOS

a) Partidas reexpresables

Son materia de actualización las partidas que representen servicios a recibir o utilizar en el futuro, no sujetas a reajustes de precios. Para determinar los montos sujetos a actualización, se excluye de ellas las diferencias de cambio, así como las partidas monetarias que, de acuerdo al Plan Contable General Revisado, se clasifican junto con ellas, tales como intereses por devengar, entregas a rendir cuenta y adelantos de remuneraciones.

b) Determinación de la antigüedad

La antigüedad de cada partida corresponde al mes en que se produjo el desembolso que le dio origen.

Art. 7.- EXISTENCIAS

a) Partidas reexpresables

Todas las cuentas de este rubro son materia de actualización. Se actualiza el valor en libros, excluyendo las diferencias de cambio que hubieran sido incluidas en el mismo.

b) Determinación de la antigüedad

b.1) La actualización se hace separadamente para cada cuenta divisionaria del rubro de existencias. Dentro de cada cuenta divisionaria, la actualización puede hacerse por cada uno de los bienes, o por

grupos de bienes de características similares o por líneas de productos o por una combinación de bienes, grupos o líneas, siempre que la clasificación para este fin se haga uniformemente de período a período.

b.2) La antigüedad de las partidas de existencias por recibir o existencias en tránsito se establece de acuerdo con su identificación específica en los registros contables. Para todas las demás partidas, la antigüedad se establece aplicando uniformemente de período a período los siguientes criterios:

(i) La antigüedad específica de cada una, de acuerdo con registros contables que permitan identificarla; o

(ii) Independientemente del método de valuación de existencias utilizado en los registros contables, se asume que el saldo de cada cuenta, grupo o línea establecido según el inciso b.1) corresponde a una parte o al total de las respectivas compras o costos de producción, según sea el caso, del último mes del período, más los de cada uno de los meses sucesivamente anteriores, hasta donde sea necesario para agotarlo. Al aplicar este criterio a las cuentas de productos en proceso y de productos terminados, debe tenerse presente lo dispuesto en los incisos b.3) y b.4), que siguen.

b.3) Debe asumirse que los saldos a la fecha del balance de las cuentas mercaderías, materias primas, materiales auxiliares, envases, embalajes y suministros diversos corresponden a las compras históricas del mes del balance o de los meses sucesivamente anteriores, hasta donde sea necesario para agotar dichos saldos.

b.4) Los productos en proceso y los productos terminados se actualizan de acuerdo con la antigüedad de cada uno de los componentes del costo histórico.

Los componentes del costo histórico comprenden:

- materias primas, materiales auxiliares, envases y embalajes y suministros diversos,
- mano de obra,
- gastos generales de fabricación, y
- depreciación.

Se asume que los importes de materias primas, materiales auxiliares, envases, embalajes y suministros diversos, contenidos en el saldo de productos en proceso, corresponden a las compras históricas anteriores a las consideradas en el inciso b.3) hasta donde sea necesario para agotarlos y que las materias primas contenidas en los productos terminados corresponden a compras históricas anteriores a las contenidas en productos en proceso.

Se asume que los importes por concepto de mano de obra y otros gastos generales de fabricación contenidos en el saldo de productos en proceso corresponden a una parte o al total de los costos incurridos por estos conceptos en el último mes del período, más los incurridos en cada uno de los meses sucesivamente anteriores, hasta donde sea necesario para agotarlos; los contenidos en el saldo de productos terminados corresponden a costos incurridos antes de los correspondientes a productos en proceso.

La integración al costo de los productos en proceso y productos terminados de la depreciación ajustada se hará en base a los mismos porcentajes de integración de la depreciación histórica.

b.5) Aquellos contribuyentes obligados a llevar contabilidad de costos o que opten por llevarla, deberán obtener de los registros contables los totales de costos históricos incurridos por cada componente, contenidos en los saldos de productos en proceso y productos terminados.

Los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad de costos, de conformidad con las normas vigentes, para determinar la composición y antigüedad de los costos de productos en proceso y de productos terminados, pueden optar por estimaciones de su departamento técnico de producción, o por su sistema de costos históricos predeterminados, si lo tuvieran.

c) Límite de reexpresión

Los saldos de mercaderías, materias primas, materiales auxiliares, envases, embalajes y suministros diversos tienen como límite de reexpresión el valor de reposición.

La determinación del valor de reposición debe sustentarse con comprobantes de pago del mismo tipo de bienes, emitidos durante el mes al que corresponde la actualización y que sirvan como sustento de costo para efecto del Impuesto a la Renta.

Art. 8.- INVERSIONES EN VALORES (Inversiones permanentes)

a) Partidas reexpresables

a.1) Son materia de actualización todas las partidas que representan inversiones en acciones y participaciones en otras sociedades. Se reexpresa el valor en libros, excepto las cantidades que estuvieran incluidas en el mismo por concepto de:

(i) Diferencias de cambio, y

(ii) Acciones o mayores participaciones en moneda nominal recibidas como consecuencias de revaluaciones de inmuebles, maquinaria y equipo que hayan hecho las entidades en cuyo capital se participa, salvo las revaluaciones realizadas al amparo del numeral 1 del Artículo 104º de la Ley del Impuesto a la Renta. (3)

a.2) Para efectos de la aplicación de los límites de actualización, las partidas reexpresables se clasifican en:

(i) Inversiones en filiales o subsidiarias, o sea en aquellas sociedades en las que directamente, o indirectamente en conjunto con otras subsidiarias, se tiene más de la mitad de los derechos de voto, o las inversiones de una subsidiaria en su principal;

(ii) Inversiones en afiliadas o asociadas, o sea en aquellas sociedades que junto con la empresa cuyo balance general se actualiza son subsidiarias de otras; así como aquellas en que, mediante representación en el directorio, operaciones significativas con ellas, intercambio de personal de gerencia o dependencia de información técnica, se tiene la facultad de participar en las decisiones de sus políticas financieras y de operación, aunque sin ejercer el control de tales políticas. Respecto de estas últimas, debe asumirse que se tiene la referida facultad cuando directamente, o indirectamente en conjunto con otras subsidiarias o afiliadas, se posee el 20 por ciento o más de los derechos de voto, salvo que pueda demostrarse claramente lo contrario; debiendo asumirse también que existe afiliación o asociación, aunque se posea menos del 20 por ciento de los derechos de voto, si tal facultad puede ser claramente demostrada;

(iii) Otras inversiones en acciones que tienen cotización bursátil.

(iv) Otras inversiones que no tienen cotización bursátil.

b) Determinación de la antigüedad

b.1) Como regla general, la antigüedad de las inversiones existentes a la fecha de cada actualización se establece partida por partida desde la fecha de cada pago o aporte de la inversión.

b.2) Para los dividendos en acciones y en mayores participaciones que se reciban como producto de utilidades, que en las sociedades que las generan ya están actualizadas en moneda con poder adquisitivo de la fecha de cierre de cada ejercicio, la antigüedad es el último día del ejercicio anterior al de su percepción.

c) Límites de reexpresión

c.1) Las inversiones a que se refieren los incisos a.2 (i) y a.2 (ii) del presente artículo, tienen como límite de reexpresión el que resulta más bajo entre su valor actualizado y el valor de participación patrimonial a la fecha de actualización, calculado en base al balance general reexpresado a la misma fecha por la empresa en que se tiene las respectivas inversiones, sin considerar si están o no cotizadas en bolsa.

Sin embargo, para fines tributarios, la proporción que corresponda al inversionista en las utilidades no distribuidas de la empresa en que se tienen inversiones, debe ser deducida del valor de participación patrimonial para determinar el límite de reexpresión.

c.2) Para las inversiones a que se refiere el inciso a.2 (iii) del presente artículo, es el que resulte más bajo entre el valor actualizado y el valor de cotización bursátil al cierre del período o, a falta de ésta, la última cotización anterior a esa fecha.

c.3) Para las inversiones a que se refiere el inciso a.2 (iv) del presente artículo, es el que resulte más bajo entre el valor actualizado y el valor de participación patrimonial a la fecha de actualización.

Art. 9.- OTRAS CLASES DE INVERSIONES

a) Partidas reexpresables

Son materia de actualización las partidas que no estando incluidas bajo otros títulos de estas normas, adquieran un mayor valor en moneda nominal por efecto de la inflación, tales como barras y monedas de oro y plata, e inmuebles, máquinas y equipos dejados fuera de uso o adquiridos de manera eventual, y destinados a ser vendidos o a generar renta. Se actualiza el valor en libros, excluyendo las cantidades que estuvieran incluidas en el mismo por concepto de diferencias de cambio o por concepto de revaluaciones, salvo las revaluaciones voluntarias de activos con motivo de la fusión o división de sociedades al amparo de la Ley N° 26283 y sus ampliatorias.

b) Determinación de la antigüedad

La antigüedad de cada partida es la de la fecha de adquisición o de ingreso al patrimonio de la empresa.

Art. 10.- INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO, PLANTACIONES, GANADO REPRODUCTOR Y DE TIRO

a) Partidas reexpresables

Todas las cuentas de estos rubros son materia de actualización. Se actualiza el valor en libros de cada uno de los bienes y, separadamente, su depreciación acumulada.

Se excluye de la actualización:

(i) Las diferencias de cambio; y

(ii) Las revaluaciones, salvo las realizadas al amparo del numeral 1 del Artículo 104° de la Ley del Impuesto a la Renta. (4)

b) Determinación de la antigüedad

b.1) Como regla general, la antigüedad de los bienes existentes es la de la fecha de cada adquisición o ingreso al patrimonio.

b.2) La depreciación acumulada de cada bien se actualiza de manera que su monto actualizado mantenga, con respecto al costo actualizado, la misma proporción que tenía antes de la reexpresión.

b.3) Los bienes totalmente depreciados son actualizados solamente para efectos de presentación de los estados financieros.

c) Límite de reexpresión

Los terrenos rústicos y urbanos, tienen como límite de reexpresión el arancel oficial vigente a la fecha del ajuste, siempre y cuando dicho arancel sea superior al valor de adquisición o valor de ingreso al patrimonio.

Art. 11.- ACTIVOS INTANGIBLES

a) Partidas reexpresables

Son materia de actualización todas las partidas que componen este rubro. Se actualiza el valor en libros y, separadamente, su amortización acumulada; se excluyen de la actualización las diferencias de cambio.

b) Determinación de la antigüedad

b.1) La antigüedad de cada partida es la de la fecha de incorporación al patrimonio de la empresa.

b.2) La amortización acumulada se actualiza de manera que mantenga, con respecto al valor bruto actualizado, la misma proporción que tenía antes de la reexpresión.

Art. 12.- GANANCIAS DIFERIDAS

a) Partidas reexpresables

Son materia de actualización todas las partidas integrantes de este rubro, excepto los intereses diferidos.

b) Determinación de la antigüedad

La antigüedad de cada partida es la de la fecha de transacción que le dio origen.

Art. 13.- PATRIMONIO NETO

a) Partidas reexpresables

Son materia de actualización los valores en libros de todas las partidas que conforman este rubro, con excepción de los montos resultantes de revaluaciones de cualquier cuenta del activo, salvo las realizadas al amparo del numeral 1 del Artículo 104° de la Ley del Impuesto a la Renta. (4)

b) Determinación de la antigüedad

La antigüedad de las partidas se establecerá de acuerdo a lo previsto en el inciso f) del Artículo 1° de este Reglamento.

Art.14.- OTROS PROCEDIMIENTOS ESPECIALES

Las participaciones de trabajadores, las asignaciones según leyes sectoriales, el Impuesto a la Renta con los ajustes que establecen las disposiciones tributarias, y las reservas obligatorias deben ser determinados en base a la utilidad actualizada que arroje el balance general.

Art.15.- CONVENIOS DE ESTABILIDAD JURIDICA

Los contribuyentes que hasta el 31 de diciembre de 1995 hayan suscrito convenios de estabilidad jurídica mediante los cuales se les garantiza la estabilidad del régimen del Impuesto a la Renta que incluye el ajuste integral por inflación establecido por el Decreto Legislativo N° 627, vigente a la fecha de suscripción del respectivo convenio, continuarán aplicando las normas del Decreto Legislativo N° 627, sus ampliatorias y modificatorias, durante el plazo de vigencia del respectivo convenio de estabilidad jurídica.

1. Aprobado por D.S. 6-96-EF de 9-1-96.
2. Párrafo modificado por D.S. 125-96-EF, 3a. Disp. Final.
3. Con la modificación del D.S. 035-99-EF de 8-3-99.
4. Con la modificación del D.S. 035-99-EF de 8-3-99.

IMPUESTO A LA RENTA

ANEXO 1 - FACTORES

ANEXO N° 1 (1)

FACTORES DE ACTUALIZACION A UTILIZARSE EN EL AJUSTE INTEGRAL EN LOS ESTADOS FINANCIEROS POR EFECTO DE LA INFLACÓN SEGUN RESOLUCION N° 02 DEL CONSEJO NORMATIVO DE CON CONTABILIDAD

Tabla N° 1: Para el Ajuste Inicial 1979 - 1990

MESES	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
	1987	1988	1989	1990				
Enero	81933.681		51549.813		31786.919		20381.137	11892.506
	5091.723	2206.663	921.107	661.978	364.796	11.222	54.722	
Febrero		78491.840		49693.651		30027.245		19690.771
	11101.722		4746.801	2010.474	882.367	635.351	323.734	9.085
Marzo	75013.318		48195.475		28915.348		18858.412	10392.065
	4464.441	1801.902	856.473	613.638	262.618	7.918	36.502	
Abril	72581.936		46937.621		27776.542		18305.359	9525.816
	4199.795	1652.759	842.780	584.638	219.806	6.311	26.593	
Mayo	70346.189		45569.892		26496.417		17564.004	8897.959
	3937.939	1446.370	827.089	560.437	207.981	4.836	19.321	
Junio	68577.475		44447.187		25930.529		16873.433	8225.102
	3619.806	1293.211	810.501	547.970	200.040	3.977	12.854	
Julio	64539.887		43512.942		25310.149		16217.724	7513.966
	3349.312	1159.303	780.608	524.068	164.452	3.446	7.296	
Agosto	61735.912		41555.504		24234.732		15599.224	6857.257
	3140.393	1308.276	771.052	503.288	133.343	2.850	1.682	
Setiembre		59262.915		39583.339		23671.527		15019.892
	6316.564	3012.485	1011.244	748.191	481.722	47.554	2.143	1.245
Octubre		57619.360		37666.220		22593.521		14108.212
	5954.990	2872.584	994.354	714.574	458.893	37.112	1.722	1.176
Noviembre		55230.535		36311.576		21751.537		13613.942
	5725.193	2706.411	968.428	702.272	426.326	30.707	1.340	1.121
Diciembre		53540.066		34989.188		21066.004		12826.276
	5422.871	2514.999	944.166	687.764	398.961	20.179	1.000	1.000
Promedio		65375.687		42705.712		25403.998		16252.532
	7625.979	3464.668	1264.854	789.065	520.921	71.569	2.742	2.660

Tabla N° 2: Para e Ajuste Final 1991-2004

MESES/AÑO	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
	1999	2000	2001	2002	2003	2004		
ENERO	1,725	1,477	1,303	1,099	1,075	1,101	1,046	1,051
	1,053	1,038	0,977	1,019	1,022	1,043		
FEBRERO	1,643	1,459	1,269	1,094	1,062	1,086	1,046	1,042
	1,041	1,034	0,975	1,023	1,017	1,030		
MARZO	1,596	1,410	1,225	1,083	1,050	1,080	1,045	1,030
	1,035	1,030	0,974	1,022	1,009	1,020		
ABRIL	1,551	1,375	1,176	1,072	1,039	1,074	1,042	1,029
	1,025	0,975	1,015	1,011	1,014			
MAYO	1,404	1,306	1,138	1,069	1,033	1,064	1,031	1,027
	1,024	0,975	1,015	1,013	1,007			
JUNIO	1,292	1,274	1,117	1,062	1,029	1,054	1,024	1,026
	1,022	0,976	1,015	1,016	1,001			
JULIO	1,230	1,237	1,098	1,051	1,028	1,044	1,021	1,020
	1,016	0,982	1,009	1,019	0,999			
AGOSTO	1,182	1,189	1,075	1,023	1,021	1,036	1,019	1,006
	1,019	1,016	0,986	1,007	1,017	1,001		

SETIEMBRE	1,154	1,153	1,049	1,007	1,016	1,027	1,016	1,002
1,014	1,009	0,984	0,998	1,010	1,000			
OCTUBRE	1,099	1,075	1,028	1,006	1,010	1,015	1,012	1,001
1,009	1,005	0,990	0,993	1,008	1,000			
NOVIEMBRE	1,032	1,027	1,011	1,003	1,003	1,005	1,004	1,000
1,004	1,001	0,995	0,996	1,006	0,997			
DICIEMBRE	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000
1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000			
PROMEDIO	1,283	1,228	1,116	1,046	1,030	1,048	1,025	1,018
1,023	1,018	0,982	1,009	1,012	1,009			
ANUAL	1,960	1,505	1,341	1,105	1,088	1,114	1,050	1,065
1,055	1,038	0,978	1,017	1,020	1,049			

1. Res. de Contaduría 179-2005-EF/93.01

IMPUESTO TEMPORAL A LOS ACTIVOS NETOS

Concepto General: Este impuesto que deben pagar los contribuyentes de la 3ª categoría (Régimen general), con algunas excepciones, se determina aplicando al valor de los activos netos de la empresa, según balance al 31-12 del año anterior, la tasa de 0.6% sobre el exceso de S/. 5 millones (tasa vigente hasta el ejercicio 2007). (1) Debe presentarse la declaración jurada de este impuesto dentro de los 12 primeros días hábiles del mes de abril. El monto determinado puede cancelarse al contado o en 9 cuotas mensuales a pagarse por los meses de abril a diciembre.

El monto de este impuesto constituye crédito contra los pagos a cuenta y el pago de regularización del Impuesto a la Renta del mismo ejercicio. Procede la devolución, luego de presentar la declaración jurada anual del IR del ejercicio correspondiente, pero para solicitarla "el contribuyente deberá sustentar la pérdida tributaria o el menor impuesto obtenido sobre la base de las normas del régimen general. La devolución que corresponda deberá efectuarse en un plazo no mayor de 60 días de presentada la solicitud. Vencido dicho plazo el solicitante podrá considerar aprobada su solicitud. En este caso la SUNAT bajo responsabilidad deberá emitir las Notas de Crédito Negociables, de acuerdo a lo establecido por el Código Tributario y sus normas complementarias". Los contribuyentes que tributan en el exterior tienen la opción de utilizar como crédito contra este impuesto los pagos a cuenta del IR correspondientes al mes de marzo y siguientes.

En la pág. siguiente se encuentra el texto de la Ley 28424 que crea este impuesto; en las siguientes se encuentra el Reglamento aprobado por D.S. 025-2005-EF. Se encuentran además las Res. 71-2005/SUNAT, Res. 88-2005/SUNAT y Res. 43-2008/SUNAT.

A continuación, mencionamos los principales aspectos del impuesto y remitimos a las disposiciones pertinentes:

- Sujetos obligados (y los exonerados): Ley, arts. 2 y 3; Rgto. arts. 2 y 3.
- Sujetos obligados a presentar D.J.: Res. 43-2008/SUNAT, art. 4.
- Base imponible: Ley, arts. 4 y 5; Rgto. arts. 4, 5 y 6.
- Tasa: Ley, art. 6; Res. 43-2008/SUNAT, art. 3.
- Determinación del impuesto: Res. 71-2005, art. 3 y para el 2007 Res. 43-2008/SUNAT, art. 3.
- Declaración y pago: Ley, art. 7; Rgto. arts. 7 y 8; Res. 43-2008/SUNAT, arts. 2, 4 y 5 y Res. 71-2005, arts. 6, 8, 9 y 10.
- Declaraciones sustitutorias y rectificatorias: Res. 71-2005, art. 7; Res. 43-2008/SUNAT.
- Crédito contra el IR: Ley, art. 8; Rgto., arts. 9, 10 y 16; Res. 71-2005, art. 8.
- Opción para los contribuyentes obligados a tributar en el exterior: Ley, art. 8, último párrafo; Rgto., arts. 11, 12, 13, 14 y 15; Res. 71-2005, art. 15 y Res. 88-2005/SUNAT, art. 7.
- Exportadores: Res. 88-2005/SUNAT.
- Contribuyentes con contratos de exploración o explotación de hidrocarburos: Res. 71-2005, arts. 9 a 12.
- Reorganización de empresas: Res. 43-2008/SUNAT, art. 6.
- Vigencia: Ley, art. 11.

1. El D.Leg. 976 ha establecido el siguiente cronograma para la reducción de la tasa:

Período	Tasa	Activos netos
---------	------	---------------

Desde el 1/1 al 31/12/08	0%	Hasta S/. 1,000,000
0.5%	Por el exceso de S/.	1,000,000
A partir del 1/1/09	0%	Hasta S/. 1,000,000
0.4%	Por el exceso de S/.	1,000,000

2.

LEY 28424 QUE CREA EL IMPUESTO TEMPORAL A LOS ACTIVOS NETOS

Art. 1.- Creación del Impuesto Temporal a los Activos Netos

Créase el impuesto Temporal a los Activos Netos, aplicable a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta. El Impuesto se aplica sobre los Activos Netos al 31 de diciembre del año anterior. La obligación surge al 1 enero de cada ejercicio. Cuando en la presente Ley se haga mención al "Impuesto" se deberá entender como referido al "Impuesto Temporal a los Activos Netos". Asimismo, cuando se haga mención a la "Ley del Impuesto a la Renta" se entenderá referida al Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF y normas modificatorias.

Art. 2.- Sujetos del Impuesto

Son sujetos del Impuesto, en calidad de contribuyentes, los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta, incluyendo las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

Art. 3.- Exoneraciones

Están exonerados del Impuesto:

a) Los sujetos que no hayan iniciado sus operaciones productivas, así como aquellos que las hubieran iniciado a partir del 1 de enero del ejercicio al que corresponde el pago. En este último caso, la obligación surgirá en el ejercicio siguiente al de dicho inicio.

Sin embargo, en los casos de reorganización de sociedades o empresas, no opera la exclusión si cualquiera de las empresas intervinientes o la empresa que se escinda inició sus operaciones con anterioridad al 1 de enero del año gravable en curso. En estos supuestos la determinación y pago del Impuesto se realizará por cada un de las empresas que se extinga y será de cargo, según el caso, de la empresa absorbente, la empresa constituida o las empresas que surjan de la escisión. En este último caso, la determinación y pago del Impuesto se efectuará en proporción a los activos que se hayan transferido a las empresas. Lo dispuesto en este párrafo no se aplica en los casos de reorganización simple.

b) Las empresas que presten el servicio público de agua potable y alcantarillado.

c) Las empresas que se encuentren en proceso de liquidación o las declaradas en insolvencia por el INDECOPI al 1 de enero de cada ejercicio. Se entiende que la empresa ha iniciado su liquidación a partir de la declaración o convenio de liquidación.

d) COFIDE en su calidad de banco de fomento y desarrollo de segundo piso.

e) Las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, que perciban exclusivamente las rentas de tercera categoría a que se refiere el inciso j) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta.

f) Las instituciones educativas particulares, excluidas las academias de preparación a que se refiere la Cuarta Disposición Transitoria del Decreto Legislativo Nº 882 – Ley de Promoción de la Inversión en la Educación.

g) Las entidades inafectas o exoneradas del Impuesto a la Renta a que se refieren los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como las personas generadoras de rentas de tercera categoría, exoneradas o inafectas del Impuesto a la Renta de manera expresa.

h) Las empresas públicas que prestan servicios de administración de obras e infraestructura construidas con recursos públicos y que son propietarias de dichos bienes, siempre que estén destinados a la infraestructura eléctrica de zonas rurales y de localidades aisladas y de frontera del país, a que se refiere la Ley Nº 27744.

No se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Impuesto el patrimonio de los fondos señalados en el artículo 78 del Texto Único Ordenado de la Ley del Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 054-97-EF.

Art. 4.- Base Imponible

La base imponible del Impuesto está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general ajustado según el Decreto Legislativo Nº 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta. Para el cálculo de la

base imponible correspondiente al ejercicio 2006 será de aplicación lo señalado en el artículo 2 de la Ley N° 28394, en tanto permanezca vigente la suspensión dispuesta por dicha Ley.

Por el ejercicio 2005, el valor del activo neto obtenido en dicho balance será actualizado de acuerdo a la variación del Índice de Precios al por Mayor (IPM), experimentada en el periodo comprendido entre el 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago y el 31 de marzo del ejercicio al que corresponda al pago.

Art. 5.- Deducciones de la base imponible

No se considerará en la base imponible del Impuesto lo siguiente:

a) Las acciones, participaciones o derechos de capital de otras empresas sujetas al Impuesto, excepto las que se encontraran exoneradas de éste. La excepción no es aplicable a las empresas que presten el servicio público de electricidad, de agua potable y de alcantarillado.

b) El valor de las maquinarias y equipos que no tengan una antigüedad superior a los tres (3) años.

c) Las empresas de Operaciones Múltiples a que se refiere el literal a) del 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, deducirán el encaje exigible y las provisiones específicas por riesgo crediticio que la citada Superintendencia establezca, según los porcentajes que corresponda a cada categoría de riesgo, hasta el límite del cien por ciento (100%).

Para el cálculo del encaje exigible, estas empresas considerarán lo determinado en las circulares del Banco Central de Reserva sobre los saldos de las obligaciones sujetas a encaje al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago.

Las provisiones específicas por riesgo, crediticio deberán cumplir con los requisitos establecidos en el inciso h) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

d) Las Cuentas de Existencias y las Cuentas por Cobrar Producto de Operaciones de Exportación, en el caso de las empresas exportadoras.

A tal efecto, se aplicará a la Cuenta de Existencias el coeficiente que se obtenga de dividir el valor de las exportaciones entre el valor de las ventas totales del ejercicio anterior al que corresponda el pago, inclusive las exportaciones.

El valor de las exportaciones de la cuenta Cuentas por Cobrar Producto de Operaciones de Exportación es la parte del saldo de esta cuenta que corresponda al total de ventas efectuadas al exterior pendientes de cobro, al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago.

e) Las acciones de propiedad del Estado en la Corporación Andina de Fomento (CAF), así como los derechos que se deriven de esa participación y los reajustes del valor de dichas acciones, que reciban en calidad de aporte de capital las entidades financieras del Estado que se dediquen a actividades de fomento y desarrollo.

f) Los activos que respaldan las reservas matemáticas sobre seguros de vida, en el caso de las empresas de seguros a que se refiere la Ley N° 26702.

Asimismo, para efecto de la determinación del Impuesto, las empresas de seguros y de reaseguros tomarán en cuenta el saldo neto de las cuentas corrientes reaseguradoras, deudores y acreedores, de conformidad con las normas que dicte la Superintendencia de Banca y Seguros.

g) Los inmuebles, museos y colecciones privadas de objetos culturales calificados como patrimonio cultural por el Instituto Nacional de Cultura y regulados por la Ley N° 28296 – Ley General del Patrimonio Cultural de la Nación.

h) Los bienes entregados en concesión por el Estado de acuerdo al texto único ordenado de las normas con rango de Ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, aprobado por el Decreto Supremo N° 059-96-PCM y modificatorias que establecen las normas para la promoción de las inversiones privadas en la infraestructura de servicios públicos, que se encuentran afectados a la prestación de servicios públicos, así como las construcciones efectuadas por los concesionarios sobre los mismos.

i) Las acciones, participaciones o derechos de capital de empresas con Convenio que hubieran estabilizado, dentro del régimen tributario del Impuesto a la Renta, las normas del Impuesto Mínimo a la Renta con anterioridad a la vigencia de la Ley, con excepción de las empresas exoneradas de este último.

Las empresas con Convenio sujetas al Impuesto Mínimo a la Renta deducirán de su base imponible las acciones, participaciones o derechos de capital de empresas gravadas con el Impuesto, con excepción de las que se encuentren exoneradas de este último.

Las excepciones establecidas en los párrafos anteriores de este inciso no serán de aplicación a las empresas que prestan el servicio público de electricidad, agua potable y alcantarillado.

j) La diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 797 y normas reglamentarias, tratándose de activos revaluados voluntariamente por las sociedades o empresas con motivo de reorganizaciones efectuadas hasta el 31 de diciembre del año anterior al que corresponda el pago, bajo el régimen establecido en el inciso 2 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta. En el caso de los Patrimonios Fideicometidos a que se refiere el artículo 260 de la Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y seguros y los Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras a los que se refiere la Ley del Mercado de Valores, el fideicomitente que se encuentre obligado al pago del Impuesto deberá incluir en su activo el valor de los bienes y/o derechos que le entregue la Sociedad Titulizadora a cambio de la transferencia fiduciaria de activos, los cuales se registrarán por el valor de dicha transferencia, sin que en ningún caso puedan tener un valor menor al de los activos transferidos.

Art. 6.-(2) Tasa

El impuesto se determinará aplicando sobre la base imponible la escala progresiva acumulativa siguiente:

Tasa	Activos Netos
0%	Hasta S/. 1 000 000
0.5%	Por el exceso de S/. 1 000 000

Art. 7.- Declaración y pago

Los contribuyentes del Impuesto estarán obligados a presentar la declaración jurada del Impuesto dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes de abril del ejercicio al que corresponde el pago.

El Impuesto podrá cancelarse al contado o en forma fraccionada hasta en nueve (9) cuotas mensuales sucesivas. El pago al contado se realizará con la presentación de la Declaración Jurada. En caso de pago fraccionado, la primera cuota será equivalente a la novena parte del Impuesto total resultante y deberá pagarse conjuntamente con la declaración jurada establecida en el párrafo anterior.

Cada una de las ocho (8) cuotas mensuales restantes será equivalente a la novena parte del Impuesto determinado. Las Cuotas serán pagadas dentro de los doce (12) primeros días hábiles de cada mes, a partir del mes siguiente al del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada correspondiente.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT establecerá la forma, condiciones y cronograma de presentación de la declaración jurada y pago del Impuesto.

Art. 8.- Crédito contra el Impuesto a la Renta

El monto efectivamente pagado, sea total o parcialmente, por concepto del Impuesto podrá utilizarse como crédito:

a) Contra los pagos a cuenta del Régimen General del Impuesto a la Renta

de los periodos tributarios de marzo a diciembre del ejercicio gravable por el cual se pagó el Impuesto, y siempre que se acredite el Impuesto hasta la fecha de vencimiento de cada uno de los pagos a cuenta.

b) Contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable al que corresponda.

Sólo se podrá utilizar como crédito, de acuerdo a lo indicado en el párrafo anterior, el Impuesto pagado total o parcialmente durante el ejercicio al que corresponde el pago.

En caso de que se opte por su devolución, este derecho únicamente se generará con la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del año correspondiente. Para solicitar la devolución el contribuyente deberá sustentar la pérdida tributaria o el menor Impuesto obtenido sobre la base de las normas del régimen general. La devolución deberá efectuarse en un plazo no mayor de sesenta (60) días de presentada la solicitud. Vencido dicho plazo el solicitante podrá considerar aprobada su solicitud. En este caso la SUNAT bajo responsabilidad deberá emitir las Notas de Crédito Negociables, de acuerdo a lo establecido por el Código Tributario y sus normas complementarias.

Los contribuyentes obligados a tributar en el exterior por rentas de fuente peruana podrán optar por utilizar contra el Impuesto, hasta el límite del mismo, 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. Esta opción sólo es aplicable en el caso del pago en forma fraccionada del Impuesto. Estos contribuyentes no podrán utilizar el crédito indicado en el primer párrafo del presente artículo. Los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta acreditados contra el Impuesto constituirán crédito sin derecho a devolución contra el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable.

Art. 9.- Recursos y administración

El Impuesto será administrado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT y constituirá ingreso del Tesoro Público.

Art. 10.- Reglamento

Dentro de un plazo de quince (15) días hábiles de publicada la presente Ley, el Poder Ejecutivo aprobará por decreto supremo, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, el reglamento correspondiente.

Art. 11.- Vigencia

El Impuesto tendrá vigencia a partir del 1 de enero de 2005 y hasta el 31 de diciembre de 2007.(1)

1. Con la Prórroga dispuesta por la Ley 28929, art. 8.

2. Sustituido por D.Leg. 971 (vig. 1-1-07).

IMPUESTO A LA RENTA

D.S. 025-2005-EF

(pub. 16-2-05)

REGLAMENTO DE LA LEY N° 28424

Art. 1.- Definiciones

Para efecto del presente Reglamento, se entiende por:

a) Ley: A la Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos aprobada por Ley N° 28424.

b) Impuesto: Al Impuesto Temporal a los Activos Netos.

c) Ley del Impuesto a la Renta: Al Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF y norma modificatoria.

d) Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta: Al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF y normas modificatorias.

e) Código Tributario: Al Texto Unico Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias.

f) SUNAT: A la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.

g) Opción: A la Opción establecida en el último párrafo del Artículo 8 de la Ley.

h) Anexo: Formato denominado "Contribuyentes que tributan en el exterior", el mismo que tiene carácter de declaración jurada y forma parte del presente Decreto Supremo.

Cuando se mencione un artículo, sin indicar la disposición legal a la cual corresponde, se entenderá referido al presente Reglamento. Cuando se haga referencia a un numeral o inciso, sin mencionar la norma correspondiente, se entenderán referidos al artículo o numeral en que se encuentre, respectivamente.

Art. 2.- Sujetos del Impuesto

Se encuentran obligados al pago del Impuesto, todos los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta cualquiera sea la tasa a la que estén afectos, que hubieran iniciado sus operaciones productivas con anterioridad al 1 de enero del año gravable en curso, incluyendo a las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes de empresas no domiciliadas.

Art. 3.- Exoneraciones

Para efecto de lo dispuesto en el Artículo 3 de la Ley, se aplicará las siguientes disposiciones:

a) Se entiende que una empresa ha iniciado sus operaciones productivas cuando realiza la primera transferencia de bienes o prestación de servicios, salvo el caso de las empresas que se encuentra bajo el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo N° 818 y modificatorias, las que considerarán iniciadas sus operaciones productivas cuando realicen las operaciones de explotación comercial referidas al objetivo principal del contrato, de acuerdo a lo que se establece en el mismo.

b) Se tomará la definición de "reorganización de sociedades o empresas" contenida en el Artículo 65 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

c) Tratándose de las empresas sometidas al ámbito del Decreto Legislativo N° 674, y en tanto la modalidad de promoción de la inversión privada definida sea la establecida en el inciso d) del Artículo 2 del referido Decreto Legislativo, se entiende iniciada su liquidación a partir de la publicación de la Resolución Suprema que ratifique el acuerdo de PROINVERSION.

Art. 4.- Base Imponible

La base imponible del Impuesto será determinada según lo dispuesto en los Artículos 4 y 5 de la Ley y por las siguientes disposiciones:

a) Tratándose de contribuyentes obligados a efectuar el ajuste por inflación del balance general de acuerdo a las normas del Decreto Legislativo N° 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, el valor de los activos netos que figure en el balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior se actualizará al 31 de marzo del año al que corresponde el pago, de acuerdo a la variación del Índice de Precios a Por Mayor (IPM) que publique el Instituto Nacional de Estadística e Informática. En los demás casos, el monto a considerar será a valores históricos.

b) La antigüedad de la maquinaria y equipos se computará desde la fecha del comprobante de pago que acredite la transferencia hecha por su fabricante o de la Declaración Unica de Aduanas, según sea el caso. A tal efecto, los contribuyentes deberán acreditar ante la SUNAT la antigüedad de las maquinarias y equipos que excluyan de la base imponible del Impuesto que les corresponda pagar.

c) Las empresas a que se refiere el segundo párrafo del inciso a) del Artículo 3 de la Ley, que hubieran participado en un proceso de reorganización entre el 1 de enero del ejercicio y la fecha de vencimiento para la declaración y pago del Impuesto, deberán tener en cuenta lo siguiente:

1. La empresa absorbente o las empresas ya existentes que adquieran bloques patrimoniales de las empresas escindidas, deberán determinar y declarar el Impuesto en función a sus activos netos que figuren en el balance al 31 de diciembre del ejercicio anterior.

2. Las empresas constituidas por efectos de la fusión o las empresas nuevas adquirentes de bloques patrimoniales en un proceso de escisión, presentarán la declaración a que se refiere el numeral anterior consignando como base imponible el importe de cero.

El impuesto que correspondiera a las empresas absorbidas o escindidas por los activos netos de dichas empresas que figuren en el balance al 31 de diciembre del ejercicio anterior, será pagado por la empresa absorbente, empresa constituida o las empresas que surjan de la escisión, en la proporción de los activos que se les hubiere transferido. Para efectos de la declaración y pago de este Impuesto, la empresa absorbente, empresa constituida o las empresas que surjan de la escisión deberán tener en cuenta lo siguiente:

a) Presentarán, en la oportunidad de la presentación de la declaración a que se refieren los numerales 1 y 2 del párrafo anterior, los balances al 31 de diciembre del ejercicio anterior, de las empresas cuyo patrimonio o bloques patrimoniales hayan absorbido o adquirido como producto de la reorganización. La presentación de los referidos balances se efectuará en la forma y condiciones que establezca la SUNAT.

b) El Impuesto será pagado en la forma y condiciones que establezca la SUNAT.

El Impuesto pagado conforme a los párrafos anteriores se acreditará contra el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de la empresa absorbente, empresa constituida o las empresas que surjan de la escisión, según lo dispuesto por el Artículo 8 de la Ley.

Art. 5.- Deducciones para determinar los Activos Netos

Para la deducción de las acciones, participaciones o derechos de capital de otras empresas sujetas al Impuesto, no procederá la deducción cuando dichas empresas se encuentren exoneradas del Impuesto.

Se exceptúa de lo dispuesto en el párrafo anterior a las acciones, participaciones o derechos de capital en empresas que presten el servicio público de agua potable y alcantarillado.

Art. 6.- Empresas aseguradoras

Para determinar la base imponible, las empresas de seguros a que se refiere la Ley N° 26702 tomarán en cuenta el saldo neto de las cuentas corrientes reaseguradores deudores y acreedores, de conformidad con las normas que dicte la superintendencia de Banca y Seguros.

Art. 7.- Determinación, Declaración y Pago

El contribuyente podrá optar por pagar el monto total del Impuesto de acuerdo a las siguientes modalidades:

a) Pago al contado de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del Artículo 7 de la Ley.

b) Pago fraccionado, en cuyo caso cada cuota será equivalente a la novena parte del total del monto resultante del Impuesto calculado para el ejercicio, sin embargo, se podrá adelantar el pago de una o más cuotas no vencidas.

Las indicadas cuotas se cancelarán dentro de los plazos señalados en el cronograma de vencimientos establecidos por la SUNAT.

Art. 8.- Impedimento de Cambio de Modalidad de Pago

Los contribuyentes que opten por la modalidad de pago al contado no podrán adoptar con posterioridad a la presentación de la declaración jurada la forma de pago fraccionado.

Art. 9.- Crédito contra el Impuesto a la Renta

a) Se entiende que el impuesto ha sido efectivamente pagado, cuando la deuda tributaria generada por el mismo se hubiera extinguido en forma parcial o total mediante su pago o compensación.

b) Se considerará como crédito, contra los pagos a cuenta o el pago de regularización del Impuesto a la Renta, el Impuesto efectivamente pagado.

c) El monto que puede utilizarse como crédito contra el pago de regularización o contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta no incluirá los intereses previstos en el Código Tributario por pago extemporáneo.

d) El Impuesto efectivamente pagado en el mes indicado en la columna "A" de la siguiente tabla podrá ser aplicado como crédito únicamente contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente a los períodos tributarios indicados en la columna "B".

A B

Mes de pago del Impuesto Se aplica contra el pago a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente a los siguientes períodos tributarios

Abril Desde marzo a diciembre

Mayo Desde abril a diciembre

Junio Desde mayo a diciembre

Julio Desde junio a diciembre

Agosto Desde julio a diciembre

Setiembre Desde agosto a diciembre

Octubre Desde setiembre a diciembre

Noviembre Desde octubre a diciembre

Diciembre Noviembre y diciembre

Para efecto de la aplicación del crédito a que se refiere el párrafo anterior, sólo se considerará el Impuesto efectivamente pagado hasta la fecha de vencimiento del pago a cuenta del Impuesto a la Renta contra el cual podrá ser aplicado.

El Impuesto efectivamente pagado con posterioridad al referido vencimiento, sólo podrá ser aplicado como crédito contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que no hayan vencido y hasta el pago a cuenta correspondiente al período tributario diciembre del mismo ejercicio.

e) El Impuesto efectivamente pagado hasta el vencimiento o presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio, lo que ocurra primero, en la parte que no haya sido aplicada como crédito contra los pagos a cuenta a que se refiere el inciso anterior, constituirá el crédito a aplicarse contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio, a que se refiere el inciso b) del Artículo 8 de la Ley.

f) El Impuesto efectivamente pagado hasta el vencimiento o presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio, lo que ocurra primero, debe ser ajustado en función de la variación del Índice de Precios al por Mayor (IPM), siempre que exista obligación de realizar el ajuste, ocurrida entre el mes en que se efectúa el pago y el mes del cierre del balance.

Para efectos de la acreditación del Impuesto contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio, a que se refiere el inciso b) del Artículo 8 de la Ley, se consignará el importe a que se refiere el párrafo anterior.

Art. 10.- Saldo del Impuesto no aplicado como crédito

Si luego de acreditar el Impuesto contra los pagos a cuenta mensuales y/o contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio por el cual se pagó el Impuesto quedará un saldo no aplicado, este saldo podrá ser devuelto de acuerdo a lo señalado en el tercer párrafo del Artículo 8 de la Ley, no pudiendo aplicarse contra futuros pagos del Impuesto a la Renta.

Art. 11.- Contribuyentes obligados a tributar en el exterior

Están comprendidos en los alcances del último párrafo del Artículo 8 de la Ley, los contribuyentes cuyos accionistas, socios, principal o casa matriz se encuentran obligados a tributar en el exterior por las rentas generadas por dichos contribuyentes, lo que deberá indicarse en el Anexo.

Art. 12.- Opción de acreditación

Los contribuyentes indicados en el artículo anterior que ejerzan la Opción, presentarán ante la SUNAT el Anexo, en la oportunidad de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a que se refiere el Artículo 13.

La Opción no podrá ser variada con posterioridad al vencimiento de la presentación del Anexo. De no presentarse dicho Anexo dentro del plazo establecido, se entenderá como no acogido a la Opción.

La SUNAT podrá solicitar a los contribuyentes la documentación que acredite la información indicada en el Anexo.

Art.13.- Declaración Jurada y Cuotas

Los contribuyentes del Impuesto que ejerzan la Opción presentarán la declaración jurada del Impuesto y efectuarán el pago de las cuotas correspondientes dentro de los plazos que establezca la SUNAT.

Art. 14.- Acreditación de Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta

Los contribuyentes que ejerzan la Opción utilizarán como crédito el pago a cuenta determinado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, efectivamente pagado, correspondiente al período tributario consignado en la columna "A", contra la cuota del Impuesto indicada en la columna "B" del cuadro que a continuación se detalla:

A B

Pago a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al período tributario Mes del vencimiento de la cuota del Impuesto

marzo abril

abril mayo

mayo junio

junio julio

julio Agosto

agosto Setiembre

setiembre Octubre

octubre Noviembre

noviembre Diciembre

Para efecto de lo dispuesto en el último párrafo del Artículo 8 de la Ley, se entiende que el pago a cuenta ha sido efectivamente pagado cuando la deuda tributaria correspondiente se hubiera extinguido mediante su pago o compensación.

Si los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta son superiores a las cuotas correspondientes del Impuesto, según lo establecido en el cuadro anterior, la parte no acreditada no podrá ser utilizada contra las cuotas posteriores.

Los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que se realicen con posterioridad al vencimiento de la cuota correspondiente podrán ser utilizados como crédito contra el Impuesto únicamente respecto de la cuota que venza inmediatamente después de realizado el pago a cuenta.

El monto que se utilice como crédito contra el Impuesto no incluirá los intereses moratorios previstos en el Código Tributario por pago extemporáneo.

Art. 15.- Limitaciones en la Aplicación de los Créditos contra el Impuesto

El monto del Impuesto pagado por los contribuyentes que ejerzan la Opción no podrá ser acreditado contra el Impuesto a la Renta, ni será materia de devolución pudiendo ser deducido como gasto.

El monto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que se utilice como crédito contra las cuotas del Impuesto podrá ser usado únicamente como crédito sin derecho a devolución contra el Impuesto a la Renta del ejercicio. En caso que dicho monto sea mayor que el Impuesto a la Renta del ejercicio, la diferencia hasta el monto del Impuesto será deducida como gasto para efecto del Impuesto a la Renta del ejercicio.

El monto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que no se acrediten contra las cuotas del Impuesto, mantienen su carácter de crédito con derecho a devolución.

Art. 16.- Crédito o Gasto

El Impuesto que sea utilizado total o parcialmente como crédito, según lo dispuesto en el Artículo 8 de la Ley, no podrá ser deducido como gasto para la determinación del Impuesto a la Renta.

El Impuesto que sea deducido total o parcialmente como gasto para efecto del Impuesto a la Renta no podrá ser utilizado como crédito contra dicho tributo.

El contribuyente deberá indicar en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio si utilizará el Impuesto pagado como crédito, como gasto o parcialmente como ambos. Dicha Opción no podrá ser variada ni rectificada.

El contribuyente pagará los intereses moratorios correspondientes al monto de los pagos a cuenta dejados de abonar, entre otros supuestos cuando:

a) Hubiera acreditado el Impuesto contra los pagos a cuenta y lo deduzca como gasto para efecto del Impuesto a la Renta.

b) Acredite el Impuesto en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio y lo hubiera deducido en el balance acumulado al 30 de junio del ejercicio, a que se refiere el Artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Art. 17.- SUNAT

La SUNAT dictará las normas necesarias para mejor aplicación del presente Reglamento.

ANEXO

CONTRIBUYENTES QUE TRIBUTAN

EN EL EXTERIOR

Que opten por lo dispuesto en el último párrafo del Artículo 8 de la Ley N° 28424

La que suscribe, declara lo siguiente:

Rubro I: Sólo en el caso de sucursal, agencia o cualquier otro establecimiento permanente de empresas que tributen en el exterior

Razón Social	Número de RUC	País donde tributa por las rentas de fuente peruana
320	4	

Rubro II: De tratarse de contribuyentes cuyos accionistas o socios se encuentran obligados a tributar en el exterior.

Razón Social	Número de RUC
360	6

Apellidos y Nombre o Razón Social
de socios o accionistas

Señale los cinco (5) principales Número de RUC o

Documento de Identidad % de

Participación País donde tributa por las rentas de fuente peruana

351	4	357	3
352	2	358	1
354	9	360	3
355	7	361	1
356	5	363	8

DATOS DEL RESPONSABLE O REPRESENTANTE LEGAL 13

Sello de recepción

SUNAT

APELLIDOS Y NOMBRES N° DE RUC O D.N.I.

FIRMA

EL PRESENTE MODELO DEBE SER FOTOCOPIADO PARA SU USO

IMPUESTO A LA RENTA

RESOLUCIÓN 71-2005-SUNAT

(1-4-05)

CAPITULO I

ASPECTOS PRELIMINARES

Artículo 1.- Definiciones

Para efecto de la presente Resolución se tendrá en consideración las siguientes definiciones:

a) Ley: Ley N° 28424.

b) Reglamento: Reglamento de la Ley N° 28424, aprobado por Decreto Supremo N° 025-2005-EF.

c) ITAN: Impuesto Temporal a los Activos Netos.

d) Sujetos del ITAN: Los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta, que hubieran iniciado sus operaciones productivas con anterioridad al 1 de enero del año gravable correspondiente a la presentación de la declaración jurada del ITAN, incluyendo a las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes de empresas no domiciliadas.

No son sujetos del ITAN los contribuyentes comprendidos en el Régimen Especial del Impuesto a la Renta – RER ni en el Nuevo Régimen Unico Simplificado – Nuevo RUS.

e) Código Tributario: Texto Unico Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificatorias.

f) Sistema Pago Fácil: Sistema a través del cual los deudores tributarios declaran y pagan sus obligaciones tributarias correspondientes a tributos internos, prescindiendo del uso de formularios preimpresos.

g) SUNAT VIRTUAL: Portal de la SUNAT en la Internet, cuya dirección electrónica es <http://www.sunat.gob.pe>.

Cuando se mencionen artículos sin indicar la norma legal correspondiente, se entenderán referidos a la presente Resolución.

CAPITULO II

DE LA DECLARACION Y EL PAGO DEL ITAN

Artículo 2.- Aprobación de PDT

Apruébase el PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648 – Versión 1.0, el cual estará a disposición de los deudores tributarios en SUNAT Virtual o en las dependencias de la SUNAT, a partir del día siguiente a la publicación de la presente Resolución.

Artículo. 3.- De la determinación del ITAN

3.1 Los sujetos del ITAN determinarán el monto de dicho Impuesto, de acuerdo al siguiente procedimiento:

a) Por el ejercicio 2005:

a.1) Si el sujeto del ITAN se encontraba obligado a efectuar el ajuste por inflación del balance general al cierre del ejercicio 2004 de acuerdo a las normas del Decreto Legislativo N° 797, determinará el monto del ITAN sobre la base del importe total de los activos netos de la empresa, según balance cerrado al 31 de diciembre de 2004 debidamente ajustado conforme a las referidas normas. Dicho importe deberá ser actualizado por la variación del Índice de Precios al por Mayor (IPM) ocurrida entre dicha fecha y el 31 de marzo de 2005.

a.2) Si el sujeto del ITAN no se encontraba obligado a efectuar el ajuste por inflación del balance general, determinará el monto del ITAN sobre la base del valor histórico de los activos netos de la empresa, según balance cerrado al 31 de diciembre de 2004.

b) Por el ejercicio 2006, el monto del ITAN se determinará sobre la base el valor histórico de los activos netos de la empresa, según balance cerrado al 31 de diciembre de 2005.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación en tanto se mantenga la suspensión del régimen de ajuste por inflación con incidencia tributaria dispuesta por la Ley N° 28394.

Para determinar el valor de los activos netos a que se refiere el presente numeral deberán considerarse las deducciones previstas en el artículo 5 de la Ley.

3.2 Para determinar el monto total del ITAN se aplicará la siguiente escala:

Tasa Valor de los Activos Netos

0% Hasta S/. 5 000 000

0.6% Por el exceso de S/. 5 000 000

Artículo 4.- De los sujetos obligados a presentar la declaración jurada del ITAN

Los sujetos del ITAN se encuentran obligados a presentar una declaración jurada en la que determinarán el valor de sus activos netos y el monto total a que asciende el mencionado Impuesto.

No están obligados a presentar la declaración jurada a que se refiere el párrafo anterior:

a) Los sujetos del ITAN cuyo monto total de activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior determinado conforme a lo señalado en el numeral 3.1 del artículo 3, sin considerar las deducciones a que se refiere el artículo 5 de la Ley, no supere el importe de cinco millones de nuevos soles (S/. 5 000 000).

b) Los sujetos exonerados del ITAN, conforme a lo dispuesto por el artículo 3 de la Ley.

Artículo 5.- De la declaración y el pago del ITAN

La declaración jurada a que se refiere el artículo 4 se presentará mediante el PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648.

El ITAN podrá ser pagado al contado o en nueve (9) cuotas mensuales iguales, de la siguiente manera:

a) Si el sujeto del ITAN opta por el pago al contado, éste se realizará en la oportunidad de la presentación del PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648.

b) Si el sujeto del ITAN opta por el pago en cuotas, el monto total del ITAN se dividirá en nueve (9) cuotas mensuales iguales, cada una de las cuales no podrá ser menor a S/. 1.00 (un nuevo sol y 00/100).

La primera cuota mensual deberá ser pagada en el propio PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648.

Si el pago al contado o de la primera cuota se efectúa con posterioridad a la presentación del PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648, se deberá realizar a través del Sistema Pago Fácil – Formulario Virtual N° 1662, para lo cual el pago podrá realizarse en efectivo o cheque, consignando el código de tributo "3038 – Impuesto Temporal a los Activos Netos" y como período tributario 03/2005 ó 03/2006, según corresponda.

El pago de las ocho (8) cuotas restantes se realizará también mediante el Sistema Pago Fácil – Formulario Virtual N° 1662, para lo cual el pago podrá realizarse en efectivo o cheque, consignando como código de tributo "3038 – IMPUESTO TEMPORAL A LOS ACTIVOS NETOS".

Se podrá pagar también a través de documentos valorados o notas de crédito negociable, utilizando las boletas de pago N° 1052 ó 1252, según corresponda.

Artículo 6.- Del lugar y plazo para la presentación de la declaración y pago del ITAN

Los lugares para presentar la declaración y efectuar el pago del ITAN, son los siguientes:

a) Tratándose de Principales Contribuyentes, en los lugares fijados por la SUNAT para efectuar la declaración y pago de sus obligaciones tributarias.

No obstante, también podrán presentarla a través de SUNAT Virtual, aquellos Principales Contribuyentes comprendidos en el Anexo de la Resolución de Superintendencia N° 260-2004/SUNAT y los que hubieran sido notificados por la SUNAT para tal efecto, para lo cual deberán contar previamente con el Código de Usuario y la Clave de Acceso a SUNAT Operaciones en Línea.

b) Tratándose de Medianos y Pequeños Contribuyentes, en las sucursales o agencias bancarias autorizadas o a través de SUNAT Virtual, en cuyo caso deberán contar previamente con el Código de Usuario y la Clave de Acceso a SUNAT Operaciones en Línea.

El pago con nota de crédito negociable o con documento valorado solo se podrá efectuar en la oficina de la SUNAT que corresponda al sujeto obligado.

La declaración y pago del ITAN se deberán realizar en los plazos señalados en el cronograma de vencimientos establecido por la SUNAT para el pago de las obligaciones tributarias de periodicidad mensual.

La presentación de esta declaración jurada y el pago al contado o el de la primera cuota, se efectuará en los plazos previstos para la declaración y pago de tributos de liquidación mensual, correspondientes al período marzo del ejercicio al que corresponda el pago. Las cuotas restantes, de la segunda a la novena, se pagarán en los plazos previstos para la declaración y pago de tributos de liquidación mensual correspondientes a los períodos de abril a noviembre del ejercicio al que corresponda el pago, respectivamente.

Artículo 7.- De las declaraciones sustitutorias o rectificatorias

Toda declaración rectificatoria o sustitutoria del ITAN se deberá efectuar utilizando el PDT ITAN, Formulario Virtual 648, presentándolo en los lugares señalados en el artículo 6. A tal efecto, se deberá ingresar nuevamente todos los datos de la declaración que se sustituye o rectifica, incluso aquella información que no se desea sustituir o rectificar.

Los sujetos del ITAN que efectúen rectificatorias de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, modificando alguna de las cuentas del activo, también deberán rectificar el PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648 en el cual se consignó el total del activo. De no presentar la rectificatoria, la SUNAT procederá, de corresponder, a emitir la orden de pago, tomando como referencia el valor de los activos netos declarados en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

Si como consecuencia de la declaración rectificatoria del ITAN se determinara un mayor o menor impuesto al declarado inicialmente, se tendrá en cuenta las siguientes disposiciones:

a) En caso de pago fraccionado, cuando se determine un mayor impuesto, la diferencia entre el impuesto declarado en la rectificatoria y el impuesto declarado originalmente se dividirá entre nueve (9) y el resultado se agregará a cada una de las nueve (9) cuotas. El mayor impuesto agregado a las cuotas vencidas devengará los intereses moratorios previstos en el Código Tributario.

La diferencia entre el monto del ITAN declarado originalmente y el rectificado, podrá utilizarse como crédito contra el Impuesto a la Renta, una vez que haya sido efectivamente pagada.

b) Cuando en la declaración rectificatoria se determine un menor impuesto y esta declaración surta efecto, podrá solicitarse la devolución del exceso pagado que no hubiera sido utilizado como crédito contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Si el exceso pagado fue utilizado como crédito contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, éste no será materia de devolución; sin embargo, el monto se podrá consignar en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, como parte del crédito generado por los pagos del ITAN.

Artículo 8.- Del ITAN efectivamente pagado

Se considera que el ITAN ha sido efectivamente pagado cuando la deuda ha sido cancelada en efectivo, cheque, nota de crédito negociable o documento valorado, o compensada de acuerdo a lo señalado en el artículo 40 del Código Tributario.

El monto del ITAN efectivamente pagado, parcial o total, podrá ser aplicado como crédito contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en la casilla 328 – "Crédito por ITAN" del PDT IGV/Renta mensual, Formulario Virtual N° 621. El saldo no aplicado podrá ser dispuesto de acuerdo a lo señalado en el literal e) del artículo 9 y en el artículo 10 del Reglamento.

No se podrá utilizar como crédito los intereses previstos en el Código Tributario por pago extemporáneo.

CAPITULO III

DISPOSICIONES APLICABLES A CONTRIBUYENTES QUE CUENTEN CON CONTRATOS DE EXPLORACION Y/O EXPLOTACION DE HIDROCARBUROS

Artículo 9.- De los sujetos no obligados a determinar, declarar ni pagar el ITAN

Los contribuyentes que hayan suscrito uno o más contratos de exploración y/o explotación de hidrocarburos al amparo de la Ley N° 26221 – Ley Orgánica de Hidrocarburos, antes de la entrada en vigencia del ITAN, y que tengan a su favor la garantía de estabilidad tributaria a que se refieren los artículos 2 y 4 del Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la Ley N° 26221, aprobado por Decreto Supremo N° 32-95-EF y modificatorias, no se encuentran obligados a efectuar la determinación, declaración ni pago del ITAN.

Artículo 10.- De los sujetos obligados a determinar, declarar y pagar el ITAN

Los contribuyentes señalados en el artículo anterior que adicionalmente realicen alguna de las siguientes actividades: (i) Actividades complementarias que generan ingresos, (ii) Actividades relacionadas y (iii) Otras Actividades, las cuales, de acuerdo al artículo 2 del Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la Ley N° 26221, no son alcanzadas por los beneficios y garantías de estabilidad tributaria que la referida ley concede, estarán obligados a efectuar la determinación, declaración y pago del ITAN, de acuerdo a los lineamientos generales establecidos en el Capítulo II de la presente Resolución. A tal efecto, considerarán como base imponible los activos netos que incidan en la realización de tales actividades.

Artículo 11.- De la determinación del ITAN

Los contribuyentes a que se refiere el artículo anterior presentarán un solo PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648, consolidando el valor de los activos netos de cada una de las actividades no alcanzadas por los beneficios y garantías de estabilidad tributaria que la Ley N° 26221 – Ley Orgánica de Hidrocarburos concede.

La escala a que se refiere el numeral 3.2 del artículo 3 será aplicada sobre la base imponible consolidada.

Artículo 12.- De la aplicación del ITAN como crédito contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta

El ITAN efectivamente pagado será aplicado como crédito contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que se determinen de conformidad con el artículo 16 del Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la Ley N° 26221, por las actividades generadoras de rentas de tercera categoría no alcanzadas por los beneficios y garantías de estabilidad tributaria.

El ITAN efectivamente pagado será aplicado como crédito en la casilla 328 – "Crédito por ITAN" del PDT IGV/Renta mensual, Formulario Virtual N° 621.

Los contribuyentes a que se refiere el artículo 11 deberán presentar en la oportunidad en que presenten el PDT IGV/Renta Mensual, Formulario Virtual N° 621, el Anexo que forma parte integrante de la presente Resolución, por cada actividad complementaria que genera ingresos, actividad relacionada y otras actividades.

El referido Anexo se presentará en los siguientes lugares:

a) Tratándose de Principales Contribuyentes, en la Mesa de Partes de cada Intendencia Regional u Oficina Zonal, según les corresponda.

b) Tratándose de los demás contribuyentes, en la Mesa de Partes de la dependencia de la SUNAT que corresponda de acuerdo a su domicilio fiscal.

CAPITULO IV

DE LOS CASOS DE REORGANIZACION DE SOCIEDADES O EMPRESAS

Artículo 13.- De los sujetos obligados a presentar la declaración jurada y efectuar el pago del ITAN

Las empresas que hubieran participado en un proceso de reorganización empresarial entre el 1 de enero de cada ejercicio gravable y la fecha de vencimiento para la declaración y pago del ITAN, y que hubieran iniciado operaciones con anterioridad al 1 de enero de dicho ejercicio, estarán obligadas a efectuar la declaración y pago del ITAN, de acuerdo a las siguientes disposiciones:

a) Empresas absorbentes o empresas ya existentes que adquieran bloques patrimoniales de las empresas que se extingan como consecuencia de una escisión:

a.1) Por sus propios activos, deberán determinar y declarar el ITAN por los activos netos que figuren en su balance al 31 de diciembre del ejercicio anterior.

a.2) Por los activos de las empresas absorbidas o escindidas, deberán consignar, en el rubro referido a "Reorganización de Sociedades", contenido en el PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648, la información solicitada sobre cada una de las empresas cuyo patrimonio o bloques patrimoniales hayan absorbido o adquirido como producto de la reorganización, y respecto de las cuales el monto total de activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior determinado conforme a lo dispuesto en el numeral 3.1 del artículo 3, de manera individual, exceda el importe de cinco millones de nuevos soles (S/. 5 000 000).

En el mencionado rubro se informará sobre la base imponible al 31 de diciembre del ejercicio anterior –ajustada y actualizada, de ser el caso- y la determinación del ITAN a cargo de las empresas antes señaladas. La presentación de esta información implica el cumplimiento de la obligación contenida en el literal a) del segundo párrafo del inciso c) del artículo 4 del Reglamento, referida a la presentación de los balances.

El pago del ITAN que corresponda a dichas empresas, sea al contado o de la primera cuota en caso de pago fraccionado, será realizado de manera consolidada, a través del PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648.

En caso las empresas absorbentes o empresas ya existentes que adquieran bloques patrimoniales de las empresas que se extingan como consecuencia de una escisión, optaran por el pago fraccionado, el pago de las cuotas segunda a la novena que correspondan al ITAN a que se refieren los literales a.1) y a.2) del presente inciso, en su caso, será realizado en forma consolidada mediante el Sistema Pago Fácil – Formulario virtual N° 1662.

b) Empresas constituidas por efectos de la fusión o las empresas nuevas adquirentes de bloques patrimoniales de otra empresa extinguida en un proceso de escisión:

b.1) Por sus propios activos, presentarán el PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648, consignando como base imponible el importe de cero.

b.2) Por los activos de las empresas absorbidas o escindidas, se aplicarán las reglas previstas en el literal a.2) del inciso anterior.

Artículo 14.- De la determinación del ITAN

Las empresas a que se refieren los incisos a) y b) del artículo 13 determinarán el ITAN en base al total de los activos netos que figuren en el balance al 31 de diciembre del ejercicio anterior de cada una de las empresas absorbidas o escindidas.

El ITAN que corresponda a las referidas empresas absorbidas o escindidas será pagado por las empresas absorbentes, constituidas o que surjan de la escisión, en la proporción de los activos que se les hubiere transferido.

CAPITULO V

CONTRIBUYENTES OBLIGADOS A TRIBUTAR EN EL EXTERIOR

Artículo 15.- Ejercicio de la opción

Los contribuyentes obligados a tributar en el exterior, para efectos de ejercer la opción a que se refiere el último párrafo del artículo 8 de la Ley, deberán presentar el Anexo que forma parte integrante del Reglamento, en los siguientes lugares:

a) Tratándose de Principales Contribuyentes, en la Mesa de Partes de cada Intendencia Regional u Oficina Zonal, según les corresponda.

b) Tratándose de los demás contribuyentes, en la Mesa de Partes de la dependencia de la SUNAT que corresponda de acuerdo a su domicilio fiscal.

La presentación del referido Anexo se efectuará dentro de los plazos previstos para la declaración y pago de tributos de liquidación mensual, correspondientes al periodo marzo del ejercicio al que corresponda el pago, de acuerdo al cronograma de vencimientos aprobado por la SUNAT.

CAPITULO VI

NORMAS COMUNES

Artículo 16.- Normas aplicables

Son de aplicación para la determinación, declaración y pago del ITAN a cargo de los contribuyentes y empresas a que se refieren los Capítulos III y IV, las demás disposiciones aprobadas por esta Resolución, en lo que resulte pertinente.

Artículo 17.- Normas supletorias

La presentación y utilización del PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648, se regirá supletoriamente por la Resolución de Superintendencia N° 129-2002/SUNAT y modificatorias.

La presentación de la declaración y el pago del ITAN a través de SUNAT Virtual, se regirá supletoriamente por lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 260-2004/SUNAT.

Artículo 18.- Vigencia

La presente Resolución entrará en vigencia a partir del día siguiente de su publicación.

DISPOSICION FINAL

Unica.- Aprobación de versión del PDT

Apruébase la versión del PDT a ser utilizada para la elaboración y presentación de la declaración determinativa a través del formulario que a continuación se detalla:

PDT Formulario Virtual N°

IGV/Renta mensual 621- Versión 4.3

La versión aprobada estará a disposición de los interesados en SUNAT VIRTUAL o en las dependencias de la SUNAT, a partir del día siguiente de la publicación de la presente resolución.

El PDT/IGV Renta Mensual, Formulario Virtual N° 621 – Versión 4.3 deberá ser utilizado por los obligados a presentar el PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648 a partir de la vigencia de la presente resolución, independientemente del período al que correspondan las declaraciones.

Los sujetos no obligados a presentar el PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648, podrá continuar utilizando el PDT IGV/Renta Mensual, Formulario Virtual N° 621 – Versión 4.2, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 303-2004/SUNAT, hasta el 31 de mayo de 2005.

TABLA DE CONCORDANCIAS DE LA LEY Y EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO A LA RENTA

Tabla de Concordancias

Art. Ley	Arts. Rgto.
1	1, incs. a) y b)
2, inc. a)	1, inc. j)
2, inc. b)	1, inc. c)
inc. c)	1, inc. d)
último párrafo	1, inc. h) e i); 1-A
3,	1, inc. a)
3, inc. a)	1, inc. e) y f)
último párrafo	1, inc. g)
4	2, 17, inc. d)
7, inc. e)	3
segundo párrafo	4, inc. a)
tercer párrafo	4, inc. b)
penúltimo párrafo	4, inc. a)
9, inc. e)	28
inc. i)	4-A
inc. j)	4-A, 20, inc. c)
12	28
13	4-B
14	5

14-A	1, inc. j) y 5-A	
15	5 inc. e)	
16	6, 49, inc. d)	
18, inc. a)	7	
19, inc. h)	9, inc. a)	
inc. i)	9, incs. b) y c)	
inc. j)	8, inc. c)	
inc. l)	9, incs. c), d), e) y f)	
penúltimo párrafo	8, inc. b)	
20	11	
21, num. 21.2	14, inc. b)	
23, incs. a) y c)	13, inc. a)	
inc. b)	53	
24, inc. h)	13, inc. b)	
24-A	13-A, 88, 90, 92, a 94	
24-A, inc. f)	13-A, 91	
26	13-A y 15, inc. b)	
27	16	
28, inc. b)	17	
inc. h)	17, inc. c)	
inc. j)	54-A	
29 y 29-A	18 y 18-A	
32	19, 19-A, 24, 86, 87	
32-A	108 a 119	
34, inc. a)	20, inc. a)	
inc. e)	20, inc. b; 21, inc. j)	
inc. f)	20, incs. d) y j)	
37, inc. a)	21, inc. a)	
inc. f)	21, inc. c); 35, inc. f)	
inc. g)	21, inc. d)	
inc. h)	21, inc. e)	
inc. i)	21, incs. f) y g)	
inc. j)	21, inc. h)	
inc. l)	21, inc. i)	
inc. ll)	20, inc. k)	
inc. m)	21, inc. l)	
inc. n)	21, inc. ll); 13-A, inc. b), 19-A y 42, inc. c)	
inc. ñ)	13-A, inc. b)	
inc. q)	21, inc. m)	
inc. r)	21, inc. n)	
inc. v)	21, inc. q)	
inc. w)	21, inc. r)	
inc. x)	21, inc. s)	
inc. y)	21, inc. t)	
40	22	
43		22, inc. i)
44, inc. e)	23	
inc. g)	25	
inc. p)	25, inc. c)	
46	26	
48, inc. a)	27, inc. a)	
inc. d)	27, inc. b)	
inc. e)	27, inc. c)	
inc. i)	27, inc. d)	
49	28-A, 28-B	
50	29	
51-A	21, inc. o); 29-B	
52	60 y 60- A	

53	92	
54	93 y 94	
55	95	
56, inc. a)	30	
inc. g)	30-A, 24, 86, 87	
58 primer párrafo	31, inc. a); 11, inc. d)	
segundo párrafo	11, inc. c)	
61	33 y 34	
62	35	
63	36	
64	37	
65	38, art. 22 inc. e)	
67	39, inc. h)	
70	39, inc. a)	
71	39	
inc. e)	39-A, 54-A	
último párrafo	39-B	
72	39 inc. i)	
73	39, inc. e)	
73-A	89, 90	
73-B	54-A	
74	45	
75	40 a 46	
76		47, 50 y 57
77-A	39-B	
79	47, 48, 49, 50	
80	49	
82	51	
84	53	
84-A	53-A, 53-B	
85, inc. a)	54, inc. d), 95	
inc. b)	54, incs. e) y f)	
87	56	
88	52 y 58	
91	59, 60 y 60-A	
93	59 y 61	
103	65, 66 y 67	
104	68, 69, 70, 73, 75	
103 y 108	71, 72	
117 a 124	76 a 84	
.LEG. 915: ARRENDAMIENTO FINANCIERO		
(pub. 12-4-01)		
Artículo 1º.- Definiciones		
Para efecto de la presente Ley se entenderá por:		
a) Ley de Arrendamiento Financiero: Al Decreto Legislativo N° 299 y normas modificatorias.		
b) Ley del Impuesto a la Renta: Al Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF y normas modificatorias.		
c) Ley del IGV: Al Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias.		
d) Valor de la adquisición: Al valor del bien objeto del contrato de arrendamiento financiero adquirido por el arrendador, deducidos los descuentos, bonificaciones y similares otorgados por el proveedor. Este valor incluye los gastos incurridos por el arrendador con motivo de la compra, tales como, fletes, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales y otros similares que resulten necesarios para colocar los bienes en condiciones de ser usados, excluidos los intereses pagados por el arrendador y el monto del Impuesto General a las Ventas que tenga derecho a utilizar como crédito fiscal.		
e) Intereses: A los intereses, comisiones, gastos y cualquier suma adicional al capital financiado excluido en las cuotas de arrendamiento financiero y en la opción de compra.		

Cuando se mencionen artículos sin indicar la norma legal correspondiente, se entenderán referidos al presente Decreto Legislativo.

Artículo 2º.- Alcances del Artículo 18º de la Ley de Arrendamiento Financiero

Precísase que la modificación del Artículo 18º de la Ley de Arrendamiento Financiero, sólo resulta de aplicación para efecto del Impuesto a la Renta y las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria.

Artículo 3º.- Crédito fiscal

Precísase que el arrendador podrá utilizar como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas que grava la adquisición de los bienes y servicios a los que se refiere el inciso d) del Artículo 1º, siempre que cumpla con los requisitos previstos en el inciso b) del Artículo 18º y en el Artículo 19º de la Ley del IGV, respecto a los contratos de arrendamiento financiero celebrados a partir del 1 de enero de 2001.

Asimismo, el arrendatario podrá utilizar como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas trasladado en las cuotas de arrendamiento financiero y, en caso de ejercer la opción de compra, el traslado en la venta del bien, siempre que en ambos supuestos cumpla con los requisitos previstos en el inciso b) del Artículo 18º y en el Artículo 19º de la Ley del IGV y que el bien objeto del contrato de arrendamiento financiero sea necesario para producir la renta o mantener su fuente, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el arrendamiento no esté afecto a este último Impuesto.

Artículo 4º.- Registro contable del bien objeto del contrato de arrendamiento financiero

Precísase que el registro contable a que se refiere el Artículo 18º de la Ley de Arrendamiento Financiero se sustenta con el correspondiente contrato de arrendamiento financiero celebrado de acuerdo con las normas que regulan la materia.

Artículo 5º.- Contenido del contrato de arrendamiento financiero

El contrato de arrendamiento financiero deberá estipular el monto del capital financiado, así como el valor de la opción de compra y de las cuotas pactadas, discriminando capital e intereses.

Esta regla también deberá observarse con ocasión de cualquier modificación del contrato de arrendamiento financiero, cuando se afecte el monto del capital financiado y/o el valor de la opción de compra y/o el monto de las cuotas pactadas.

El arrendamiento activará el bien objeto del contrato de arrendamiento financiero por el monto del capital financiado a que se refiere el presente artículo.

A partir del día siguiente de la publicación del presente dispositivo, de incumplirse lo dispuesto en el primer y segundo párrafo del presente artículo, el arrendador no podrá deducir como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas trasladado en la adquisición del bien objeto del contrato de arrendamiento financiero.

De haberse utilizado el crédito fiscal, éste deberá ser reintegrado, deduciéndose del crédito fiscal que corresponda al período tributario en que se produce el incumplimiento. En caso que el monto del reintegro exceda el crédito fiscal del referido período, el exceso deberá ser deducido en los períodos siguientes hasta agotarlo. La deducción deberá afectar las columnas donde se registró el impuesto que gravó la adquisición del bien objeto del contrato de arrendamiento financiero.

Artículo 6º.- Incremento del monto del capital financiado

Precísase que cuando el monto del capital financiado sea mayor que el valor de adquisición, la diferencia será renta gravada para el arrendador en el ejercicio en que se celebre el contrato.

Del mismo modo, durante la ejecución del contrato, cualquier incremento en el monto del capital financiado constituirá renta gravada para el arrendador al momento de suscribirse la escritura publica correspondiente, salvo la parte de dicho incremento que corresponda al valor de:

a) La mejoras incorporadas con carácter permanente por el arrendador.

b) La Capitalización de los intereses devengados pendientes de pago.

c) La capitalización del Impuesto General a las Ventas trasladado en las cuotas devengadas pendientes de pago.

Tratándose de contratos de arrendamiento financiero sobre bienes recuperados o adjudicados por el arrendador, será renta gravada del ejercicio la diferencia entre el capital financiado y el valor neto en libros al momento de celebrarse dicho contrato.

Artículo 7º.- Indemnización en favor del arrendador en caso de pérdida del bien objeto de arrendamiento financiero.

Precísase que, tratándose de la indemnización a favor del arrendador destinada a reponer, total o parcialmente, el bien objeto de arrendamiento financiero:

a) Será renta gravada del ejercicio, la parte de la indemnización que exceda el valor de adquisición del bien a reponer.

b) No se encontrará gravada con el Impuesto a la Renta, la parte de la indemnización que no exceda el valor de adquisición del bien a reponer, siempre que se cumpla concurrentemente con lo siguiente:

1. La adquisición del bien se contrate dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha en que se perciba el monto indemnizatorio.

2. El bien se reponga al arrendatario en un plazo que no deberá exceder de dieciocho (18) meses contados a partir de la referida percepción.

En casos debidamente justificados, la Administración Tributaria podrá autorizar un mayor plazo para la reposición física del bien.

De incumplirse cualquiera de las condiciones establecidas en los numerales anteriores, será renta gravada del ejercicio la parte de la indemnización a que se refiere el presente inciso que exceda el monto del capital financiado pendiente de pago.

Si para reponer el bien se incrementa el monto del capital financiado en el contrato de arrendamiento financiero, dicho incremento será renta gravada del ejercicio. No obstante si el valor de la adquisición del bien a reponer es superior al monto de la indemnización y la diferencia es financiada por el arrendador, esta última no será renta gravada.

El arrendatario considerará como costo computable del bien el mismo que tenía antes de la reposición, excepto cuando se modifique el monto del capital financiado, en cuyo caso el costo computable se ajustará de acuerdo con dicha modificación.

Si el arrendador no repone el bien objeto del contrato de arrendamiento financiero y éste por cualquier motivo se deja sin efecto, la indemnización perciba por el arrendador será renta gravada en la parte que exceda el monto del capital financiado pendiente de pago.

Artículo 8º.- Modificación del plazo del contrato de arrendamiento financiero

Precísase que cuando, por cualquier motivo, se modifique el plazo del contrato del arrendamiento financiero, se observarán las siguientes reglas:

a) Si el arrendamiento optó por utilizar el método previsto en el primer párrafo del Artículo 18 de la Ley de Arrendamiento Financiero, continuará depreciando los bienes de acuerdo a lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta.

b) Si el arrendatario optó por utilizar el método previsto en el Segundo párrafo del Artículo 18º de la Ley de Arrendamiento Financiero, la tasa de depreciación máxima anual se determinará en forma lineal en función al tiempo que falte para que termine el contrato, aplicándose sobre el saldo del valor depreciable a la fecha de modificación del plazo, siempre que el nuevo plazo del contrato no sea menor a los mínimos señalados en el numeral 3 del referido Artículo 18.

Artículo 9.- Retroarrendamiento Financiero

Precísase que cuando el arrendador adquiera un bien del arrendatario para luego entregárselo a él mismo en arrendamiento financiero, los resultados provenientes de dicha enajenación no se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta, salvo que:

a) El arrendatario por cualquier motivo no ejerza la opción de compra, en cuyo caso, la renta se devengará en el ejercicio en que vence el plazo para ejercer dicha opción.

b) Por cualquier motivo se deje sin efecto el contrato, en cuyo caso la renta se devengará en el ejercicio en que tal situación se produzca.

En ambos supuestos la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el valor de mercado de los bienes y el costo computable de los mismos, al momento de producirse el devengo.

El valor de mercado se determinará en función a lo dispuesto en el Artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, y en ningún caso será inferior al monto del capital financiado pendiente de pago.

Lo dispuesto en los incisos a) y b) del presente Artículo no será de aplicación cuando se produzca la pérdida del bien objeto del contrato y el mismo no sea repuesto.

Artículo 10.- Normas reglamentarias y complementarias

Mediante Decreto Supremo se dictará las normas reglamentarias y complementarias que sean necesarias para la mejor aplicación del presente Decreto Legislativo.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Primera.- Precísase que los contratos de arrendamiento financiero celebrados hasta el 31 de diciembre de 2000 se rigen por lo dispuesto en el Decreto Legislativo N° 299, salvo que, a partir del 1 de enero de 2001, hubieran sido modificados en cuanto a los bienes objeto del contrato. Se entiende que se modifican los bienes objeto del contrato, entre otros supuestos, cuando:

a) Se incluyan otros bienes.

b) Se cambia un bien por otro, con excepción de la reposición, total o parcial, del bien perdido.

c) Se incorporan mejoras con carácter permanente.

Segunda.- (1) En el supuesto que el arrendatario hubiere estabilizado el régimen tributario aplicable a los contratos de arrendamiento financiero antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 27394, el arrendador también aplicará el tratamiento dispuesto en los Artículos 18 y 19 del Decreto Legislativo N° 299 sin las modificaciones introducidas por la Ley N° 27394 y el presente Decreto Legislativo.

Por el contrario, si el régimen ha sido estabilizado por el arrendador antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 27394, el arrendatario aplicará el tratamiento dispuesto en los Artículos 18 y 19 del Decreto Legislativo N° 299 sin las modificaciones introducidas por la Ley N° 27394 y el presente Decreto Legislativo, con las siguientes restricciones:

a) Podrá deducir como gasto únicamente la parte de la cuota que no corresponda al valor del terreno, salvo que se trate de terrenos que de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta pueden depreciarse.

Para este efecto, el valor del terreno no podrá ser inferior al valor arancelario oficial del ejercicio en que se celebre el contrato, actualizado por la variación experimentada por el Índice de Precios al por Mayor (IPM) que publica el INEI ocurrida entre el primero de enero del año al que corresponde el arancel y el último día del mes anterior a aquél en el cual se celebra el contrato de arrendamiento financiero.

b) El gasto deducible por las cuotas periódicas no podrá exceder el valor promedio de cada cuota, el mismo que se determinará de la siguiente forma:

i Se sumará el valor de todas las cuotas.

ii Al importe obtenido en i se le restará el valor del terreno, de ser el caso.

iii El monto resultante se dividirá entre el número de cuotas pactadas.

El importe de las cuotas que exceda el valor promedio se deducirá como gasto cuando se devengue la última cuota, con excepción de la parte correspondiente al valor del terreno, de ser el caso.

De modificarse el valor o número de las cuotas pactadas en el contrato de arrendamiento financiero, se ajustará el valor promedio de las cuotas que se devenguen con posterioridad a dicha modificación.

1. La 6° Disp. Final de la Ley 27804 (pub. 2-8-02) deroga esta segunda disposición y dispone: "sólo es aplicable el D. Leg. 299 a los sujetos con convenios de estabilidad tributaria".

RÉGIMEN PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVACIÓN FISCAL

(aprobado por Decisión 578 de la Comunidad Andina, publicada en su Gaceta Oficial el 5-5-04)

CAPITULO 1

AMBITO DE APLICACION Y DEFINICIONES GENERALES

Artículo 1.- Ambito de Aplicación

La presente Decisión es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Se aplica principalmente a los siguientes:

En Bolivia, Impuesto a la renta.

En Colombia, Impuesto a la renta.

En el Ecuador, Impuesto a la renta.

En el Perú, Impuesto a la renta.

En Venezuela, Impuesto sobre la renta e Impuesto a los activos empresariales.

Las normas previstas en esta Decisión tienen por objeto evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

La presente Decisión se aplicará también a las modificaciones que se introdujeran a los referidos impuestos y a cualquier otro impuesto que, en razón de su base gravable o materia imponible, fuera esencial y económicamente análogo a los anteriormente citados y que fuere establecido por cualquiera de los Países Miembros con posterioridad a la publicación de esta Decisión.

Artículo 2.- Definiciones Generales

Para los efectos de la presente Decisión y a menos que en el texto se indique otra cosa:

a) Los términos "Países Miembros" servirán para designar indistintamente a Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela.

b) La expresión "territorio de uno de los Países Miembros" significará indistintamente los territorios de Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela.

c) El término "persona" servirá para designar a:

1. Una persona física o natural

2. Una persona moral o jurídica

3. Cualquier otra entidad o grupo de personas, asociadas o no, sujetas a responsabilidad tributaria.

d) El término "empresa" significará una organización constituida por una o más personas que realiza una actividad lucrativa.

e) Una persona física o natural será considerada domiciliada en el País Miembro en que tenga su residencia habitual.

Se entiende que una empresa está domiciliada en el País que señala su instrumento de constitución. Si no existe instrumento de constitución o éste no señala domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva.

Cuando, no obstante estas normas, no sea posible determinar el domicilio, las autoridades competentes de los Países Miembros interesados resolverán el caso de común acuerdo.

f) La expresión "fuente productora" se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta.

g) La expresión "actividades empresariales" se refiere a actividades desarrolladas por empresas.

h) Los términos "empresa de un País Miembro" y "empresa de otro País Miembro" significan una empresa domiciliada en uno u otro País Miembro.

i) El término "regalía" se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros, incluyendo en particular los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales previstos en la Decisión 345 y los derechos de autor y derechos conexos comprendidos en la Decisión 351.

j) La expresión "ganancias de capital" se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere, produce o enajena habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades.

k) El término "pensión" significa un pago periódico hecho en consideración a servicios prestados o por daños padecidos, y el término "anualidad" significa una suma determinada de dinero pagadera periódicamente durante un lapso determinado a título gratuito o en compensación de una contraprestación realizada o apreciable en dinero.

l) El término "intereses" significa los rendimientos de cualquier naturaleza, incluidos los rendimientos financieros de créditos, depósitos y captaciones realizados por entidades financieras privadas, con o sin garantía hipotecaria, o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente, las rentas provenientes de fondos públicos (títulos emitidos por entidades del Estado) y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios relacionados con esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago atrasado no se considerarán intereses a efecto del presente articulado.

m) La expresión "autoridad competente" significa en el caso de: Bolivia, el Ministro de Hacienda o su delegado.

Colombia, el Ministro de Hacienda y Crédito Público o su delegado.

Ecuador, el Ministro de Economía y Finanzas o su delegado.

Perú, el Ministro de Economía y Finanzas o su delegado.

República Bolivariana de Venezuela, el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) o su delegado.

CAPITULO II

IMPUESTO A LA RENTA

Artículo 3.- Jurisdicción Tributaria

Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión.

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 o sobre el patrimonio.

Artículo 4.- Rentas provenientes de bienes inmuebles

Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles sólo serán gravables por el País Miembro en el cual estén situados dichos bienes.

Artículo 5.- Rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales

Cualquier beneficio percibido por el arrendamiento o subarrendamiento o por la cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de uno de los Países Miembros, sólo será gravable por ese País Miembro.

Artículo 6.- Beneficios de las empresas

Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Se considerará, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

- a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;
- b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;
- c) Una obra de construcción;
- d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;
- e) Una agencia o local de ventas;
- f) Una agencia o local de compras;
- g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;
- h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;
- i) Un agente o representante.

Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión. Si las actividades se realizaran por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.

Artículo 7.- Empresas Asociadas o Relacionadas

1. Cuando

- a) una empresa de un País Miembro participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro País Miembro, o
- b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un País Miembro y de una empresa de otro País Miembro, y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieren de las que serían acordadas por empresas independientes, las rentas que habrían sido obtenidas por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en la renta de esa empresa y sometidas en consecuencia a imposición.

2. Cuando un País Miembro incluya en la renta de una empresa de ese País, y someta, en consecuencia, a imposición, la renta sobre la cual la empresa del otro País Miembro ha sido sometida a imposición en ese otro País Miembro, y la renta así incluida es renta que habría sido realizada por la empresa del País Miembro mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre las empresas independientes, ese otro País practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esa renta. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones de la presente Decisión y las autoridades competentes de los Países Miembros se consultarán en caso necesario.

Artículo 8.- Beneficios de empresas de transporte

Los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el País Miembro en que dichas empresas estuvieren domiciliadas.

Artículo 9.- Regalías

Las regalías sobre un bien intangible sólo serán gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible.

Artículo 10.- Intereses

Los intereses y demás rendimientos financieros sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago.

Artículo 11.- Dividendos y participaciones

Los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye.

El País Miembro en donde está domiciliada la empresa o persona receptora o beneficiaria de los dividendos o participaciones, no podrá gravarlos en cabeza de la sociedad receptora o inversionista, ni tampoco en cabeza de quienes a su vez sean accionistas o socios de la empresa receptora o inversionista.

Artículo 12.- Ganancias de capital

Las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el País Miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de:

- a) Naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliado el propietario, y
- b) Títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se hubieren emitido.

Artículo 13.- Rentas provenientes de prestación de servicios personales

Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:

- a) Las personas que presten servicios a un País Miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas; estas rentas sólo serán gravables por ese País, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.
- b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realicen tráfico internacional; estas rentas sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.

Artículo 14.- Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría

Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

Artículo 15.- Pensiones y Aнуalidades

Las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se halle situada su fuente productora.

Se considerará que la fuente está situada en el territorio del País donde se hubiere firmado el contrato que da origen a la renta periódica y cuando no existiere contrato, en el País desde el cual se efectuare el pago de tales rentas.

Artículo 16.- Rentas provenientes de actividades de entretenimiento público

Los ingresos derivados del ejercicio de actividades artísticas y de entretenimiento público, serán gravables solamente en el País Miembro en cuyo territorio se hubieren efectuado las actividades, cualquiera que fuere el tiempo que las personas que ejercen dichas actividades permanecieren en el referido territorio.

CAPITULO III

IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO

Artículo 17.- Impuestos sobre el Patrimonio

El patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por éste.

CAPITULO IV

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 18.- Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros

Ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión.

Artículo 19.- Consultas e información

Las autoridades competentes de los Países Miembros celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda

originar en la aplicación de la presente Decisión y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión fiscal.

La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia de la presente Decisión.

Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Países Miembros podrán comunicarse directamente entre sí, realizar auditorías simultáneas y utilizar la información obtenida para fines de control tributario.

En ningún caso las disposiciones del primer párrafo del presente artículo podrán interpretarse en el sentido de obligar a un País Miembro a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro País Miembro;
- b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro País Miembro;
- c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

Artículo 20.- Interpretación y Aplicación

La interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

No serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los Países Miembros.

Nada de lo dispuesto en esta Decisión impedirá la aplicación de las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal.

Artículo 21.- Asistencia en los procesos de recaudación

Los Países Miembros se prestarán asistencia en la recaudación de impuestos adeudados por un contribuyente determinado mediante actos firmes o ejecutoriados, según la legislación del País solicitante.

El requerimiento de asistencia para ayuda solamente podrá realizarse si los bienes de propiedad del deudor tributario ubicado en el País Miembro acreedor, no fueren suficientes para cubrir el monto de la obligación tributaria adeudada.

A menos que sea convenido de otra manera por las autoridades competentes de los Países Miembros, se entenderá que:

- a) Los costos ordinarios incurridos por un País Miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por ese País.
- b) Los costos extraordinarios incurridos por el País Miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por el País Miembro solicitante y serán pagaderos sin consideración al monto a ser recuperado en su favor.

Este artículo será interpretado de conformidad con la legislación interna de los Países Miembros.

Artículo 22.- Vigencia

La presente Decisión entrará en vigencia respecto al impuesto sobre la renta y al impuesto sobre el patrimonio que se obtengan y a las cantidades que se paguen, acrediten, o se contabilicen como gasto, a partir del primer día del ejercicio fiscal siguiente a la publicación de esta Decisión en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena.

Dada en la ciudad de Lima, Perú, a los cuatro días del mes de mayo del año dos mil cuatro.

LEY N° 28424

Art. 1.- Creación del Impuesto Temporal a los Activos Netos

Créase el impuesto Temporal a los Activos Netos, aplicable a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta. El Impuesto se aplica sobre los Activos Netos al 31 de diciembre del año anterior. La obligación surge al 1 enero de cada ejercicio. Cuando en la presente Ley se haga mención al "Impuesto" se deberá entender como referido al "Impuesto Temporal a los Activos Netos". Asimismo, cuando se haga mención a la "Ley del Impuesto a la Renta" se entenderá referida al Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF y normas modificatorias.

Art. 2.- Sujetos del Impuesto

Son sujetos del Impuesto, en calidad de contribuyentes, los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta, incluyendo las sucursales, agencias

y demás establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

Art. 3.- Exoneraciones

Están exonerados del Impuesto:

- a) Los sujetos que no hayan iniciado sus operaciones productivas, así como aquellos que las hubieran iniciado a partir del 1 de enero del ejercicio al que corresponde el pago. En este último caso, la obligación surgirá en el ejercicio siguiente al de dicho inicio.

Sin embargo, en los casos de reorganización de sociedades o empresas, no opera la exclusión si cualquiera de las empresas intervinientes o la empresa que se escinda inició sus operaciones con anterioridad al 1 de enero del año gravable en curso. En estos supuestos la determinación y pago del Impuesto se realizará por cada un de las empresas que se extinga y será de cargo, según el caso, de la empresa absorbente, la empresa constituida o las empresas que surjan de la escisión. En este último caso, la determinación y pago del Impuesto se efectuará en proporción a los activos que se hayan transferido a las empresas. Lo dispuesto en este párrafo no se aplica en los casos de reorganización simple.

- b) Las empresas que presten el servicio público de agua potable y alcantarillado.

- c) Las empresas que se encuentren en proceso de liquidación o las declaradas en insolvencia por el INDECOPI al 1 de enero de cada ejercicio. Se entiende que la empresa ha iniciado su liquidación a partir de la declaración o convenio de liquidación.

- d) COFIDE en su calidad de banco de fomento y desarrollo de segundo piso.

- e) Las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, que perciban exclusivamente las rentas de tercera categoría a que se refiere el inciso j) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta.

- f) Las instituciones educativas particulares, excluidas las academias de preparación a que se refiere la Cuarta Disposición Transitoria del Decreto Legislativo N° 882 – Ley de Promoción de la Inversión en la Educación.

- g) Las entidades inafectas o exoneradas del Impuesto a la Renta a que se refieren los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como las personas generadoras de rentas de tercera categoría, exoneradas o inafectas del Impuesto a la Renta de manera expresa.

- h) Las empresas públicas que prestan servicios de administración de obras e infraestructura construidas con recursos públicos y que son propietarias de dichos bienes, siempre que estén destinados a la infraestructura eléctrica de zonas rurales y de localidades aisladas y de frontera del país, a que se refiere la Ley N° 27744.

No se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Impuesto el patrimonio de los fondos señalados en el artículo 78 del Texto Unico Ordenado de la Ley del Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-97-EF.

Art. 4.- Base Imponible

La base imponible del Impuesto está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general ajustado según el Decreto Legislativo N° 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta. Para el cálculo de la base imponible correspondiente al ejercicio 2006 será de aplicación lo señalado en el artículo 2 de la Ley N° 28394, en tanto permanezca vigente la suspensión dispuesta por dicha Ley.

Por el ejercicio 2005, el valor del activo neto obtenido en dicho balance será actualizado de acuerdo a la variación del Índice de Precios al por Mayor (IPM), experimentada en el periodo comprendido entre el 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago y el 31 de marzo del ejercicio al que corresponda al pago.

Art. 5.- Deduciones de la base imponible

No se considerará en la base imponible del Impuesto lo siguiente:

- a) Las acciones, participaciones o derechos de capital de otras empresas sujetas al Impuesto, excepto las que se encontraran exoneradas de éste. La excepción no es aplicable a las empresas que presten el servicio público de electricidad, de agua potable y de alcantarillado.

- b) El valor de las maquinarias y equipos que no tengan una antigüedad superior a los tres (3) años.

- c) Las empresas de Operaciones Múltiples a que se refiere el literal a) del 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, deducirán el encaje exigible y las provisiones específicas por riesgo crediticio que la citada Superintendencia establezca, según los porcentajes que corresponda a cada categoría de riesgo, hasta el límite del cien por ciento (100%).

Para el cálculo del encaje exigible, estas empresas considerarán lo determinado en las circulares del Banco Central de Reserva sobre los saldos de las obligaciones sujetas a encaje al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago.

Las provisiones específicas por riesgo, crediticio deberán cumplir con los requisitos establecidos en el inciso h) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

d) Las Cuentas de Existencias y las Cuentas por Cobrar Producto de Operaciones de Exportación, en el caso de las empresas exportadoras.

A tal efecto, se aplicará a la Cuenta de Existencias el coeficiente que se obtenga de dividir el valor de las exportaciones entre el valor de las ventas totales del ejercicio anterior al que corresponda el pago, inclusive las exportaciones.

El valor de las exportaciones de la cuenta Cuentas por Cobrar Producto de Operaciones de Exportación es la parte del saldo de esta cuenta que corresponda al total de ventas efectuadas al exterior pendientes de cobro, al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago.

e) Las acciones de propiedad del Estado en la Corporación Andina de Fomento (CAF), así como los derechos que se deriven de esa participación y los reajustes del valor de dichas acciones, que reciban en calidad de aporte de capital las entidades financieras del Estado que se dediquen a actividades de fomento y desarrollo.

f) Los activos que respaldan las reservas matemáticas sobre seguros de vida, en el caso de las empresas de seguros a que se refiere la Ley N° 26702.

Asimismo, para efecto de la determinación del Impuesto, las empresas de seguros y de reaseguros tomarán en cuenta el saldo neto de las cuentas corrientes reaseguradoras, deudores y acreedores, de conformidad con las normas que dicte la Superintendencia de Banca y Seguros.

g) Los inmuebles, museos y colecciones privadas de objetos culturales calificados como patrimonio cultural por el Instituto Nacional de Cultura y regulados por la Ley N° 28296 – Ley General del Patrimonio Cultural de la Nación.

h) Los bienes entregados en concesión por el Estado de acuerdo al texto único ordenado de las normas con rango de Ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, aprobado por el Decreto Supremo N° 059-96-PCM y modificatorias que establecen las normas para la promoción de las inversiones privadas en la infraestructura de servicios públicos, que se encuentran afectados a la prestación de servicios públicos, así como las construcciones efectuadas por los concesionarios sobre los mismos.

i) Las acciones, participaciones o derechos de capital de empresas con Convenio que hubieran estabilizado, dentro del régimen tributario del Impuesto a la Renta, las normas del Impuesto Mínimo a la Renta con anterioridad a la vigencia de la Ley, con excepción de las empresas exoneradas de este último.

Las empresas con Convenio sujetas al Impuesto Mínimo a la Renta deducirán de su base imponible las acciones, participaciones o derechos de capital de empresas gravadas con el Impuesto, con excepción de las que se encuentren exoneradas de este último.>

Las excepciones establecidas en los párrafos anteriores de este inciso no serán de aplicación a las empresas que prestan el servicio público de electricidad, agua potable y alcantarillado.

j) La diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 797 y normas reglamentarias, tratándose de activos revaluados voluntariamente por las sociedades o empresas con motivo de reorganizaciones efectuadas hasta el 31 de diciembre del año anterior al que corresponda el pago, bajo el régimen establecido en el inciso 2 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta. En el caso de los Patrimonios Fideicometidos a que se refiere el artículo 260 de la Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y seguros y los Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras a los que se refiere la Ley del Mercado de Valores, el fideicomitente que se encuentre obligado al pago del Impuesto deberá incluir en su activo el valor de los bienes y/o derechos que le entregue la Sociedad Titulizadora a cambio de la transferencia fiduciaria de activos, los cuales se registrarán por el valor de dicha transferencia, sin que en ningún caso puedan tener un valor menor al de los activos transferidos.

Art. 6.- (2) Tasa

El impuesto se determinará aplicando sobre la base imponible la escala progresiva acumulativa siguiente:

Tasa Activos Netos

0% Hasta S/. 1 000 000

0.4% (3)

Por el exceso de S/. 1 000 000

Art. 7.- Declaración y pago

Los contribuyentes del Impuesto estarán obligados a presentar la declaración jurada del Impuesto dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes de abril del ejercicio al que corresponde el pago.

El Impuesto podrá cancelarse al contado o en forma fraccionada hasta en nueve (9) cuotas mensuales sucesivas. El pago al contado se realizará con la presentación de la Declaración Jurada. En caso de pago fraccionado, la primera cuota será equivalente a la novena parte del Impuesto total resultante y deberá pagarse conjuntamente con la declaración jurada establecida en el párrafo anterior.

Cada una de las ocho (8) cuotas mensuales restantes será equivalente a la novena parte del Impuesto determinado. Las Cuotas serán pagadas dentro de los doce (12) primeros días hábiles de cada mes, a partir del mes siguiente al del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada correspondiente.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT establecerá la forma, condiciones y cronograma de presentación de la declaración jurada y pago del Impuesto.

Art. 8.- Crédito contra el Impuesto a la Renta

El monto efectivamente pagado, sea total o parcialmente, por concepto del Impuesto podrá utilizarse como crédito:

a) Contra los pagos a cuenta del Régimen General del Impuesto a la Renta

de los periodos tributarios de marzo a diciembre del ejercicio gravable por el cual se pagó el Impuesto, y siempre que se acredite el Impuesto hasta la fecha de vencimiento de cada uno de los pagos a cuenta.

b) Contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable al que corresponda.

Sólo se podrá utilizar como crédito, de acuerdo a lo indicado en el párrafo anterior, el Impuesto pagado total o parcialmente durante el ejercicio al que corresponde el pago.

En caso de que se opte por su devolución, este derecho únicamente se generará con la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del año correspondiente. Para solicitar la devolución el contribuyente deberá sustentar la pérdida tributaria o el menor Impuesto obtenido sobre la base de las normas del régimen general. La devolución deberá efectuarse en un plazo no mayor de sesenta (60) días de presentada la solicitud. Vencido dicho plazo el solicitante podrá considerar aprobada su solicitud. En este caso la SUNAT bajo responsabilidad deberá emitir las Notas de Crédito Negociables, de acuerdo a lo establecido por el Código Tributario y sus normas complementarias.

Los contribuyentes obligados a tributar en el exterior por rentas de fuente peruana podrán optar por utilizar contra el Impuesto, hasta el límite del mismo, 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. Esta opción sólo es aplicable en el caso del pago en forma fraccionada del Impuesto. Estos contribuyentes no podrán utilizar el crédito indicado en el primer párrafo del presente artículo. Los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta acreditados contra el Impuesto constituirán crédito sin derecho a devolución contra el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable.

Art. 9.- Recursos y administración

El Impuesto será administrado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT y constituirá ingreso del Tesoro Público.

Art. 10.- Reglamento

Dentro de un plazo de quince (15) días hábiles de publicada la presente Ley, el Poder Ejecutivo aprobará por decreto supremo, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, el reglamento correspondiente.

Art. 11.- Vigencia

El Impuesto tendrá vigencia a partir del 1 de enero de 2005 y hasta el 31 de diciembre de 2007. (1)

1. Con la Prórroga dispuesta por la Ley 28929, art. 8.

2. Sustituido por D.Leg. 971 (vig. 1-1-07).

3. Tasa vigente para el año 2009 en adelante - D.Leg. 976.

D.S. 007-94-EM: REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTO PARA LA PRESENTACIÓN, APROBACIÓN Y EJECUCIÓN DE LOS PROGRAMAS DE INVERSIONES CON CARGO A LAS UTILIDADES NO DISTRIBUIDAS

D.S. 7-94-EM (21-2-94)

(71-2-94)

Título I

Del Incremento de Producción

Art. 1.- Se entiende por incremento de producción aumento en por lo menos diez por (10%) del valor de la producción de un

circuito de producción minera o metalúrgica identificable, considerando, cuando resulte necesario, cotizaciones y condiciones de comercialización constantes con respecto a la producción promedio de los dos años previos al ejercicio (s) para el (los) que se apruebe el Programa de Inversión.

Se entiende por "circuito de producción minera" cualquier mina o tajo que constituya una fuente de abastecimiento de mineral. Es "circuito de producción metalúrgica" aquél producto final sea un concentrado o un metal. Puede inclusive tratarse de una planta metalúrgica.

Las cotizaciones referenciales a utilizar para la comparación serán las promedio del año previo al (a los) referido(s) ejercicio (s).

En el caso de incremento de tonelaje, sin variación en la calidad del producto, se tomará como referencia el contenido metálico.

El incremento en el circuito debe reflejarse necesariamente en un incremento de la producción de la Unidad Económica Administrativa correspondiente o de la empresa titular de actividad minera.

También constituye incremento de producción la apertura de nuevas explotaciones mineras o circuitos metalúrgicos productivos, sin perjuicio de lo establecido en el párrafo anterior.

Título II

Del Contenido, Presentación y Aprobación de los Programas de Inversión

Art. 2.- Los Programas de Inversión a que se refiere el Artículo 10º del Reglamento aprobado por Decreto Supremo Nº- 024-93-EM, comprenderán, entre otros aspectos:

- Memoria Descriptiva.
- Incremento de producción, determinado según lo establecido en el Artículo 1 del presente Reglamento, y su evolución proyectada.
- Cronograma de ejecución de obras e instalaciones.
- Cronograma de equipamiento.
- Cronograma de desembolsos.
- Información adicional que permita una mejor apreciación del Programa.

Art. 3.- Los Programas de Inversión podrán presentarse para su aprobación en cualquier momento antes y durante el ejercicio y hasta sesenta (60) días calendario antes del plazo para el pago de regularización del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio respecto del cual se desea gozar del beneficio.

La Dirección General de Minería, bajo responsabilidad de su titular, calificará el programa dentro de los treinta (30) días calendario siguientes a la fecha de su presentación. El Programa deberá ser aprobado dentro de los quince (15) días calendario siguientes a su calificación mediante Resolución del Ministerio de Energía y Minas, con la conformidad del Ministerio de Economía y Finanzas. (1)

La Resolución Ministerial (2) que apruebe el Programa de Inversión o su modificación será transcrita a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria dentro de los siete (7) días calendario siguientes a su expedición, para su deducción de los pagos a cuenta o de regularización.

Art. 4.- Los Programas de Inversión podrán modificarse en el curso de su ejecución. La aprobación de cualquier modificación deberá solicitarse a la Dirección General de Minería, siendo de aplicación todas las normas que regulan la preparación, presentación y calificación de nuevos Programas.

Título III

De la Ejecución y Fiscalización de los Programas de Inversión

Art. 5.- Los bienes que se adquieran de acuerdo a los Programas de Inversión deberán ser nuevos.

Estos bienes no podrán ser transferidos hasta el momento en que queden depreciados en un noventa por ciento (90%).

La transferencia efectuada antes de alcanzar el porcentaje de depreciación señalado en el párrafo anterior, determinará que el titular de actividades mineras pierda los beneficios de inversión otorgados, debiendo reintegrar en este caso el impuesto dejado de pagar más los recargos e intereses de ley.

Art. 6.- La fiscalización del cumplimiento de los cronogramas se hará a través de declaraciones juradas mensuales, pudiendo la Dirección General de Minería disponer su verificación en cualquier momento.

Art. 7.- (3) Los titulares de la actividad minera sustentarán la ejecución de los programas de inversión realizados con las utilidades no distribuidas, mediante la presentación de la Dirección General de Minería de una declaración jurada refrendada por una Sociedad de Auditoría en la cual se detalle las inversiones y/o adquisiciones realizadas. La mencionada declaración jurada deberá estar acompañada de un informe técnico sustentatorio preparado por la referida sociedad.

La Sociedad de Auditoría a que se refiere el párrafo anterior deberá estar debidamente inscrita en el Registro Unico de Sociedades de Auditoría (RUNSA), conforme a lo dispuesto en el Decreto Legislativo Nº 850 y su Reglamento.

La Dirección General de Minería, bajo responsabilidad de su titular, deberá emitir la constancia de ejecución de los Programas de Inversión en un plazo máximo de noventa (90) días calendario, contados a partir de la fecha de presentación de la declaración jurada.

La Resolución Directoral que apruebe el Programa Ejecutado será transcrita a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria dentro de los siete (7) días calendario siguientes a su expedición.

Art. 8.- La Dirección General de Minería emitirá las constancias que se requieren para acompañar a las declaraciones sobre el Impuesto a la Renta.

Art. 9.- Las observaciones o rechazos que pueda formular la Dirección General de Minería respecto de las solicitudes de aprobación de obras ejecutadas o adquisiciones que se presenten de acuerdo con la ley, deben producirse en una sola ocasión y ser fundamentadas

En el caso que toda o parte de la inversión realizada fuera rechazada por la Dirección General de Minería y la Resolución correspondiente quedará consentida o confirmada por la instancia administrativa superior, la inversión rechazada no dará derecho al beneficio contemplado en el Artículo 72º, inciso b) del Texto Unico Ordenado de la Ley General de Minería, debiendo cancelar el monto correspondiente al Impuesto a la Renta dejado de pagar, con los recargos e intereses de ley. (3)

Art. 10.- La no aplicación de las utilidades no distribuidas, total o parcialmente, a cubrir los Programas de Inversión aprobados, para cuya ejecución se detrajo, obliga al titular de actividades mineras a pagar el Impuesto a la Renta dejado de pagar, con los recargos e intereses de ley, de acuerdo con el último párrafo del Artículo 10º del Reglamento aprobado por Decreto Supremo Nº 024-93-EM.

1. Párrafo modificado por el D.S. 27-98-EM de 24-3-98.
2. la modificación de D.S. 11-97-EM de 25-6-97
3. Con la modificación del D.S. 27-98-EM de 28-3-98.

Decretos Supremos

D.S. 024-93-EM: Reglamento del Título noveno de la Ley General de Minería

D.S. 122-94-EF: Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (arts. 1 a 24)

D.S. 122-94-EF: Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (art. 25 a Disposiciones Finales)

D.S. 007-94-EM: Reglamento de procedimiento para la presentación, aprobación y ejecución de los Programas de Inversiones con cargo a las utilidades no distribuidas

D.S. 089-96-EF: Servicios de establecimientos de hospedaje

D.S. 047-97-EF: Reglamento de la Ley de Promoción a la Inversión en Educación

D.S. 095-98-EF: Arrastre de las pérdidas tributarias

D.S. 008-99-AG: actividades de cultivos y/o crías

D.S. 103-99-EF: Reglamento de las Disposiciones Tributarias contenidas en la Ley Nº 27037, Ley de Promoción de la inversión en la Amazonía

D.S. 205-2001-EF: Beneficio de reducción de porcentaje de la tasa del Impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio 2001

D.S. 007-2002-AG: Actividades agroindustriales comprendidas en la Ley 27360

D.S. 219-2007-EF: Segunda Disposición Complementaria Final – Efectos de las transferencias de créditos provenientes de operaciones de factoring

Resoluciones Ministeriales

R.M. 23-89-EF/74: Coeficientes para las acotaciones por auditoría interna

R.M.32-2006-EF/15, R.M. 13-2007-EF/15, R.M. 16-2008-EF/15 y R.M. 007-2009-EF/15: Indices de corrección monetaria del valor de inmuebles

R.M. 767-2008-EF/15: Calificación como entidades perceptoras de donaciones
 Resoluciones de la SUNAT
 Res. N° 145-99/SUNAT: Actividades artísticas o vinculadas a espectáculos (no domiciliados)
 Res. N° 004-2000/SUNAT: Declaración anual de agentes de retención de rentas de 4a. categoría
 Res. N° 044-2000/SUNAT: Declaraciones - Pago mensuales
 Res. N° 141-2003/SUNAT: PDT
 Res. N° 71-2004/SUNAT: Régimen Especial del Impuesto a la Renta
 Res. N° 296-2004/SUNAT: Deducción adicional por remuneraciones pagadas a personas con discapacidad
 Res. N° 47-2005/SUNAT: Sociedades Administradoras de los Fondos Mutuos de Inversión en Valores o Fondos de Inversión, Sociedades Titulizadoras de Patrimonios Fideicometidos y Fiduciarios de un Fideico
 Res. N° 88-2005/SUNAT
 Res. N° 125-2005/SUNAT: Certificado que los extranjeros deben entregar al momento de salir del país
 Res. N° 10-2006/SUNAT: Certificado de rentas y retenciones
 Res. N° 167-2006-SUNAT: De la obligación de presentar Declaración Jurada Anual Informática y Estudio Técnico de Precios de Transferencia
 Res. N° 13-2007/SUNAT: De la suspensión de retenciones y/o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de cuarta categoría
 Anexo de Res. 13-2007/SUNAT
 Res. N° 43-2008/SUNAT
 Res. N° 55-2009/SUNAT

APÉNDICE DE JURISPRUDENCIA

A continuación se presenta un índice de la jurisprudencia incorporada en este Apéndice.

Muchas de las resoluciones están incorporadas en el Manual. Respecto de algunas de ellas sólo se ha dado cuenta en los Boletines.

Haga click sobre la jurisprudencia de su interés para visualizar su texto.

1/3.1 RENTAS DE FUENTE PERUANA - INGRESOS POR APUESTAS EN EL PAÍS SOBRE EVENTOS DEL EXTERIOR

En el caso resuelto por la RTF 958-32003 de 25-2-03, se trataba de un negocio de Simulcasting, el cual consiste en un sistema de apuestas celebradas en el país, sobre eventos internacionales.

Se determinó que los ingresos considerados como propios de la recurrente correspondían, en todos los casos, "al 13% del total de apuestas tratándose de caballos y galgos, y al 3% en el caso de deportes, remesándose la diferencia a México, lo que evidencia que se consideró como ingresos propios únicamente una participación del total de los ingresos".

Y a continuación se expresa lo siguiente:

"Que consecuentemente atendiendo a que el dinero remesado a los beneficiarios no domiciliados corresponden a rentas de fuente peruana, puesto que el negocio de las apuestas ha sido llevado a cabo en el territorio nacional, la recurrente se encontraba obligada a efectuar las retenciones correspondientes, de acuerdo con lo previsto en el inciso c) del artículo 71° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, debiendo esta instancia mantener el reparo materia de análisis".

1/3.2 LA PLUSVALÍA MERCANTIL NEGATIVA (BADWILL) NO SE ENCUENTRA GRAVADA

En el caso resuelto por la RTF 1003-4-2008 la SUNAT habría reparado un monto por este concepto, al considerar que ésta constituye una ganancia derivada de la adquisición de las acciones de la empresa xxx que se encuentra gravada con el IR por ser una ganancia obtenida de operación con terceros conforme a lo dispuesto por el último párrafo del artículo 3 de dicha Ley. El Tribunal dejó sin efecto el reparo, por las siguientes consideraciones:

"Que a efectos de determinar la procedencia del reparo cabe indicar qué se entiende por plusvalía mercantil negativa o badwill, debiéndose señalar que según lo establecido en los párrafos 59 a 63 de la NIC 22 referidos al reconocimiento y medición de la plusvalía mercantil negativa que resulta de la compra de un negocio. "Debe reconocerse como una plusvalía mercantil negativa cualquier exceso sobre el costo de adquisición de la participación del adquirente en los valores razonables

de los activos y pasivos identificables adquiridos, que se produzca en la fecha de la transacción de intercambio";

Que en el caso de autos la recurrente adquirió las acciones de Inversiones Alramo S.A. a un valor menor a su valor patrimonial a la fecha de adquisición, (según se señala en la Nota 11 a los Estados Financieros del ejercicio 2000 anteriormente citada), por lo que a la fecha de adquisición de tales acciones, la cual se realizó en el ejercicio 1999, se produjo una plusvalía mercantil negativa, la que no fue reconocida contablemente por Inmobiliaria 301 S.A. en dicho ejercicio, al haber registrado las acciones a su costo de adquisición;

Que ahora bien, procede determinar si dicha plusvalía mercantil negativa, que constituiría un ingreso para efectos contables según lo dispuesto por el párrafo 61 de la NIC 22, resulta gravada con el Impuesto a la Renta;

Que el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, establece que se encuentran gravadas las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, (criterio de la renta producto reconocido en nuestra legislación), siendo evidente que los ingresos derivados del badwill no se encuentran en este supuesto, toda vez que no provienen de una fuente durable susceptible de generar ingresos periódicos como lo requiere la norma citada;

Que de otro lado, el último párrafo del artículo 3 de la referida Ley dispone que constituyen renta gravada de las empresas cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros (criterio del flujo de riqueza que abarca las ganancias de capital realizadas);

Que los ingresos derivados del badwill no constituyen ganancias de capital realizadas por cuanto no provienen de la enajenación de los valores, sino que por el contrario, se producen por efecto de su adquisición a un valor menor a su valor patrimonial, siendo que los ingresos derivados del badwill no constituyen una ganancia efectivamente realizada, la que sólo se produciría de venderse las acciones a un mayor valor al de su adquisición que a su vez resulte mayor o igual al valor patrimonial de las acciones;

Que cabe indicar que nuestra legislación no recoge de manera general el criterio de consumo más incremento patrimonial que incluye las valorizaciones o ganancias de capital no realizadas, que no resultarían gravadas bajo el criterio de flujo de riqueza, siendo que el supuesto materia de autos no se encuentra recogido como renta gravada en nuestra legislación;

.....

Que cabe señalar que el ingreso por la plusvalía mercantil negativa fue generado por efecto de la adquisición de acciones a un menor valor al del patrimonio de la empresa emisora y no por efecto de la fusión misma, sin embargo al producirse la fusión y por tanto tener que consolidarse los activos y pasivos de la empresa fusionante y la fusionada, debiendo registrarse los activos adquiridos por la fusión al costo computable de la transferente, se ve necesariamente reflejado en la contabilidad de la recurrente el ingreso generado al sustituir sus cuentas de inversiones por el patrimonio de la transferente, ingreso que no es otro que el producido por la plusvalía mercantil negativa no reconocido en el ejercicio en el que se adquirieron las acciones, y que por las mismas consideraciones expuestas no resulta renta gravada para efectos del Impuesto a la Renta".

3.2 ENTIDAD PRESTADORA DE SERVICIOS DE SANEAMIENTO - ACTIVOS FIJOS RECIBIDOS EN DONACIÓN ¿CONSTITUYEN RENTA GRAVABLE?

La RTF 5349-3-2005 se ha pronunciado sobre dos casos:

- En el primero se trataba del equipo de cómputo transferido por PRONAP en virtud de un convenio suscrito en ejecución de la Ley 26338. Al respecto, la resolución determinó lo siguiente:

"Que como se advierte de lo antes expuesto, el Estado al efectuar la transferencia del referido equipo de cómputo actuó en cumplimiento de la citada ley y del mencionado contrato de préstamo, el cual fue suscrito por mandato expreso de dicha ley;

Que en consecuencia el mencionado equipo de cómputo fue recibido por la recurrente al amparo de lo previsto en la Ley N° 26338, por lo que al no provenir dicha entrega de la actividad entre particulares (operaciones con terceros), la misma no se encuentra comprendida dentro del concepto de renta bajo la teoría del flujo de riqueza, debiendo por tanto dejarse sin efecto el reparo en este extremo".

- En el segundo caso se trataba de una entrega de materiales por parte del CTAR, constante en una lista denominada "Registros Contables que se quedan en el Patrimonio", y se determinó lo siguiente:

"Que según la mencionada lista, se habría producido una transferencia de materiales por parte del CTAR a favor de la recurrente, no habiendo ésta por su parte aportado algún medio probatorio que demuestre que los bienes recibidos hayan sido materia de reembolso, por lo que corresponde establecer si dicha transferencia se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta;

Que en el presente caso no fluye de autos el motivo de dicha entrega, por lo que de acuerdo con el citado artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, la misma se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta, toda vez que a diferencia de la entrega de un equipo de cómputo realizado por el PRONAP, no se encuentra acreditado en este caso que la entrega de los materiales haya provenido como resultado de la ejecución de un mandato legal".

1/3.2 INAFECTACIÓN DE INGRESOS PRODUCTO DEL DRAWBACK

La RTF 03205-4-2005 de 20-5-05 ha declarado que los ingresos producto del drawback no son renta gravada, pues no disminuyen el costo de ventas de los productos exportados, no son renta producto y no provienen de operaciones con terceros, teniendo el carácter de subsidio estatal de origen legal que constituye un ingreso extraordinario. Se señala al respecto:

"Que cuando las normas del drawback "hace(n) referencia a "restitución" no se refiere(n) en estricto a la "devolución" o "reembolso" de impuestos pagados con anterioridad, por cuanto el monto a "restituir" parte de una base distinta a la utilizada en la determinación del impuesto aduanero, ésta es el 5% del valor FOB de la exportación (hasta el límite que señala la normatividad aplicable), por lo que el monto recibido por el exportador no necesariamente corresponderá al Ad Valorem pagado en la importación, con lo cual no necesariamente se produce una restitución o devolución de impuestos, pudiendo, inclusive, suceder que dicho beneficio implique la entrega de sumas superiores a lo realmente pagado en la importación".

.....
"Que en efecto, toda vez que los ingresos obtenidos a través del drawback no se basan en la restitución, propiamente dicha, de los derechos arancelarios, sino más bien, en la transferencia de recursos financieros por parte del Estado, constituyendo un ingreso extraordinario (sujeto o condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma) y, consecuentemente, un incremento directo de los ingresos, el mismo no forma parte de la actividad o giro principal de una empresa, no pudiendo considerársele, por tanto, como uno proveniente de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, escapando así al concepto de renta producto, pues no proviene del capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores;

Que de otro lado, los ingresos obtenidos por la recurrente fueron recibidos luego de que ésta cumpliera con los requisitos establecidos por la norma correspondiente, por lo que dicho beneficio nace de un mandato legal y no de la actividad entre particulares (operaciones con terceros), no encontrándose, por tanto, éstos comprendidos en el concepto de renta recogido en la teoría del flujo de riqueza".

.....
"Que con relación a lo señalado por la Administración respecto a que los ingresos devueltos al exportador influyen en la reducción del costo de ventas, cabe señalar que de acuerdo al artículo 223° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, lo estados financieros se deben preparar y presentar de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, siendo que mediante la Resolución N° 013-98-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad se precisó que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, entre otros aplicados supletoriamente, son los contemplados en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC);

Que de acuerdo con el párrafo 8 de la NIC N° 2, el costo de compra de existencia comprende el precio de compra, los derechos de importación y otros impuestos (salvo aquellos que sean posteriormente recuperables), costos de transporte, manipuleo y otros directamente atribuibles a la adquisición de productos terminados, materiales y servicios;

Que a la luz de la referida norma contable se puede concluir que al momento de la adquisición de bienes importados, el tratamiento contable apropiado es incorporar los derechos arancelarios (Ad Valorem) directamente al costo de los bienes adquiridos, pues la restitución que se obtiene por concepto de drawback no constituye una devolución de los derechos arancelarios cancelados en su momento, sino un beneficio a favor del exportador, a diferencia de lo que sucedería con el importe cancelado por Impuesto General a las Ventas donde dicho pago sí tiene la naturaleza de crédito tributario;

Que siendo así, no resulta correcto pretender que al momento de la obtención de los ingresos por drawback éste se deba excluir del costo de venta de los bienes vendidos, siendo que la norma precitada (NIC N° 2) es aplicable únicamente al momento del reconocimiento inicial de las existencias, a efectos de establecer el costo de compra;

Que por su parte, la NIC N° 20 en su párrafo 8 indica que los subsidios del gobierno no deben reconocerse hasta que exista la seguridad de que I) la empresa cumpla con los requisitos que el beneficio exige y que II) el subsidio será recibido;

Que el párrafo 20 de la citada NIC indica que el subsidio gubernamental que se recibe debe reconocerse en el Estado de Ganancias y Pérdidas del período en que se recibe y, si es apropiado, como una partida (ingreso) extraordinaria de acuerdo con la NIC N° 8 - Ganancias o Pérdidas Netas del Período, Errores Fundamentales o Cambios en la Política de Contabilidad;

Que de acuerdo con las normas contables glosadas, los ingresos otorgados por el concepto en análisis deben ser contabilizados directamente en el Estado de Ganancias y Pérdidas, mediante abono a una cuenta de ingresos, con la finalidad de mantener una correlación entre el ingreso y el gasto incurrido que se trata de compensar a través de este beneficio;

Que en tal sentido, los ingresos devueltos al exportador por concepto de drawback no influyen contablemente en la reducción del costo de ventas, pues dicho ingreso se contabiliza directamente en el Estado de Ganancias y Pérdidas como un ingreso extraordinario".

1/3.2 EMPRESAS MUNICIPALES - CONSTITUYEN INGRESOS GRAVABLES LAS TRANSFERENCIAS DE LA MUNICIPALIDAD

La recurrente en el caso resuelto por la RTF 1760-5-2003 era la Empresa Municipal de Terminales Terrestres de Tacna S.A., y en esta resolución se expresa lo siguiente, después de citar el último párrafo del art. 3 de la Ley del IR (que establece "En general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o beneficio derivados de operaciones con terceros"):

"De acuerdo con las normas expuestas, la recurrente no se encuentra en ninguno de los supuestos de los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues aun cuando el monto reparado por la Administración constituya una asignación otorgada por la municipalidad sin que exista contraprestación alguna de por medio, se encontraría gravada con el Impuesto a la Renta.

Bajo los mismos fundamentos los ingresos obtenidos por la cobranza de los servicios de agua y luz también constituyen renta gravada, al ser ingresos que califican como renta de la recurrente".

1/3.2 DONACIONES RECIBIDAS QUE CONSTITUYEN INGRESO (RENTA GRAVADA) DE LA EMPRESA

En la RTF 7223-3-2003 de 17-12-03 se expresa lo siguiente:

"Que de otro lado, con relación al reparo por la donación de sachets de yogurt recibida y que no fue registrada por la recurrente, cabe indicar que ésta alega que dicha donación no constituyó ningún beneficio para ella, ya que dichos bienes no fueron utilizados en sus operaciones ni fueron obsequiados a sus clientes;

Que al respecto, debe mencionarse que según lo dispuesto en el último párrafo del artículo 3° de la Ley del Impuesto a la Renta, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente;

Que en tal sentido, considerando que la referida donación constituye un beneficio para la recurrente, puesto que significa la transferencia gratuita de bienes, tal ingreso encuadra en el concepto de renta gravada antes mencionada, atendiendo además a que la recurrente no acredita de modo alguno que no haya aceptado tal donación; así como tampoco lo alegado en el sentido que no fueron utilizadas en sus operaciones ni fueron obsequiadas a sus clientes;

Que en ese orden de ideas, esta instancia deberá mantener tal reparo".

1/3.2 ENTIDAD PRESTADORA DE SERVICIOS DE SANEAMIENTO - ACTIVOS FIJOS RECIBIDOS EN DONACIÓN ¿CONSTITUYEN RENTA GRAVABLE?

La RTF 5349-3-2005 se ha pronunciado sobre dos casos:

• En el primero se trataba del equipo de cómputo transferido por PRONAP en virtud de un convenio suscrito en ejecución de la Ley 26338. Al respecto, la resolución determinó lo siguiente: "Que como se advierte de lo antes expuesto, el Estado al efectuar la transferencia del referido equipo de cómputo actuó en cumplimiento de la citada ley y del mencionado contrato de préstamo, el cual fue suscrito por mandato expreso de dicha ley;

Que en consecuencia el mencionado equipo de cómputo fue recibido por la recurrente al amparo de lo previsto en la Ley N° 26338, por lo que al no provenir dicha entrega de la actividad entre particulares (operaciones con terceros), la misma no se encuentra comprendida dentro del concepto de renta bajo la teoría del flujo de riqueza, debiendo por tanto dejarse sin efecto el reparo en este extremo".

• En el segundo caso se trataba de una entrega de materiales por parte del CTAR, constante en una lista denominada "Registros Contables que se quedan en el Patrimonio", y se determinó lo siguiente:

"Que según la mencionada lista, se habría producido una transferencia de materiales por parte del CTAR a favor de la recurrente, no habiendo ésta por su parte aportado algún medio probatorio que demuestre que los bienes recibidos hayan sido materia de reembolso, por lo que corresponde establecer si dicha transferencia se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta;

Que en el presente caso no fluye de autos el motivo de dicha entrega, por lo que de acuerdo con el citado artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, la misma se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta, toda vez que a diferencia de la entrega de un equipo de cómputo realizado por el PRONAP, no se encuentra acreditado en este caso que la entrega de los materiales haya provenido como resultado de la ejecución de un mandato legal".

1/3.2 INAFECTACIÓN DE INGRESOS PRODUCTO DEL DRAWBACK

La RTF 03205-4-2005 de 20-5-05 ha declarado que los ingresos producto del drawback no son renta gravada, pues no disminuyen el costo de ventas de los productos exportados, no son renta producto y no provienen de operaciones con terceros, teniendo el carácter de subsidio estatal de origen legal que constituye un ingreso extraordinario. Se señala al respecto:

"Que cuando las normas del drawback "hace(n) referencia a "restitución" no se refiere(n) en estricto a la "devolución" o "reembolso" de impuestos pagados con anterioridad, por cuanto el monto a "restituir" parte de una base distinta a la utilizada en la determinación del impuesto aduanero, ésta es el 5% del valor FOB de la exportación (hasta el límite que señala la normatividad aplicable), por lo que el monto recibido por el exportador no necesariamente corresponderá al Ad Valorem pagado en la importación, con lo cual no necesariamente se produce una restitución o devolución de impuestos, pudiendo, inclusive, suceder que dicho beneficio implique la entrega de sumas superiores a lo realmente pagado en la importación".

.....
"Que en efecto, toda vez que los ingresos obtenidos a través del drawback no se basan en la restitución, propiamente dicha, de los derechos arancelarios, sino más bien, en la transferencia de recursos financieros por parte del Estado, constituyendo un ingreso extraordinario (sujeto o condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma) y, consecuentemente, un incremento directo de los ingresos, el mismo no forma parte de la actividad o giro principal de una empresa, no pudiendo considerársele, por tanto, como uno proveniente de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, escapando así al concepto de renta producto, pues no proviene del capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores;

Que de otro lado, los ingresos obtenidos por la recurrente fueron recibidos luego de que ésta cumpliera con los requisitos establecidos por la norma correspondiente, por lo que dicho beneficio nace de un mandato legal y no de la actividad entre particulares (operaciones con terceros), no encontrándose, por tanto, éstos comprendidos en el concepto de renta recogido en la teoría del flujo de riqueza".

.....
"Que con relación a lo señalado por la Administración respecto a que los ingresos devueltos al exportador influyen en la reducción del costo de ventas, cabe señalar que de acuerdo al artículo 223° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, lo estados financieros se deben preparar y presentar de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, siendo que mediante la Resolución N° 013-98-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad se precisó que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, entre otros aplicados supletoriamente, son los contemplados en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC);

Que de acuerdo con el párrafo 8 de la NIC N° 2, el costo de compra de existencia comprende el precio de compra, los derechos de importación y otros impuestos (salvo aquellos que sean posteriormente recuperables), costos de transporte, manipuleo y otros directamente atribuibles a la adquisición de productos terminados, materiales y servicios;

Que a la luz de la referida norma contable se puede concluir que al momento de la adquisición de bienes importados, el tratamiento contable apropiado es incorporar los derechos arancelarios (Ad Valorem) directamente al costo de los bienes adquiridos, pues la restitución que se obtiene por concepto de drawback no constituye una devolución de los derechos arancelarios cancelados en su momento, sino un beneficio a favor del exportador, a diferencia de lo que sucedería con el importe cancelado por Impuesto General a las Ventas donde dicho pago sí tiene la naturaleza de crédito tributario;

Que siendo así, no resulta correcto pretender que al momento de la obtención de los ingresos por drawback éste se deba excluir del costo de venta de los bienes vendidos, siendo que la norma precitada (NIC N° 2) es aplicable únicamente al momento del reconocimiento inicial de las existencias, a efectos de establecer el costo de compra;

Que por su parte, la NIC N° 20 en su párrafo 8 indica que los subsidios del gobierno no deben reconocerse hasta que exista la seguridad de que I) la empresa cumpla con los requisitos que el beneficio exige y que II) el subsidio será recibido;

Que el párrafo 20 de la citada NIC indica que el subsidio gubernamental que se recibe debe reconocerse en el Estado de Ganancias y Pérdidas del período en que se recibe y, si es apropiado, como una partida (ingreso) extraordinaria de acuerdo con la NIC N° 8 - Ganancias o Pérdidas Netas del Período, Errores Fundamentales o Cambios en la Política de Contabilidad;

Que de acuerdo con las normas contables glosadas, los ingresos otorgados por el concepto en análisis deben ser contabilizados directamente en el Estado de Ganancias y Pérdidas, mediante abono a una cuenta de ingresos, con la finalidad de mantener una correlación entre el ingreso y el gasto incurrido que se trata de compensar a través de este beneficio;

Que en tal sentido, los ingresos devueltos al exportador por concepto de drawback no influyen contablemente en la reducción del costo de ventas, pues dicho ingreso se contabiliza directamente en el Estado de Ganancias y Pérdidas como un ingreso extraordinario".

1/3.2 EMPRESAS MUNICIPALES - CONSTITUYEN INGRESOS GRAVABLES LAS TRANSFERENCIAS DE LA MUNICIPALIDAD

La recurrente en el caso resuelto por la RTF 1760-5-2003 era la Empresa Municipal de Terminales Terrestres de Tacna S.A., y en esta resolución se expresa lo siguiente, después de citar el último párrafo del art. 3 de la Ley del IR (que establece "En general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o beneficio derivados de operaciones con terceros"):

"De acuerdo con las normas expuestas, la recurrente no se encuentra en ninguno de los supuestos de los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues aun cuando el monto reparado por la Administración constituya una asignación otorgada por la municipalidad sin que exista contraprestación alguna de por medio, se encontraría gravada con el Impuesto a la Renta.

Bajo los mismos fundamentos los ingresos obtenidos por la cobranza de los servicios de agua y luz también constituyen renta gravada, al ser ingresos que califican como renta de la recurrente".

1/3.2 DONACIONES RECIBIDAS QUE CONSTITUYEN INGRESO (RENTA GRAVADA) DE LA EMPRESA

En la RTF 7223-3-2003 de 17-12-03 se expresa lo siguiente:

"Que de otro lado, con relación al reparo por la donación de sachets de yogurt recibida y que no fue registrada por la recurrente, cabe indicar que ésta alega que dicha donación no constituyó ningún beneficio para ella, ya que dichos bienes no fueron utilizados en sus operaciones ni fueron obsequiados a sus clientes;

Que al respecto, debe mencionarse que según lo dispuesto en el último párrafo del artículo 3° de la Ley del Impuesto a la Renta, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o

beneficio derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente;

Que en tal sentido, considerando que la referida donación constituye un beneficio para la recurrente, puesto que significa la transferencia gratuita de bienes, tal ingreso encuadra en el concepto de renta gravada antes mencionada, atendiendo además a que la recurrente no acredita de modo alguno que no haya aceptado tal donación; así como tampoco lo alegado en el sentido que no fueron utilizadas en sus operaciones ni fueron obsequiadas a sus clientes;

Que en ese orden de ideas, esta instancia deberá mantener tal reparo".

1/3.2 RECARGO AL CONSUMO EN RESTAURANTS Y SIMILARES (5A. DISP. COMP. DE LA LEY 25988)

En este sentido se ha pronunciado la RTF 6561-1-2002 de 25-10-02, en la cual se expresa lo siguiente:

"Que en el presente caso, la Administración ha verificado que los montos cobrados a sus clientes bajo el concepto de recargo al consumo ha sido entregado a terceros, y en tal sentido carece de sustento el reparo formulado en tanto que no se ha producido un ingreso a favor de la recurrente susceptible de ser considerado como renta gravada para el ejercicio 1997, siendo en este extremo irrelevante que los beneficiarios del citado recargo no mantuvieran relación contractual con la contribuyente, que sustentara dichas entregas".

1/3.2 REDUCCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

RTF 616-4-99

(22-6-99)

Se reproduce a continuación los considerandos de esta Resolución, que fué publicada como jurisprudencia de observancia obligatoria en El Peruano de 25-07-99:

"Que en el caso de autos debe determinarse si el monto de la deuda tributaria que se reduce con motivo de la capitalización dispuesta por el inciso b) del artículo 5 de la Ley de saneamiento Económico – Financiero de las Empresas Agrarias Azucareras – Decreto Legislativo N° 802-, constituye un ingreso afecto al Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 1996;

Que el artículo 5° del Decreto Legislativo N° 802 dispuso que la deuda tributaria acogida al programa Extraordinario de Regularización Tributaria, PERTA, podía, entre otras modalidades, ser cancelada mediante su capitalización, previa reducción en un 70%, exigiéndose para ello, la emisión de un número de acciones representativas del incremento de capital social producto de dicha capitalización en las empresas agrarias azucareras que hubieran cambiado o cambiaran su modalidad empresarial por la de sociedad anónima, la capitalización de no menos del 50% de la compensación por tiempo de servicios de sus socios trabajadores y jubilados y la totalidad de los adeudos laborales distintos a la compensación por tiempo de servicios;

Que tal reducción no califica como renta, de acuerdo con el criterio de renta producto previsto en el inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774;

Que de otro lado, si bien es el último párrafo del artículo 3° se establece que, en general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, así como las provenientes del resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente, debe indicarse que las sumas que han sido materia de acotación en el caso de autos, no provienen de operaciones realizadas por la recurrente con terceros, sino de ingresos que debían en principio ser entregados al Estado, pero que éste, dispuso, en virtud de la forma arriba citada que no lo sean;

Que las obligaciones tributarias y los beneficios otorgados respecto de las mismas, nacen por imperio de la Ley, independientemente del deudor tributario, lo que no sucede en el caso de obligaciones entre particulares, siendo en consecuencia una relación entre Estado y particular;

Que en tal sentido, las situación controvertida en el presente caso no se encuentra comprendida en el concepto de operaciones con terceros contenido en el indicado artículo 3°, no constituyendo el monto de la deuda tributaria que se reduce un ingreso afecto al Impuesto a la Renta, por lo que debe dejarse sin efecto la Resolución de Determinación N° 174-3-00437".

En el dictamen de la vocal informante se expresa lo siguiente en relación con el "criterio de renta – producto":

"En los referidos casos, entre los que se encuentran el materia de autos, no estamos frente a un acto entre particulares, puesto que tanto el tributo como el beneficio otorgado respecto de éste,

nacen por imperio de la Ley y no del deudor tributario, a diferencia de las relaciones entre particulares".

En tal sentido, no puede considerarse que los ingresos liberados por la reducción de deuda por efecto de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 5 del Decreto Legislativo N° 802, se encuentran afectos al Impuesto a la Renta, puesto que no califican en el concepto de renta producto contenido en el inciso a) del artículo 1° del Decreto Legislativo N° 774, Ley del Impuesto a la Renta, que establece que el Impuesto a la Renta grava "Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos".

1/3.3 INDEMNIZACIÓN POR DAÑO EMERGENTE NO GRAVADA

Como se recuerda, conforme al art. 3, inc. a), de la Ley del IR no están gravadas las indemnizaciones que implican la reparación de un daño. Con una exposición muy larga rebatiendo los argumentos de la SUNAT (motivados por el hecho de que la indemnización provenía de un laudo arbitral), en la RTF 2116-5-2006 se expresa lo siguiente:

"... el referido laudo, que quedó consentido, reconoció a favor de la recurrente un importe indemnizatorio por concepto de daño emergente, concluyendo que calificaba como tal en virtud de las pruebas presentadas y la doctrina que invocó en su análisis.

Que las normas tributarias no contemplan definiciones especiales sobre daño emergente o lucro cesante, que las aparten de su carácter civil, siendo por lo tanto conceptos coincidentes, a diferencia de lo que ocurre con otros institutos, a los que se les conceden definiciones diferentes en virtud de la autonomía propia del Derecho Tributario.

Que en este caso ya existe una calificación efectuada desde el ámbito civil - que no contraviene alguna disposición tributaria especial distinta - que a través del laudo dispuso a favor de la recurrente un importe por concepto de daño emergente, reconociendo una situación jurídica que no puede ser desconocida por la Administración, por cuanto el arbitraje participa de los caracteres propios de la jurisdicción".

1/3.3 LOS INTERESES PAGADOS POR EL FISCO CONSIGUIENTES A LA DEVOLUCIÓN DE UN PAGO INDEBIDO NO CONSTITUYEN INGRESOS AFECTOS AL IMPUESTO A LA RENTA

La RTF 601-5-2003 de 5-2-03 se ha pronunciado en el sentido indicado, por las siguientes consideraciones:

"Ahora bien, en el caso de autos, la recurrente efectuó a requerimiento de la Administración, el pago de la deuda a efectos de interponer un recurso de apelación. La devolución de dicho monto, al tornarse en indebido, estaba sujeta al pago de un interés por parte de la Administración conforme lo prevé el Código Tributario. Dicho interés se encontraba vinculado a una obligación legal, esto es, su existencia se sustenta en la ley, en la obligación de la Administración de devolver el pago requerido indebidamente más el interés correspondiente, por lo que no se está frente a un acto entre particulares, pues tanto la devolución del capital como de los intereses, nacen en virtud de la ley y no del deudor tributario.

Teniendo en cuenta ello, no puede considerarse que los intereses pagados por la Administración se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta, pues no califican en el concepto de renta producto, ni se trata de ingresos provenientes de operaciones con terceros, los cuales son entendidos como los obtenidos en el devenir de actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y por lo tanto, consienten en el nacimiento de obligaciones. Cabe precisar que este concepto de operaciones con terceros ha sido recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 616-4-99 publicada como jurisprudencia de observancia obligatoria en el diario oficial "El Peruano" el 25 de julio de 1999".(1)

1. La RTF 616-4-99 se reproduce en la pag. 627 del Apéndice, y se hace referencia a la misma en la sección 1/2 (pág. 2.1).

1/3.2 DONACIÓN RECIBIDA POR PERSONA NATURAL CON NEGOCIO QUE NO CALIFICA COMO RENTA GRAVADA

En la RTF 3832-1-2005 se determinó lo siguiente:

"Que se advierte de autos que la entrega de tal suma de dinero por parte del señor a favor del recurrente ha sido realizada en su calidad de persona natural, no desprendiéndose del tenor de la declaración jurada efectuada por el padre del recurrente, afirmación alguna que permita a este Tribunal inferir que la suma de dinero obsequiada tenía como destino el negocio de éste;

Que el destino posterior dado por el recurrente al dinero recibido utilizado en las operaciones de dicho negocio, conforme lo reconoce el recurrente y lo destaca la Administración, no modifica el hecho que la entrega del mismo por parte del tercero fue en su condición de persona natural, teniendo aquél la libertad de destinarlo a cualquier actividad, sea ésta empresarial o civil, dada la autonomía de la que gozan las personas;

Que en consecuencia, la donación otorgada a favor del recurrente no califica como renta gravada por el impuesto acotado, de conformidad con la normatividad y jurisprudencia antes glosada, que disponen que para el caso de las personas naturales, únicamente se gravarán los ingresos como renta en los supuestos expresamente previstos en el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que las donaciones no se encuentran previstas en esta norma, debiendo dejarse sin efecto el reparo formulado".

1/5 OBJETO SOCIAL: ALCANCE DE LA EXIGENCIA DE SU DESCRIPCIÓN DETALLADA

En el caso de la Res. 192-2000-ORLC/ TR de 15-6-00 el registrador denegó la inscripción de una constitución de sociedad en razón de que el artículo estatutario relativo al objeto social no precisaba cuáles eran las actividades a desarrollar.

El artículo cuestionado señalaba: "el objeto de la sociedad es dedicarse a la promoción e inversión empresarial en negocios comerciales, incluyendo así la consultoría, asesoría y/o dirección de las mismas; asimismo podrá dedicarse a la importación, exportación, producción, comercialización, distribución, representación, administración, compra, venta, alquiler y/o demostración de bienes y/o servicios, así como a cualquier otra actividad que permitan las leyes de la República y apruebe la junta".

El Tribunal Registral confirmó la observación por considerar que el objeto social señalado era genérico e impreciso al no delimitar los negocios a los cuales se avocaría la sociedad ni las actividades que comprendía. Fundamentó su pronunciamiento en las siguientes consideraciones:

La descripción detallada de negocios u operaciones que constituyen el objeto social exigida por el art. 11 de la LGS constituye una relación pormenorizada, que es lo contrario a una descripción resumida.

El artículo observado no contenía una relación pormenorizada del objeto social, sino más bien una descripción que en forma resumida comprendía el universo de actividades de producción y comercialización de bienes y servicios.

La redacción genérica del artículo estatutario en cuestión permitía la posibilidad de que la junta general ampliara el objeto social sin previa modificación del estatuto, lo cual resultaba contrario a la LGS.

2/3.1 PAGOS AL EXTERIOR POR LOS EXPORTADORES DE PRODUCTOS ORGÁNICOS

En el caso resuelto por la RTF 38492-2003 de 2-7-03 se discutió la aplicación del IR (1) a los pagos relacionados con esta actividad, que describimos a continuación en los términos de la recurrente:

"Para comercializar café orgánico requiere la certificación de organismos acreditados y reconocidos mundialmente, por lo que se encuentra suscrito como miembro de la Asociación de Mejoramiento de Cultivos Orgánicos (OCIA International), que certifica el café para el mercado de los Estados Unidos de América y, de IMO Control, contraparte técnica de la Asociación Orgánica Naturland Zeichen GMBH, que se encarga de la certificación de dicho producto para el mercado europeo. En sus relaciones con dichas entidades, efectúa los siguientes pagos:

a) Membresía: aportación anual por estar afiliado a cada asociación internacional (OCIA International y Naturland), tratándose de OCIA International el pago es de US\$ 350.00 y en el caso de Naturland, la cuota incluye el servicio de inspección.

b) Derecho por el uso de sello y certificación: OCIA International y Naturland cobran un derecho por uso de sello y certificación. Los consumidores de café tanto en estados Unidos como en Europa identifican al café orgánico con la evidencia del sello. En el caso de OCIA se paga el 0.05% del valor total de las ventas proyectadas anuales".

El Tribunal se pronunció sobre estos pagos como sigue:

Membresía: Se determinó que tratándose del "cumplimiento de una obligación con la institución a la cual el sujeto se encontraba afiliado", "al no constituir el pago por membresía, una retribución por servicios prestados, no se encontraba gravada con el Impuesto a la Renta, debiendo la Administración proceder a levantar este reparo".

Derecho por el uso de sello y certificación: Se expresa lo siguiente:

"Si bien el reparo por los pagos por uso de sello y por inspecciones (certificación) no calificaban como regalía, de acuerdo con la documentación que obra en autos dichos servicios de

"certificación" prestados por OCIA International requerían la realización de actividades tanto en el país como en el extranjero, por lo que se encontraba dentro de los alcances del inciso d) del artículo 48 de la Ley del Impuesto a la Renta referido a los servicios técnicos, constituyendo los ingresos brutos de dicha entidad, renta neta de fuente peruana, equivalente al 40% de tales ingresos, debiendo haberse efectuado la retención correspondiente de acuerdo con el artículo 76 de la ley del citado impuesto".

Se recuerda que los llamados "servicios técnicos" están ahora (desde el 1-1-05) sujetos a retención a título de "asistencia técnica" con la tasa de 15% (sin deducción).

1. En el Boletín 152 de "Impuestos a las Ventas", se reseña la aplicación del IGV conforme a esta misma resolución.

3.1 HISTORIA DEL TRATAMIENTO DE LOS SERVICIOS TÉCNICOS PRESTADOS POR NO DOMICILIADOS

- Como se recuerda, hasta el 31-12-03, entre las actividades desarrolladas por no domiciliados "que se realizan parte en el país y parte en el extranjero" y sometidas por el art. 48 de la Ley al régimen de renta neta presunta, en el inc. d) se encontraban los "servicios técnicos" para los cuales la renta se fijaba en 40% de los ingresos brutos, con lo cual la tasa efectiva del impuesto resultaba en un 12% de estos ingresos.

- Con el cambio introducido por el D.Leg. 945 (vig. 1-1-04) se derogó el inc. d) del art. 48 y se incluyó en el art. 9 como renta de fuente peruana, un nuevo inc. j) que se refiere a la "obtenida por asistencia técnica", con lo cual ésta quedó sujeta al 30% sin deducción alguna.

Conforme se señala en la pág. 20 de la obra, este término se suele utilizar internacionalmente como sinónimo de "servicios técnicos"; en la misma página se remite a las normas reglamentarias que se han dictado al respecto.

- Por Ley 28442 (vig. 1-1-05) se ha incluido un nuevo inc. f) en el art. 56 (rentas de personas jurídicas no domiciliadas) que fija la tasa aplicable a la asistencia técnica en 15% (1) seguramente en reconocimiento de que se trata efectivamente de una actividad "que se realiza parte en el país y parte en el extranjero".

Nos parece que este caso ilustra el peligro que se corre, al otorgar facultades legislativas al Ejecutivo (a la SUNAT prácticamente), de que se dicten medidas precipitadas debidas al afán fiscalista (de tapar huecos, digamos).

Entre un 15% ahora y 12% antes no hay mayor diferencia y si se consideraba que el régimen de los "servicios técnicos" se prestaba a abusos por parte de los contribuyentes, se podía dictar una norma parecida a la reciente (que se destaca en la nota 1).

Téngase presente los comentarios que se reproducen en la pág. 201 de la obra, donde se distingue entre la transmisión de conocimientos técnicos (gravada como regalía) y la prestación de servicios técnicos.

1. Y se dispone además lo siguiente: "El usuario local deberá obtener y presentar a la SUNAT una declaración jurada expedida por la empresa no domiciliada en la que ésta declare que prestará la asistencia técnica y registrará los ingresos que ella genere y un informe de una firma de auditores de prestigio internacional en el que se certifique que la asistencia técnica ha sido prestada efectivamente".

3/1 ACTIVIDAD CONSIDERADA DE LA 3RA CATEGORIA (Y NO DE LA 4TA) PORQUE EL SERVICIO NO ES NECESARIAMENTE PRESTADO POR EL CONTRATANTE.

En la RTF 8177-4-2001 de 28-9-01 se expresa lo siguiente:

Que en el caso de autos, ante la observación de la Administración sobre la imposibilidad de que prestara servicios personalmente en dos ciudades distintas (Trujillo y Pucallpa), el recurrente señala que había pactado (y ello se puede observar en el contrato que obra en autos), la posibilidad de ser reemplazado por otra persona, bajo su dirección y responsabilidad, es decir, reconoce que el objeto de la prestación del servicio no fue su trabajo personal, por lo que los ingresos percibidos no califican como rentas de cuarta categoría;

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 28° de la indicada Ley del Impuesto a la Renta, son rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria, minería, y de otras actividades tales como la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, dentro de los cuales se pueden encontrar los que presta el recurrente, que son calificados en el contrato como de supervisión en controles ambientales y de seguridad

3/2 LOS INGRESOS OBTENIDOS POR EL ARRENDAMIENTO DE EMBARCACIONES DE UNA EMPRESA UNIPERSONAL DEDICADA A LA PESCA – RENTAS DE LA 3ª CATEGORÍA

En el caso resuelto por la RTF 745-1-2006, en que la recurrente era una persona natural con negocio cuya actividad principal la pesca, para la cual utilizaba embarcaciones de su propiedad, se señala lo siguiente:

“... las referidas embarcaciones pesqueras son adicionalmente arrendadas a terceros obteniendo ingresos que califican también como rentas de la tercera categoría, al provenir de los mismos bienes que han sido afectados al negocio o empresa del recurrente, entendiéndose, en es sentido, que es el recurrente en su condición de empresa unipersonal o persona natural con negocio el que obtiene las referidas rentas por el arriendo de los bienes en cuestión, y que conforme al inciso e) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta antes citado constituyen rentas de tercera categoría, independientemente del hecho de que el arrendamiento de bienes muebles califique como renta de primera categoría”.

3/2, 4/2 LAS EMPRESAS COMUNALES NO SON SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO A LA RENTA

Conforme al art. 25 de la Ley 24656, Ley General de Comunidades Campesinas; las comunidades campesinas ejercen su actividad empresarial a través de empresas comunales o multicomunales; o participando como socias en empresas del Sector Público, Asociativo o Privado.

Respecto a las empresas multicomunales, el art. 27 de dicha Ley establece que son personas jurídicas de derecho privado que tienen existencia legal desde su inscripción en el Libro de Comunidades Campesinas y Nativas del Registro de Personas Jurídicas de los Registros Públicos.

En el caso resuelto por la RTF 252-22001 de 15-3-01, en que se discutió si una empresa multicomunal se encontraba o no afecta al Impuesto a la Renta, la Administración argumentó que “si bien de conformidad con el art. 28 de la Ley 24656, las Comunidades Campesinas, sus empresas comunales, las empresas multicomunales y otras formas asociativas están inafectas de todo impuesto creado o por crearse que grava la propiedad o tenencia de tierra así como del Impuesto a la Renta, este beneficio fue suprimido por la 4a Disp. Final del D.Leg. 618”.

Además señaló que era necesario distinguir entre el tratamiento otorgado por el Impuesto a la Renta a las comunidades campesinas de aquel brindado a las empresas comunales y multicomunales, que eran personas jurídicas de derecho privado inscritas en el Registro de Personas Jurídicas.

El Tribunal dejó sin efecto el reparo por lo siguiente:

“Que conforme se aprecia del art. 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, D.Leg. 774, las empresas multicomunales no están comprendidas como sujetos pasivos del indicado impuesto, es decir, falta uno de los supuestos de la hipótesis de incidencia contemplada por la citada Ley, por lo que la inafectación contenida en el art. 28 de la Ley General de Comunidades Campesinas está excluyendo del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta a las mencionadas empresas y no otorgándoles una exoneración o beneficio;

Que en tal sentido, la derogación de las exoneraciones, totales o parciales, así como de todo beneficio tributario, establecida por la 4a Disp. Final del D.Leg. 618 no alcanza a la inafectación a que se refiere el art. 28 de la Ley General de Comunidades Campesinas, por tanto la recurrente se encuentra inafecta al Impuesto a la Renta”.

Nota: Del pronunciamiento expuesto se corige que aquellas entidades (como las empresas comunales o multicomunales) que no se encuentran entre los sujetos pasivos señalados en el art. 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, no resultan alcanzadas por dicho impuesto; esto es, son sujetos inafectos a los que no es imputable obligación tributaria alguna respecto al mismo.

Siendo ello así no tiene relevancia la referencia al art. 28 de la Ley 24656. El caso debió resolverse únicamente en el marco de lo dispuesto por el D.Leg. 774, que permite establecer quién es o no sujeto pasivo del impuesto.

4/ REGISTRO DE ENTIDADES EXONERADAS DEL IR - ALCANCES DE LA ACTIVIDAD GREMIAL

Registro de Entidades Exoneradas del IR - Alcances de la actividad gremial - 4/

Como es sabido, el inc. b) del art. 19 de la Ley del IR comprende en la exoneración a las asociaciones que tienen como fin la actividad gremial. En el caso resuelto por la RTF 5214-2-2005, se determinó lo siguiente:

“Que al respecto cabe indicar que el referido artículo 2 de los estatutos de la recurrente señala que “la asociación tendrá como principal propósito constituir una instancia para compartir

información y experiencia entre sus miembros, dentro de un espíritu de mutua cooperación, formando grupos de trabajo para desarrollar y promover recomendaciones de mejores prácticas en servicios tales como depósito de valores, compensación, liquidación, eficiencia y manejo de los riesgos, así como asistir en la adecuación de las regulaciones de los mercados de valores, considerando las particularidades de cada uno de ellos y servir como canal de diálogo con otras organizaciones a nivel mundial.”

Que de la lectura de los estatutos fluye que el fin de la recurrente es gremial (lo que en principio es reconocido también por la SUNAT) y el hecho que se incluya como acción el asistir en la regulación de los mercados de valores, no implica que se desnaturalice dicha finalidad. En efecto, la lectura de lo consignado en los estatutos tiene que efectuarse de manera conjunta e interpretarse en su contexto, de allí que “la asistencia” a que hace referencia la Administración no está referida a una finalidad lucrativa, sino como una actividad que va a redundar en beneficio de los asociados como parte de la actividad gremial. Tal como lo ha señalado este Tribunal en la R.T.F. Nº 5039-5-2002 de fecha 28 de agosto de 2002, las asociaciones con fines gremiales son las que tienen como objetivo principal la defensa mutua y el progreso de las actividades que desarrollan sus asociados, los cuales tienen una profesión, oficio o estado social común, situación que se advierte en el presente caso”.

4/1 INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE ENTIDADES DEL IMPUESTO A LA RENTA - LO QUE DEBE ESTAR PREVISTO EN LOS ESTATUTOS DE LA ENTIDAD

En el caso resuelto por la RTF 78533-2001 de 25-9-01 la SUNAT había denegado la solicitud de inscripción en el Registro del epígrafe a una Asociación por cuanto el Estatuto de la misma no cumplía con el requisito de disponer que no se distribuirán directa o indirectamente entre sus asociados las rentas de la entidad.

El Tribunal revocó esta denegatoria, citando primero lo dispuesto en el inc. b) del art. 19 de la Ley del IR que exonera las rentas de las “asociaciones legalmente autorizadas de beneficencia, asistencia social, educación, culturales y científicas y otras de fines semejantes; siempre que no se distribuyan, directa o indirectamente, entre los asociados y que en sus estatutos esté previsto que su patrimonio se destinará, en caso de disolución, a cualquiera de los fines contemplados en este inciso”. Y luego señala lo siguiente:

“.... no se advierte que constituya requisito, para que proceda la inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, el que deba encontrarse expresamente previsto en los Estatutos de la recurrente, que las rentas percibidas por la asociación no serán directa, ni indirectamente distribuidas entre sus asociados;

Que asimismo, se desprende que la condición que las rentas percibidas por la asociación, no se distribuyan directa o indirectamente entre los asociados, es propiamente uno de los requisitos que las entidades, como la recurrente, deben cumplir a efectos de encontrarse exonerada del Impuesto a la Renta hasta el 31 de diciembre del año 2002, tal como lo establece el literal b) del artículo 19° de la mencionada Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde a la Administración Tributaria verificar, en su oportunidad, el cumplimiento de la condición antes citada, a fin de evaluar si la recurrente debe ser considerada como entidad exonerada”.

Y concluye como sigue:

“Que la Asociación de Comerciantes e Industriales de Trujillo, es una entidad cuyos fines son estimular y fomentar la cultura y la tecnificación, mediante la difusión de los modernos conocimientos principalmente comerciales y económicos, por medio de conferencias y publicaciones, tal como lo establece el artículo segundo de su Escritura Pública de Constitución y Estatutos;

Que teniendo en cuenta que la recurrente cumple con los requisitos exigidos en la Ley del Impuesto a la Renta y en su Reglamento, procede su inscripción en el referido registro”.

4/1.1 VENTAS DE INMUEBLES POR UNA EMPRESA, INAFECTAS POR NO TRATARSE DE LA PRIMERA VENTA POR LA CONSTRUCTORA - TAMBIÉN ESTÁN INAFECTOS LOS INTERESES DEVENGADOS POR EL PRECIO NO PAGADO

En la sección 4/2.1 de la obra, donde se trata los alcances del art. 14 de la Ley del IGV en lo referente a los intereses y gastos de financiación que se consideran complemento de precio, se encuentra el siguiente comentario:

“En el caso de ventas de inmuebles por una empresa, inafectas por no tratarse de la primera venta por la constructora, también están inafectos los intereses devengados por el precio no pagado, que se consideran complemento del precio de venta.

En el mismo caso, estarían gravados los intereses y comisiones correspondientes a la renovación de letras”.

En el Informe 11-2003-SUNAT de 211-03, coincidiendo con este criterio, se señala lo siguiente: "En tal sentido, si una operación de venta de inmueble se encuentra inafecta al IGV (como ocurre en el caso de una segunda venta de un bien inmueble efectuada a valor de mercado por empresas vinculadas económicamente al constructor), los intereses compensatorios al formar parte del valor de venta de tal operación, también se encontrarán inafectos al impuesto".

4/2 REGISTRO DE ENTIDADES EXONERADAS DEL IR – ALCANCES DE LA ACTIVIDAD GREMIAL

Como es sabido, el inc. b) del art. 19 de la Ley del IR comprende en la exoneración a las asociaciones que tienen como fin la actividad gremial. En el caso resuelto por la RTF 5214-2-2005, se determinó lo siguiente:

"Que al respecto cabe indicar que el referido artículo 2 de los estatutos de la recurrente señala que "la asociación tendrá como principal propósito constituir una instancia para compartir información y experiencia entre sus miembros, dentro de un espíritu de mutua cooperación, formando grupos de trabajo para desarrollar y promover recomendaciones de mejores prácticas en servicios tales como depósito de valores, compensación, liquidación, eficiencia y manejo de los riesgos, así como asistir en la adecuación de las regulaciones de los mercados de valores, considerando las particularidades de cada uno de ellos y servir como canal de diálogo con otras organizaciones a nivel mundial."

Que de la lectura de los estatutos fluye que el fin de la recurrente es gremial (lo que en principio es reconocido también por la SUNAT) y el hecho que se incluya como acción el asistir en la regulación de los mercados de valores, no implica que se desnaturalice dicha finalidad. En efecto, la lectura de lo consignado en los estatutos tiene que efectuarse de manera conjunta e interpretarse en su contexto, de allí que "la asistencia" a que hace referencia la Administración no está referida a una finalidad lucrativa, sino como una actividad que va a redundar en beneficio de los asociados como parte de la actividad gremial. Tal como lo ha señalado este Tribunal en la R.T.F. N° 5039-5-2002 de fecha 28 de agosto de 2002, las asociaciones con fines gremiales son las que tienen como objetivo principal la defensa mutua y el progreso de las actividades que desarrollan sus asociados, los cuales tienen una profesión, oficio o estado social común, situación que se advierte en el presente caso".

4/2 REGISTRO DE ENTIDADES EXONERADAS DEL IR - CONCEPTO DE ASISTENCIA SOCIAL

La RTF 4163-5-2005 se ha pronunciado como sigue:

"Que sobre el particular, este Tribunal en sus Resoluciones N°s. 3498-5-2002 y 3648-5-2002, de 27 de junio y 5 de julio de 2002, respectivamente, ha señalado que el término "asistencia social", significa prestar ayuda o socorro, y en un sentido más restringido, atención profesional sea médica, jurídica o religiosa, a toda persona o grupo de personas en "trance de necesidad".

Que el artículo cinco del testimonio de la escritura pública de constitución de la recurrente, dispone que sus objetivos son mantener en forma autosostenida y mediante el fondo rotatorio, permanentemente abastecida, la botica comunal de Jayanca, prioritariamente con medicamentos esenciales y accesibles económicamente a la mayoría de la población para tratar sus enfermedades más frecuentes, administrar y gerenciar el fondo rotatorio y los bienes de la botica y planificar y programar actividades de salud u otras que permitan a la mayoría de la población del distrito acceder a los medicamentos de la botica comunal.

Que asimismo en el artículo cuatro del mismo estatuto se establece que el fin de la recurrente es administrar a nombre de la población del distrito de Jayanca la botica comunal establecida con los medicamentos entregados a la población del distrito, por el proyecto "Atención de salud de MOCHUMI Y OTROS" financiado por FONCODES, a fin de redundar en mejorar el nivel de salud de la población de los distritos beneficiarios, preferentemente de aquella en pobreza.

Que de la lectura en conjunto de los artículos mencionados en este caso en particular, fluye que la asociación tiene como finalidad el colaborar con el bienestar de la población en estado de necesidad en el ámbito de la salud, permitiéndole que acceda a medicamentos esenciales para el tratamiento de sus enfermedades, que de otra manera estarían fuera de su alcance, tal es así que tiene como aporte inicial el fondo asignado para sectores en pobreza, desarrollando para tal fin diversas actividades. En este sentido, la finalidad de la recurrente se encuentra dentro del concepto de asistencia social, resultando por la misma razón improcedente la afirmación de la Administración en el sentido que los ingresos que percibe son por operaciones distintas a sus fines estatutarios".

En el caso de la RTF 5193-2-2005, se denegó la inscripción en el mencionado Registro por las consideraciones siguientes:

"Que este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las Resoluciones N°s. 3648-5-2002, 5051-5-2002 y 5239-3-2002, ha establecido que el concepto de asistencia social, si bien puede comprender también ayuda o asistencia de carácter profesional, tendrá que ser prestada necesariamente a aquella persona o grupo de personas que se encuentran en "estado de necesidad", es decir, a quienes no están en condiciones de proveerse de dicha asistencia por sus propios medios económicos, esto es, ayuda profesional en forma gratuita;

.....

Que de lo expuesto se aprecia que la recurrente tiene por objeto la realización de diversas actividades, tales como la prestación de servicios, asesorías, capacitación, creación de micro y pequeñas empresas, entre otros, las cuales encuadrarían dentro del concepto de asistencia social antes anotado; sin embargo no se ha especificado en los estatutos de la recurrente que deban ser brindadas a personas en estado de necesidad en forma gratuita, siendo que incluso en el artículo 35 (de la escritura de constitución) se establece que constituye causal de pérdida de la condición de asociado (personas con discapacidad) la falta de pago de seis cuotas ordinarias mensuales que están obligados los asociados a aportar a la asociación;

Que por ello, no habiéndose cumplido con lo establecido por el inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, se concluye que la apelada se encuentra arreglada a ley, criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 491-3-2004".

4/2 REGISTRO DE ENTIDADES EXONERADAS DEL IR – ACTIVIDAD NO COMPRENDIDA

En la RTF 3149-1-2005 se expresa lo siguiente:

"Que de lo expuesto se advierte que la realización de las mencionadas actividades no se enmarcan dentro de los fines comprendidos en el inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que el fin a que alude el citado artículo cuarto, en el sentido de ofrecer a las empresas las herramientas y el apoyo especializado que les permita enfrentar y competir con éxito en el mercado nacional e internacional, ha sido planteado de manera muy amplia, por lo que no puede sostenerse que el mismo se refiere a uno educativo, cultural o científico como aduce la recurrente, no cumpliéndose el requisito señalado en el artículo 19 antes citado de que su instrumento de constitución comprenda exclusivamente alguno o varios de los fines en él señalados;

Que asimismo, y tal como lo señala la Administración en la apelada, en el artículo primero de los estatutos se aprecia que la asociación prestará sus servicios a título oneroso parcial o total y a título gratuito".

4/2 ASOCIACIONES CON FINES GREMIALES INCLUIDAS EN EL INC. B) DEL ART. 19 DE LA LEY DEL IR

En la RTF 2799-5-2005 se señala lo siguiente:

"Que tal como se señaló en la resolución N° 5039-5-2002 de fecha 28 de agosto de 2002, emitida por este Tribunal, de las definiciones citadas, se observa que las asociaciones con fines gremiales son las que tienen como objetivo principal la defensa mutua y el progreso de las actividades que desarrollan sus asociados, los cuales tienen una profesión, oficio o estado social común.

Que según el estatuto de la recurrente, su finalidad es representar, organizar, promover y defender los intereses de una colectividad de personas que tienen un estado social común, conformada por los titulares de acciones de inversión emitidas por y sus familiares, lo que encuadra en la definición de gremio antes descrita.

.....

Que respecto a lo señalado por la Administración en el sentido que el artículo 5 del estatuto de la recurrente ha previsto que ésta puede obtener ingresos por actividades sociales, deportivas y culturales que calificarían como operaciones mercantiles, cabe indicar que una asociación se caracteriza por su finalidad, la que en ningún caso puede ser de índole lucrativa, así, las rentas que pueda obtener la asociación no se distribuyen entre sus miembros, siendo esta característica la que la distingue de las formas societarias reguladas en la Ley General de Sociedades. Además en el presente caso, los fines desarrollados por la recurrente se encuadran en los establecidos por el inciso b) del artículo 19 en mención".

4/2 REGISTRO DE ENTIDADES EXONERADAS DEL IR

En la RTF 1803-1-2006 se expresa que uno de los requisitos que exige el inc. b) del art. 19 para gozar de la exoneración del IR es que la asociación sin fines de lucro debe desarrollar de manera

"exclusiva" alguno o algunos de los fines que se señalan. A continuación se indica que en la escritura de constitución de la entidad se establece como fines de la misma:

"satisfacer necesidades de carácter económico, social, de salud y medio ambiente, en beneficio de la región, generar cambios positivos, tanto cuantitativos como verdaderamente cualitativos en el desarrollo económico y social de la región, proponer mejores condiciones de vida en la población, con el progreso económico de la región, capacitar y especializar al trabajador del campo, técnicos y/o profesionales de nivel superior, mando medio en sus campos de aplicación, preparar, afianzar y educar a toda aquella persona que la necesite, intermediar, participar y crear fuentes y puestos de trabajo a través de la realización y ejecución de proyectos con participación de la población y fomentar el respeto a la constitución y a las leyes de la república, para el desarrollo en democracia y paz social".

Y concluye que en este caso no se cumple con el requisito de exclusividad, por lo que no procede la inscripción en el Registro del epígrafe.

Además, señala que "el hecho que una asociación esté inscrita en el Registro de Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo Receptoras de Cooperación Técnica Internacional - ONG - PERU, conducido por la Agencia Peruana de Cooperación Técnica Internacional - APCI, "no la hace directamente inmersa en los alcances de los beneficios dispuestos por el art. 19 de la Ley antes citada, si no cumple con los requisitos exigidos por dicha norma".

4/2 CALIFICACIÓN DE ESPECTÁCULO CULTURAL POR EL INC NO DETERMINA EXONERACIÓN

En la RTF 643-4-2005 se señala lo siguiente:

"Que por otra parte, con respecto a la supuesta exoneración alegada por la recurrente, es preciso tener en cuenta que el inciso n) del art. 19 de la Ley del impuesto a la Renta antes citada dispone que están exonerados del Impuesto a la Renta los ingresos brutos que perciben las representaciones de países extranjeros por los espectáculos in vivo de teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet y folklore, calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura, realizados en el país;

Que este Tribunal mediante las Resoluciones N°s. 125-5-2002 y 4126-4-2003 ha establecido que a efecto de la exoneración prevista en el inciso n) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta deben cumplirse con dos requisitos: que se trate de un espectáculo del tipo establecido en la norma y que se cuente con la calificación del Instituto Nacional de Cultura;

Que en tal caso de autos si bien la recurrente cumplió con obtener la calificación de espectáculo público cultural no deportivo por parte del Instituto Nacional de Cultura según la Resolución Directoral Ejecutiva N° 376 (fs. 22), en esta última resolución se aprecia que el Instituto Nacional de Cultura califica la presentación de la artista en el género de "música romántica internacional", el cual no se encuentra comprendido en la relación de géneros exonerados a que se refiere el inciso n) del artículo 19 antes citado, por lo que al no haberse cumplido con ambos requisitos, la recurrente se encontraba obligada a retener el Impuesto a la Renta de no domiciliados".

2/3.1 PAGOS AL EXTERIOR RELACIONADOS CON TARJETAS DE CRÉDITO - RENTAS DE FUENTE PERUANA

En la RTF 12406-4-2007 se expresa lo siguiente:

"Que al respecto, teniendo en cuenta el funcionamiento de la tarjeta Mastercard, así como lo señalado por la propia recurrente durante la etapa de fiscalización y verificado por la Administración, se desprende que el pago efectuado por concepto de "comisión de intercambio Mastercard" a bancos del exterior se originó en la realización de transacciones comerciales con tarjetas de crédito Mastercard efectuadas por clientes de bancos no domiciliados dentro del territorio nacional, es decir, se trata de comisiones vinculadas con capitales utilizados económicamente en el país, y por lo tanto, califican como rentas de fuente peruana para efecto del Impuesto a la Renta, por lo que la recurrente se encontraba obligada a efectuar la retención de conformidad con el inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta".

2/3.1 TRIBUTACIÓN EN EL ESPACIO – LOS SERVICIOS SATELITALES NO DAN LUGAR A RENTAS DE FUENTE PERUANA

Para los interesados, informamos a continuación sobre algunos de los fundamentos en que se basa la RTF 1204-2-2008 para llegar a esta conclusión, relacionados con el análisis de cómo funciona una red o sistema de telecomunicaciones para establecer la función del satélite.

Entre otros estudios, se cita el "Estudio sobre el Uso de Satélites en Telecomunicaciones" elaborado en octubre de 2003, por la Pontificia Universidad Católica del Perú, expresando que "dicho informe concluye sosteniendo que todos los servicios que el satélite brinda se prestan en el

espacio exterior (1), que el satélite simplemente recibe señales y las retransmite a quien las recepciona en la frecuencia y lugar adecuado, y que el satélite no usa el espacio radioeléctrico de ningún país para brindar sus servicios, brinda sus servicios en base a su capacidad de conmutación y retransmisión instalada sobre el mismo y en el espacio".

Y a continuación se indica:

"Que el artículo 54 de la Constitución Política del Perú establece que el territorio del Estado comprende "... el suelo, el subsuelo, el dominio marítimo y el espacio aéreo que los cubre...".

Que el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define como espacio exterior (ultraterrestre) el espacio que se encuentra más allá de la atmósfera terrestre (2).

.....

Que teniendo en cuenta lo expuesto, y en particular los estudios especializados, cuyas partes relevantes han sido referidas en los considerandos anteriores, se tiene que el operador del satélite brinda un servicio que consiste en poner a disposición del usuario una determinada capacidad en él para que las señales del usuario alcancen al satélite y retornen hacia las estaciones terrenas a las que están destinadas, por lo que se concluye que el servicio que presta se desarrolla en el lugar donde se ubica el propio satélite, es decir en el espacio terrestre fuera del territorio nacional".

1. El informe señala que el espacio exterior está definido por la altura sobre la superficie terrestre más baja posible, que permite que un cuerpo orbite la tierra sin entrar a la atmósfera terrestre, lo que ocurre aproximadamente a los 100 kilómetros de altura.

2. Diccionario de la Real Academia Española, Vigésimo Primera Edición, Tomo I, Pág. 888.

14.2 OPERACIÓN EVENTUAL DE UNA PERSONA NATURAL (GRAVADA)

En la RTF 8568-4-2001 de 25-10-01 se expresa lo siguiente:

"Que en el caso de autos, tenemos una persona natural que realiza actividad empresarial, normalmente en el rubro de la venta al por menor de Pernos, sin que ello le impida realizar cualquier negocio que salga de dicho giro habitual, tal como podría ser eventualmente la venta del tractor, quedando en una situación como la presente, como única regla para evaluar la exclusión del Impuesto, el que el bien haya sido adquirido para consumo o uso personal, tal como precisamente sostiene el recurrente;

Que de las evidencias analizadas en el presente caso, se concluye que la máquina transferida no ha sido adquirida para uso personal del recurrente, por lo que la acotación esta arreglada a ley".

4/2 LAS UNIVERSIDADES PARTICULARES, EXONERADAS POR EL INC. M) DEL ART. 19, NO REQUIEREN ESTAR INSCRITAS EN EL REGISTRO QUE LLEVA LA SUNAT

Como es sabido, el art. 19 de la Ley del IR, referido a las exoneraciones de este impuesto, comprende en el inciso m) a las universidades privadas constituidas bajo la forma jurídica a que se refiere el artículo 6° de la Ley 23733, en tanto cumplan con los requisitos que señala dicho dispositivo.

En la RTF 3840-1-2002 de 16-7-02, después de citar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del art. 19 (y el segundo párrafo del art. 18), expresa que "se concluye que la anotación en el Registro de Entidades Exoneradas e inafectas al Impuesto a la Renta que lleva la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, es una obligación que está reservada para las entidades a que se refieren los incisos c) y d) del artículo 18° y las referidas en los incisos a), b) y j) del artículo 19° de la citada Ley, entre las cuales no se encuentran las universidades privadas constituidas bajo la forma jurídica a que se refiere el artículo 6° de la Ley N° 23733".

4/2 ASOCIACIONES EXONERADAS POR EL ART.19, INC. B) DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA - ENTIDAD NO COMPRENDIDA

La SUNAT denegó la inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta a una asociación denominada "Centro de Conciliación, Arbitraje y Cultura". La RTF 3400-4-2002 de 25-6-02 confirmó esta denegatoria, por las siguientes consideraciones, entre otras:

Que de lo expuesto se aprecia que la recurrente tiene como finalidad la prestación de servicios profesionales en materia de conciliación, arbitraje y consultoría para la solución de conflictos, para todo aquél que requiera los mismo, finalidad que como tal no se encuentra prevista expresamente como un supuesto exonerado del Impuesto a la Renta, correspondiendo analizar si los objetivos previstos en los indicados estatutos encuadran en los fines de asistencia social o cultural previstos en el citado artículo 19°;

Que en lo que respecta a la posibilidad de que los objetivos de la recurrente califiquen como asistencia social, se debe indicar, que ésta supone un concepto de ayuda filantrópica al más necesitado o económicamente débil, para asistirlo en sus más variados problemas que incluyen el otorgamiento de indemnizaciones y asistencia médica o farmacéutica, lo que no guarda vinculación con la finalidad que persigue la recurrente, la misma que si bien pretende la solución de conflictos - problema social -, no está concebida con un propósito caritativo, conforme lo expresa la recurrente en su recurso de apelación, al señalar que "LA SUNAT pretende que nuestro Centro de Conciliación atienda gratis a toda la sociedad lo que evidentemente es imposible";

Que en cuanto a la consideración que las actividades que desarrolla la recurrente puedan calificar como culturales, en cuanto al objetivo de fomento de una cultura de paz, cabe precisar que tal acepción genérica del término, entendida como conducta humana permanente, no corresponde al supuesto de finalidad cultural considerado en el inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, la misma que está referida a toda creación, obra o institución que produce la actividad humana y a su desarrollo y difusión."

4/2 ASOCIACIONES EXONERADAS POR EL ART. 19, INC. B), DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

a) Destino del patrimonio

Destinatario: Ministerio de Educación: La RTF 1521-5-2002 de 20-3-02 ha determinado que está exonerada bajo la disposición citada una asociación cuyos estatutos preveían que el remanente de su patrimonio en caso de disolución fuera entregado al Ministerio de Educación para que disponga su utilización.

Se señala que dicho Ministerio, "que forma parte del Gabinete central, carece de fines de lucro, por lo que no podrá efectuar una distribución directa o indirecta de las rentas acumuladas que le sean transferidas".

Destinatario: Una Junta de Regantes: En el caso resuelto por la RTF 3018-4-2002 de 7-6-02 se trataba de la Junta de Usuarios del Distrito de Riego de Ica, en cuyos Estatutos se preveía que en caso de disolución el saldo liquidado fuera destinado al nuevo organismo creado o en su defecto a las comisiones de regantes o de canales en forma proporcional, lo cual según la SUNAT constituía una posibilidad de distribución indirecta entre sus socios o asociados.

El Tribunal revocó la resolución de la SUNAT considerando que la disposición estatutaria "cumple con el requisito del inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, al estarse refiriendo a agrupaciones que persiguen fines no lucrativos contenidos en el precitado inciso b) del artículo 19° de la Ley y no a los propios usuarios, por lo que se estima que no se produce una distribución indirecta de las rentas entre los asociados".

b) No se requiere cláusula expresa que especifique la no distribución entre los asociados: En la misma RTF 3018-4-2002, y reiterando el criterio de la RTF 7853-3-2001, se expresa además:

En cuanto a lo señalado por la Administración respecto a que la Escritura Pública de la Asociación debe contener una cláusula expresa que especifique que las rentas no se distribuirán directa o indirectamente entre los asociados, es del caso mencionar que tal obligación no se encuentra contenida ni en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su norma reglamentaria".

Y se agrega: "debiéndose mencionar asimismo, que el procedimiento N° 54 del Texto Único de Procedimientos Administrativos de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria denominado Inscripción en el Registro de entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, en concordancia con los dispositivos indicados, únicamente dispone que "las asociaciones sin fines de lucro estarán exoneradas siempre que no se distribuyan la renta directa o indirectamente entre los asociados...", no considerándose como requisito su previsión expresa en los estatutos de la asociación".

4/2 REGISTRO DE ENTIDADES EXONERADAS DEL IMPUESTO A LA RENTA - NO COMPRENDE LOS COMITÉS

En la RTF 9165-4-2001 de 19-11-01 confirmó la denegatoria de la inscripción en el mencionado Registro al Comité Organizador de una exposición, por las siguientes consideraciones:

"Que de acuerdo al artículo 80° del Código Civil, la asociación es una organización estable de personas naturales o jurídicas, o de ambas, que a través de una actividad común persigue un fin no lucrativo, mientras que conforme al artículo 111° del cuerpo de leyes mencionado, el comité es la organización de personas naturales o jurídicas, o de ambas, dedicada a la recaudación pública de aportes destinados a una finalidad altruista.

Que existe una diferencia conceptual entre asociación y comité, lo que lleva una distinción entre una persona jurídica y otra, por lo que al no haberse comprendido al comité en el inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, como beneficiario de la exoneración dispuesta, no goza de tal beneficio, debiéndose tener en cuenta para este efecto lo dispuesto por el último párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 13599-EF, que dispone que en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley".

4/2 REGISTRO DE ENTIDADES EXONERADAS DEL IMPUESTO A LA RENTA - DESTINO DEL PATRIMONIO (A UN MUNICIPIO)

En el caso resuelto por la RTF 87365-2001, de 26-10-01, se había denegado la inscripción de la recurrente, una asociación de propietarios, porque en sus estatutos, en lo que respecta al destino del remanente de su patrimonio en caso de disolución, se había previsto que el mismo fuera entregado a la Municipalidad Distrital de Ventanilla.

El Tribunal revocó la Resolución de la SUNAT por las siguientes consideraciones:

"Que al respecto, el requisito que exige que el remanente del patrimonio de las entidades que se disuelven y que han estado gozando de este beneficio se destine a fines similares, tiene por finalidad impedir que el patrimonio que acumuló mientras fue aplicable la exoneración y respecto del cual no se pagó Impuesto a la Renta se distribuya indirectamente o sea afectado a finalidades que la ley no pretende beneficiar;

Que las municipalidades carecen de fines de lucro en su condición de órganos de gobierno local, encontrándose imposibilitadas de distribuir, directa o indirectamente, el remanente de las rentas acumuladas que les sean transferidas por las entidades a las que se refiere el inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta;

Que en cuanto al requisito referido al destino del remanente del patrimonio transferido, debe entenderse que el mismo se cumple con su entrega a una municipalidad, como ocurre en el presente caso, atendiendo a que según el artículo 3° de la Ley N° 23853, Ley Orgánica de Municipalidades, la finalidad de éstas es fundamentalmente política, y subsidiariamente de asistencia social, educación, cultural, científica, artística, literaria, deportiva e inclusive, de vivienda, lo que encuadra dentro de lo previsto por el inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta".

4/2 REGISTRO DE ENTIDADES EXONERADAS DEL IMPUESTO A LA RENTA - LOS ESTATUTOS DE LA ENTIDAD SOLICITANTE DEBEN CONTEMPLAR CLARAMENTE LA EXCLUSIVIDAD DE LOS FINES CONTEMPLADOS EN EL ART.19 DE LA LEY

En el caso resuelto por la RTF 21335-2002 de 19-4-02, se declaró improcedente la solicitud de inscripción en el mencionado Registro, por cuanto el Tribunal advirtió que en el Estatuto de la recurrente se encontraban previstos fines vinculados a la educación, la asistencia social y el deporte, que se encuentran entre los que señala el art. 19, pero también existían otros fines que, al haber sido planteados en términos amplios y pocos claros, no permitían inferir que se encontraban incluidos en dicho artículo.

4/2 ENTIDADES EXONERADAS CONFORME AL INC.B) DEL ART. 19 - REMANENTE ES IGUAL A PATRIMONIO

Como es sabido, el inc. b) del art.19 de la Ley del IR (1) condiciona la exoneración a que en los estatutos de la entidad esté previsto que su " patrimonio " se destinará en caso de disolución, a cualquiera de los fines contemplados en dicho inciso.

En el caso resuelto por la RTF 571-4-2000 de 4-7-2000 el estatuto no se ceñía literalmente a esta disposición pues establecía (según señala la Resolución) " que en caso de disolución la liquidación quedará a cargo de la Junta Directiva y el remanente si lo hubiere, se entregará por decisión de la Asamblea General a una institución no lucrativa en la ciudad donde funcionó el instituto y que persiga fines culturales afines con los del mismo".

En base a ello, esto es, por no referirse expresamente al " patrimonio ", la SUNAT denegó la inscripción de la entidad en el Registro de Entidades Exoneradas (del IR). Esta denegatoria fue revocada por el Tribunal, en cuya resolución se señala:

"Que el artículo 98° del Código Civil establece que disuelta la asociación y concluida la liquidación, el haber neto resultante se entregará a las personas designadas en el estatuto, con exclusión de los asociados;

Que en ese orden de ideas, el concepto de remanente está referido al resultante del proceso de liquidación, en donde se ha efectuado previamente la cancelación de todos los créditos y pasivos, así como la liquidación de los bienes de la sociedad o asociación y es a ese remanente al que alude el inciso b) del artículo 19° antes citado al tratar sobre el patrimonio a entregarse a los socios luego de la disolución".

1. Según el texto anterior a la Ley 27356 y según el nuevo texto de la Ley 27386 de 21-12-00 4/2 ENTIDADES EXONERADAS CONFORME AL INC.B) DEL ART. 19 - CASO EN QUE SE DENEGÓ LA INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO RESPECTIVO

En la RTF 518-4-2000 de 20-6-00 que confirmó la denegatoria de la inscripción, se expresa lo siguiente:

"Que la recurrente alega que el artículo 63° de su Estatuto dispone que su patrimonio se destinará a los fines establecidos en el inc. b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada mediante Decreto Legislativo N° 774, ya que indica que su edificio institucional será destinado a entidades benéficas, el patrimonio a instituciones religiosas de Tumbes y los recursos económicos a instituciones sociales de Tumbes".

"Que según consta del Testimonio que obra a fojas 6 y siguientes del expediente, el artículo 63° del Estatuto de la recurrente establece que la liquidación de la asociación se regirá por lo dispuesto en el Código Procesal Civil, y que habiendo dividido el patrimonio institucional en tres rubros: el edificio institucional, patrimonio y recursos económicos; el primero pasará a otra institución benéfica y el segundo a otras instituciones religiosas, sin indicarse el destino al cual pasarán los recursos económicos;

Que de lo expuesto se concluye que el mencionado artículo 63° no establece que la totalidad del patrimonio se destinará a una entidad que cumpla con los requisitos de la Ley del Impuesto a la Renta, al omitir indicar el destino de los recursos económicos".

4/2 EXONERACIÓN DE LAS ASOCIACIONES SIN FINES DE LUCRO

Conforme al texto del inc. b) del art. 19 de la Ley del IR que ha de regir a partir del año 2001, la exoneración que establece queda ahora limitada a las "asociaciones sin fines de lucro, cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente alguno o varios de los siguientes fines:

Cultura, investigación, beneficencia, asistencia social y hospitalaria".

A continuación, comentamos diversos aspectos de esta exoneración.

1) Quedan excluidas, literalmente, las siguientes actividades que antes se mencionaban en dicho inciso: educación, científicas, artísticas, literarias, políticas, profesionales, gremiales, de vivienda "y otras de fines semejantes".

Entendemos que las actividades literarias y artísticas están comprendidas en el término "cultura", pero no así la de educación que es mucho más amplia que esta última (comprende la educación inicial, la técnica, la profesional, la educación sexual, etc.). Y aún así, se puede suscitar un menudo problema para la SUNAT: definir qué es la cultura.

Asimismo, la "investigación" puede incluir las asociaciones científicas, pero no todas éstas se dedican a la investigación.

Es obvio que la SUNAT deberá revisar su registro de entidades inscritas como exentas del IR y comunicar su exclusión a las entidades afectadas. ¿O se dispondrá una nueva inscripción?

2) La inclusión en el inciso b) tiene el efecto de exonerar a las entidades respectivas por las rentas obtenidas: vale decir, los ingresos que tienen la naturaleza de tales, como son, los alquileres de predios, intereses de préstamos, ganancias en valores, o los provenientes de actos comerciales o de servicios que tienen la naturaleza de actividades de la 3a categoría (están incluidos, por ejemplo, las pensiones que cobran las instituciones educativas y los ingresos por admisión a las competencias deportivas).

No están comprendidos los ingresos percibidos por las asociaciones respecto al pago de las cotizaciones mensuales que realizan sus asociados (Véanse las págs. 4 y 5 del Manual Impuestos a las Ventas) ni las donaciones. Vale decir, las asociaciones que sólo obtienen ingresos por estos conceptos no se verán afectadas por el cambio. (2) Respecto a las obligaciones formales, véase más abajo.

En la práctica tampoco se verán afectadas las asociaciones excluidas que normalmente ejercen actividades de la 3a categoría en la medida en que no obtienen utilidades (véase más abajo respecto a sus obligaciones formales).

3) Obligaciones formales de las asociaciones que no obtienen rentas: Se da por sentado que todas (o casi todas) las asociaciones deben inscribirse en el RUC por el hecho de ser

empleadores, para efectos de cumplir con los tributos respectivos, como contribuyentes o agentes de retención. Ahora bien, en el momento de la inscripción deben precisar que no son contribuyentes del IR (ni del IGV en cuanto no realizan actividades sujetas a dicho impuesto). Y en consecuencia no estarán obligadas a presentar las declaraciones, pago mensuales ni la declaración anual.

Ello significa que en el caso de las entidades que siguen amparadas por el inc. b) del art. 19 la inscripción en el Registro de Entidades Exentas en la SUNAT es estrictamente obligatoria (con el carácter de declarativa) sólo en el caso de las asociaciones que obtienen rentas o ejercen actividades que pueden considerarse de la 3ª categoría.

4) Contabilidad: El art. 65 de la Ley del IR dispone que deben llevar contabilidad completa las "personas jurídicas".

Este concepto comprende a las asociaciones sin fines de lucro, pero cabe matizar el mandato del art. 65 en el siguiente aspecto: las asociaciones están obligadas a cumplir con mandato sólo en la medida en que están obligadas a presentar declaración jurada anual para el IR (dicho de otro modo, los estados financieros recogidos en dicha declaración deben resultar de una "contabilidad completa").

1. El inc. b) del art. 19 que es materia de este comentario también se refiere a las "fundaciones afectas", pero no nos referimos a éstas pues las fundaciones más importantes están comprendidas en la inafectación del art. 18.

2. En este sentido, no entendemos cómo se puede considerar que el cambio está dirigido a gravar las ONG (en el entendido que la gran mayoría de éstas tienen como único ingreso las donaciones).

4/2 UNA ASOCIACIÓN DE VIVIENDA QUE PAGA HONORARIOS A SU PRESIDENTE Y VICE-PRESIDENTE PUEDE SER CONSIDERADA ENTIDAD EXONERADA

La SUNAT había rechazado la inscripción como entidad exonerada de una asociación de vivienda en razón de que ésta pagaba honorarios a su presidente y vice-presidente. La RTF 909-2-99 de 24-11-99, declaró nula la resolución de la SUNAT, "a fin que la Administración Tributaria efectúe las verificaciones respectivas y emita nuevo pronunciamiento", por las consideraciones siguientes:

"Que en los Estatutos de la recurrente, se prevé que la asociación tiene como fines el lograr la obtención de inmuebles suficientes y utilizar los ya adquiridos para proporcionar terrenos habilitados para una vivienda decorosa a sus asociados, promover la creación de sistemas idóneos de distribución de las áreas propias, generar la posibilidad de dar el mejor mantenimiento a la infraestructura creada para tal fin, y establecer normas de diferente índole que sirvan para mantener armonía estética, arquitectónica y conductual en el desarrollo del proyecto habitacional, así como feliz convivencia entre sus habitantes que necesariamente deberán ser asociados;

Que mediante Escritura Pública de fecha 5 de diciembre de 1997, se modifica el artículo 42° de los Estatutos de la recurrente, estableciendo que el patrimonio resultante de la disolución y liquidación se destinará a una institución similar o a la Beneficencia Pública;

Que en el caso de autos, mediante Acuerdo VI de la Asamblea General Extraordinaria de Asociados del 24 de Julio de 1997, se autoriza el pago de honorarios profesionales al presidente y vice-presidente, por los cargos que desempeñan; por lo que, la Administración Tributaria considera que el citado acuerdo, contraviene el inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta;

Que al respecto, es preciso anotar que la distribución directa o indirecta de rentas entre los asociados implica que las rentas de la asociación sean distribuidas entre todos o algunos de los asociados por su sola condición de tal;

Que de acuerdo con las normas del Código Civil que regulan la asociación, no existe prohibición para que los asociados que desempeñen cargos directivos reciban una remuneración, por lo que en la medida que el dinero entregado al presidente y vicepresidente responda al desempeño de cargos directivos y sea acorde con las labores realizadas y rentas de la asociación, la recurrente cumpliría con los requisitos establecidos en el inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, debiendo la Administración a tal efecto, realizar las verificaciones correspondientes".

4/2 ASOCIACIONES SIN FINES DE LUCRO

RTF 1253-3-96

(13-8-96)

CONSIDERANDO:

Que la Administración, en el Informe que sustenta la apelada expresa, por un lado, que si bien se creó la Asociación con el objeto de realizar acciones de desarrollo y promoción social en favor de la

población campesina y urbana en general, realiza actividades mercantiles generando dicho intercambio comercial ganancias o ingresos gravados, de lo que se desprende que la reclamante se ha constituido bajo la forma de una asociación civil sin fines de lucro con el objetivo de dar un supuesto fin social a las actividades mercantiles que realiza;

Que, asimismo, indica que de la interpretación del inciso b) del artículo 19º de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo Nº 774, y del Testimonio de Escritura Pública de Constitución, se desprende que no existen los requisitos para ser considerada la recurrente como entidad exonerada del pago del Impuesto a la Renta, dado que el apoyo que presta se traduce en la comercialización de productos agrícolas y agroindustriales, por lo que la interpretación que hace la reclamante, respecto de dicho artículo, es errónea, toda vez que al obtener ingresos gravados la recurrente se encuentra afecta al Impuesto a la Renta, siendo considerados estos ingresos como rentas de tercera categoría tal como lo dispone el artículo 280, inciso a), del Decreto Legislativo 774;

Que al respecto, es necesario precisar que la ASOCIACION CORAL RED ALTERNATIVA DE COMERCIALIZACION, es una Asociación Civil sin fines de lucro, constituida de acuerdo a la legislación civil vigente e inscrita en el Tomo 11, Folio 55, Asiento Nº 1 del Registro de Asociaciones de los Registros Públicos del Cusco, siendo el fin de la Asociación el de asistencia social al sector campesino de la Región Inka y a los sectores urbanos marginales, lo cual se desprende del artículo 20 de su Estatuto en el que se establece que su objeto consiste en realizar acciones de desarrollo y promoción social en favor del campesinado y de la población urbana en general, especialmente en la Región Inka.

Que, además, el artículo tercero, segundo párrafo, del Estatuto de la recurrente, establece que la Asociación también podrá realizar, en ejecución de su objeto social, todo tipo de actividades mercantiles que no estén expresamente reservadas para otra forma de persona jurídica. Los excedentes que genere cualquier actividad que realice la Asociación se integran a su patrimonio y no podrán distribuirse directa ni indirectamente entre los asociados y se dedicarán exclusivamente a la ejecución del objeto social de la Asociación en el país. De lo que se desprende, que el desarrollo de dichas actividades mercantiles no constituye una finalidad de la asociación, sino uno de los mecanismos que puede utilizar para obtener rentas para el cumplimiento de los fines institucionales;

Que en lo referente al destino de las rentas, tal como lo prescribe el artículo 19, inciso b), del Decreto Legislativo 774, Ley del Impuesto a la Renta, la Asociación las debe emplear en su fin específico, esto es en el desarrollo de sus actividades de asistencia social entre la población rural de la Región Inka, no debiendo distribuirse tales rentas, directa o indirectamente entre sus asociados, lo cual es acatado por la Asociación, toda vez que el artículo 31º de Estatuto establece que el patrimonio de la Asociación será el que arroje su balance y no podrá distribuirse directa ni indirectamente entre los asociados. Toda utilidad, beneficio o excedente que arroje un ejercicio se aplicará necesariamente a los fines de la Asociación en el país y, además, cabe tener en cuenta que todos los asociados son instituciones sin fines de lucro. Por último, la distribución del patrimonio resultante en caso de disolución y liquidación pasará a una institución que tenga los mismos objetivos, conforme a lo dispuesto en el artículo 36º del Estatuto, que señala que la Asamblea General destinará el patrimonio resultante de la Liquidación a las Instituciones que persigan fines similares a los de la asociación en el país;

Que el artículo 19º, inciso b), del Decreto Legislativo 774, Ley del Impuesto a la Renta, preceptúa que están exoneradas del impuesto hasta el 31 de diciembre del año 2000: "las rentas destinadas a sus fines específicos en el país, de fundaciones afectas y de asociaciones legalmente autorizadas, de beneficencia, asistencia social, educación, culturales, científicas, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, gremiales, de vivienda y otras de fines semejantes; siempre que no se distribuyan, directa o indirectamente, entre los asociados y que en sus estatutos esté previsto que su patrimonio se destinará, en caso de disolución, a cualquiera de los fines contemplados en este inciso".

Que teniendo en cuenta lo analizado y el texto legal citado, se concluye que la recurrente es una Asociación Civil debidamente inscrita en los Registros Públicos, por lo que cuenta con personería jurídica, tiene como fin específico la asistencia social al sector campesino de la Región Inka y a los sectores urbanos marginales, fin al cual se destinan sus rentas, no distribuyéndose éstas entre sus asociados y, está contemplado en su Estatuto, que el patrimonio resultante en caso de liquidación se destinará a las Instituciones que persigan fines similares a los de la asociación en el país, en consecuencia, al cumplir los requisitos establecidos en el artículo 19º, inciso b), del

Decreto Legislativo Nº 774, Ley del Impuesto a la Renta, la recurrente se encuentra exonerada de dicho impuesto;

Que, finalmente, la Administración califica de errónea la interpretación de la recurrente sobre los alcances del artículo 19º del Decreto Legislativo 774, Ley del Impuesto a la Renta, en cuanto a que la obligación prevista en el segundo párrafo del artículo mencionado, consistente en inscribirse en los registros de la SUNAT, tiene únicamente la función de facilitar a la Administración la fiscalización y la recaudación del Impuesto a la Renta, convirtiéndose así en un acto declarativo y no constitutivo de derecho para gozar del beneficio establecido por Ley;

Que, al respecto, cabe indicar que dicho artículo, en su último párrafo, contempla que las entidades comprendidas en los incisos a) y b) del citado artículo, deberán solicitar su inscripción en el Registro que para el efecto lleva la SUNAT, con arreglo al Reglamento, es decir, no exige para el goce de la exoneración, como condición constitutiva de derecho, la inscripción en el Registro pertinente, de lo que se infiere su carácter simplemente declarativo. Tal parecer fue regulado posteriormente por el D.S. Nº 122-94-EF actual Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que en su artículo 80º, último párrafo, establece que la inscripción a que se refieren los incisos c) y d) del artículo 18º de la Ley e incisos a) y b) del artículo 1º de la Ley es declarativa y no constitutiva de derechos;

Que si bien del acuerdo de disolución y liquidación, recientemente acompañado, se aprecian supuestas faltas en la administración de los recursos de la Asociación, en relación al destino de sus fines específicos a dilucidarse al amparo de otro ordenamiento legal, ello no implica que los mismos, luego de su reposición, en su caso, conforme a ley, no sean destinados a los fines específicos previstos en el artículo segundo de sus estatutos, pues, tales apropiaciones dinerarias indebidas, de ser declaradas así, ajenas al objeto social, no representan su negación, mucho menos, significan una distribución legal entre sus asociados;

Que, además, no se advierte que se hubiera efectuado la distribución de tales recursos entre sus asociados, ni tampoco modificación alguna en los acuerdos de liquidación y disolución que decidan, en cumplimiento de las cláusulas del Estatuto, no destinar el remanente del patrimonio de la Asociación a instituciones que persigan fines similares, cumpliéndose así con los requisitos dispuestos en el ya mencionado artículo 19º de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo que, la situación conflictiva al interior de la Asociación no enerva su carácter de beneficiaria de la exoneración del Impuesto a la Renta;

De acuerdo con el dictamen del Vocal Parra Rojas, cuyos fundamentos se reproducen;

4/2 ASOCIACIÓN SIN FINES DE LUCRO

RTF 5433

(23-7-70)

CONSIDERANDO:

Que el nuevo texto del inc. c) del art. 18º del Decreto Supremo Nº. 287-68-HC, a que se refiere el Decreto Ley 18150, hace una enumeración no limitativa de las asociaciones cuyas rentas están exentas del impuesto a la renta, siempre que se cumpla con los requisitos señalados en la ley, por lo que no es exacta la apreciación de la resolución apelada en cuanto se fundamenta en que no se encuentran enumeradas en el dispositivo citado las asociaciones de defensa de determinada actividad, de fomento industrial, o de propósitos afines;

Que del examen de dichos requisitos resulta que en los Estatutos de la entidad apelante no existe la cláusula referente al destino que tendrán los bienes de la sociedad en caso de disolución;

Que la omisión señalada, si bien es subsanable, no puede considerarse satisfecha con el texto del art. 63º del Código Civil, como alega la recurrente, puesto que el legislador ha concretado en disposiciones posteriores al Código Civil el requisito en referencia, el que debe cumplirse en la forma prevista para poder alcanzar las exoneraciones tributarias correspondientes;

De acuerdo con el dictamen del Vocal señor Zárate Polo, cuyos fundamentos se reproducen:

RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada Nº 48, de 6 de julio de 1970, en cuanto declara sin lugar la inscripción, precisándose que es por la falta de declaración expresa en los Estatutos sobre el destino que tendrán los bienes de la sociedad en caso de disolución.

Dictamen del Vocal informante

La Sociedad Nacional de Industrias mediante escrito de 21 de mayo de 1969 solicitó a la Dirección General de Contribuciones su inscripción en el Registro Especial establecido por el art. 10 del Decreto Supremo 015-69-HC de 24 de enero de 1969, sosteniendo que de conformidad con el inc. b) del art. 18 del Decreto Supremo 287-68-HC está exonerada de impuestos por su carácter de

institución gremial, sin fines de lucro y que conforme a sus Estatutos no distribuye directa ni indirectamente beneficios entre sus asociados.

Posteriormente la Sociedad Nacional de Industrias mediante su escrito de 29 de enero del presente año, sostiene que al impugnar el informe 033-69 D.R.P. emitido por la División de Registros y Padrones había formulado una reclamación que debía concluir con una Resolución en forma para que pudiera hacer valer el recurso de apelación correspondiente.

Es así que se expide la Resolución N° 48 de 6 de julio de 1970 que declara sin lugar la inscripción solicitada por no ser procedente, interponiéndose el recurso de apelación que le ha sido concedida.

El art. 18 del D.S. 287-68-HC enumera las rentas exoneradas, señalando entre otras, en sus incisos b) y c) las rentas de asociaciones y fundaciones y las de asociaciones religiosas respectivamente. El art. 10 del Decreto Ley 18150 modifica el texto de los incisos b) y c) antes referidos, estableciéndose en este último los requisitos que deben reunir las sociedades e instituciones religiosas y las asociaciones para que sus rentas sean exoneradas.

El inc. c) que es el aplicable al caso de autos se refiere a las rentas de las asociaciones legalmente autorizadas de beneficencia, asistencia social, educación, culturales, científicas, artísticas, literarias. profesionales, gremiales, y otras de fines semejantes, exigiendo los siguientes requisitos:

a) que la totalidad de sus ingresos se destinen exclusivamente a los fines de su creación en el país.

b) Que no se distribuya en ningún caso directa o indirectamente, entre los asociados.

c) Que en sus Estatutos esté previsto que en el caso de su disolución su patrimonio se destine a cualquiera de los fines contemplados en el referido inciso.

En los considerandos de la Resolución recurrida se sostiene que no está incorporada en el art. 10 del D.L. 18150 las asociaciones que tengan por objeto la defensa de los intereses de determinada actividad, de fomento industrial o de propósitos afines y en la parte resolutive se declara que no procede la inscripción porque no se reúnen los requisitos que exige el inc. b) del art. 18 del D.S. 287-68-HC modificado por el art. 1° de la Ley 18150.

Considero que no es exacta la apreciación citada; la nueva redacción del inc. c) hace una enumeración no limitativa de las asociaciones, entre las que no comprende a las gremiales y en general a otras de fines semejantes, "siempre que" reúnan los requisitos antes referidos. En consecuencia no se puede rechazar la inscripción por no estar enumerada la asociación en el texto, para el caso que no pudiera ser considerada, como figura en los estatutos, como una asociación gremial.

Del examen de estos requisitos es evidente que no se reúne el referente a la exigencia que en los Estatutos conste la previsión sobre el destino de su patrimonio en caso de disolución a favor de los fines contemplados en esa disposición.

Esta omisión, subsanable, no puede considerarse satisfecha con el texto del art. 73 del Código Civil como sostiene la recurrente puesto que el legislador ha concretado en la ley posterior al C.C. el requisito señalado que debe cumplirse en la forma prevista para alcanzar la exoneración.

Además de todo lo expuesto, debe tenerse en cuenta que si bien para alcanzar la exoneración debe la entidad solicitar la inscripción en el Registro, esta formalidad por sí sola no tiene el efecto de considerarla exonerada en todo caso, puesto que se dispone expresamente que las rentas provenientes de actividades del Comercio o la Industria no están comprendidas en la exoneración.

En consecuencia opino se confirme la apelada en cuanto declara sin lugar la inscripción, aclarándose que es por la falta de declaración expresa en los Estatutos sobre el destino que tendrán los bienes de la Sociedad en caso de disolución.

4/2 EXONERACIÓN DE LOS INTERESES PREVISTA EN EL INC. I) DEL ART. 19 - CASO DE LOS VALORES MOBILIARIOS EMITIDOS MEDIANTE OFERTA PRIVADA

En la RTF 3999-5-2004 se señala lo siguiente:

"Que sin embargo, no hay regulación específica a qué se entendería como emisión masiva en el caso de valores emitidos bajo la modalidad de oferta privada, término que de por sí es opuesto a lo masivo, ya que como se ha señalado, en este caso, la cantidad de valores y el público a quien está dirigido es reducido.

Que en ese sentido, no procedía que la Administración exigiera al recurrente que demostrara la emisión masiva como requisito para la aplicación de la exoneración prevista por el inciso i) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, para el caso de los intereses en el caso de valores mobiliarios emitidos mediante oferta privada, más aún cuando el citado inciso sólo condicionaba el

beneficio al cumplimiento de los requisitos previstos en los literales a) y b) del artículo 5 de la Ley del Mercado de Valores.

Que sin embargo, corresponde que la Administración verifique si los valores cumplían con los requisitos previstos en los literales a) y b) del artículo 5 de la Ley de Mercado de Valores, supuesto en el cual se encontrarían dentro del alcance de la exoneración dispuesta para los valores mobiliarios emitidos mediante oferta privada".

4/2 ASOCIACIONES SIN FINES DE LUCRO - REGISTRO DE ENTIDADES EXONERADAS DEL IMPUESTO A LA RENTA

La RTF 2964-3-2004 se ha pronunciado sobre esta materia, en los siguientes aspectos.

Asistencia social:

"Que este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las N°s. 03648-5-2002, 05051-5-2002, 05239-3-2002 y 00491-3-2004 del 5 de julio, 28 de agosto, 10 de setiembre de 2002 y 29 de enero de 2004, ha establecido que el concepto de asistencia social, si bien puede comprender ayuda o asistencia de carácter profesional, tendrá que ser prestada necesariamente a aquella persona o grupo de personas que se encuentran en "estado de necesidad", es decir, a quienes no están en condiciones de proveer de dicha asistencia por sus propios medios económicos, esto es, ayuda profesional en forma gratuita;

Que el artículo 2 de los estatutos de la recurrente, que obra en autos, contempla como fin principal crear un sistema de ayuda mutua, sustentado con un fondo económico proveniente de los aportes mensuales de los asociados, proporcionándoles a éstos, una compensación económica al momento de retirarse del ejercicio profesional de ESSALUD, lo cual no encuadraría dentro del concepto de asistencia social antes anotado, pues debe ser brindada a personas en estado de necesidad en forma gratuita, por lo que al no cumplir la recurrente con el requisito de exclusividad de los fines previstos en el inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, la apelada se encuentra arreglada a ley".

"Que sin perjuicio de lo antes anotado, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 05039-5-2002 del 28 de agosto de 2002, las asociaciones con fines gremiales son las que tienen como objetivo principal la defensa mutua y el progreso de las actividades que desarrollan sus asociados, los cuales tienen una profesión, oficio o estado social común, por lo que en el presente caso igualmente no se cumple con tales fines, puesto que de los estatutos de la recurrente se aprecia que sus asociados no tienen la misma profesión, oficio o estado social común, al estar integrado por médicos, odontólogos y químicos farmacéuticos, incluyendo tanto nombrados como contratados, de diversos departamentos del país".

4/2 ASOCIACIONES SIN FINES DE LUCRO - DISTRIBUCIÓN DE SUS RENTAS ENTRE LOS ASOCIADOS - CASO DE LOS FONGALES

Antes de referirnos a lo resuelto por la RTF 2102-4-2004 nos parece necesario hacer algunas precisiones sobre las rentas exoneradas a que se refiere el inc. b) del art. 19 de la Ley del IR.

Las rentas que se exoneran son aquellas que normalmente estarían alcanzadas por el impuesto conforme a los arts. 1 al 5 de la Ley, vale decir, comprenden los ingresos tales como los alquileres, los intereses, los dividendos, las ganancias de capital, e inclusive las utilidades provenientes de actividades mercantiles (en cuanto correspondan a sus fines estatutarios). Se trata de montos identificables, y lo que pretende la ley es que estas rentas gocen de la exoneración, destinada a favorecer a la asociación para el cumplimiento de sus fines, "siempre que no se distribuyan, directamente o indirectamente, entre los asociados", aun en el caso de disolución.

En el caso resuelto por la RTF 2102-4-2004 la recurrente era FONGAL LA LIBERTAD, regido por el Decreto Ley 21846 promulgado el 10-5-77.1 Respecto de este FONGAL se señala en la Resolución lo siguiente:

"Que obra en autos copia de la Escritura Pública de modificación total de estatutos y constitución legal y formal de la recurrente del 14 de marzo de 1987, inscrita en la Partida LXIII del Registro de Asociaciones de La Libertad, apreciándose en el artículo cuarto que ésta tiene como fines y objetivos el "fomento y desarrollo de la ganadería lechera entre sus asociados, así como la prestación de servicios respectivos" (folio 23 vuelta);

Que adicionalmente, en el artículo quinto se señala que son objetivos de la recurrente "prestar servicios a sus asociados tales como: abastecimiento de insumos, (...), comercialización de productos agropecuarios y otros en beneficio directo de sus asociados", consignándose en el último párrafo que "las actividades económicas propiamente dichas de Fongal La Libertad serán aquellas

necesarias para: comercialización de leche fresca, procesada y derivados mientras subsista su necesidad, comercialización de los alimentos concentrados, medicinas, materiales, equipos y utensilios, para el abastecimiento preferencial de las explotaciones pecuarias de los aportantes" (folios 22 y 23 vuelta);

Que de lo expuesto, puede inferirse válidamente que las rentas obtenidas por la comercialización de productos agropecuarios tienen como beneficiarios a sus asociados y no a la asociación, máxime si indica que la misma se realiza "en beneficio directo de los asociados", lo que supone una forma de distribución indirecta de renta entre los asociados, por lo que estando a que el inciso b) del artículo 19 de la Ley antes citada, la recurrente no cumple con el requisito de no distribución directa o indirecta de la renta obtenida entre los asociados, corresponde confirmar la apelada."

Además, cabe señalar que el beneficio para los asociados está implícito en las actividades de casi todas las asociaciones dedicadas a los fines que señala el inc. b) del art. 19 (educación, cultural, científica, deportiva, gremiales, etc.).

Nos parece que no tiene sentido alguno la aseveración de que "las rentas obtenidas por la comercialización de productos agropecuarios tienen como beneficiarios a sus asociados y no a la asociación". Lo que estipulan los estatutos es que la asociación tiene como objetivo "prestar servicios a sus asociados tales como: abastecimiento de insumos, (...), comercialización de productos agropecuarios y otros en beneficio directo de sus asociados". Lo del "beneficio directo" se refiere obviamente a las condiciones más favorables en que se efectúan el abastecimiento de insumos y la comercialización de los productos, y no tiene nada que ver con la distribución de las rentas de la asociación, que está proscrito por el Decreto Ley.

4/2 DEDUCIBILIDAD DEL GASTO INCURRIDO EN EL DESARROLLO, REGISTRO Y DEFENSA DE MARCAS GENERADAS INTERNAMENTE

En el caso resuelto por la RTF 01133-2004 de 26-2-04, la SUNAT había reparado los gastos incurridos en el registro de marcas desarrolladas internamente y en la defensa de observaciones de marcas similares, así como cargos por la solicitud denegada de defensa de marca, pues consideraba que debían ser capitalizados en aplicación del art. 44, inc. g), de la Ley y del art. 25, inc. a), del Rgto.

La resolución declaró:

"Que las normas citadas contienen limitaciones a la deducción de activos intangibles de duración limitada y los aportados, pero no contemplan restricción alguna para deducir como gasto aquellos relacionados con marcas generadas internamente, como es el caso materia de reparo;

Que es importante precisar que las normas legales antes citadas no han sido modificadas, inclusive con la vigencia a partir del ejercicio 2001 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38 - Activos Intangibles, en cuyo párrafo 51 se establece que no deben ser registrados como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente;

Que de autos se aprecia que los gastos reparados están debidamente sustentados y están vinculados a la actividad de la recurrente, cumpliendo el principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta;

Que en vista de lo expuesto, el monto reparado debe ser anotado como gasto para efectos contables y tributarios, por lo que corresponde se revoque la apelada en este extremo".

4/2 ASOCIACIONES EXENTAS (INC. B DEL ART.19) - PUEDEN REALIZAR ACTIVIDADES MERCANTILES

Conforme a la RTF 3237-3-2003 la actividad comercial está inafecta si la ganancia se destina a los fines de la asociación.

En el mismo sentido se pronunció la RTF 1253-3-96 que se cita en la pág. 30 y se reproduce en la pág. 623.

/2 ASOCIACIONES EXENTAS (INC. B DEL ART. 19) - DESTINO DEL PATRIMONIO EN CASO DE DISOLUCIÓN

En la RTF 1430-5-2003 de 19-3-03 se expresa lo siguiente:

"Como puede apreciarse al establecer el estatuto de la recurrente que el patrimonio resultante luego de la liquidación será destinado a la nueva institución que la sustituya, se infiere que cumple con el requisito del inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto se refiere a una agrupación que persiga idéntico fin no lucrativo que el que ella persigue, contenido en el precitado inciso b) del artículo 19 de la ley, y no a los propios usuarios, por lo que se estima que no se produce una distribución indirecta de las rentas entre los asociados, debiendo en todo caso,

de darse la situación indicada, verificarse si la nueva entidad cumple con los requisitos previstos en el citado artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta".

Es de notar que en el Informe 81-2004/ SUNAT se opina que en caso no se haya previsto el destino del patrimonio en el supuesto de producirse la disolución, no se podrá dar por cumplido el requisito antes mencionado mediante la remisión al art. 98 del Código Civil.

4/2 ASOCIACIONES SIN FINES DE LUCRO (INC. B DEL ART. 19) - DESTINO DEL PATRIMONIO EN CASO DE DISOLUCIÓN

En la RTF 1430-5-2003 de 19-3-03 se expresa lo siguiente: "Como puede apreciarse al establecer el estatuto de la recurrente que el patrimonio resultante luego de la liquidación será destinado a la nueva institución que la sustituya, se infiere que cumple con el requisito del inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto se refiere a una agrupación que persiga idéntico fin no lucrativo que el que ella persigue, contenido en el precitado inciso b) del artículo 19 de la ley, y no a los propios usuarios, por lo que se estima que no se produce una distribución indirecta de las rentas entre los asociados, debiendo en todo caso, de darse la situación indicada, verificarse si la nueva entidad cumple con los requisitos previstos en el citado artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta". Es de notar que en el Informe 81-2004/ SUNAT se opina que en caso no se haya previsto el destino del patrimonio en el supuesto de producirse la disolución, no se podrá dar por cumplido el requisito antes mencionado mediante la remisión al art. 98 del Código Civil.

4/2 ASOCIACIONES SIN FINES DE LUCRO EXONERADAS (INC. B DEL ART.19) - PUEDEN SER ACCIONISTAS DE UNA SOCIEDAD ANÓNIMA

En la RTF 1048-3-2003 de 27-2-03 se expresa lo siguiente:

"Que respecto a la constitución de una sociedad anónima, se debe señalar que, el hecho que una asociación constituya una sociedad anónima y que se convierta en accionista de la misma, no implica que incurrió en una causal de pérdida de la exoneración de la que gozaba, en tanto no se acredite que las rentas que pueda obtener a través de la empresa comercial se destinen a fines distintos para los que fue creada la asociación, hecho que no ha sido verificado por la Administración Tributaria;

Que asimismo, es importante verificar si con posterioridad a la constitución de la sociedad anónima, la recurrente contaba aún con los medios necesarios para proveer del servicio de acceso a internet a sus asociados, a efecto que se determine si estaba en condiciones de cumplir con los fines para los que fue creada, específicamente el señalado en el numeral 2 del artículo 4 de los Estatutos de la recurrente, el cual indica que se constituye en su objetivo el "operar una red de ámbito nacional, conectarse e integrarse a otras redes que estén a su vez conectadas con redes internacionales"; máxime si la recurrente proclama en sus recursos que el servicio que brinda a sus asociados es el de "acceso a internet".

Que en esa medida, de encontrarse imposibilitada de cumplir con sus fines, no podría destinar las rentas obtenidas como producto de las transacciones comerciales a los fines de la asociación, situación que si le haría perder la exoneración".

4/2 ENTIDAD RELIGIOSA EXONERADA SÓLO RESPECTO A UNA PARTE DE SUS RENTAS

En el caso resuelto por la RTF 4851-2-2000 de 22-8-02 se determinó que la recurrente, denominada Asociación "Restauración Cristiana del Perú", estaba comprendida en el inc. a) del art. 19, que exonera las rentas de las "sociedades o instituciones religiosas", (1) pero de otro lado se toma en consideración lo siguiente:

"Que en el artículo 8° del Estatuto se señala que el fondo obtenido de la enajenación de bienes muebles e inmuebles será destinado para cumplir su fin, y en el 9° se establece que el dinero colectado por diezmos de las comunidades será destinado al sostenimiento del Pastor General del Perú y para el Ministerio Apostólico Fundador, ubicado en Concepción, Chile;

Que en tal sentido, si bien la recurrente es una institución religiosa, la exoneración no alcanza a todas sus rentas, encontrándose gravadas las rentas destinadas al Pastor General y al Ministerio Apostólico Fundador, así como cualquier otra que no sea destinada a sus fines o que sea aprovechada fuera del país".

1. Al respecto, en la resolución se cita las definiciones de "religioso" en el Diccionario de la Real Academia Española y de "religión" en el Diccionario Enciclopédico de Cabanellas y se expresa: "se desprende que la intención del legislador es comprender dentro del alcance de la exoneración, a las

entidades dedicadas al culto o creencia en un ser supremo, es decir, a las asociaciones sin fines de lucro que profesan un credo o creencia no en el hombre ni en sus valores sino en un ser sobrenatural, cuyos miembros comparten lazos comunes de veneración y profesión a su divinidad".

4/2 LAS UNIVERSIDADES PARTICULARES, EXONERADAS POR EL INC. M) DEL ART. 19, NO REQUIEREN ESTAR INSCRITAS EN EL REGISTRO QUE LLEVA LA SUNAT

Como es sabido, el art. 19 de la Ley del IR, referido a las exoneraciones de este impuesto, comprende en el inciso m) a las universidades privadas constituidas bajo la forma jurídica a que se refiere el artículo 6° de la Ley 23733, en tanto cumplan con los requisitos que señala dicho dispositivo.

En la RTF 3840-1-2002 de 16-7-02, después de citar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del art. 19 (y el segundo párrafo del art. 18), expresa que "se concluye que la anotación en el Registro de Entidades Exoneradas e inafectas al Impuesto a la Renta que lleva la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, es una obligación que está reservada para las entidades a que se refieren los incisos c) y d) del artículo 18° y las referidas en los incisos a), b) y j) del artículo 19° de la citada Ley, entre las cuales no se encuentran las universidades privadas constituidas bajo la forma jurídica a que se refiere el artículo 6° de la Ley N° 23733

4/2 ASOCIACIONES EXONERADAS POR EL ART.19, INC. B) DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA - ENTIDAD NO COMPRENDIDA

La SUNAT denegó la inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta a una asociación denominada "Centro de Conciliación, Arbitraje y Cultura". La RTF 3400-4-2002 de 25-6-02 confirmó esta denegatoria, por las siguientes consideraciones, entre otras:

Que de lo expuesto se aprecia que la recurrente tiene como finalidad la prestación de servicios profesionales en materia de conciliación, arbitraje y consultoría para la solución de conflictos, para todo aquél que requiera los mismo, finalidad que como tal no se encuentra prevista expresamente como un supuesto exonerado del Impuesto a la Renta, correspondiendo analizar si los objetivos previstos en los indicados estatutos encuadran en los fines de asistencia social o cultural previstos en el citado artículo 19°;

Que en lo que respecta a la posibilidad de que los objetivos de la recurrente califiquen como asistencia social, se debe indicar, que ésta supone un concepto de ayuda filantrópica al más necesitado o económicamente débil, para asistirlo en sus más variados problemas que incluyen el otorgamiento de indemnizaciones y asistencia médica o farmacéutica, lo que no guarda vinculación con la finalidad que persigue la recurrente, la misma que si bien pretende la solución de conflictos - problema social -, no está concebida con un propósito caritativo, conforme lo expresa la recurrente en su recurso de apelación, al señalar que "LA SUNAT pretende que nuestro Centro de Conciliación atienda gratis a toda la sociedad lo que evidentemente es imposible";

Que en cuanto a la consideración que las actividades que desarrolla la recurrente puedan calificar como culturales, en cuanto al objetivo de fomento de una cultura de paz, cabe precisar que tal acepción genérica del término, entendida como conducta humana permanente, no corresponde al supuesto de finalidad cultural considerado en el inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, la misma que está referida a toda creación, obra o institución que produce la actividad humana y a su desarrollo y difusión."

4/2 ASOCIACIONES EXONERADAS POR EL ART. 19, INC. B), DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

a) Destino del patrimonio

Destinatario: Ministerio de Educación: La RTF 1521-5-2002 de 20-3-02 ha determinado que está exonerada bajo la disposición citada una asociación cuyos estatutos preveían que el remanente de su patrimonio en caso de disolución fuera entregado al Ministerio de Educación para que disponga su utilización.

Se señala que dicho Ministerio, "que forma parte del Gabinete central, carece de fines de lucro, por lo que no podrá efectuar una distribución directa o indirecta de las rentas acumuladas que le sean transferidas".

Destinatario: Una Junta de Regantes: En el caso resuelto por la RTF 3018-4-2002 de 7-6-02 se trataba de la Junta de Usuarios del Distrito de Riego de Ica, en cuyos Estatutos se preveía que en caso de disolución el saldo liquidado fuera destinado al nuevo organismo creado o en su defecto a

las comisiones de regantes o de canales en forma proporcional, lo cual según la SUNAT constituía una posibilidad de distribución indirecta entre sus socios o asociados.

El Tribunal revocó la resolución de la SUNAT considerando que la disposición estatutaria "cumple con el requisito del inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la renta, al estarse refiriendo a agrupaciones que persiguen fines no lucrativos contenidos en el precitado inciso b) del artículo 19° de la Ley y no a los propios usuarios, por lo que se estima que no se produce una distribución indirecta de las rentas entre los asociados".

b) No se requiere cláusula expresa que especifique la no distribución entre los asociados: En la misma RTF 3018-4-2002, y reiterando el criterio de la RTF 7853-3-2001, se expresa además:

En cuanto a lo señalado por la Administración respecto a que la Escritura Pública de la Asociación debe contener una cláusula expresa que especifique que las rentas no se distribuirán directa o indirectamente entre los asociados, es del caso mencionar que tal obligación no se encuentra contenida ni en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su norma reglamentaria".

Y se agrega: "debiéndose mencionar asimismo, que el procedimiento N° 54 del Texto Unico de Procedimientos Administrativos de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria denominado Inscripción en el Registro de entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, en concordancia con los dispositivos indicados, únicamente dispone que "las asociaciones sin fines de lucro estarán exoneradas siempre que no se distribuyan la renta directa o indirectamente entre los asociados...", no considerándose como requisito su previsión expresa en los estatutos de la asociación".

4/2 LOS COLEGIOS PROFESIONALES NO ESTÁN OBLIGADOS A INSCRIBIRSE EN EL REGISTRO DE ENTIDADES INAFECTAS O EXONERADAS

En este sentido se ha pronunciado la RTF 8669-5-2004, en la que se expresa:

"Que conforme con el criterio establecido por este Tribunal, el recurrente califica como una entidad perteneciente al sector público nacional por lo que se encuentra inafecta al Impuesto a la Renta en virtud de lo señalado en el literal a) del artículo 18 de la ley que regula dicho tributo.

Que las normas que regulan el Impuesto a la Renta y que han sido detalladas en los considerandos anteriores no han previsto para el caso de los sujetos inafectos, por encontrarse en el supuesto regulado en el literal a) del citado artículo 18, un registro especial donde deban inscribirse, como sí lo ha hecho para el caso de las entidades exoneradas del Impuesto según lo dispuesto por el literal b) del artículo 19.

Que en este sentido no obstante encontrarse inafecto del Impuesto a la Renta, el recurrente no se encuentra en alguno de los supuestos establecidos por las normas tributarias, para efectos de su inscripción en el Registro de Entidades Inafectas o Exoneradas del Impuesto a la Renta, por lo que la Administración obró correctamente al declarar improcedente la solicitud de inscripción en dicho registro presentada por el recurrente, pero por las razones expuestas".

5/2.1 RENTA FICTA DE PREDIOS CEDIDOS GRATUITAMENTE - PARA QUE PROCEDA LA PRESUNCIÓN CORRESPONDE A LA SUNAT PROBAR QUE EL PREDIO HA ESTADO OCUPADO POR UN TERCERO

Como es sabido, el art. 23 de la Ley del IR establece en su inc d) la presunción de una renta ficta (6% del valor de autoavalúo) en el caso de "predios cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente a precio no determinado". Esta presunción opera tanto para las personas naturales como para las empresas, y se dispone además: "Se presume que los predios han estado ocupados durante todo el ejercicio gravable, salvo demostración en contrario a cargo del locador".

En la RTF 4761-4-2003 de 22-8-03 se señala que "es primero la Administración quien debe probar que el inmueble ha sido ocupado por un tercero por una causa distinta de la del arrendamiento o subarrendamiento, para que se dé la consecuencia, esto es, que se considere que el predio ha sido cedido gratuitamente, de forma tal que, si no se verifica el antecedente o hecho cierto, no es posible establecer un vínculo con el hecho presunto". Se señala luego que es después de esta que el contribuyente tiene la posibilidad de probar que el referido bien sólo fue cedido parcialmente o que lo fue por un plazo menor al del ejercicio; además en esta Resolución se resuelve declarar que la misma constituye precedente de observancia obligatoria en cuanto establece el siguiente criterio:

"Corresponde a la Administración probar que el predio ha estado ocupado por un tercero bajo un título distinto al de arrendamiento o subarrendamiento, debido a que ello constituye el hecho base a fin que se presuma la existencia de renta ficta por la cesión gratuita de la totalidad del mismo por todo el ejercicio gravable, prevista en el inciso d) del artículo 23° de la Ley del Impuesto a la Renta,

correspondiendo al deudor tributario acreditar, de ser el caso, que el inmueble no ha sido cedido en su totalidad, o por todo el ejercicio".
Vale decir, no procede la presunción de renta ficta en el caso de predios que simplemente están desocupados.

5/2.3 ACTIVIDAD DE CONSULTORÍA CONSIDERADA DE LA 4ª CATEGORÍA (Y NO DE LA 3ª)

En el caso resuelto por la RTF 5896-1-2002 de 11-10-03 la SUNAT había acotado al recurrente, en relación con un contrato celebrado con SEDAPAL para la elaboración del Plan Integral de los Servicios de Agua Potable y Desagüe de Castilla Alta, sosteniendo que los ingresos correspondientes constituirían ingresos de la 3ª. categoría «toda vez que al haber contado con los servicios de otros profesionales para su realización, su actividad no califica como de cuarta categoría, pues no se trata del ejercicio individual de una profesión», sino de una actividad de carácter empresarial.

El Tribunal dejó sin efecto la acotación, por las siguientes consideraciones, entre otras:

«Que por otro lado, el artículo 2º de la Ley N° 23554, que regula los Servicios de Consultoría contratados por entidades del sector público o empresas estatales o mixtas, precisa que para los efectos de dicha ley, se entiende por servicios de consultoría, la actividad desarrollada por profesionales de todas las especialidades con estudios superiores, debidamente inscritos en los colegios respectivos, en la realización de investigaciones, estudios, diseños, supervisiones y asesorías relacionadas directa o indirectamente con el desarrollo, quienes pueden actuar en forma individual, integrando sociedades mercantiles o, en asociaciones de profesionales;

Que en tal sentido, cuando los servicios de consultoría se realicen en forma individual, la realización de dicha actividad generará rentas de cuarta categoría".

«Que en la cláusula octava del contrato en mención, se señaló que para los efectos propios de la ejecución de dicho estudio, el consultor se comprometía a trabajar con el personal asignado al servicio indicado en su propuesta, siendo dicho consultor, el profesional responsable del estudio, cuyas decisiones tendrían plena validez, no pudiendo ser enervadas por otra persona u autoridad; Que asimismo, en el numeral III - Recursos Humanos y Físicos de los Términos de Referencia del «Plan Integral de los Servicios de Agua Potable y Desagüe de Castilla Alta», se dispone que el consultor deberá ser ingeniero sanitario o civil colegiado, hábil para el ejercicio profesional, que acredite experiencia en diseño de proyectos hidráulicos similares e infraestructura sanitaria en general, quien deberá contar como mínimo con un economista, un equipo de topografía - topógrafo, portamira, un dibujante y un asistente de ingeniería;

Que de la documentación en referencia, se advierte que el recurrente ejerció su actividad profesional de ingeniero, individualmente, toda vez que el hecho de haber contado con la colaboración de las personas antes indicadas, no implica que el servicio haya sido realizado en forma asociada, pues éstas se encontraban bajo su dirección y responsabilidad".

Nota: En contraste con esta resolución nos remitimos a la RTF 3177-4-2001 (de la cual informamos en el Boletín N° 125) que consideró como actividad de la 3ª. categoría la correspondiente a un contrato de supervisión en controles ambientales y de seguridad, tomando en cuenta que «el recurrente señala que había pactado (y ello se puede observar en el contrato que obra en autos), la posibilidad de ser reemplazado por otra persona, bajo su dirección y responsabilidad, es decir, reconoce que el objeto de la prestación del servicio no fue su trabajo personal, por lo que los ingresos percibidos no califican como rentas de cuarta categoría».

Moraleja: El hecho de trabajar con otros, bajo dirección y responsabilidad del contribuyente, no implica trabajar en forma asociada. El trabajo sigue siendo personal (y, por tanto, la renta es de la 4ª. categoría). Mas si se pacta que el servicio puede no ser prestado por el contribuyente sino por terceros, el servicio deja de ser personal (y, por ende, la renta es de la 3ª. categoría), aun cuando éstos se encuentren bajo la dirección y responsabilidad del contribuyente.

5/2.3 EL GERENTE (SIN SUELDO) PUEDE SER REMUNERADO POR OTROS SERVICIOS (RENTAS DE LA 4ª CATEGORÍA)

En el caso resuelto por la RTF 6481-3-2002 de 8-11-02 se discutió (para efecto de los aportes al IPSS) sobre la situación de una persona que fue nombrada como gerente en la escritura de constitución de la empresa, pero que no recibía sueldo; de otro lado dicha persona había celebrado varios contratos de locación de servicios («Servicio de asesoría especializada en gestión empresarial y elaboración de estudios de factibilidad de ventas de los productos»), pactándose expresamente que para la prestación de dichos servicios la persona en cuestión no

tendría necesariamente que concurrir a la sede social de la recurrente, ni estaría sujeto a un horario de trabajo.

Al respecto, en los considerandos la Resolución se expresa lo siguiente:

«Que según se observa de la resolución apelada, la Administración Tributaria asume que los diversos servicios prestados por don Sigifredo Mariátegui Chiappe, durante los períodos acotados, en los que se desempeñaba como gerente de la recurrente, consistente en asesoría especializada en gestión empresarial y elaboración de estudios de factibilidad de venta de los productos que comercializa la empresa, también constituían labores propias de su calidad de gerente, por cuanto sostiene, que la labor intrínseca a dicho cargo es el asesoramiento y planeamiento de las actividades de la empresa, siendo responsable de la gestión realizada, por lo que concluye, que dichos servicios han sido prestados de manera dependiente como trabajador de la recurrente, constituyendo las retribuciones que percibe, remuneraciones asegurables afecta a las aportaciones como asegurado obligatorio;

Que como se advierte, la Administración Tributaria presume que los servicios de asesoría especializada en gestión empresarial y elaboración de estudios de factibilidad de venta de productos que comercializa la empresa, prestados por don Sigifredo Mariátegui Chiappe durante los períodos acotados, corresponden a sus actividades como gerente de la recurrente;

Que sin embargo, no existe sustento legal alguno que permita a la Administración Tributaria concluir que los servicios de asesoría y gestión empresarial sean exclusivos o inherentes al cargo de gerente; por lo que en ese sentido, corresponde que la Administración Tributaria efectúe una nueva verificación que permita establecer de manera fehaciente si dichos servicios han sido prestados por don Sigifredo Mariátegui Chiappe en su calidad de gerente de la recurrente....».

5/2.3 Y 5/2.4 RENTAS DE LA 4ª Y LA 5ª CATEGORÍA - IMPUESTOS ASUMIDOS POR EL USUARIO DEL SERVICIO O EL EMPLEADOR

Se ha dictado el D.S. 112-2000-EF de 13-10-00 que "precisa" que se considera renta gravada o ingreso para efecto del IR "y otras normas tributarias" el monto que "el empleador o usuario del servicio, según sea el caso, asuma por los impuestos y contribuciones que corresponden, en calidad de contribuyentes, a los sujetos perceptores de rentas de cuarta y/o quinta categoría.

Dicho monto, para efectos tributarios, deberá añadirse a la remuneración o retribución correspondiente".

Nótese que esta norma no rige para el Impuesto a la Renta, si ése es el impuesto asumido. En tal caso prevalece la regla del art. 47 del D.Leg. 774, según la cual no es mayor renta del servidor el Impuesto a la Renta asumido por el empleador.

En lo que se refiere a otros tributos que gravan las remuneraciones (IES, ESSALUD, ONP, SENATI), cualquier tributo asumido por el empleador, incluyendo el Imp. a la Renta, formará parte de la remuneración computable para establecer la base imponible del tributo de que se trate.

Es de observar que este Decreto Supremo no dispone nada nuevo. En la pág. 93 del Manual, bajo el epígrafe "Impuestos y otros gastos pagados por cuenta de terceros" se recoge el criterio jurisprudencial conforme al cual se ha aceptado la deducción como gasto de, entre otros:

El impuesto predial abonado por cuenta del propietario.

Los pagos de alquileres para casahabitación de los socios de una compañía, que también eran empleados de la misma.

Y a continuación se señala: "Nótese que en todos estos casos el monto de los impuestos o gastos asumidos por la empresa se han reputado como mayor renta de los beneficiarios.

Conforme al art. 47, está exceptuado de este principio general el impuesto a la renta asumido por la empresa y que corresponde a terceros; este impuesto no es deducible y a su vez no puede ser considerado como una mayor renta para el perceptor de la renta".

Esta norma del art. 47 de la Ley del IR viene a confirmar, contrario sensu, el criterio establecido desde hace mucho tiempo por la jurisprudencia. Y está claro que el mismo criterio jurisprudencial es aplicable para efecto de "otras normas tributarias"

Nota: Nos parece que no se justifica la dación de un Decreto Supremo para hacer la precisión en comentario. Bastaba para ello una Directiva de la SUNAT, como la N° 9-2000 de 21-7-00 referente a la deducción de los gastos de agasajo para los trabajadores, que recoge (y hace recordar a los contribuyentes) el criterio de la jurisprudencia sobre la materia (Esta Directiva se comentó en el Boletín anterior).

Además, en la misma Directiva se pudo señalar: 1) que no sólo se considera rentas o ingreso de los perceptores los impuestos y contribuciones asumidos por el empleador o usuario, sino también otros gastos; y 2) que el mismo criterio es aplicable a los perceptores de rentas de la 1ª y la 3ª categorías.

Los impuestos de cargo de los servidores, asumidos por la empresa.

5/2.3B PRESTACIÓN DE SERVICIOS CONSIDERADA DE LA 4ª CATEGORÍA (Y NO DE LA 5ª CATEGORÍA)

En la misma RTF 6481-3-2002 (y también para efecto del IPSS) se discutió sobre la situación de una persona contratada para prestar los servicios de comercialización, transporte y acarreo de mercaderías, en las actividades propias al giro del negocio de la recurrente, pactándose expresamente que para la prestación de dichos servicios, la persona en cuestión no tendría necesariamente que concurrir a la sede social de la recurrente, ni estaría sujeto a un horario de trabajo.

Al respecto, en la Resolución se expresa lo siguiente:

«Que este Tribunal, en reiterada jurisprudencia, como la Resolución N° 327-4-2000, ha dejado establecido el criterio según el cual, no es posible presuponer la condición de relación laboral únicamente por el hecho que los servicios prestados guarden relación directa con la actividad de la recurrente, tal como lo sostiene la Administración Tributaria en la Resolución N° 1625-SGREG-GCC-GCR-IPSS-98;

Que tampoco permite presumir la existencia de una relación laboral, la regularidad en los pagos de las retribuciones, conforme ha quedado establecido en la tampoco permite presumir la existencia de una relación Resolución del Tribunal Fiscal N° 383-4-2000; no pudiéndose deducir de dicha regularidad; el carácter de exclusividad en la prestación de los servicios;

Que por su parte, la Administración Tributaria no ha aportado medio alguno probatorio que permita determinar de manera fehaciente la presencia del elemento de subordinación, habida cuenta que no se presentan en el caso de autos, las características mínimas de una sujeción a órdenes y directivas en cuanto a la forma de prestar los servicios, advirtiéndose más bien del texto de los citados contratos de locación de servicios, que no existe un horario fijo predeterminado ni un lugar específico donde deba prestarse dichos servicios;

Que no existiendo evidencia que el empleador pueda ejercer su poder de dirección y de sanción respecto de don, no se encuentra probada la existencia de relación laboral sujeta al pago de las aportaciones a los Regímenes de los Decretos Leyes N°s. 19990 y 22482.

5/2.3B RENTAS DE LA 5ª VS 4ª CATEGORÍA - CUÁNDO HAY SUBORDINACIÓN O NO?

En un caso de acotación de las aportaciones al IPSS, la RTF 5032-5-2002 de 28-2-02 determinó que no había relación de subordinación en las siguientes situaciones:

Apoderada: Se había otorgado poder a la persona involucrada para que individualmente o en forma conjunta pudieran abrir y cerrar cuentas corrientes, girar, endosar, cobrar y protestar cheques, depositar, retirar, vender y comprar valores; aceptar, girar, renovar, endosar, descontar, cobrar y protestar letras de cambio, vales, pagarés, giros, etc.

Basándose en el hecho que las facultades otorgadas a esta persona son idénticas a las otorgadas al gerente general, la Administración concluyó que la indicada persona tenía vínculo laboral con la empresa recurrente.

En la resolución se señala: "Cabe indicar que el otorgamiento de este tipo de facultades no implica, necesariamente, la existencia de un vínculo laboral entre quien las ostenta y la entidad que se las atribuye, como lo corrobora el hecho que desde el punto de vista de la legislación civil existe el contrato nominado de mandato, que es precisamente una forma de otorgar facultades de representación a un tercero sin vínculo de subordinación".

En consecuencia, determinó que la Administración no acreditó la existencia de relación laboral.

5/2.4 PERSONAS QUE PRESTAN SERVICIOS DE LA 4ª CATEGORÍA A SU EMPLEADOR - INC. F) DEL ART. 34 DE LA LEY

Se ha incluido las retribuciones correspondientes en las normas del inc. j) del art. 21 (igualándolas con las retribuciones comprendidas en el inc. e) del art. 34 de la Ley).

Las normas del inc. j) comprenden la siguiente: "los perceptores de las mencionadas retribuciones no deberán otorgar comprobantes de pago por dichas rentas".

Nos parece que esta norma no tiene sentido para la situación prevista en el epígrafe de este comentario. Puede ser aplicable respecto a las comunmente denominadas "rentas de cuarta-quinta" comprendidas en el inc. e) del art. 34, puesto que este inciso contempla la situación de servicios que en realidad no se prestan en las condiciones propias de una actividad de la 4ta categoría.

En cambio, el inc. f) del art. 34 se refiere a la prestación de servicios "considerados dentro de la cuarta categoría", esto es, a auténticos servicios profesionales prestados en forma independiente, por las cuales es correcto otorgar "recibos por servicios profesionales" a fin de diferenciarlos de los sueldos para efectos laborales.

5/2.4 SUMAS QUE CONSTITUYEN CONDICIÓN DE TRABAJO NO AGRADABLE AL TRABAJADOR

En la RTF 560-4-99 de 18-5-99 se expresa lo siguiente:

"Que las sumas que las empresas abonan a sus trabajadores con la finalidad de facilitar o posibilitar su labor no constituyen rentas de quinta categoría, sino una "condición de trabajo" ya que al no ser de su libre disposición no representan un beneficio económico para éstos.

Que de los Convenios Colectivos celebrados en 1994 y 1995 se aprecia que el recurrente y el sindicato de trabajadores acordaron sustituir la entrega de las prendas correspondientes al uniforme de esos años, por la entrega de S/. 500.00 y S/. 600.00, respectivamente, a cada trabajador, siendo de obligación de los beneficiarios la adquisición directa de las indicadas prendas y el uso obligatorio de las mismas durante los días laborables que concurrieran al centro de trabajo.

Que en tal virtud las referidas sumas califican como "condición de trabajo", toda vez que las mismas debían necesariamente destinarse a la adquisición de dichos uniformes, sin los cuales no era posible asistir al centro de trabajo, por lo que procede levantar el reparo formulado al respecto".

5/2.4B GASTOS POR CONCEPTO DE MAESTRÍA, POSTGRADO Y CURSOS DE CARRERA DE LOS TRABAJADORES, CONSIDERADAS COMO RENTAS DE LA 5ª CATEGORÍA

En la RTF 9484-4-2007 se expresa lo siguiente:

"Que ahora bien, en el caso de autos se tiene que la recurrente ha asumido los gastos por concepto de matrícula y cuotas de maestría, postgrado y cursos de carrera de las trabajadoras Claudia Villarán Zegarra, Elsa Olmos Mogrovejo, Karla García Pelaéz y Jessica Razzeto Varela, lo que es reconocido por ella, debiéndose analizar si dichos gastos se enmarcan en el supuesto contenido en las normas citadas precedentemente,(1) o constituyen remuneración afecta al Impuesto a la Renta que debiera ser materia de retención;

Que si bien de la documentación que obra en autos no resulta posible apreciar si tales trabajadoras constituyen o no la totalidad de los servidores de la recurrente, o si se encuentran en una misma categoría laboral, cabe señalar que aún cuando dicha situación se diera, no puede afirmarse que los distintos gastos realizados por pagos por estudios de grados de maestría, postgrado y cursos de carrera, se enmarcan dentro de lo previsto en el numeral 3 del inciso c) del artículo 20 del Reglamento de la Ley, puesto que tal como refiere el profesor Roque García Mullín en su libro "Manual del Impuesto a la Renta" tratándose de los referidos gastos, que en nuestra legislación se encuentran contenidos en el inciso II) del artículo 37 y que en principio podrían constituir gastos de liberalidad, las legislaciones afirman su carácter de deducibles y de encuadrarlos en una interpretación amplia en el principio de causalidad, al realizarse en "...procura de motivar al personal para el mejor desempeño de sus obligaciones..." siendo ello así, tratándose de gastos educativos, éstos deben estar referidos a aquellos desembolsos que permitan efectuar de una manera adecuada la albor, como es el caso de cursos de capacitación y no a gastos de formación profesional o que otorguen un grado académico, como es el caso materia de autos:

Que en tal sentido, los gastos reparados en autos, por su naturaleza no constituyen gastos de capacitación para el puesto, por lo que al ser efectuados en virtud a la prestación de servicios personales a la recurrente constituyen rentas de quinta categoría, encontrándose por tanto aquella obligada a efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría, por lo que el reparo se encuentra arreglada a ley procediendo confirmar la apelada en tal extremo".

1. Inc. II) del art. 37 de la Ley y numeral 3 del inc. c) del art. 20 del Rgto.

5/2.4B ASIGNACIÓN POR VIVIENDA CONSIDERADA COMO REMUNERACIÓN (Y NO CONDICIÓN DE TRABAJO)

La RTF 54-4-2005 se ha pronunciado en el caso de una empresa de cobertura nacional que requería del cambio de residencia de sus funcionarios de dirección y de confianza, por lo cual recibían estos funcionarios pagos en efectivo por concepto de arrendamiento de vivienda.

El Tribunal determinó que estos desembolsos en efectivo constituían remuneración (y no condición de trabajo) considerando que estos pagos "no resultan necesarios o indispensables para el cabal desempeño de las funciones de sus trabajadores, siendo que más bien resultan ser un beneficio patrimonial del trabajador y consecuencia de la aceptación de la oferta de trabajo."

Asimismo, se destacó que "tanto en los contratos de arrendamiento como en los recibos emitidos por el arrendador, figuran los nombres de los referidos beneficiarios y no el de la recurrente, con lo cual no podría afirmarse que dichos importes no son de su libre disponibilidad cuando tanto la elección de la vivienda como las consecuencias del contrato recaen sobre aquéllos, y no resultan ser aspectos controlados por la recurrente."

Cabe suponer que no se consideraría remuneración el valor de la vivienda proporcionada a los funcionarios en la situación indicada, si fuera contratada por el empleador y éste efectuara directamente los pagos de alquiler al arrendador.

5/2.4B GASTOS EN FAVOR DEL PERSONAL QUE NO CONSTITUYEN RENTA DE LA 5ª CATEGORÍA - CARÁCTER DE GENERALIDAD DEL GASTO

En la RTF 2230-2-2003 de 25-1-03, después de citar el numeral 3 del inc.c) del art. 20 del Rgto. del IR conforme al cual no constituyen renta de la 5ª categoría los gastos y contribuciones realizados por la empresa "con carácter general" a favor del personal, se expresa lo siguiente:

"Como se puede apreciar, el carácter de "generalidad" del gasto, está vinculado a la inclusión del mismo dentro de las rentas de quinta categoría de los trabajadores. Así, al amparo de esta disposición legal, de haberse incurrido en un gasto en beneficio del personal, éste no constituirá renta de quinta categoría si ha sido otorgado con carácter general, esto es, a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares para lo cual deberá tomarse en cuenta entre otros, lo siguiente: jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica.

De no cumplirse con el requisito de "generalidad", dicho gasto sería incluido dentro de las rentas de quinta categoría del trabajador.

En el caso de autos, se tiene que la Administración cuestiona el carácter general del gasto de seguro médico por haber sido otorgado sólo al gerente de la empresa, sin tener en cuenta que, como se ha señalado anteriormente, dicha característica debe evaluarse considerando situaciones comunes del personal, lo que no se relaciona necesariamente con comprender a la totalidad de trabajadores de la empresa.

Es así que la generalidad del gasto observado debió verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar; dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una sola persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de "generalidad".

5/4 MÉTODO DE LO PERCIBIDO

RTF 5745

(27-10-70)

CONSIDERANDO:

Que de la documentación presentada no aparece acreditado que se condonaron los arrendamientos materia de la apelación, sino que se trata de una transacción mediante la cual la recurrente renunció a la percepción de dichos arrendamientos y el conductor del fundo "La Verónica" renunció, a su vez, a iniciar toda acción de responsabilidad por la desposesión que sufrió del citado fundo, por lo que no puede decirse que no hubo percepción de la renta, desde que está probado que con su monto se satisfizo una obligación pendiente, siendo del caso anotar, a mayor abundamiento, que del examen de la declaración jurada y anexos, que para la aplicación del impuesto a las utilidades industriales y comerciales presentó el arrendatario, resulta que, contrariamente a lo afirmado por la reclamante, de tales documentos aparece entre los gastos de explotación, la suma correspondiente al pago de la merced conductiva;

De acuerdo con el dictamen del Vocal señor La Rosa, cuyos fundamentos se reproducen;

RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada Nº 95309 de 6 de abril de 1970.

Dictamen del Vocal Informante

La Superintendencia Nacional de Contribuciones, giró la liquidación Nº 15394 a cargo de doña María Vda. de Brignardello, por la suma de S/. 43,850.00 y por concepto de impuesto complementario de tasa progresiva y recargos, correspondiente a la renta del ejercicio de 1962, año fiscal de 1963.

Según dicha liquidación, fiscalizada la declaración jurada Nº 18129-63 que la mencionada contribuyente presentó y según la cual resultaba inafecta, se agregó a los ingresos declarados la renta de S/. 79,336.00 proveniente de predios urbanos y la de S/. 103,714.34 proveniente de predios rústicos.

De esta liquidación reclamó la contribuyente, objetando el cálculo efectuado para determinar la renta proveniente de predios urbanos y alegó no haber percibido renta derivada de predios rústicos, como prueba de lo cual acompañó el testimonio de la escritura de transacción celebrada por ella y dos hijos condóminos del fundo "La Verónica", con otro hijo y condómino, que conducía el referido fundo como arrendatario.

Según dicho testimonio los condóminos del referido fundo "La Verónica" condonaron al otro condómino y arrendatario, el monto de los alquileres por el año de 1962, ascendente a S/. 121,693.26; y por el año de 1963, ascendente a S/. 124,000.00 y este arrendatario y condómino renunció a iniciar toda acción de responsabilidad por la desposesión del mencionado fundo que, sin juicio previo, sufrió de parte de los mencionados condóminos.

.....

.....

El argumento que esgrime la apelante puede resumirse en que el impuesto complementario grava sólo rentas percibidas y que, en el caso de autos, se ha demostrado que tal percepción no se ha producido, empleando al electo el medio probatorio admitido por la Ley y la jurisprudencia: la escritura pública. Acompaña a su apelación copia fotostática de la declaración jurada y anexos presentada por el arrendatario del fundo para la aplicación del impuesto a las utilidades industriales y comerciales, con el fin, según dice, de probar que el arrendamiento no fue pagado.

La reclamante al apelar, sólo insiste en las observaciones referentes a la precedencia de considerar la renta de predios rústicos para la determinación del impuesto complementario, pero no se desiste de los otros extremos de su reclamación.

Del estudio de este aspecto resulta que si bien es cierto que la Ley grava con impuesto complementario las rentas efectivamente percibidas, también es cierto que no hay dispositivo alguno que permita afirmar que están exoneradas de impuesto las rentas a las que un contribuyente renuncie porque así conviene a sus intereses.

Del tenor de la transacción presentada como prueba aparece que la reclamante y dos de sus hijos han renunciado al monto de los alquileres porque, a su vez, el arrendatario que los adeudaba, renunció a exigir a esos condóminos determinadas responsabilidades derivadas de actos ejercitados sin el debido amparo legal.

En otras palabras, la reclamante ha cubierto y satisfecho la responsabilidad en que incurrió frente al arrendatario, con el monte de esos alquileres.

Esto quiere decir que si bien no se realizó la entrega material de estas sumas, económica y jurídicamente se produjeron la transferencia y la percepción a que la ley se refiere, tanto que los perceptores pudieron hacer uso de su monto para satisfacer obligaciones pendientes.

Finalmente, del examen de la declaración jurada y anexos para la aplicación de impuesto a las utilidades, correspondiente al arrendatario y que, en copia, ha presentado la reclamante, resulta que contrariamente a lo que afirma, de dichos documentos figura entre los gastos de explotación, la suma de S/. 121,698.26, correspondiente al alquiler, como sumando del total de S/. 379,662.26, ítem Nº 10 del Balance General.

Por lo expuesto y por los fundamentos de la resolución apelada, procede confirmarla en todos sus extremos.

/5 PÉRDIDAS DE FUENTE EXTRANJERA, NO COMPENSABLES POR FALTA DE ACREDITACIÓN FEHACIENTE

En la RTF 7386-4-2005 se expresa lo siguiente:

"Que en el presente caso, la Administración no aceptó la compensación de las pérdidas de fuente extranjera consideradas por la recurrente, referidas a la compra venta de contratos de futuros S&P 500;

Que sobre el particular, este Tribunal en la Resolución Nº 05849-5-2005 ha señalado respecto al cónyuge de la recurrente, que si bien el citado contribuyente alegó en su apelación que las pérdidas se encontraban sustentadas en los estados de cuenta emitidos por Lehman Brothers, así como en la carta expedida por un empleado de dicha entidad que tuvo a su cargo las operaciones, estos documentos por sí solos no acreditaban de manera fehaciente la realización de las operaciones que permitieran hacer el examen respectivo sobre la deducibilidad de la supuesta pérdida para efecto de

establecer la renta neta de fuente extranjera, pudiendo haberse acompañado otras pruebas propias de la negociación que acreditasen aquéllas, confirmando este extremo de la apelada".

6/1.2 VALOR DE MERCADO

En la RTF 12358-3-2007 se expresa lo siguiente:

"Que de lo antes expuesto se tiene que la Administración se ha limitado a considerar como valor de mercado el mayor valor de las operaciones de venta de la recurrente, en cada uno de los meses acotados y por cada producto, sin verificar si aquél constituye necesariamente el valor de mercado.

Que al no resultar razonable que la Administración tome como valor de mercado el mayor valor, procede revocar la apelada en este extremo, debiendo emitir un nuevo pronunciamiento, correspondiendo agregar que en caso de no ser posible establecer el valor de mercado con el valor que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la recurrente realiza con terceros (numeral 1) o con el valor que normalmente se obtiene en las operaciones que la recurrente realiza con terceros no vinculados en condiciones iguales o similares (numeral 4), deberá proceder a determinar el valor de mercado por el valor que se obtenga en una operación entre sujetos no vinculados en condiciones iguales o similares".

6/1.2 VALOR DE MERCADO – VALORES COMPARABLES

En la RTF 5910-4-2007 se expresa lo siguiente:

"Que del análisis del procedimiento antes señalado se aprecia que la Administración se ha limitado a considerar como valor de mercado el mayor valor de las operaciones de venta de la recurrente, en cada uno de los meses acotados, por cada producto -cremallera nueva o usada-, sin verificar si aquél constituye necesariamente el valor de mercado, de conformidad con lo establecido en los artículos 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, 42 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e inciso a) del numeral 6 del artículo 10 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobada por el Decreto Supremo N° 029-94-EF, antes citados, debiéndose agregar que en caso de no ser posible establecer el valor de mercado con el valor que normalmente obtiene la recurrente en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros, se deberá proceder a determinar el valor de mercado por el valor que se obtenga en una operación entre sujetos no vinculados en condiciones iguales y similares".

6/1.2 EN LA VENTA DE ACTIVOS FIJOS, LA SUSTENTACIÓN DEL 'VALOR DE MERCADO' MEDIANTE TASACIÓN CORRESPONDE AL FISCO Y NO AL CONTRIBUYENTE

El art. 32 de la Ley del IR establece que en las transacciones el valor asignado será el de mercado, y si dicho valor difiere al de mercado la SUNAT procederá a ajustarlo. Para este efecto, el mismo artículo establece reglas para determinar el valor de mercado, considerándose éste "para los bienes del activo fijo respecto de los cuales se realicen transacciones frecuentes el que corresponda a dichas transacciones, y cuando se trate de bienes con relación a los cuales no se realicen tales transacciones, el valor de tasación".

En el caso resuelto por la RTF 5759-4-2006, en que se había transferido un activo fijo, la SUNAT solicitó a la recurrente exhibir la tasación del mismo y, no habiéndose cumplido con tal exhibición, procedió a reparar la pérdida resultante del valor de transferencia. El Tribunal Fiscal se pronunció al respecto como sigue:

"Que en tal sentido, al haber la Administración verificado que sobre el referido filtro de mangas no se habían realizado transacciones frecuentes en el mercado y no habiendo la recurrente por su parte aportado medio probatorio alguno que lo desvirtúe, correspondía que el valor del referido bien fuese el de tasación;

Que siendo que la Administración no contaba con un valor de tasación, no resultaba procedente que asumiera que el mismo era igual al valor neto en libros del referido bien, toda vez que de acuerdo con el numeral 3 del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, es necesario contar con dicha tasación a efecto de la atribución del respectivo valor a los bienes del activo fijo, lo que no ha ocurrido en el presente caso;

Que en tal virtud, no encontrándose el reparo debidamente sustentado, procede dejarlo sin efecto y revocar la apelada en este extremo".

En otras palabras, el contribuyente no está obligado a sustentar el valor de sus transacciones conforme a las reglas del art. 32, sino que la SUNAT está obligada a observar dichas reglas cuando procede a ajustar el valor de dichas transacciones.

6/1.2 VALOR DE MERCADO – DETERMINACIÓN EN BASE A OPERACIONES COMPARABLES

Después de citar el inc. a) del art. 19-A del Reglamento del IR, en la RTF 5238-6-2006 se expresa:

"Que según se aprecia de los mencionados artículos, el valor de mercado, para efectos del Impuesto a la Renta, es aquél que se establece con base a la propia información de la empresa, tomando en cuenta el valor que normalmente obtienen los contribuyentes con terceros no vinculados, en condiciones iguales o similares, en transacciones comparables;

Que en el presente caso, la Administración ha aplicado a todas las operaciones de la recurrente, el valor promedio que según indica ha obtenido de 16 empresas que desarrollan la misma actividad y que aparecen listadas a folio 286 del expediente, sin embargo, no ha seguido el procedimiento que establecieron las normas antes señaladas, pues debió previamente establecer comparables con operaciones que la misma empresa había desarrollado, pero en el entendido que contasen con características similares en cuanto a la empresa y servicio ofrecido, lo que no ha sido acreditado en autos, no observando la relación de empresas acompañada por la Administración respecto de las cuales no se conocen mayores detalles que permitan validar la comparabilidad, por lo que procede revocar la apelada en ese extremo dejando sin efecto el reparo efectuado".

6/1.2 VALOR DE MERCADO - INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR TERCEROS

Después de analizar lo dispuesto por el art. 19-A del Rgto. del IR y los cambios dispuestos en el mismo por el art. 9 del D.S. 017-2003-EF, en la RTF 2649-5-2006 se expresa lo siguiente:

"Que según lo anterior, a partir del ejercicio 2003, para efecto de la determinación del valor de mercado, la norma contempló la posibilidad que ésta no sea solamente determinada en base a la información de los contribuyentes, sino que, en caso que ésta fuese inexistente o no fehaciente, se pudiese recurrir a la información proporcionada por terceros.

Que en el presente caso, la Administración ha aplicado a todas las operaciones de la recurrente, el valor promedio que según indica ha obtenido de 16 empresas que desarrollan la misma actividad y que aparecen listadas a folios 830 del expediente; sin embargo, no ha seguido el procedimiento que establecieron las normas antes señaladas (artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el artículo 4 del Decreto Supremo N° 045-2001-EF vigente hasta el 13 de febrero de 2003 y la modificación dispuesta por el artículo 9 del Decreto Supremo N° 017-2003-EF, vigente a partir del 14 de febrero de 2003), pues para el primer periodo debió previamente establecer comparables con operaciones que la misma empresa había desarrollado y en el segundo, si dicha información era no fehaciente, podía recurrir al valor de mercado obtenido de un tercero en el desarrollo de un giro de negocio similar, pero en el entendido que contasen con características similares en cuanto a la empresa y servicio ofrecido, lo que no ha sido acreditado en autos, no bastando la relación de empresas acompañada por la Administración respecto de las cuales no se conocen mayores detalles que permitan validar la comparabilidad".

6/1.2 VALOR DE MERCADO – EXISTENCIAS

En el segundo párrafo del art. 32 de la Ley se establece que se considera valor de mercado para las existencias "el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros. En su defecto, se considerará el valor que se obtenga en una operación entre partes independientes en condiciones iguales y similares".

En el caso resuelto por la RTF 2071-1-2005 se dejó sin efecto un reparo, considerando:

"Que sobre el particular resulta pertinente el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 7258-3-2004, según el cual la venta en conjunto de un lote de bienes podría explicar la diferencia en los valores de venta y que la comparación con el valor de mercado debe efectuarse en operaciones en las que se hayan presentado circunstancias similares, lo que no ocurre en el presente caso, en el que por un lado se toma en cuenta como referencia el valor de venta de un bien que no corresponde a los observados, y por otro no se considera que el volumen vendido es ampliamente mayor y está referido a bienes usados en diferentes estados de conservación".

6/1.2 VALOR DE MERCADO - MÉTODO DE VALORIZACIÓN (POR LA SUNAT) NO ACEPTABLE

En la RTF 2081-1-2006, después de citar el inc. b) del art. 19-A del Reglamento del IR, se señala lo siguiente:

"es decir que de acuerdo al referido método del costo incrementado, se parte del valor de adquisición o costo de producción del servicio en que incurre el proveedor del servicio, y se le agrega el margen habitual de la empresa en transacciones con terceros no vinculados, o el margen habitual en transacciones comparables entre terceros independientes, sin embargo se establece a partir de lo

señalado por la Administración en el Anexo A al Resultado del Requerimiento N° 00111869 y de las Cédulas "Detalle de la determinación del costo por servicio de camino inca" (fs. 708, 354 y 328), que la Administración no sólo aplica el margen de utilidad determinado por terceros independientes, sino que toma en cuenta el costo de ventas determinado por dichos terceros, lo que supone un método de valorización de mercado que no se ajusta al señalado en el inciso b) del artículo 19-A del Reglamento".

6/1.2 VENTA AL VALOR DE COSTO, JUSTIFICADO POR LAS CIRCUNSTANCIAS DEL CASO

En el caso resuelto por la RTF 2198-5-2005, la recurrente había prestado el servicio de alimentación para el personal de una petrolera (en el Lote 8, Yacimiento Pavayacu) y al concluir dicho servicio, según explica la recurrente, "le quedó un inventario de bienes perecibles que estaban originalmente destinados a la prestación de dicho servicio, por lo que ante la inminente caducidad de tales bienes, tuvo que transferirlos a su valor de costo de acuerdo con el inventario al 31 de diciembre de 2000, siendo su único posible comprador la empresa ..., que iba a prestar el mismo servicio a Pluspetrol durante el año 2001".

La SUNAT determinó una omisión en ventas por subvaluación, al comparar el valor de venta consignado en la Factura N° 001-002470 con el valor de venta resultante de aplicar a dicha factura el margen de utilidad bruta declarado por la recurrente en el ejercicio 2001, ascendente a 14.60%. El Tribunal dejó sin efecto el reparo, señalando que dicho procedimiento no se ajusta al prescrito en el art. 32 de la Ley del IR, y expresando lo siguiente:

"Que además se aprecia que la Administración no tuvo en cuenta la actividad económica de la recurrente que, según se advierte de autos, se centraba en la prestación de servicios diversos, como el de alimentación, transporte de carga y equipos, seguridad industrial y medio ambiente, y mantenimiento de equipos, entre otros, a campamentos petroleros, mas no en el de la venta de los bienes detallados en el inventario a que hace referencia la citada factura".

6/1.2 ALCANCES DE LO DISPUESTO POR EL ART. 32 SOBRE EL VALOR DE MERCADO

En la RTF 3198-2-2006 se indica que el procedimiento previsto por el art. 32 de la Ley del IR "es utilizado cuando se presentan dudas respecto del valor asignado a una operación y no para efecto de determinar la realización de operaciones de venta".

6/1.2 SUBVALUACIÓN DE VENTAS DE VEHÍCULOS USADOS- CETICOS

En el caso resuelto por la RTF 2923-1-2004 la controversia versaba en establecer si la subvaluación de ventas de vehículos usados determinada por la SUNAT se encontraba arreglada a ley. El Tribunal desestimó la acotación por las siguientes consideraciones:

"Que la revisión del Anexo N° 02 del Requerimiento N° 00100822 (folios 530 a 533) se advierte que para determinar el valor de mercado de los referidos bienes, la administración agrupó los vehículos teniendo en cuenta el chasis, modelo, marca, color y año de fabricación, sin considerar en dicha clasificación el tipo de caja de transmisión, el kilometraje del vehículo o su estado de conservación entre otros, aspectos que influyen en la determinación del precio de venta, toda vez que un vehículo con caja de transmisión mecánica, suele tener un valor distinto que uno con caja de transmisión automática, del mismo modo que el kilometraje o estado de conservación determinan diferencias en los precios".

"Que asimismo en cuanto a la asignación del valor de mercado, la Administración en la gran mayoría de casos sólo toma como referencia el precio de venta de una transacción, la que no necesariamente corresponde al mismo mes de las operaciones con las que es comparada".

Se hace referencia al D.S. 016-96-MTF que dispone la inspección de los vehículos desembarcados, y la emisión de los documentos respectivos, y señala: "Que en ese sentido, la Administración podía haber solicitado los citados documentos con la finalidad de determinar no sólo el estado en que el vehículo ingresaba al CETICOS, con el "REVISA 1" sino también con el mencionado "REVISA 2" emitido por las Empresas Supervisoras una vez culminado el proceso de reparación y/o reacondicionamiento, del cual se puede determinar el estado del vehículo vendido, con la finalidad de establecer los ajustes – de ser el caso – al amparo de lo dispuesto por el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta antes mencionada".

"Que en tal sentido, el procedimiento de determinación del valor de mercado efectuado por la Administración no se ajusta a lo establecido en el citado artículo 32 de la Ley del Impuesto a la

Renta, toda vez que éste dispone que el valor de mercado corresponde a aquél que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros, no pudiendo reflejar dicho valor sólo una transacción comercial, debiendo compararse bienes con similares elementos, habiéndose advertido que en algunas agrupaciones la Administración ha considerado bienes que no comparten iguales características en su totalidad;

Que en consecuencia, procede declarar la nulidad e insubsistencia de la apelada, con la finalidad que la Administración determine nuevamente los ajustes – de ser el caso – teniendo en cuenta lo dispuesto por el mencionado artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como lo señalado en la presente resolución".

1.2 SUBVALUACIÓN EN LAS VENTAS - APLICACIÓN ERRÓNEA DEL ART. 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

En la RTF 2919-1-2004 se expresa lo siguiente:

"Que tal como se ha establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1800-5-2003 del 4 de abril de 2003, para establecer el valor de mercado debe compararse individualmente el valor de cada una de las operaciones realizadas con el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas realizadas con terceros;

Que se advierte, que el procedimiento que utilizó la Administración para determinar en este caso la subvaluación en las ventas, no se ajusta al establecido en el mencionado artículo 32, toda vez que en lugar de comparar el valor de las operaciones de venta de combustible efectuadas por la recurrente respecto a las que realizaba con terceros, procede a determinar un margen de utilidad en función a precios de venta promedio y costo promedio por galón, el cuál lo aplica sobre el costo de ventas a efecto de obtener el total de las ventas netas del ejercicio, para considerar como ingresos omitidos la diferencia existente respecto a las ventas declaradas, lo que constituye una determinación sobre base presunta efectuada sin justificación alguna".

6/1.2 REPARO DE SUBVALUACIÓN EN OPERACIONES CON EMPRESAS VINCULADAS

En el caso resuelto por la RTF 5881-1-2003 de 17-10-03 se trataba de las ventas de concentrados de plata y oro efectuados por la recurrente a los compradores, siendo uno de ellos una empresa vinculada.

En la Resolución, luego de citar el art. 32, numeral 4, de la Ley del IR y el art. 42 de la Ley del IGV, se expresa lo siguiente:

"Que en este extremo cabe señalarse que la Administración reconoce como válidas las diferencias contractuales establecidas respecto de uno y otro comprador puesto que señala que se trata de condiciones que se ajustan a los requerimientos de competencia existentes en el mercado, aceptando la variación del precio con ocasión de tales diferencias, sin embargo circunscribe el motivo del reparo al mayor descuento por tratamiento del producto o maquila que se efectuó a la empresa vinculada;

Que si bien el criterio adoptado por este Tribunal citado por la recurrente(1) reconoce las variaciones en el precio de acuerdo a la práctica usual del mercado, atendiendo al volumen de operaciones y condiciones de pago, en el caso materia de grado se trata de la diferencia en un componente específico de la estructura de precio del bien a transferir y en tal sentido, respecto de dicho rubro se debe analizar la equivalencia entre uno y otro contrato".

1. En la RTF 881-2-99.

6/1.2 SUBVALUACIÓN DE VENTAS: MERCADERÍA DE PRIMERA CATEGORÍA VENDIDA COMO DE SEGUNDA

En el caso resuelto por la RTF 06371-2-2002 de 29-10-02, según señala la resolución «la Administración constató que la recurrente efectuó determinadas ventas a precios inferiores a los cobrados en operaciones similares que involucraban la misma clase de productos, explicando la recurrente que la mercadería era vendida a menor precio por ser de «segunda categoría».

Por este motivo, solicitó a la recurrente sustentar con los controles documentarios respectivos la producción de dichos bienes, la clasificación como segunda y el control del inventario hasta su venta. El resto de la historia aparece de los considerandos que citamos a continuación:

«Efectivamente, según consta en el expediente, la recurrente en respuesta al Requerimiento N° 00197 presentó un escrito que detalla el flujo de productos desde su producción hasta el almacenaje, clasificación y coordinación de ventas.

Sin embargo, no adjuntó prueba documental o pericial sobre la calificación de los productos como de «primera» o de «segunda», sino únicamente documentación que además de estar referida a hechos del ejercicio 1993, informan sobre los defectos de los productos almacenados: Memorándum N° 141-93-GAF, referido a la solicitud de un informe técnico sobre el origen de los productos defectuosos; Memorándums N°s. 153-93-GAF y 154-93-GAF que contienen medidas a tenerse en cuenta para el almacenaje de los productos; el Informe Técnico del Departamento de Control de Calidad del 30 de noviembre de 1993, en el cual se describe los defectos encontrados en los productos almacenados, según inspección practicada.

Sobre el mismo tema, en el cruce de información a tres clientes de la recurrente (Unión Ychicawa S.A., Josan y Cía. S.A. y Cía. Comercial de Plásticos S.A.), la Administración corroboró que la mercadería vendida por aquella como de segunda calidad, era comercializada por estos clientes como productos de primera, no habiendo diferenciación alguna con relación a otros productos.

En tal sentido, procede confirmar el reparo por subvaluación de ventas».

6/1.3 INTERESES PRESUNTOS - HABILITACIÓN DE FONDOS EN EL PAÍS A EMPRESAS NO DOMICILIADAS

En el caso resuelto por la RTF 66045-2002 de 15-11-02 la recurrente sostenía "que no había realizado operaciones de mutuo, sino únicamente una habilitación de fondos para las empresas a efectos de agilizar el pago de gastos correspondientes a estas últimas en el país, en tanto se hacía efectiva la transferencia de fondos destinadas a cubrirlos".

En la resolución se expresa lo siguiente:

"Al respecto, al tratarse de empresas no domiciliadas, la recurrente sostiene que no puede haber mutuo porque no hubo una remisión de fondos al exterior.

Sin embargo, este argumento resulta incorrecto, toda vez que la entrega del bien también se configura con la puesta a disposición del mismo, lo que podría ocurrir vía remisión de los fondos al exterior o a partir de su abono en alguna cuenta en el país, de titularidad de las mencionadas empresas. En ambos casos, ocurre una transferencia del dinero a favor de las empresas, y por lo tanto, se desplaza la propiedad del mismo, siendo éste uno de los elementos del mutuo.

En este sentido, el artículo 1654° del Código Civil señala que con la entrega del bien mutuado se desplaza la propiedad al mutuuario, hecho que ocurrirá ya sea que se remitan los fondos al exterior o se abonen en una cuenta que la empresa no domiciliada tenga en el país -supuesto referido por la recurrente como habilitación de fondos-, pues en ambos casos se tendrá libre disposición del dinero.

Ahora bien, para que exista el mutuo, no basta que ocurra una transferencia de la propiedad del bien, sino que exista la obligación de devolver la misma cantidad de dinero. Este hecho se acredita con el registro de las operaciones en la Cuenta 16, en la que según la práctica contable se registran las acreencias a favor de la empresa que deben retornarle".

"Habiendo concluido que las operaciones sí constituyen operaciones de préstamos, y que por lo tanto, resulta aplicable la presunción establecida en el artículo 26° de la Ley de Impuesto a la Renta, corresponde verificar si la recurrente presentó alguna prueba que desvirtúe tal presunción.

Pues bien, a pesar de haber sido requerida para ello, la recurrente no probó con los libros contables de las empresas deudoras (cuya copia pudo solicitarles), que no se cobraron intereses, por lo que se debe confirmar este reparo".

6/1.4 CESIÓN GRATUITA DE BIENES A LOS VENDEDORES DE PRODUCTOS DEL CEDENTE - RENTA FICTA

En la sección 6/1.4 se trata la norma del art. 28, inc. h), de la Ley del IR que establece la presunción de renta ficta en los casos de cesión "a título gratuito, a precio no determinado o a un precio inferior al de las costumbres de la plaza", de bienes muebles o inmuebles distintos de predios. Esta cesión gratuita corresponde al contrato de comodato a que se refiere el art. 1728 del Código Civil.

La RTF 3368-1-2006 se ha pronunciado sobre los contratos de comodato suscritos por la recurrente con diversas empresas dedicadas a la comercialización de pinturas, de los sistemas Tintek, Tintométrico y PPG. Respecto al contrato para el sistema Tintek, después de citar diversas cláusulas del mismo, se concluye como sigue:

"Que de las normas glosadas, se establece que a pesar de haberse pactado la entrega gratuita de las máquinas a favor de los clientes, los referidos contratos establecen una contraprestación a ser realizada por éstos a favor de la recurrente, como es la adquisición de un volumen mínimo

mensual de pinturas y accesorios, que de incumplirse acarrea la resolución del contrato suscrito, de donde se concluye en la onerosidad del mencionado contrato, al haberse condicionado la ventaja a favor de los clientes consistente en la entrega de las máquinas, por la compra de un cierto importe en pinturas, haciéndole perder su carácter autónomo no obstante su denominación de contrato de comodato y, por ende, en la inexistencia en tales casos de cesiones gratuitas que generen renta ficta conforme a lo señalado por el inciso h) del artículo 28 del Texto Unico de la Ley del Impuesto a la Renta".

Señala a continuación que no ocurre lo mismo en los contratos para los otros sistemas, que sólo establecen como obligaciones:

"las concernientes a custodiar y conservar las máquinas con diligencia y cuidado, comprometiéndose a responder en caso de pérdida, deterioro o destrucción, utilizar éstas solo en sus locales o a comunicar cualquier cambio con anticipación, mantener sus instalaciones eléctricas en óptimas condiciones, a no tener sistemas similares, cumplir oportunamente con las obligaciones asumidas con Tekno y a no matizar otras marcas de pintura con las máquinas que no sean las de la recurrente, que corresponden a las obligaciones que asume todo comodatario de acuerdo con lo previsto en el artículo 1738 del Código Civil".

Se indica a continuación:

"Que cabe indicar con relación a que los contratos de comodato suscritos no serían propiamente tales al estar vinculados con contratos de distribución de los productos de la recurrente, que es usual que en correlación con contratos de compra venta, los comerciantes pacten la provisión de bienes a título gratuito, tal es el caso de envases al adquirir bebidas, sin que ello por sí solo enerve la autonomía de ambos contratos y por consiguiente que el contrato de comodato pierda su característica de gratuidad, no habiendo acreditado la recurrente que esto haya ocurrido en los dos tipos de contratos antes analizados".

6/1.4 CESIÓN GRATUITA DE BIENES A LOS VENDEDORES DE PRODUCTOS DEL CEDENTE - RENTA FICTA

En la sección 6/1.4 se trata la norma del art. 28, inc. h), de la Ley del IR que establece la presunción de renta ficta en los casos de cesión "a título gratuito, a precio no determinado o a un precio inferior al de las costumbres de la plaza", de bienes muebles o inmuebles distintos de predios. Esta cesión gratuita corresponde al contrato de comodato a que se refiere el art. 1728 del Código Civil.

La RTF 3368-1-2006 se ha pronunciado sobre los contratos de comodato suscritos por la recurrente con diversas empresas dedicadas a la comercialización de pinturas, de los sistemas Tintek, Tintométrico y PPG. Respecto al contrato para el sistema Tintek, después de citar diversas cláusulas del mismo, se concluye como sigue:

"Que de las normas glosadas, se establece que a pesar de haberse pactado la entrega gratuita de las máquinas a favor de los clientes, los referidos contratos establecen una contraprestación a ser realizada por éstos a favor de la recurrente, como es la adquisición de un volumen mínimo mensual de pinturas y accesorios, que de incumplirse acarrea la resolución del contrato suscrito, de donde se concluye en la onerosidad del mencionado contrato, al haberse condicionado la ventaja a favor de los clientes consistente en la entrega de las máquinas, por la compra de un cierto importe en pinturas, haciéndole perder su carácter autónomo no obstante su denominación de contrato de comodato y, por ende, en la inexistencia en tales casos de cesiones gratuitas que generen renta ficta conforme a lo señalado por el inciso h) del artículo 28 del Texto Unico de la Ley del Impuesto a la Renta".

Señala a continuación que no ocurre lo mismo en los contratos para los otros sistemas, que sólo establecen como obligaciones:

"las concernientes a custodiar y conservar las máquinas con diligencia y cuidado, comprometiéndose a responder en caso de pérdida, deterioro o destrucción, utilizar éstas solo en sus locales o a comunicar cualquier cambio con anticipación, mantener sus instalaciones eléctricas en óptimas condiciones, a no tener sistemas similares, cumplir oportunamente con las obligaciones asumidas con Tekno y a no matizar otras marcas de pintura con las máquinas que no sean las de la recurrente, que corresponden a las obligaciones que asume todo comodatario de acuerdo con lo previsto en el artículo 1738 del Código Civil".

Se indica a continuación:

"Que cabe indicar con relación a que los contratos de comodato suscritos no serían propiamente tales al estar vinculados con contratos de distribución de los productos de la recurrente, que es usual que en correlación con contratos de compra venta, los comerciantes pacten la provisión de bienes a

título gratuito, tal es el caso de envases al adquirir bebidas, sin que ello por sí solo enerve la autonomía de ambos contratos y por consiguiente que el contrato de comodato pierda su característica de gratuidad, no habiendo acreditado la recurrente que esto haya ocurrido en los dos tipos de contratos antes analizados".

6/1.6 PÉRDIDA EN EL VALOR DE LAS ACCIONES - DEDUCIBLE

En el caso resuelto por la RTF 60511-2003 de 23-10-03 se discutió la deducción de la pérdida de valor sufrida por las acciones que tenía la recurrente en un Banco "dado que la Administración, atendiendo a la forma de contabilización, sostiene que constituye una provisión por fluctuación de valores".

En la resolución se señala que la S.B.S. había dispuesto "el sometimiento de dicho Banco a régimen de intervención, determinó que por aplicación de las pérdidas a las reservas y capital social del mismo, su capital se reducía en su totalidad y dio por concluido el referido régimen de intervención y disolución, iniciando su proceso de liquidación". Y a continuación determina lo siguiente:

"Que ello acredita que nos encontramos ante un caso en el que la pérdida del valor de las acciones de propiedad de la recurrente es irre recuperable e irreversible, lo que naturalmente debe afectar sus resultados, no siendo una deducción prohibida por la Ley del Impuesto a la Renta; Que de lo expuesto se concluye que la pérdida sufrida por la recurrente respecto de las acciones de su propiedad en el Banco Banex S.A., debe ser aceptada para efectos del Impuesto a la Renta, criterio que ya ha sido recogido por este Tribunal en la Resolución N° 16101 de 22 de setiembre de 1980".(1)

1. Esta RTF se encuentra citada, y reproducida en parte, en la pág. 85 de la obra. En esta RTF se destacó que era objeto de la empresa realizar inversiones en valores. Ello no era así en el caso de la RTF 60511-2003, y en la misma no se da importancia a este aspecto.

6/1.7 LA CONDONACIÓN DE UNA DEUDA POR ACOGIMIENTO AL PROGRAMA DE RESCATE FINANCIERO AGROPECUARIO NO GENERA UN INGRESO GRAVABLE

En la RTF 6182-4-2007, se expresa lo siguiente (con referencia al numeral 2 del inc. g) del art. 21 del Rgto. del IR):

"Que en el presente caso, la norma citada en el considerando anterior no resulta aplicable por cuanto la condonación (reducción de la deuda) no proviene de una transacción entre el recurrente y el Banco de Crédito del Perú, sino de lo expuesto en una norma con rango de ley (inciso a) del artículo 2 del Decreto de Urgencia N° 013-2001), al haberse acogido el recurrente al Programa de Rescate Financiero Agropecuario;

Que el hecho que el Banco de Crédito del Perú haya emitido una nota de abono al recurrente a fin de sustentar documentariamente la condonación, y que en ella se haga referencia al numeral 2 del inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no implica que la condonación provenga de una transacción entre las partes o que se desnaturalice el motivo de la condonación, por cuanto conforme se ha expuesto, la reducción de la deuda proviene de lo dispuesto en una norma legal, y en tal sentido, corresponde levantar el reparo efectuado al pago a cuenta del Impuesto a la Renta..."

4/6.7 CASO EN QUE SE JUSTIFICÓ LA DEDUCCIÓN DE UN GASTO POR EMPRESA ELÉCTRICA SUSTENTADO MEDIANTE COMPROBANTE DE PAGO EMITIDO A NOMBRE DE OTRA EMPRESA

En el caso resuelto por la RTF 6671-3-2004 de 8-9-04 la recurrente señaló que al inicio de sus actividades, los recibos de energía eléctrica eran emitidos a nombre de la Empresa Euro S.A., con la cual compartían dicho gasto, indicando que si bien ésta última no le emitía las facturas por dicho consumo en el ejercicio 1998, sí lo hizo en el 2000, presentando los cuadros de control de las lecturas de los medidores de Luz.

La SUNAT había reparado el gasto por cuanto en el ejercicio 1998 la recurrente no contaba con el respectivo comprobante que lo sustentara. Al respecto, el Tribunal se pronunció como sigue: "Que la Administración no ha desconocido el hecho que efectivamente la energía eléctrica hubiese sido consumida (devengada) en el ejercicio 1998, sino la falta de documentación sustentatoria del mismo; sin embargo, no tuvo en cuenta que para dicho ejercicio si existiría un comprobante de pago que sustentase, y que estaría dado por el recibo emitido a Euro S.A. por el consumo global de ambas empresas".

".....en este caso debe considerarse la modalidad de facturación de la empresa distribuidora de energía eléctrica, esto es, la de expedir el recibo a nombre del titular del medidor, siendo en el caso de autos Euro S.A.

5/2 DEPRECIACIÓN DE BIENES RECIBIDOS EN DONACIÓN

En la RTF 5349-3-2005 se expresa lo siguiente:

"Que asimismo, conforme al mencionado Plan Contable General Revisado, la dinámica de la Cuenta 56 - Capital Adicional supone que se abone a dicha cuenta el valor atribuido a las donaciones recibidas en especie;

Que como se advierte del referido Plan Contable General Revisado, para efecto de la contabilización de los bienes del activo fijo recibidos en donación, corresponde que se les asigne un valor, el que constituirá la base para el cálculo de la depreciación;

Que en tal sentido, el valor de adquisición en el caso de bienes adquiridos a título gratuito estará dado por su valor de ingreso al patrimonio;

Que en consecuencia, como se ha indicado, el "valor de adquisición" al que alude el pre citado artículo 41, comprende no sólo el valor de compra de los bienes sino también el valor al cual estos bienes ingresan al patrimonio del contribuyente, constituyendo dicho valor la base de cálculo de la depreciación, por lo que siendo procedente la deducción de la depreciación de los bienes del activo fijo recibidos en donación, procede que se levante el presente reparo".

6/4.3 CASO EN QUE NO SON DEDUCIBLES LOS INTERESES PAGADOS, POR EL MONTO EN QUE EXCEDEN A LOS INTERESES OBTENIDOS POR LOS PRÉSTAMOS A OTRAS EMPRESAS

La RTF 523-4-2006 se pronunció en un caso en que la SUNAT reparó el exceso por gastos de intereses determinados por la diferencia entre los intereses pagados por un préstamo bancario y los intereses obtenidos por los préstamos otorgados a otras empresas, sustentándose en el inc. a) del art. 37 de la Ley del IR. En la resolución se expresa lo siguiente:

"Que según se aprecia del comprobante de información registrada que obra en autos (folio 279), la recurrente consigna como actividad económica "otras actividades empresariales", observándose del Informe General de Fiscalización (folio 348) que se dedica a brindar servicio de gerencia, asesoría, control y manejo de los aspectos y actividades vinculadas a las áreas de campo, fábrica, administración, finanzas y logística, lo cual se corrobora con el contrato de prestación de servicios integrales que corre en el expediente (folios 223 a 231);

Que asimismo, obra en autos copia de la ficha N° 00011281 del Registro Mercantil de la Oficina Registral La Libertad (folio 367), en el que se aprecia que el objeto de la recurrente es el cultivo de caña de azúcar, procesamiento y transformación en azúcar y derivados, y su distribución y comercialización;

Que en tal sentido, no habiéndose la recurrente constituido como una empresa financiera dedicada a otorgar préstamos de dinero a otras empresas, el exceso de gastos de intereses reparado por la Administración no resulta deducible al no constituir un gasto propio de la recurrente, no estando por tanto vinculado a la obtención o producción de rentas gravadas en el país o a mantener su fuente productora, debiendo en consecuencia mantenerse el reparo por tal exceso;

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que se vio obligada a cobrar a Sintuco una tasa del 12% en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 1243 del Código Civil que establece un límite en el cobro de intereses entre particulares que no puede ser superior a lo previsto por el Banco Central de Reserva, debe indicarse que tal disposición no resulta oponible a lo previsto en las normas tributarias ni enerva el cumplimiento de principio de causalidad que se debe observar para efecto de la deducibilidad de los gastos conforme a lo previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta".

6/4.3 SON DEDUCIBLES LOS INTERESES INCURRIDOS EN LA RELACIÓN CON LOS BIENES DE ACTIVO FIJO PRODUCIDOS POR LA MISMA EMPRESA

En el caso resuelto por la RTF 915-5-2004, la SUNAT sostenía que no era aplicable a estos intereses la norma del art. 41 de la Ley del IR (que excluye los intereses del valor computable y, por ende, los hace deducibles como gasto) .

Por cuanto esta norma se refiere a los bienes del activo fijo que son adquiridos ya terminados. Al respecto, citamos algunos de los considerandos de la resolución:

"Que habiéndose, sin embargo, regulado la forma de determinar el valor de producción de los bienes producidos por la propia empresa, es necesario recurrir a las normas contables para determinar lo que debe entenderse como tal.

Que así, para establecer el valor de producción a que hace mención el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta, la NIC N° 16 señala que el costo de un activo construido por la propia empresa se determina usando los mismos principios aplicables a un activo adquirido".

"Que la NIC 16 también señala que cuando el pago de una partida de inmuebles, maquinaria y equipo se difiere más allá de los términos normales de crédito, su costo es equivalente al precio en efectivo; la diferencia entre este monto y los pagos totales se reconoce como gasto de intereses durante el período del crédito a menos que sea capitalizada de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido por la NIC 23 - costos de financiamiento.

Que la citada NIC 23 establece como tratamiento referencial que los costos de financiamiento deben reconocerse como gastos en el período en el que incurren sin importar en qué se utilizan los préstamos y como tratamiento alternativo permite que los costos de financiamiento que se pueden atribuir directamente a la adquisición, construcción o producción de un activo calificado se capitalicen como parte del costo de dicho activo.

Que el análisis efectuado permite concluir que cuando la norma tributaria regula el valor computable de los bienes adquiridos y señala que también se incluyen otros conceptos similares que resulten necesarios para colocar los bienes en condiciones de ser usados, concuerda con lo dispuesto por las normas contables, excepto cuando señala en forma expresa la exclusión de los intereses.

Que además de ello, las referidas normas contables cuando se refieren a los intereses vinculados a activos calificados no establecen un tratamiento único sino alternativo que dependerá de la decisión que adopte la empresa.

Que en tal sentido, toda vez que en la ley del Impuesto a la Renta se señala en forma expresa que los intereses no forman parte del valor depreciable del activo, éstos son deducibles como gasto, por lo que corresponde levantar el reparo".

6/4.3 INTERESES DE BONOS EMITIDOS NO DEDUCIBLES POR FALTA DE PRUEBA DE VINCULACIÓN DEL CRÉDITO CON EL NEGOCIO

En la RTF 6784-1-2002 de 22-11-02 se expresa lo siguiente:

"Que de autos se aprecia que a fin de establecer que el dinero captado por la emisión de obligaciones no se mantuvo en cuentas bancarias durante el ejercicio materia de acotación, como se muestra en los papeles de trabajo de fiscalización.

La recurrente en su apelación señaló que ofrecería en calidad de prueba, copia de los comprobantes de los gastos correspondientes a dicho dinero captado y probaría que los fondos depositados en las cuentas del exterior se utilizaron en los proyectos de ampliación y remodelación de sus instalaciones, así como de la adquisición y renovación de maquinaria;

Que no obstante, mediante escrito ampliatorio la recurrente se limita a adjuntar un cuadro que comprende los ejercicios 1997 a 1999, que consigna cifras mensuales que corresponderían a inversiones realizadas, pero que no contienen ningún detalle que permita desvirtuar el reparo por gastos vinculados a la colocación de capitales y demostrar que se ha incumplido con el presupuesto señalado en el inciso a) del artículo 37° antes glosado, por lo que el mencionado reparo se encuentra arreglado a ley".

6/4.3 ENDEUDAMIENTO CON SUJETOS VINCULADOS - LÍMITE A LOS INTERESES DEDUCIBLES

Como se recuerda, el último párrafo del inc. a) del art. 37 de la Ley del IR estableció este límite (vigente a partir del 1-1-01), y el numeral 6 del art. 21 del Rgto. dispone que el monto máximo de endeudamiento con sujetos vinculados "se determinará aplicando un coeficiente de 3 (tres) por ciento al patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior".

Se consultó a la SUNAT cómo debe determinarse el límite en los siguientes supuestos:

1. Cuando al inicio del ejercicio gravable el monto del endeudamiento supere el límite fijado por ley, pero posteriormente disminuya debajo de dicho límite.

2. Cuando al inicio del ejercicio gravable el monto del endeudamiento no exceda el límite fijado por ley, pero posteriormente se incremente por encima del referido límite, como

consecuencia de un nuevo desembolso o por capitalización de los intereses generados en un endeudamiento anterior.

3. Cuando durante el transcurso del ejercicio gravable se cancele la integridad del dinero entregado en mutuo, incluidos los intereses.

En el Informe N° 5-2002-SUNAT se absuelve la consulta como sigue:

1. El monto máximo de endeudamiento con sujetos o empresas vinculados es un límite fijo durante el transcurso del ejercicio gravable.

2. El cálculo de la proporcionalidad de los intereses deducibles deberá efectuarse a partir de la fecha en que el monto total de endeudamiento con sujetos o empresas vinculados supere el monto señalado en el numeral anterior y por el lapso en que se mantenga dicha situación.

3. El cálculo de la proporcionalidad deberá hacerse respecto de los intereses devengados durante el lapso señalado en el numeral anterior, con independencia de la periodicidad de la tasa de interés.

4. El referido cálculo deberá reflejar las variaciones del monto total de endeudamiento con sujetos o empresas vinculados que se produzcan durante el ejercicio gravable.

6/4.6 PÉRDIDAS EXTRAORDINARIAS POR DELITOS COMETIDOS EN PERJUICIO DEL CONTRIBUYENTE (CONSUMO CLANDESTINO)

En la RTF 5349-3-2005 se señala lo siguiente:

"Que en la citada Resolución de Intendencia N° 0650150000070/SUNAT, la Administración señala respecto a las pérdidas extraordinarias por consumo clandestino que al amparo de lo establecido en el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, "... corresponde que éstas sean admitidas como gastos del ejercicio en revisión, pues de las consideraciones expuestas por el recurrente se advierte que resulta inútil ejercitar la acción judicial correspondiente";

Que según se glosa en la mencionada resolución de intendencia, los argumentos del contribuyente se encontraban referidos a que resultaba inútil ejercitar la acción judicial debido a la dificultad de detectar las conexiones clandestinas y a los agentes infractores e incluso en el caso que se detectaran dichas conexiones, la demora del proceso judicial y los gastos por honorarios profesionales en que se incurriría no se justificaría de acuerdo con el retorno que se obtendría;

Que en el caso de autos, se presentan las mismas circunstancias, por la dificultad que supone detectar las pérdidas ocasionadas debido a que estando cortados los servicios, los usuarios siguen consumiendo el agua por conexiones sin medidor y por conexiones clandestinas, así como identificar a sus infractores".

6/4.6 DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS EXTRAORDINARIAS RESPECTO DE LAS CUALES ES INÚTIL EJERCITAR LA ACCIÓN JUDICIAL

Respecto de esta causal (admitida por el inciso d), parte final, del art. 37 de la Ley) se aceptó a una empresa suministradora de agua potable las pérdidas de agua.

"Por la dificultad que supone detectar las pérdidas ocasionadas debido a que estando cortados los servicios, los usuarios siguen consumiendo el agua por conexiones sin medidor y por conexiones clandestinas, así como identificar a sus infractores" – RTF 5349-3-2005.

En la misma Resolución se menciona una resolución anterior en que fueron aceptadas las pérdidas "debido a la dificultad de detectar las conexiones clandestinas y a los agentes infractores e incluso en el caso que se detectaran dichas conexiones, la demora del proceso judicial y los gastos por honorarios profesionales en que se incurriría no se justificaría de acuerdo con el retorno que se obtendría".

6/4.6 CONDICIONES PARA DAR DE BAJA BIEN DEL ACTIVO FIJO

En el caso resuelto por la RTF 63841-2002 de 29-10-02 la recurrente (una empresa de generación hidroeléctrica) sostuvo que "a la fecha de presentación de la declaración del Impuesto a la Renta de 1998, no se había determinado aún si los bienes del activo afectados por un desastre natural podrían continuar siendo utilizados o si constituían una pérdida definitiva y que como consecuencia del informe de tasación de los bienes siniestrados .

Se procedió a modificar la cuenta 66, esto es, el valor de dichos activos y a rectificar la declaración presentada inicialmente, lo que reveló la existencia de un pago de tributos en exceso por S/. 12,504,436.00.

Al respecto, el Tribunal determinó lo siguiente:

"Que de acuerdo a lo señalado en el Informe de Auditoría N° 037-2002 de este Tribunal, no procedía que los bienes materia de controversia fueran eliminados del balance al 31 de diciembre de 1998.

Por cuanto conforme a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 (1) y a las acciones tomadas por la recurrente, si bien los activos fijos dados de baja fuera de uso a dicha fecha, esta circunstancia era sólo temporal y en tal sentido generarían futuros beneficios económicos; Que atendiendo a lo señalado anteriormente, no procedía reconocer la existencia del pago en exceso así establecido y en tal sentido la denegatoria de la devolución se encuentra arreglada a ley;"

Nota: En el caso resuelto también era pertinente aplicar la norma del inc. d) del art. 37 de la Ley del IR que contempla la deducción de "las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de rentas gravadas".

Es de suponer sin embargo, que bajo esta norma el Tribunal tampoco habría admitido la deducción por pérdida del bien en base a que los bienes sólo habían sido afectados temporalmente.

1. Presumimos que la resolución se refiere al párrafo 61 de esta NIC que señala lo siguiente:

"Una partida de inmuebles, maquinaria y equipos debe eliminarse del balance general cuando es dada de baja o cuando el activo se retira permanentemente del uso y no se esperan beneficios económicos adicionales de su dada de baja".

6/4.6 REMUNERACIONES DE DIRECTORIO

RTF 7061

(27-4-72)

CONSIDERANDO:

Que el reparo "Honorarios Directores", ascendente a la suma de S/. 111,500.00 está constituido por "Honorarios Directores del Comité Ejecutivo" (S/. 67,500.00) y "Asignaciones Mensuales Directores de Turno" (S/. 44,000.00);

Que del estudio practicado se ha llegado a la conclusión que el Comité Ejecutivo, integrado por cuatro Directores, no realiza funciones distintas a las del Directorio, desempeñando por delegación parte de las funciones que le corresponden al Directorio.

Por lo que no es aceptable que se les asigne, para fines tributarios, una suma distinta a la participación del 6% de las utilidades que la ley les reconoce;

Que a mayor abundamiento, cabe señalar que de los recibos otorgados por los miembros del Comité Ejecutivo, aparece que los S/. 67,500.00 corresponden al ejercicio de 1962, por lo que aun en el caso en que dichos pagos fueran procedentes, serían inadmisibles en el ejercicio acotado por corresponder a un año distinto;

Que en cuanto a los S/. 44,000.00 abonados a los Directores de Turno, forman parte del 6% a que tienen derecho por su participación en las utilidades, siendo en consecuencia procedente el reparo;

Que en lo referente a la no deducción de la pretendida pérdida reflejada indebidamente en el ejercicio de 1965, ascendente a S/. 76,729.00, debe expresarse que tal pérdida no existe, sino que se trata de una regularización extracontable del gasto de S/. 25,200.00 correspondiente al ejercicio acotado como se demuestra en el hecho de que dicho gasto ha sido contabilizado en Libros en el ejercicio de 1965; y de la deducción, en el ejercicio acotado, de la suma de S/. 51,529.00 correspondiente a un gasto efectuado en el ejercicio de 1964, situaciones ambas que hacen inadmisibles la deducción solicitada;

.....

De acuerdo con el dictamen del Vocal señor Beyer, cuyos fundamentos se reproduce;

RESUELVE:

Dictamen del Vocal Informante

Compañía de Seguros y Reaseguros Peruano-Suiza S.A., apela de la Resolución N°. 78664, expedida el 25 de noviembre de 1970 por la Dirección General de Contribuciones, que declara procedente en parte su reclamación sobre impuesto a las utilidades industriales y comerciales de 1964.

.....

Del estudio de los dos extremos apelados resulta:

a) Reparo "Honorarios Directores pagado S/. 111,500.00"

El reparo se basa en el hecho de considerar que las sumas pagadas por el concepto que se repara son parte del 6% que la ley permite deducir de las utilidades por concepto de Honorarios de Directores.

El contribuyente, por su parte, discrepa del planteamiento fiscal, argumentando que esos honorarios corresponden a pagos por funciones específicamente distintas a las de Directores, que son desempeñados dentro de un Comité Ejecutivo creado por Escritura Pública de 4 de mayo de 1962.

Según dicha Escritura, efectivamente se establece un Comité Ejecutivo integrado por el Presidente del Directorio, y el Director de turno de cada mes, debiendo el Directorio fijar las atribuciones del mencionado Comité.

De la revisión practicada se ha llegado a la conclusión que el Comité Ejecutivo, integrado en la forma antes expuesta, no realiza funciones distintas a las del Directorio, sino que se trata de un pequeño grupo de Directores, vale decir de una representación de éste, que cumple la función de dirigir la empresa asentando sus decisiones en actas numeradas correlativamente, llevadas en hojas sueltas, sin registrar ni legalizar.

El Tribunal Fiscal, en numerosa jurisprudencia, ha dejado establecido que los Directores sólo tienen derecho a la participación del 6% de las utilidades que la ley les asigne, no siendo aceptable la percepción de cualquier urna distinta que se les Otorgue en su calidad de Directores, salvo el caso en que se comprueba que, efectivamente, realizan funciones ejecutivas diferentes a las que les corresponde como tales.

Lo que debe ser acreditado con la documentación correspondiente, caso que no es el de autos en el que, como se ha visto, se ha probado que el Comité Ejecutivo, por delegación, desempeña parte de las funciones del Directorio.

De otra parte se tiene que el reparo de S/. 111,500.00 está constituido por:

Honorarios directores del Comité Ejecutivo S/. 67,500.00

Asignaciones Mensuales Directores de Turno: S/. 44,000.00

S/.111,500.00

Del examen de los recibos otorgados por las personas que han percibido esos honorarios (fs. 26 a 29) aparece que los S/. 67,500.00 corresponden a Honorarios como miembros del Comité Ejecutivo por el ejercicio de 1962, cargados en el ejercicio de 1963 de manera que, aun cuando esos pagos fueren procedentes por haberse acreditado que se trataba de remuneraciones acordadas por desempeñar los Directores funciones distintas a las que como tales les correspondía, serían inadmisibles por cuanto son gastos de ejercicio distinto al acetado.

En cuanto a los S/ 44,000.00 abonados a los Directores de turno, forman parte del 6% a que tienen derecho por su participación en las utilidades.

Debe mantenerse el reparo.

b) No aceptación de la deducción por pérdida reflejada indebidamente en el ejercicio de 1965. S/. 76,729.00

En la declaración rectificatoria de los resultados del ejercicio de 1963, el contribuyente ha deducido la suma de S/. 76,729.00 que él mismo califica como pérdida reflejada indebidamente en el ejercicio de 1965.

En primer lugar, debe expresarse que no se trata de una pérdida sino de un reparo efectuado en la liquidación 70426 de impuesto a las utilidades industriales y comerciales de 1966, correspondiente a gastos de ejercicios anteriores (1963 y 1964), que fueron contabilizados indebidamente en el ejercicio de 1965.

El contribuyente ha aceptado el reparo en cuestión, pero pretende que al amparo de la Declaración Jurada rectificatoria, se le acepte como gasto correspondiente al ejercicio de 1963, la suma de S/. 76,729.00.

De conformidad con las reglas establecidas en el Decreto Supremo N° 399-68-HC, el caso de autos está comprendido dentro de lo dispuesto en su artículo 109, o sea, que procede la fiscalización para los años no prescritos.

En esta virtud, la pretendida deducción es improcedente por cuanto se trata del monto de dos facturas, una de S/.25,200.00, de 20 de noviembre de 1963, y otra de S/. 51,529.00, de 1° de agosto de 1964.

La primera es inadmisibles por tratarse de una regularización extracontable como se demuestra en el hecho de que el gasto ha sido contabilizado en Libros en el ejercicio de 1965, y la segunda también lo es por corresponder a un gasto de ejercicio posterior.

Por tanto, es improcedente la deducción solicitada.

.....

.....

6/4.3 GASTOS FINANCIEROS POR OPERACIONES DE REFINANCIAMIENTO - REPARO IMPROCEDENTE

En la RTF 261-1-2007 se expresa lo siguiente sobre el reparo tan insólito de estos gastos:

"Que los gastos financieros originados por un crédito bancario que fluyen a la empresa a fin de dar cobertura a otro crédito de la misma naturaleza, a través de operaciones de refinanciamiento, como en el caso de autos, corresponden a pagos de obligaciones frente a terceros, que en tanto obedezcan al ejercicio normal del negocio encuentran relación con el mantenimiento de la fuente productora de renta, esto es, con la conservación del capital de trabajo (1) de la empresa a efecto de continuar con su actividad generadora de renta;

Que lo señalado en el considerando precedente, guarda relación con los criterios del Tribunal Fiscal referidos anteriormente, por lo que en virtud a lo expuesto, procede que se deje sin efecto el reparo a la cuenta 6711".

1. De acuerdo con la Terminología del Plan Contable Revisado aprobado por la Resolución de CONASEV N° 006-84-EFC/94.10, Capital de trabajo: capital de uso corriente en las operaciones de un negocio Plan Contable - CONASEV El Glosario Tributario, elaborado por el Instituto de Administración Tributaria - SUNAT, 2ª edición 1993, define el capital de trabajo como los medios de que dispone una empresa para el desarrollo de sus operaciones normales.

6/4.3 CASO EN QUE NO SON DEDUCIBLES LOS INTERESES PAGADOS, POR EL MONTO EN QUE EXCEDEN A LOS INTERESES OBTENIDOS POR LOS PRÉSTAMOS A OTRAS EMPRESAS

La RTF 523-4-2006 se pronunció en un caso en que la SUNAT reparó el exceso por gastos de intereses determinados por la diferencia entre los intereses pagados por un préstamo bancario y los intereses obtenidos por los préstamos otorgados a otras empresas, sustentándose en el inc. a) del art. 37 de la Ley del IR. En la resolución se expresa lo siguiente:

"Que según se aprecia del comprobante de información registrada que obra en autos (folio 279), la recurrente consigna como actividad económica "otras actividades empresariales", observándose del Informe General de Fiscalización (folio 348) que se dedica a brindar servicio de gerencia, asesoría, control y manejo de los aspectos y actividades vinculadas a las áreas de campo, fábrica, administración, finanzas y logística, lo cual se corrobora con el contrato de prestación de servicios integrales que corre en el expediente (folios 223 a 231);

Que asimismo, obra en autos copia de la ficha N° 00011281 del Registro Mercantil de la Oficina Registral La Libertad (folio 367), en el que se aprecia que el objeto de la recurrente es el cultivo de caña de azúcar, procesamiento y transformación en azúcar y derivados, y su distribución y comercialización;

Que en tal sentido, no habiéndose la recurrente constituido como una empresa financiera dedicada a otorgar préstamos de dinero a otras empresas, el exceso de gastos de intereses reparado por la Administración no resulta deducible al no constituir un gasto propio de la recurrente, no estando por tanto vinculado a la obtención o producción de rentas gravadas en el país o a mantener su fuente productora, debiendo en consecuencia mantenerse el reparo por tal exceso;

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que se vio obligada a cobrar a Sintuco una tasa del 12% en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 1243 del Código Civil que establece un límite en el cobro de intereses entre particulares que no puede ser superior a lo previsto por el Banco Central de Reserva, debe indicarse que tal disposición no resulta oponible a lo previsto en las normas tributarias ni enerva el cumplimiento de principio de causalidad que se debe observar para efecto de la deducibilidad de los gastos conforme a lo previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta".

6/4.3 SON DEDUCIBLES LOS INTERESES INCURRIDOS EN LA RELACIÓN CON LOS BIENES DE ACTIVO FIJO PRODUCIDOS POR LA MISMA EMPRESA

En el caso resuelto por la RTF 915-5-2004, la SUNAT sostenía que no era aplicable a estos intereses la norma del art. 41 de la Ley del IR (que excluye los intereses del valor computable y, por ende, los hace deducibles como gasto).

Por cuanto esta norma se refiere a los bienes del activo fijo que son adquiridos ya terminados. Al respecto, citamos algunos de los considerandos de la resolución:

"Que habiéndose, sin embargo, regulado la forma de determinar el valor de producción de los bienes producidos por la propia empresa, es necesario recurrir a las normas contables para determinar lo que debe entenderse como tal.

Que así, para establecer el valor de producción a que hace mención el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta, la NIC N° 16 señala que el costo de un activo construido por la propia empresa se determina usando los mismos principios aplicables a un activo adquirido".

"Que la NIC 16 también señala que cuando el pago de una partida de inmuebles, maquinaria y equipo se difiere más allá de los términos normales de crédito, su costo es equivalente al precio en efectivo; la diferencia entre este monto y los pagos totales se reconoce como gasto de intereses durante el período del crédito a menos que sea capitalizada de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido por la NIC 23 - costos de financiamiento.

Que la citada NIC 23 establece como tratamiento referencial que los costos de financiamiento deben reconocerse como gastos en el período en el que incurren sin importar en qué se utilizan los préstamos y como tratamiento alternativo permite que los costos de financiamiento que se pueden atribuir directamente a la adquisición, construcción o producción de un activo calificado se capitalicen como parte del costo de dicho activo.

Que el análisis efectuado permite concluir que cuando la norma tributaria regula el valor computable de los bienes adquiridos y señala que también se incluyen otros conceptos similares que resulten necesarios para colocar los bienes en condiciones de ser usados, concuerda con lo dispuesto por las normas contables, excepto cuando señala en forma expresa la exclusión de los intereses.

Que además de ello, las referidas normas contables cuando se refieren a los intereses vinculados a activos calificados no establecen un tratamiento único sino alternativo que dependerá de la decisión que adopte la empresa.

Que en tal sentido, toda vez que en la ley del Impuesto a la Renta se señala en forma expresa que los intereses no forman parte del valor depreciable del activo, éstos son deducibles como gasto, por lo que corresponde levantar el reparo".

6/4.3 INTERESES DE BONOS EMITIDOS NO DEDUCIBLES POR FALTA DE PRUEBA DE VINCULACIÓN DEL CRÉDITO CON EL NEGOCIO

En la RTF 6784-1-2002 de 22-11-02 se expresa lo siguiente:

"Que de autos se aprecia que a fin de establecer que el dinero captado por la emisión de obligaciones no se mantuvo en cuentas bancarias durante el ejercicio materia de acotación, como se muestra en los papeles de trabajo de fiscalización.

La recurrente en su apelación señaló que ofrecería en calidad de prueba, copia de los comprobantes de los gastos correspondientes a dicho dinero captado y probaría que los fondos depositados en las cuentas del exterior se utilizaron en los proyectos de ampliación y remodelación de sus instalaciones, así como de la adquisición y renovación de maquinaria;

Que no obstante, mediante escrito ampliatorio la recurrente se limita a adjuntar un cuadro que comprende los ejercicios 1997 a 1999, que consigna cifras mensuales que corresponderían a inversiones realizadas, pero que no contienen ningún detalle que permita desvirtuar el reparo por gastos vinculados a la colocación de capitales y demostrar que se ha incumplido con el presupuesto señalado en el inciso a) del artículo 37° antes glosado, por lo que el mencionado reparo se encuentra arreglado a ley".

6/4.3 ENDEUDAMIENTO CON SUJETOS VINCULADOS - LÍMITE A LOS INTERESES DEDUCIBLES

Como se recuerda, el último párrafo del inc. a) del art. 37 de la Ley del IR estableció este límite (vigente a partir del 1-1-01), y el numeral 6 del art. 21 del Rgto. dispone que el monto máximo de endeudamiento con sujetos vinculados "se determinará aplicando un coeficiente de 3 (tres) por ciento al patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior".

Se consultó a la SUNAT cómo debe determinarse el límite en los siguientes supuestos:

1. Cuando al inicio del ejercicio gravable el monto del endeudamiento supere el límite fijado por ley, pero posteriormente disminuya debajo de dicho límite.
2. Cuando al inicio del ejercicio gravable el monto del endeudamiento no exceda el límite fijado por ley, pero posteriormente se incremente por encima del referido límite, como consecuencia de un nuevo desembolso o por capitalización de los intereses generados en un endeudamiento anterior.
3. Cuando durante el transcurso del ejercicio gravable se cancele la integridad del dinero entregado en mutuo, incluidos los intereses.

En el Informe N° 5-2002-SUNAT se absuelve la consulta como sigue:

1. El monto máximo de endeudamiento con sujetos o empresas vinculados es un límite fijo durante el transcurso del ejercicio gravable.
2. El cálculo de la proporcionalidad de los intereses deducibles deberá efectuarse a partir de la fecha en que el monto total de endeudamiento con sujetos o empresas vinculados supere el monto señalado en el numeral anterior y por el lapso en que se mantenga dicha situación.
3. El cálculo de la proporcionalidad deberá hacerse respecto de los intereses devengados durante el lapso señalado en el numeral anterior, con independencia de la periodicidad de la tasa de interés.

4. El referido cálculo deberá reflejar las variaciones del monto total de endeudamiento con sujetos o empresas vinculados que se produzcan durante el ejercicio gravable.

6/4.6 PÉRDIDAS EXTRAORDINARIAS POR DELITOS COMETIDOS EN PERJUICIO DEL CONTRIBUYENTE (CONSUMO CLANDESTINO)

En la RTF 5349-3-2005 se señala lo siguiente:

"Que en la citada Resolución de Intendencia N° 0650150000070/SUNAT, la Administración señala respecto a las pérdidas extraordinarias por consumo clandestino que al amparo de lo establecido en el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, "... corresponde que éstas sean admitidas como gastos del ejercicio en revisión, pues de las consideraciones expuestas por el recurrente se advierte que resulta inútil ejercitar la acción judicial correspondiente";

Que según se glosa en la mencionada resolución de intendencia, los argumentos del contribuyente se encontraban referidos a que resultaba inútil ejercitar la acción judicial debido a la dificultad de detectar las conexiones clandestinas y a los agentes infractores e incluso en el caso que se detectaran dichas conexiones, la demora del proceso judicial y los gastos por honorarios profesionales en que se incurriría no se justificaría de acuerdo con el retorno que se obtendría;

Que en el caso de autos, se presentan las mismas circunstancias, por la dificultad que supone detectar las pérdidas ocasionadas debido a que estando cortados los servicios, los usuarios siguen consumiendo el agua por conexiones sin medidor y por conexiones clandestinas, así como identificar a sus infractores".

6/4.2E) NIVEL MÍNIMO DE ELEMENTOS DE PRUEBA QUE DEBE MANTENER EL CONTRIBUYENTE

En la misma RTF 10167-2-2007 la SUNAT reparó unos pagos efectuados por asesoría del exterior, respecto a los cuales la recurrente únicamente presentó copia del contrato de locación de servicios, señalando que los servicios prestados se ejecutaron de acuerdo a encargos específicos de la empresa los que se concretan mediante llamadas telefónicas, propuestas o presupuestos de proveedores enviados vía fax o currier. El Tribunal confirmó el reparo, expresando:

"Ahora bien, teniendo en cuenta que el servicio pactado consistió en la obtención de recursos financieros, selección de materias primas, supervisión de la gestión de la empresa a través de informes económicos, financieros y técnicos y que según lo afirmado por la propia recurrente los mismos se concretaron, entre otros, mediante documentos enviados vía fax o currier, resta fehaciencia a la realidad de los servicios que se habrían prestado el hecho que en la etapa de fiscalización la recurrente no haya presentado documento alguno que acredite ello, más aun cuando de acuerdo con el criterio señalado por este Tribunal los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten la efectiva prestación de los servicios, correspondiendo en consecuencia mantener el presente reparo".

6/4.3 GASTOS FINANCIEROS POR OPERACIONES DE REFINANCIAMIENTO - REPARO IMPROCEDENTE

En la RTF 261-1-2007 se expresa lo siguiente sobre el reparo tan insólito de estos gastos:

"Que los gastos financieros originados por un crédito bancario que fluyen a la empresa a fin de dar cobertura a otro crédito de la misma naturaleza, a través de operaciones de refinanciamiento, como en el caso de autos, corresponden a pagos de obligaciones frente a terceros, que en tanto obedezcan al ejercicio normal del negocio encuentran relación con el mantenimiento de la fuente productora de renta, esto es, con la conservación del capital de trabajo (1) de la empresa a efecto de continuar con su actividad generadora de renta;

Que lo señalado en el considerando precedente, guarda relación con los criterios del Tribunal Fiscal referidos anteriormente, por lo que en virtud a lo expuesto, procede que se deje sin efecto el reparo a la cuenta 6711".

1. De acuerdo con la Terminología del Plan Contable Revisado aprobado por la Resolución de CONASEV N° 006-84-EFC/94.10, Capital de trabajo: capital de uso corriente en las operaciones de un negocio Plan Contable - CONASEV El Glosario Tributario, elaborado por el Instituto de Administración Tributaria - SUNAT, 2ª edición 1993, define el capital de trabajo como los medios de que dispone una empresa para el desarrollo de sus operaciones normales.

6/4.3 CASO EN QUE NO SON DEDUCIBLES LOS INTERESES PAGADOS, POR EL MONTO EN QUE EXCEDEN A LOS INTERESES OBTENIDOS POR LOS PRÉSTAMOS A OTRAS EMPRESAS
La RTF 523-4-2006 se pronunció en un caso en que la SUNAT reparó el exceso por gastos de intereses determinados por la diferencia entre los intereses pagados por un préstamo bancario y los intereses obtenidos por los préstamos otorgados a otras empresas, sustentándose en el inc. a) del art. 37 de la Ley del IR. En la resolución se expresa lo siguiente:

"Que según se aprecia del comprobante de información registrada que obra en autos (folio 279), la recurrente consigna como actividad económica "otras actividades empresariales", observándose del Informe General de Fiscalización (folio 348) que se dedica a brindar servicio de gerencia, asesoría, control y manejo de los aspectos y actividades vinculadas a las áreas de campo, fábrica, administración, finanzas y logística, lo cual se corrobora con el contrato de prestación de servicios integrales que corre en el expediente (folios 223 a 231);

Que asimismo, obra en autos copia de la ficha N° 00011281 del Registro Mercantil de la Oficina Registral La Libertad (folio 367), en el que se aprecia que el objeto de la recurrente es el cultivo de caña de azúcar, procesamiento y transformación en azúcar y derivados, y su distribución y comercialización;

Que en tal sentido, no habiéndose la recurrente constituido como una empresa financiera dedicada a otorgar préstamos de dinero a otras empresas, el exceso de gastos de intereses reparado por la Administración no resulta deducible al no constituir un gasto propio de la recurrente, no estando por tanto vinculado a la obtención o producción de rentas gravadas en el país o a mantener su fuente productora, debiendo en consecuencia mantenerse el reparo por tal exceso;

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que se vio obligada a cobrar a Sintuco una tasa del 12% en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 1243 del Código Civil que establece un límite en el cobro de intereses entre particulares que no puede ser superior a lo previsto por el Banco Central de Reserva, debe indicarse que tal disposición no resulta oponible a lo previsto en las normas tributarias ni enerva el cumplimiento de principio de causalidad que se debe observar para efecto de la deducibilidad de los gastos conforme a lo previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta".

6/4.3 SON DEDUCIBLES LOS INTERESES INCURRIDOS EN LA RELACIÓN CON LOS BIENES DE ACTIVO FIJO PRODUCIDOS POR LA MISMA EMPRESA

En el caso resuelto por la RTF 915-5-2004, la SUNAT sostenía que no era aplicable a estos intereses la norma del art. 41 de la Ley del IR (que excluye los intereses del valor computable y, por ende, los hace deducibles como gasto).

Por cuanto esta norma se refiere a los bienes del activo fijo que son adquiridos ya terminados. Al respecto, citamos algunos de los considerandos de la resolución:

"Que habiéndose, sin embargo, regulado la forma de determinar el valor de producción de los bienes producidos por la propia empresa, es necesario recurrir a las normas contables para determinar lo que debe entenderse como tal.

Que así, para establecer el valor de producción a que hace mención el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta, la NIC N° 16 señala que el costo de un activo construido por la propia empresa se determina usando los mismos principios aplicables a un activo adquirido".

"Que la NIC 16 también señala que cuando el pago de una partida de inmuebles, maquinaria y equipo se difiere más allá de los términos normales de crédito, su costo es equivalente al precio en efectivo; la diferencia entre este monto y los pagos totales se reconoce como gasto de intereses durante el período del crédito a menos que sea capitalizada de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido por la NIC 23 - costos de financiamiento.

Que la citada NIC 23 establece como tratamiento referencial que los costos de financiamiento deben reconocerse como gastos en el período en el que incurren sin importar en qué se utilizan los préstamos y como tratamiento alternativo permite que los costos de financiamiento que se pueden atribuir directamente a la adquisición, construcción o producción de un activo calificado se capitalicen como parte del costo de dicho activo.

Que el análisis efectuado permite concluir que cuando la norma tributaria regula el valor computable de los bienes adquiridos y señala que también se incluyen otros conceptos similares que resulten necesarios para colocar los bienes en condiciones de ser usados, concuerda con lo dispuesto por las normas contables, excepto cuando señala en forma expresa la exclusión de los intereses.

Que además de ello, las referidas normas contables cuando se refieren a los intereses vinculados a activos calificados no establecen un tratamiento único sino alternativo que dependerá de la decisión que adopte la empresa.

Que en tal sentido, toda vez que en la ley del Impuesto a la Renta se señala en forma expresa que los intereses no forman parte del valor depreciable del activo, éstos son deducibles como gasto, por lo que corresponde levantar el reparo".

6/4.3 INTERESES DE BONOS EMITIDOS NO DEDUCIBLES POR FALTA DE PRUEBA DE VINCULACIÓN DEL CRÉDITO CON EL NEGOCIO

En la RTF 6784-1-2002 de 22-11-02 se expresa lo siguiente:

"Que de autos se aprecia que a fin de establecer que el dinero captado por la emisión de obligaciones no se mantuvo en cuentas bancarias durante el ejercicio materia de acotación, como se muestra en los papeles de trabajo de fiscalización.

La recurrente en su apelación señaló que ofrecería en calidad de prueba, copia de los comprobantes de los gastos correspondientes a dicho dinero captado y probaría que los fondos depositados en las cuentas del exterior se utilizaron en los proyectos de ampliación y remodelación de sus instalaciones, así como de la adquisición y renovación de maquinaria;

Que no obstante, mediante escrito ampliatorio la recurrente se limita a adjuntar un cuadro que comprende los ejercicios 1997 a 1999, que consigna cifras mensuales que corresponderían a inversiones realizadas, pero que no contienen ningún detalle que permita desvirtuar el reparo por gastos vinculados a la colocación de capitales y demostrar que se ha incumplido con el presupuesto señalado en el inciso a) del artículo 37° antes glosado, por lo que el mencionado reparo se encuentra arreglado a ley".

6/4.3 ENDEUDAMIENTO CON SUJETOS VINCULADOS - LÍMITE A LOS INTERESES DEDUCIBLES

Como se recuerda, el último párrafo del inc. a) del art. 37 de la Ley del IR estableció este límite (vigente a partir del 1-1-01), y el numeral 6 del art. 21 del Rgto. dispone que el monto máximo de endeudamiento con sujetos vinculados "se determinará aplicando un coeficiente de 3 (tres) por ciento al patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior".

Se consultó a la SUNAT cómo debe determinarse el límite en los siguientes supuestos:

1. Cuando al inicio del ejercicio gravable el monto del endeudamiento supere el límite fijado por ley, pero posteriormente disminuya debajo de dicho límite.
2. Cuando al inicio del ejercicio gravable el monto del endeudamiento no exceda el límite fijado por ley, pero posteriormente se incremente por encima del referido límite, como consecuencia de un nuevo desembolso o por capitalización de los intereses generados en un endeudamiento anterior.
3. Cuando durante el transcurso del ejercicio gravable se cancele la integridad del dinero entregado en mutuo, incluidos los intereses.

En el Informe N° 5-2002-SUNAT se absuelve la consulta como sigue:

1. El monto máximo de endeudamiento con sujetos o empresas vinculados es un límite fijo durante el transcurso del ejercicio gravable.
2. El cálculo de la proporcionalidad de los intereses deducibles deberá efectuarse a partir de la fecha en que el monto total de endeudamiento con sujetos o empresas vinculados supere el monto señalado en el numeral anterior y por el lapso en que se mantenga dicha situación.
3. El cálculo de la proporcionalidad deberá hacerse respecto de los intereses devengados durante el lapso señalado en el numeral anterior, con independencia de la periodicidad de la tasa de interés.
4. El referido cálculo deberá reflejar las variaciones del monto total de endeudamiento con sujetos o empresas vinculados que se produzcan durante el ejercicio gravable.

6/4 DEDUCCIÓN DE INTERESES - CONCEPTO GENERAL

Sobre esta materia, en la RTF 261-1-2007 (que cita las RTFs 1596-3-2003, 2792-4-2003, 1317-1-2005 y 2111-5-2005), se señala lo siguiente:

"Que de las resoluciones anotadas podemos extraer los siguientes criterios: (i) que la relación causal de los gastos con la actividad generadora de renta debe apreciarse bajo los criterios de razonabilidad, proporcionabilidad y según el "modus operandi" de la empresa, (ii) que los gastos financieros deben sustentarse no sólo con su anotación en los registros contables, sino también con información sustentatoria y/o análisis como el flujo de caja, que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas y/o mantenimiento de la fuente, y (iii) que si los préstamos han fluído a la empresa y han sido destinados a la realización de sus fines como al mantenimiento de la fuente, procede la deducción de los gastos financieros vinculados a los mismos".

Sobre el caso resuelto, en dicha RTF se expresa:

"Que de lo expuesto se evidencia que durante el ejercicio 2000 la recurrente gestionó préstamos para financiar y renovar deudas por préstamos solicitados con anterioridad, con lo cual es posible concluir que los mismos sirvieron – de acuerdo con la información proporcionada – para mantener, únicamente, el nivel de endeudamiento que la empresa venía teniendo desde períodos anteriores, generándose intereses por esas nuevas deudas, siendo que conforme se señala en el Informe Contable, de no existir el financiamiento, la empresa se hubiera visto obligada a cumplir sus obligaciones con recursos propios".

....

"Que los gastos financieros originados por un crédito bancario que fluyen a la empresa a fin de dar cobertura a otro crédito de la misma naturaleza, a través de operaciones de refinanciamiento, como en el caso de autos, corresponden a pagos de obligaciones frente a terceros, que en tanto obedezcan al ejercicio normal del negocio encuentran relación con el mantenimiento de la fuente productora de renta, esto es, con la conservación del capital de trabajo de la empresa a efecto de continuar con su actividad generadora de renta;

Que lo señalado en el considerando precedente, guarda relación con los criterios del Tribuna Fiscal referidos anteriormente, por lo que en virtud a lo expuesto, procede que se deje sin efecto el reparo a la cuenta 6711".

6/4 DEDUCCIÓN DE INTERESES - CONCEPTO GENERAL

Sobre esta materia, en la RTF 261-1-2007 (que cita las RTFs 1596-3-2003, 2792-4-2003, 1317-1-2005 y 2111-5-2005), se señala lo siguiente:

"Que de las resoluciones anotadas podemos extraer los siguientes criterios: (i) que la relación causal de los gastos con la actividad generadora de renta debe apreciarse bajo los criterios de razonabilidad, proporcionabilidad y según el "modus operandi" de la empresa, (ii) que los gastos financieros deben sustentarse no sólo con su anotación en los registros contables, sino también con información sustentatoria y/o análisis como el flujo de caja, que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas y/o mantenimiento de la fuente, y (iii) que si los préstamos han fluído a la empresa y han sido destinados a la realización de sus fines como al mantenimiento de la fuente, procede la deducción de los gastos financieros vinculados a los mismos".

Sobre el caso resuelto, en dicha RTF se expresa:

"Que de lo expuesto se evidencia que durante el ejercicio 2000 la recurrente gestionó préstamos para financiar y renovar deudas por préstamos solicitados con anterioridad, con lo cual es posible concluir que los mismos sirvieron - de acuerdo con la información proporcionada - para mantener, únicamente, el nivel de endeudamiento que la empresa venía teniendo desde períodos anteriores, generándose intereses por esas nuevas deudas, siendo que conforme se señala en el Informe Contable, de no existir el financiamiento, la empresa se hubiera visto obligada a cumplir sus obligaciones con recursos propios".

....

"Que los gastos financieros originados por un crédito bancario que fluyen a la empresa a fin de dar cobertura a otro crédito de la misma naturaleza, a través de operaciones de refinanciamiento, como en el caso de autos, corresponden a pagos de obligaciones frente a terceros, que en tanto obedezcan al ejercicio normal del negocio encuentran relación con el mantenimiento de la fuente productora de renta, esto es, con la conservación del capital de trabajo de la empresa a efecto de continuar con su actividad generadora de renta;

Que lo señalado en el considerando precedente, guarda relación con los criterios del Tribunal Fiscal referidos anteriormente, por lo que en virtud a lo expuesto, procede que se deje sin efecto el reparo a la cuenta 6711".

6/4 COMPRA DE DISCOS PARA EL EQUIPO DE SONIDO AMBIENTAL:

En la RTF 9010-42001 de 9-11-01 se expresa lo siguiente:

"Que en relación al gasto de adquisición de discos compactos sustentado en la Factura N° 448, que según señala la recurrente se utilizan para el equipo de sonido ambiental de las oficinas, cabe señalar que constituye una práctica usual en el mercado que las empresas utilicen en sus instalaciones música de fondo con el objeto de crear un ambiente adecuado de trabajo, por lo que no procede que en este caso en particular se desconozca la causalidad entre dicho gasto y el mantenimiento de la fuente generadora de las rentas gravadas de la empresa recurrente, por lo que este reparo debe levantarse".

6/4.1 CRITERIO DE GENERALIDAD - NO SE CUMPLE CUANDO SE OMITE A UNO DE CUATRO GERENTES

En la RTF 898-4-2008 se expresa lo siguiente:

"...habiéndose verificado de los actuados que si bien la recurrente otorgó las gratificaciones extraordinarias -en este caso, un porcentaje adicional de participación en las utilidades-, únicamente a tres de sus gerentes, y no habiendo ésta acreditado que dicha entrega cumpla con el requisito de generalidad previsto para las gratificaciones extraordinarias, siendo que si bien la recurrente aduce que la entrega de dicha gratificación tenía como propósito incentivar a los gerentes por su labor, tampoco ha presentado evidencia alguna que acredite los motivos por los que no efectuó la entrega de tal incentivo al gerente de ventas, por lo que al no cumplirse con el criterio de generalidad exigido por ley, procede confirmar la apelada en este extremo".

6/4.1 REPARO IMPROCEDENTE DE INTERESES BANCARIOS

En el mismo caso resuelto por la RTF 261-1-2007, la SUNAT sostuvo que el contribuyente no sustentó la relación de causalidad entre el préstamo bancario, los gastos financieros y la generación de renta gravada, reparándose los importes registrados en la cuenta 6711 - "Intereses de préstamos bancarios".

El Tribunal se pronunció como sigue:

"Que asimismo, conforme se señala en el precitado informe contable, la recurrente ha mantenido un nivel de endeudamiento estable durante el ejercicio 2000, aspecto que también fue referido por ella a lo largo del procedimiento contencioso y que no ha sido descalificado por la Administración, manejando la modalidad de renovar constantemente sus créditos a corto plazo, con la finalidad de mantener estable su nivel de endeudamiento en cada año, de manera de no utilizar el íntegro de sus recursos propios para el pago de estas obligaciones y más bien destinarlos a cubrir los desembolsos relacionados a su actividad;

Que cabe añadir, que existen empresas que trabajan con recursos propios, con recursos provenientes de terceros o con la combinación de ambas fuentes, con el objetivo de realizar sus operaciones normales, debiendo evaluarse estos aspectos dentro del modus operandi de la empresa y bajo los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, para efecto de determinar si los créditos obtenidos obedecen a una conducta que se vincula al negocio, así de esta forma poder cuestionar su relación con el mantenimiento de la fuente productora de renta".

.....

"Que los gastos financieros originados por un crédito bancario que fluyen a la empresa a fin de dar cobertura a otro crédito de la misma naturaleza, a través de operaciones de refinanciamiento, como en el caso de autos, corresponden a pagos de obligaciones frente a terceros, que en tanto obedezcan al ejercicio normal del negocio encuentran relación con el mantenimiento de la fuente productora de renta, esto es, con la conservación del capital de trabajo de la empresa a efecto de continuar con su actividad generadora de renta;

Que lo señalado en el considerando precedente, guarda relación con los criterios del Tribunal Fiscal referidos anteriormente, por lo que en virtud a lo expuesto, procede que se deje sin efecto el reparo a la cuenta 6711".

6/4.1 CUANDO UNA REGALÍA DEBE CONSIDERARSE COMO GASTO Y NO COMO COSTO

En el caso resuelto por la RTF 261-1-2007, el contribuyente había celebrado un contrato de licencia y asistencia técnica que lo obligaba a efectuar pagos mínimos anuales por concepto de regalías durante la vigencia del contrato.

La SUNAT reparó el pago por el primer ejercicio, en que no hubo fabricación del producto licenciado, que el contribuyente dedujo como gasto, y que según la SUNAT debió contabilizarse como costo. Al respecto, el Tribunal determinó que: 1) El mencionado pago debió ser conocido en el estado de ganancias y pérdidas como gasto, "por cuanto no se puede correlacionar con ningún beneficio económico futuro de la empresa, dado que el mismo corresponde a un período de tiempo en el cual no se realizó ninguna actividad de producción ni venta de los productos licenciados"; 2) "No resulta atendible el argumento de la Administración en el sentido que resultaba aplicable la NIC 2, por cuanto el pago mínimo realizado debía formar parte del costo de producción, ya que no tiene correlación con la producción realizada, toda vez que como se mencionó, la regalía observada fue abonada respecto a un período en que no se realizó producción alguna".

6/4.1 GASTOS DE MEJORAMIENTO DE CARRETERAS

En la RTF 1932-5-2004 se expresa lo siguiente:

"Que los gastos realizados como consecuencia del trabajo de construcción de mejoramiento de carreteras deben tener el carácter de extraordinarios e indispensables para el transporte de los bienes que produce desde o hasta sus plantas y no tratarse de una obra de infraestructura para beneficio de la comunidad a cargo del Estado, pues en ese supuesto constituiría una liberalidad al no existir obligación de la recurrente para asumir dicho gasto.

.....

Que asimismo, de determinarse que los trabajos realizados forman parte de la actividad de la recurrente, la Administración deberá determinar si se trata de un mantenimiento o reparación de un activo en cuyo caso sería deducible como gasto. De tratarse de una mejora permanente (esto es si conforme con la NIC N° 16, la empresa recibe futuros beneficios económicos superiores al rendimiento estándar) o una obra nueva, los gastos incurridos formarán parte del valor del activo de la empresa, por lo que su recuperación sería vía depreciación, a partir de la terminación de la obra y su uso efectivo por la empresa".

6/4.2 ENTREGA GRATUITA DE PRODUCTOS – PARA SER DEDUCIBLE COMO GASTO DE PROMOCIÓN REQUIERE DE "DOCUMENTACIÓN CONTABLE O DOCUMENTACIÓN INTERNA"

En la RTF 7827-1-2008 se expresa lo siguiente:

"Que en el presente caso, los gastos incurridos por la recurrente por la entrega gratuita de sus productos terminados a instituciones y público en general, a fin de incrementar sus ventas, son razonables como gastos de promoción, sin embargo ésta no ha acreditado con documentación alguna que la entrega de dichos bienes tuvieron efectivamente dicho destino, ya sea a través de documentación contable o documentación interna respecto de la medida de promoción adoptada, no siendo suficiente el memorando que acompañó como prueba, el cual sólo contiene la justificación técnica del empleo de la promoción como herramienta de marketing para incrementar sus ventas con las instituciones, utilizando las órdenes de transferencia gratuita.

.....

Que en tal sentido, al no haber la recurrente acreditado su afirmación en el sentido que las entregas gratuitas de sus productos tuvieron un fin promocional, y por tanto que no se trató de una liberalidad, corresponde mantener el presente reparo".

6/4.2 GASTOS DE TRASLADO Y ALIMENTACIÓN DE PERSONAL POLICIAL Y MILITAR – NECESIDAD DE UN CONVENIO O ACUERDO QUE OBLIGUE A ASUMIRLOS

En la RTF 1090-2-2008 se expresa lo siguiente:

"Que si bien en este caso se trata de gastos de alimentación y traslado del personal policial y militar que según manifiesta la recurrente le brindó el servicio de seguridad en su planta industrial, sin embargo, no ha demostrado que exista un acuerdo o convenio con aquéllos o su institución que la obligue a asumir dichos gastos con motivo de la prestación de tales servicios, y por tanto que se cumpla con el principio de causalidad previsto por el citado artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, en tal sentido corresponde mantener el reparo relativo a tales gastos".

6/4.2 GASTOS QUE CORRESPONDEN A UN BOTIQUÍN DE PRIMEROS AUXILIOS

En la RTF 3774-1-2005 se expresa lo siguiente:

"Que de los actuados se puede apreciar que respecto a los gastos por concepto de medicamentos la Administración reparó la Factura 001 N° 001-01331 (folio 162) que corresponde a la adquisición de

los medicamentos Feldene - 40 mg, Celebrex - 200 mg y Aflamax - 550 mg, debiendo indicarse que si bien los gastos destinados a implementar un botiquín de primeros auxilios a fin de ser utilizado por el personal, cumplirían con el principio de causalidad regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y por tanto serían deducibles, en el caso de autos las adquisiciones corresponden a medicamentos que en principio se adquieren para el tratamiento de una dolencia específica y no para la atención de emergencias, lo que constituye la finalidad de un botiquín de primeros auxilios, por lo que procede confirmar el reparo".

6/4.2 REEMBOLSO POR PAGO DE TRIBUTOS AJENOS, DEDUCIBLE

La RTF 2198-5-2005 dejó sin efecto un reparo, por las consideraciones siguientes:

"Que la Administración reparó el gasto efectuado por concepto de "Reembolso por pago de tributos - Sistema Electoral ONPE" de 37 trabajadores por el importe total de S/. 4 440,00, al considerar que se trataba de un gasto que correspondía a terceros y no a la recurrente.

Que sobre el particular se tiene que la empresa contrató con la empresa ... (su cliente) para prestarle el servicio de desbroce de derecho de vía en el Lote 1 AB, el que por su naturaleza no podía ser interrumpido. Con ocasión de las elecciones generales, la recurrente abonó las multas por no sufragar que correspondían a los trabajadores de la empresa ... (su cliente) a quien había subcontratado para la realización del servicio, pues el autorizar a los trabajadores a que tomen días adicionales para poder votar implicaría desatender el servicio.

Que como se advierte si la recurrente no adoptaba la medida en cuestión, no iba a poder cumplir con el servicio ofrecido a ... (su cliente), lo que evidencia que existe una relación de causalidad entre el gasto y la generación de la renta. Además se evidencia del expediente que esto implicó una modificación de los términos contractuales convenidos entre la recurrente y ... (su cliente) pues por mutuo acuerdo la primera asumió el pago de determinada suma a fin que no se interrumpiera el servicio".

6/4.2 NO SON ACEPTABLES LOS COMPROBANTES QUE SÓLO INDICAN "SERVICIOS VARIOS"

En la RTF 1520-5-2005 se señala lo siguiente:

"Que en ese sentido, con relación a los comprobantes en los que se indicó como concepto la frase "servicios varios", ésta no permite establecer el tipo de servicio brindado, siendo que la recurrente manifiesta que se trata de un servicio de comisión, pero según el análisis expuesto en los párrafos anteriores, dicha figura no corresponde a la relación jurídica con la empresa .; además, es un requisito formal el describir el tipo de servicio, por lo que al no haberse cumplido con esta exigencia, corresponde mantener el reparo".

6/4.2 LA VINCULACIÓN ECONÓMICA ENTRE LAS PARTES CONTRATANTES NO DESVIRTÚA LA REALIDAD DE LOS GASTOS EFECTUADOS

En la RTF 1465-1-2005 se expresa lo siguiente:

"Que dado que la recurrente se dedica a la prestación de servicios de transporte, acarreo, manipuleo y almacenaje de cilindros de alcohol, resulta razonable la celebración del contrato con una empresa dedicada a la comercialización de alcohol a fin que ésta promocióne sus servicios y capte clientes, además los montos de las comisiones responden a lo estipulado en el convenio, los mismos que han sido declarados por las partes involucradas, por lo que al encontrarse acreditada la necesidad y razonabilidad de tales gastos, procede que se dejen sin efecto los reparos efectuados, siendo oportuno precisar que la existencia de una posible vinculación económica entre las partes contratantes no desvirtúa la realidad de los desembolsos efectuados

6/4.2 GASTOS DEDUCIBLES - SOBRE LA IMPORTANCIA DE LA OBLIGACIÓN CONTRACTUAL

En la RTF 1932-5-2004 se expresa lo siguiente:

"Que de acuerdo con lo señalado, los gastos de alojamiento y alimentación en que ha incurrido la recurrente con el personal de UNICON S.A. sí cumplen con el principio de causalidad por lo que corresponde su deducción;

En el caso de los gastos por el mismo concepto que la recurrente ha realizado a favor del personal de JJC Contratistas Generales, al no haberse acreditado que exista una obligación legal o contractual (relacionada a sus actividades), procede mantener el reparo".

Y más abajo se agrega:

"Que de acuerdo con lo señalado se concluye que si bien el hospedaje y alimentación proporcionado por la recurrente al personal de la empresa UNICON S.A., es deducible, éste se encuentra vinculado al costo del activo toda vez que do no existir éste no se habría incurrido en él, por lo que su recuperación se efectuará vía depreciación y no gasto, razón por la cual corresponde a la Administración efectuar la respectiva reliquidación".

6/4.2 GASTOS DEDUCIBLES - SOBRE LA IMPORTANCIA DE LA OBLIGACIÓN CONTRACTUAL

En la RTF 1932-5-2004 se expresa lo siguiente:

"Que de acuerdo con lo señalado, los gastos de alojamiento y alimentación en que ha incurrido la recurrente con el personal de UNICON S.A. sí cumplen con el principio de causalidad por lo que corresponde su deducción;

En el caso de los gastos por el mismo concepto que la recurrente ha realizado a favor del personal de JJC Contratistas Generales, al no haberse acreditado que exista una obligación legal o contractual (relacionada a sus actividades), procede mantener el reparo".

Y más abajo se agrega:

"Que de acuerdo con lo señalado se concluye que si bien el hospedaje y alimentación proporcionado por la recurrente al personal de la empresa UNICON S.A., es deducible, éste se encuentra vinculado al costo del activo toda vez que do no existir éste no se habría incurrido en él, por lo que su recuperación se efectuará vía depreciación y no gasto, razón por la cual corresponde a la Administración efectuar la respectiva reliquidación".

6/4.2 GASTOS DEDUCIBLES

En el caso resuelto por la RTF 3645-4-2004 se admitió la deducción de ciertos gastos, en los siguientes términos:

- Con relación a la adquisición de un televisor "el auditor fiscal señala que: "se ha constatado la presencia de un TV a color marca sharp de 29" en la oficina privada del contribuyente (Notario)", no haciendo anotación alguna sobre si dicho bien originalmente no se encontraba en las oficinas del recurrente y fue traído a ellas a su solicitud;

Que sobre el particular cabe indicar, que constituye práctica usual que en establecimientos abiertos al público, se facilite la espera de atención ubicando un televisor en los ambientes de atención al público, lo que es susceptible de redundar en un mejor posicionamiento en el mercado del recurrente, siendo que si bien al momento de la verificación fiscal el citado bien no se encontraba en la sala de espera de la Notaría, ello podría explicarse por la necesidad de realizar el acondicionamiento del lugar, procediéndose posteriormente a la reubicación del mismo, de lo que se concluye que dicha adquisición se encuentra vinculada con la generación de renta gravable...".

- "Que con respecto a la adquisición de agua mineral, gaseosas y caramelos, se tiene que es práctica usual del mercado ofrecer los mismos a los concurrentes a ciertos establecimientos abiertos al público, tales como Notarías, lo que razonablemente es susceptible de generar una mejor imagen de la empresa que los ofrece, mejorando su posición en el mercado, por lo que se encuentran vinculados con la generación de renta gravable, por lo que dicho gasto resulta cumplir con el principio de causalidad...".

IMPUESTO A LA RENTA

6/4.2 SON DEDUCIBLES LOS GASTOS EXTRAORDINARIOS OCASIONADOS POR NEGLIGENCIA EN EL DESARROLLO DE LAS LABORES NORMALES DE LA EMPRESA

En el caso resuelto por la RTF 1164-2-2004 se trataba de una compañía de seguros a la cual se reparó el pago de una indemnización debida a que no había inscrito al asegurado y su familia en el programa oncológico ofrecido como beneficio en la póliza de asistencia médica familiar que contratara el asegurado para él, su esposa e hijos, lo que resultó en la falta de cobertura en ese tipo de tratamiento para uno de sus dependientes.

La SUNAT consideraba que una indemnización para resarcir el acto de incumplimiento de la cobertura con el mencionado asegurado, no califica como un gasto necesario para producir y mantener la fuente generadora de renta.

El Tribunal se pronunció en sentido contrario, como sigue:

"En la medida que esta omisión administrativa se produce en el desempeño de la colocación de primas de seguro al que corresponde el giro del negocio, califica como gasto extraordinario toda vez que ha surgido como consecuencia de las labores normales de la empresa, no encontrándose expresamente prohibido por la Ley, resultando en consecuencia deducible para efectos del Impuesto a la Renta de tercera categoría".

IMPUESTO A LA RENTA

6/4.2 GASTOS DEDUCIBLES - CASO EN QUE NO PROCEDE LA EXIGENCIA (DE LA SUNAT) DE LLEVAR UN REGISTRO DE INGRESOS Y SALIDAS DE UN PRODUCTO

En la RTF 5795-5-2003 de 15-10-03 se expresa lo siguiente:

"Que en el caso de autos, la recurrente se dedica a la venta de combustibles en grifos, por lo que puede resultar normal y necesaria la adquisición de dicho detergente para la limpieza de los ambientes de trabajo y el material utilizado en éste, para eliminar los residuos de grasa o combustible.

Que según se aprecia los comprobantes de pago reparados sustentan la adquisición de 225 galones de detergente en todo el año, lo que no parece desproporcionado considerando las actividades y los establecimientos que tiene la recurrente,

Por lo que resulta razonable que tales gastos sean sustentados con los comprobantes de compra.

En todo caso correspondía a la Administración explicar las razones por las que le parece desproporcionado el gasto y reparar la parte que exceda a un uso normal.

sin que ello implique la obligación de la recurrente de llevar un control a través de un registro de los ingresos y salidas del producto de los almacenes, cuando se tratan de gastos a ser consumidos cotidianamente y no han sido adquiridos en grandes proporciones, lo que no hizo, por lo que procede dejar sin efecto el reparo".

6/4.2 GASTOS DEDUCIBLES - ACTIVIDADES DE CONSTRUCCIÓN

En el caso resuelto por la RTF 6217-4-2003 de 29-10-03 se había reparado a una empresa constructora los gastos incurridos en la preparación de los anteproyectos para licitaciones públicas, "toda vez que la recurrente no obtuvo la buena pro de la licitación convocada y por tanto la adquisición no se destinó a operaciones por las que se debía pagar el Impuesto".

El Tribunal rechazó el reparo, considerando:

"En el caso de autos, de la revisión del Comprobante de Información Registrada (fs. 461) de la recurrente, se aprecia que ésta tiene como actividad económica principal la construcción de edificios, resultando razonable que la recurrente incurriera en gastos vinculados a la preparación de anteproyectos para participar en licitaciones públicas para obras de construcción, independientemente de sí obtiene o no la buena pro en las licitaciones;

Puesto que lo contrario implicaría que únicamente se pudiera considerar como gasto aquello que reedita utilidades y no pérdidas, lo que es contrario al ordenamiento legal, toda vez que éste exige únicamente que se cumpla el principio de causalidad".

6/4.2 GASTOS DEDUCIBLES - USOS Y COSTUMBRES (ACEPTABLES) DE LAS AGENCIAS DE ADUANAS

En la RTF 6137-2-2003 de 24-10-03 se expresa lo siguiente:

"Asimismo, cabe anotar que de acuerdo con lo informado por la Asociación de Agentes de Aduana del Perú (folios 590 y 591) constituye una práctica usual en el ámbito de las Agencias de Aduanas la contratación de comisionistas, cuya función es conseguir potenciales clientes para tales Agencias de Aduanas, a cambio de hacerse acreedores de un porcentaje de la comisión que la Agencia de Aduana cobre por el (o los) despacho (s) consecuente (s).

La comisión pactada puede cobrarse por única vez por el despacho que llevó a cabo la Agencia de Aduana para el cliente que le proporcionó o por cada uno de todos los despachos futuros que la Agencia de Aduana efectúe con el cliente con el que la contactó, por un período determinado o a plazo indefinido.

En el caso de autos, según se aprecia de la copia del contrato antes mencionado las partes acordaron una comisión de 20% de todos y cada uno de los futuros servicios que se otorguen a los clientes captados por FERMI S.A., esto es, acordaron la segunda de las modalidades descritas en el párrafo anterior.

En tal sentido, teniendo en cuenta lo antes expuesto y la libertad de contratación establecida en el artículo 1354 del Código Civil aprobado por el Decreto Legislativo N° 295 se puede inferir que lo establecido en el contrato antes mencionado constituye una práctica usual en el ámbito de las Agencias de Aduanas,

Por lo que lo alegado por la Administración en el sentido que no resulta aceptable que una vez captados los clientes y pagado por dicho concepto una comisión en el ejercicio 1997 se continúe pagando la misma en los años siguientes, carece de sustento.

6/4.2 SUSTENTO DE GASTOS DE MOVILIDAD Y TELEFONÍA

La RTF 1215-5-2002 se ha pronunciado como sigue:

"Que en el caso analizado, la labor realizada por los promotores y vendedores de la recurrente exige que los trabajadores se movilicen de un lugar a otro constantemente y se mantengan comunicados con la empresa en todo momento, a lo que debe agregarse que, como reconoce la administración en la apelada, el monto destinado por la empresa a estos fines cumple con el requisito de la razonabilidad, de lo que se concluye que tales pagos constituyen una condición de trabajo en tanto en concordancia con lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 650 - se trata de montos que se entregan al trabajador para el cabal desempeño de sus funciones y no constituyen beneficio o ventaja patrimonial directa para el trabajador;

Que a ello debe agregarse que del análisis del expediente se desprende que los gastos reparados por estos conceptos se encuentran sustentados en las planillas de liquidación de gastos de movilidad y telefonía, que se encuentran debidamente detalladas y han sido suscritas por los trabajadores beneficiarios;

Por lo que procede revocar la apelada en este extremo, pues no cabe condicionar su deducción a la presentación de los comprobantes de pago al tratarse de montos entregados en efectivo y en cantidad razonable al trabajador para cubrir determinados gastos que el cumplimiento de sus labores le irroga, y no de una contraprestación por servicios como considera la Administración".

Y en la RTF 5794-5-2003 de 15-10-03 se expresa lo siguiente:

"En el presente caso, se observa que la labor realizada por el personal que se encargaba de realizar trámites de mensajería, gestiones de cobranza, pago de cuentas, entre otros, implicaba que se movilicen de un lugar a otro constantemente;

Siendo además que del análisis de las hojas que ha presentado la recurrente de parte del registro denominado "Planilla de gastos de movilidad" que señala lleva (folios 315 al 320 y 478 y 485), donde se indica la fecha, el nombre del trabajador; el monto otorgado, el motivo y su firma, surge que el monto otorgado cumple con el requisito de razonabilidad;

Por lo que tales pagos constituirían una condición de trabajo, deducible para efecto del Impuesto a la Renta".

6/4.2 SERVICIOS DE ENERGÍA ELÉCTRICA - ASIGNACIONES AL PERSONAL DE LA POLICIA NACIONAL

En la RTF 2788-4-2003 de 25-5-03 se expresa lo siguiente:

"Que de lo expuesto se concluye que para la adecuada prestación de los servicios de energía eléctrica que brinda la recurrente, resulta necesario contar con la seguridad y resguardo de sus instalaciones; servicios que pueden ser prestados por el personal de la Policía Nacional del Perú.

Por lo que los gastos vinculados con la citada prestación resultarían deducibles, incluyendo la asignación diaria de S/. 4.50 que la recurrente otorga a cada efectivo policial o el otorgamiento de alimentación directa a los efectivos que prestan el servicio de seguridad y resguardo en la subestación Nepeña, conforme al Acuerdo que obra en autos;

Que sin embargo, la Administración no ha solicitado a la recurrente sustente la entrega de las indicadas asignaciones económicas diarias a los efectivos de la Policía Nacional, ni la correlación que debe existir entre el número de efectivos por día y el monto asignado a cada uno de los mismos, por lo que corresponde declarar la nulidad e insubsistencia de la apelada en el presente extremo a efecto que la Administración realice la indicada verificación y emita nuevo pronunciamiento;

Que corresponde emitir similar pronunciamiento respecto al otorgamiento de alimentación directa a los efectivos de la Policía Nacional que prestan el servicio de resguardo en la sub-estación Nepeña, debiendo igualmente la Administración verificar la razonabilidad del monto destinado para el efecto, así como analizar la correlación que debe existir entre el número de efectivos asignados a la citada sub-estación".

6/4.2 REPAROS POR SERVICIOS DE PERSONAL - FORMA DE SUSTENTACIÓN

En el caso resuelto por la RTF 50295-2002 de 28-8-02 se había reparado el gasto de la recurrente por los servicios prestados por diversas empresas (en labores vinculadas al proceso de lavado, envasado y descabezado de langostino).

Por cuanto no existía "ningún documento que indique el control de personal y el trabajo efectuado, así como tampoco los contratos de prestación de servicios de personal".

En la Resolución de expresa lo siguiente: "Más bien, a fin de determinar que los servicios de personal fueron efectivamente prestados, la Administración debió revisar no solamente la situación del libro de planillas de cada una de las mencionadas empresas;

Sino también, las entradas a caja y bancos por las cobranzas por los servicios prestados, los asientos contables en el libro diario dónde conste el pago a dichos trabajadores y los que corresponden al registro de las facturas emitidas por el supuesto servicio, la anotación de dichas facturas en el registro de ventas, la capacidad financiera de la recurrente para afrontar tales pagos, la forma de pago empleada, entre otros.

Si bien es cierto que la Administración tiene la facultad de verificar que las operaciones se hayan realizado, las conclusiones a las que arriba deben estar plenamente sustentadas".

6/4.2 CASO DE IGV PAGADO POR ADQUISICIÓN QUE NO FUE UTILIZADO COMO CRÉDITO FISCAL SINO CARGADO COMO GASTO

En el caso resuelto por la RTF 8490-5-2001 de 17-10-01 la SUNAT había reparado la deducción del IGV descrito en el epígrafe.

El Tribunal levantó el reparo por las siguientes consideraciones:

"Que las adquisiciones efectuadas mediante las Facturas Nos. 001-659, 001-738, 002310, 002-011 y 001-013 no fueron reparadas como gasto deducible del Impuesto a la Renta ni se ha cuestionado el destino de las mismas a las operaciones gravadas del Impuesto General a las Ventas, por lo que se estaría cumpliendo con los requisitos sustanciales previstos para tener derecho al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas;

Que siendo que el Impuesto General a las Ventas está diseñado bajo la técnica del valor agregado, corresponde que en cada etapa del proceso de producción y comercialización de bienes y servicios se recupere el impuesto de la fase anterior;

Esto es a través del crédito fiscal, por lo que no procede que este impuesto sea además deducido como gasto del Impuesto a la Renta, como tampoco correspondería que el sujeto gravado pueda optar por aplicar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas cuando se tiene derecho a ello o deducirlo como gasto del Impuesto a la Renta;

Que sin embargo, en el caso de autos no se cumplió con el requisito del registro de las operaciones, razón por la cual no podía ejercerse el derecho al crédito fiscal, de manera que en aplicación del artículo 69° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Legislativo N° 821 corresponde levantar el reparo efectuado por la Administración".

6/4.2 GASTOS DEDUCIBLE EN EL CASO DE LOS CASINOS

En el caso resuelto por la RTF 989-32001 de 11-9-01 se había reparado a un casino "por el exceso de gastos de representación correspondiente al ejercicio gravable 1996 por concepto de alimentos, bebidas, souvenirs, atención y cortesía" al amparo del inc. q) del art. 37 de la Ley del IR (que establece un límite para los gastos de representación de 0.5% de los ingresos brutos, con un máximo de 40 UIT).

En la resolución se cita lo dispuesto por el inc. m) del Rgto. respecto a lo que se considera gastos de representación y a continuación se expresa lo siguiente:

"Que el giro de negocio de la recurrente consiste en la explotación de juegos de azar tal como lo indica en su apelación, situación que también fue informada por la Administración mediante el Informe General que obra en autos, debiendo tenerse en cuenta que en este tipo de actividad económica, constituye una práctica generalizada la entrega constante de bocaditos, bebidas, souvenirs, etc. a los asistentes a estos establecimientos dedicados a los juegos de azar, entre los que se encuentran los casinos de juegos y máquinas de tragamonedas, entre otros;

Que en este sentido, debe entenderse que dichos gastos no tienen como finalidad exteriorizar una imagen que mantenga o mejore la situación en el mercado de la recurrente, interpretación realizada por la Administración Tributaria en el informe que sustenta la resolución apelada, sino que son efectuados con el propósito de mantener a los asistentes de dichos establecimientos en un ambiente confortable que les permita prolongar su permanencia en las salas de juego, originándose mediante esta estrategia, mayores ingresos que fluyen a la empresa;

Que en mérito a las particularidades atendidas del giro de negocio de la recurrente, los reparos materia de controversia no son gastos de representación por no encontrarse dentro de los alcances establecidos en el inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto de la Renta y, además, están vinculados directamente con la generación de rentas de la recurrente por lo que cumplen con el principio de causalidad recogido en el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta".

6/4.2 GASTOS DEDUCIBLE EN EL CASO DE LOS CASINOS

En el caso resuelto por la RTF 989-32001 de 11-9-01 se había reparado a un casino "por el exceso de gastos de representación correspondiente al ejercicio gravable 1996 por concepto de alimentos, bebidas, souvenirs, atención y cortesía" al amparo del inc. q) del art. 37 de la Ley del IR (que establece un límite para los gastos de representación de 0.5% de los ingresos brutos, con un máximo de 40 UIT).

En la resolución se cita lo dispuesto por el inc. m) del Rgto. respecto a lo que se considera gastos de representación y a continuación se expresa lo siguiente:

"Que el giro de negocio de la recurrente consiste en la explotación de juegos de azar tal como lo indica en su apelación, situación que también fue informada por la Administración mediante el Informe General que obra en autos, debiendo tenerse en cuenta que en este tipo de actividad económica, constituye una práctica generalizada la entrega constante de bocaditos, bebidas, souvenirs, etc. a los asistentes a estos establecimientos dedicados a los juegos de azar, entre los que se encuentran los casinos de juegos y máquinas de tragamonedas, entre otros;

Que en este sentido, debe entenderse que dichos gastos no tienen como finalidad exteriorizar una imagen que mantenga o mejore la situación en el mercado de la recurrente, interpretación realizada por la Administración Tributaria en el informe que sustenta la resolución apelada, sino que son efectuados con el propósito de mantener a los asistentes de dichos establecimientos en un ambiente confortable que les permita prolongar su permanencia en las salas de juego, originándose mediante esta estrategia, mayores ingresos que fluyen a la empresa;

Que en mérito a las particularidades atendidas del giro de negocio de la recurrente, los reparos materia de controversia no son gastos de representación por no encontrarse dentro de los alcances establecidos en el inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto de la Renta y, además, están vinculados directamente con la generación de rentas de la recurrente por lo que cumplen con el principio de causalidad recogido en el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta".

6/4.2 GASTOS DEDUCIBLE - DEMOSTRACIÓN FEHACIENTE DEL GASTO

Respecto a un reparo de los pagos de alimentación en favor de los trabajadores, en la RTF 798-3-2001 de 2001 de 20-7-01 se señala lo siguiente:

"Que obra en el expediente el Comunicado de la recurrente a sus trabajadores en el que se señala que la empresa requiere un funcionamiento continuo y sin interrupciones en la producción durante las 24 horas del día para lo cual es indispensable que el personal de planta esté siempre atendiendo sus labores ...;

Por lo que la Dirección de la empresa ha decidido otorgar refrigerios al personal de planta en el comedor instalado para este fin, pues de esta manera no se producirán interrupciones en el proceso productivo;

Que se encuentran en el expediente, las facturas emitidas por Aydee Inga Castro por el servicio de atenciones (desayuno, almuerzo y cenas) prestados al personal en diferentes semanas, por lo que se concluye que dicho gasto está vinculado al giro del negocio, en ese sentido, procede su utilización como crédito fiscal no perjudicándose por el hecho de no estar anotado en el libro de planillas".

De otro lado, en la misma Resolución se determina lo siguiente:

"Que la recurrente no ha probado con documentación fehaciente que las adquisiciones de bolsas navideñas hayan sido entregadas a sus trabajadores como condición de trabajo y menos con ocasión de las fiestas navideñas, por el contrario, estando a la fecha de la Factura N° 001-04039

emitida el 22 de mayo de 1996, se tiene que dichos productos fueron entregados por la recurrente en el mes de junio, por lo que se debe mantener el citado reparo".

6/4.2 GASTOS DEDUCIBLE - DEMOSTRACIÓN FEHACIENTE DEL GASTO

Respecto a un reparo de los pagos de alimentación en favor de los trabajadores, en la RTF 798-3-2001 de 2001 de 20-7-01 se señala lo siguiente:

"Que obra en el expediente el Comunicado de la recurrente a sus trabajadores en el que se señala que la empresa requiere un funcionamiento continuo y sin interrupciones en la producción durante las 24 horas del día para lo cual es indispensable que el personal de planta esté siempre atendiendo sus labores ...;

Por lo que la Dirección de la empresa ha decidido otorgar refrigerios al personal de planta en el comedor instalado para este fin, pues de esta manera no se producirán interrupciones en el proceso productivo;

Que se encuentran en el expediente, las facturas emitidas por Aydee Inga Castro por el servicio de atenciones (desayuno, almuerzo y cenas) prestados al personal en diferentes semanas, por lo que se concluye que dicho gasto está vinculado al giro del negocio, en ese sentido, procede su utilización como crédito fiscal no perjudicándose por el hecho de no estar anotado en el libro de planillas".

De otro lado, en la misma Resolución se determina lo siguiente:

"Que la recurrente no ha probado con documentación fehaciente que las adquisiciones de bolsas navideñas hayan sido entregadas a sus trabajadores como condición de trabajo y menos con ocasión de las fiestas navideñas, por el contrario, estando a la fecha de la Factura N° 001-04039 emitida el 22 de mayo de 1996, se tiene que dichos productos fueron entregados por la recurrente en el mes de junio, por lo que se debe mantener el citado reparo".

4.2 GASTOS DEDUCIBLES - REQUISITOS PARA SU SUSTENCIÓN

En la RTF 438-5-2001 de 18-4-01 se expresa lo siguiente:

"Que respecto al reparo efectuado a las compras de diversas prendas de vestir, como zapatos, calcetines, camisas y ternos cuyo detalle se aprecia en el anexo al Resultado del Requerimiento N° 0402805-97, la recurrente alega que se trata de desembolsos obligatorios para la realización de sus actividades;

En virtud de la obligación establecida en el Reglamento de Establecimientos de Hospedaje aprobado por Decreto Supremo N° 12-94-ITINCI, de mantener uniformado a su personal las veinticuatro (24) horas del día;

Que en general cabe señalar que la entrega a los trabajadores de prendas de vestir en virtud a una obligación legal se realiza con ocasión de la prestación de servicios y a efectos de guardar uniformidad en su vestimenta, con lo cual se proyecta la imagen de la empresa, en este sentido, se podría pensar que una empresa como la recurrente, tenía la obligación y la necesidad de incurrir en este tipo de gastos;

Que sin embargo, para poder sustentar los gastos en forma fehaciente y razonable, además de contar con los elementos probatorios como son el comprobante de pago y el respaldo de la disposición legal, es necesario demostrar la vinculación de las compras específicas efectuadas con el giro del negocio;

Identificando el destino que han tenido los bienes adquiridos, como por ejemplo, la relación de trabajadores que lo han recibido, donde figure el nombre y la firma que pruebe la recepción y cualquier otro documento que corrobore que los bienes han sido adquiridos con la finalidad de ser entregados al personal de la empresa, pues podría suceder que las adquisiciones no hayan estado destinadas a formar parte de la vestimenta usada por dicho personal".

.....

"Que en lo que respecta a los reparos efectuados a las pensiones de enseñanza escolar que la recurrente aduce haber pagado por cuenta de dos de sus trabajadores como parte integrante de sus remuneraciones cabe indicar que si bien es factible desde el punto de vista de la legislación laboral como de la legislación tributaria que el pago de remuneraciones pueda efectuarse bajo esta modalidad;

El principio de causalidad que postula el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta hace indispensable que dichos egresos se sustenten y acrediten, por ejemplo, con los contratos de trabajo celebrados entre la empresa y el trabajador, que tal remuneración se consigne en el libro de planillas que debe llevar la empresa de acuerdo con las normas que dicte la autoridad competente, o que se hayan efectuado las retenciones mensuales de los tributos que recaen sobre las remuneraciones también respecto de dichos conceptos, entre otros".

6/4.2 GASTOS DEDUCIBLES - REQUISITOS PARA SU SUSTENCIÓN

En la RTF 438-5-2001 de 18-4-01 se expresa lo siguiente:

"Que respecto al reparo efectuado a las compras de diversas prendas de vestir, como zapatos, calcetines, camisas y ternos cuyo detalle se aprecia en el anexo al Resultado del Requerimiento N° 0402805-97, la recurrente alega que se trata de desembolsos obligatorios para la realización de sus actividades;

En virtud de la obligación establecida en el Reglamento de Establecimientos de Hospedaje aprobado por Decreto Supremo N° 12-94-ITINCI, de mantener uniformado a su personal las veinticuatro (24) horas del día;

Que en general cabe señalar que la entrega a los trabajadores de prendas de vestir en virtud a una obligación legal se realiza con ocasión de la prestación de servicios y a efectos de guardar uniformidad en su vestimenta, con lo cual se proyecta la imagen de la empresa, en este sentido, se podría pensar que una empresa como la recurrente, tenía la obligación y la necesidad de incurrir en este tipo de gastos;

Que sin embargo, para poder sustentar los gastos en forma fehaciente y razonable, además de contar con los elementos probatorios como son el comprobante de pago y el respaldo de la disposición legal, es necesario demostrar la vinculación de las compras específicas efectuadas con el giro del negocio;

Identificando el destino que han tenido los bienes adquiridos, como por ejemplo, la relación de trabajadores que lo han recibido, donde figure el nombre y la firma que pruebe la recepción y cualquier otro documento que corrobore que los bienes han sido adquiridos con la finalidad de ser entregados al personal de la empresa, pues podría suceder que las adquisiciones no hayan estado destinadas a formar parte de la vestimenta usada por dicho personal".

.....

"Que en lo que respecta a los reparos efectuados a las pensiones de enseñanza escolar que la recurrente aduce haber pagado por cuenta de dos de sus trabajadores como parte integrante de sus remuneraciones cabe indicar que si bien es factible desde el punto de vista de la legislación laboral como de la legislación tributaria que el pago de remuneraciones pueda efectuarse bajo esta modalidad;

El principio de causalidad que postula el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta hace indispensable que dichos egresos se sustenten y acrediten, por ejemplo, con los contratos de trabajo celebrados entre la empresa y el trabajador, que tal remuneración se consigne en el libro de planillas que debe llevar la empresa de acuerdo con las normas que dicte la autoridad competente, o que se hayan efectuado las retenciones mensuales de los tributos que recaen sobre las remuneraciones también respecto de dichos conceptos, entre otros".

6/4.2 LA FALTA DE ANOTACIÓN EN EL REGISTRO DE COMPRAS NO ES DETERMINANTE PARA EFECTO DEL IMPUESTO A LA RENTA

La RTF 381-2-2001 de 30-3-01 dejó sin efecto un reparo del IR por no registrar notas de crédito en el Registro de Compras, expresando lo siguiente:

"Que sin embargo, de la documentación que corre en autos, no se puede determinar si la Administración verificó la forma de contabilización de las operaciones antes citadas en los Libros Diario y Mayor.

Toda vez que si bien las omisiones en el Registro de Compras inciden en la determinación del Impuesto General a las Ventas, para efectos del Impuesto a la Renta, debe tenerse en cuenta lo efectivamente registrado en las cuentas de ingresos y de gastos, lo cual no se puede apreciar en el citado registro;

Que en el Registro de Compras se anotan todas las adquisiciones efectuadas, sin distinguir su destino, esto es, si afectó a una cuenta de activo o a una cuenta de gastos, o si se trata de operaciones devengadas en el período o en períodos posteriores o anteriores.

Por lo que no puede tomarse como referencia para la imputación de reparos a la renta neta imponible, las observaciones efectuadas a este registro, por lo que procede que la Administración verifique la forma de contabilización de las adquisiciones sustentadas en las facturas de compra vinculadas a las notas de crédito reparadas y emita un nuevo pronunciamiento al respecto".

6/4.2 GASTOS DEDUCIBLES

Gastos aceptables: Nos referimos a los siguientes casos que se han resuelto aplicando el principio de causalidad.(1)

Se aceptó el alquiler de macetas y el servicio de música dado que “ son elementos que, razonablemente, ayudan a crear un mejor ambiente de trabajo y, asimismo, teniendo en cuenta que el monto de dichos gastos no resulta considerable en relación al total de ventas netas o ingresos por servicios consignados por la recurrente en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta” – RTF 646-4-2000 de 25-7-00.

(3)Gastos no aceptables: En los siguientes casos no se aceptaron los gastos:

Por no acreditarse el nexo de causalidad o por deficiente demostración de los hechos o de la obligación contraída.

Se aceptaron los gastos de publicidad pagados por una empresa cervecera, expresando lo siguiente (RTF 585-2-2000 de 14-7-00):

“Que el hecho que la citada campaña publicitaria haya sido encargada por el Comité de Fabricantes de Cerveza, no es impedimento para que la misma buscara tener efecto directo en el consumo de la marca de cerveza que cada uno de los miembros del Comité produce.

De modo que cada una de las empresas se vio beneficiada con dicha publicidad, por lo que concluye que el gasto realizado por cada empresa en la campaña tuvo relación directa con la generación de la renta gravada,

Cumpléndose con el principio de causalidad exigido por la Ley del Impuesto a la Renta; y teniendo en cuenta que dicha adquisición se destinó a una operación gravada con el Impuesto General a las Ventas, como es la venta de cerveza, procede deducirla como gasto a efecto del Impuesto a la Renta”. (2)

Respecto a un reparo vinculado a los servicios de seguridad contratados por la recurrente para su personal extranjero y sus familias, la RTF 612-4-2000 de 18-7-00 determino lo siguiente:

“Que dado que los trabajadores de la recurrente realizan sus labores en circunstancias especiales, que implican su estadía en la mina de manera casi permanente, es razonable aceptar que la seguridad de sus familias sea un requisito para la prestación de sus servicios por lo que, al existir una vinculación de causalidad con la generación de los ingresos gravados, procede la utilización del crédito fiscal derivado de la adquisición de los servicios de seguridad citados”.

“Que el crédito fiscal derivado de la adquisición de panetones sería deducible si existiera relación de causalidad con las rentas gravadas, como ocurriría si dichos bienes hubieran sido entregados a los trabajadores, lo que en el caso de autos no se encuentra acreditado” – RTF 636-4-2000 de 21-7-00.

En la RTF 613-4-2000 de 18-7-00 se expresa lo siguiente:

“Que de acuerdo a lo expresado por ambas partes, el Gerente de la empresa recurrente efectuó, en compañía de su esposa, un viaje a diversos países de Europa, como premio obtenido por la empresa al haber ganado un concurso de ventas en el que intervinieron otras empresas comercializadoras de productos de la PHILIPS, organizado por esta última;

Que la recurrente manifiesta en su escrito de apelación que si bien todos los gastos del viaje fueron solventados por la empresa PHILIPS, se le entregó al Gerente la cantidad de S/. 3,375.00, para prevenir cualquier contingencia;

Que el monto entregado por la recurrente a su Gerente no constituye un gasto deducible, por no enmarcarse en el principio de causalidad, por lo que procede mantener el reparo”.

Asimismo, sobre otro reparo se pronuncia como sigue:

“Que la recurrente presenta como única prueba del supuesto delito una carta de fecha 22 de enero de 1995, enviada por el cobrador Manuel Calle Torres al Gerente de la empresa en la que manifiesta haber sido víctima de un robo por tres sujetos desconocidos, quienes se llevaron el dinero materia de cobranza, y en la que se compromete a la devolución del dinero supuestamente robado;

Que el delito no ha sido probado judicialmente, ni ha acreditado la recurrente que sea inútil ejercitar la acción judicial correspondiente, no habiendo incluso formulado la denuncia correspondiente, por lo que se concluye que no procede la deducción de la pérdida, debiendo mantenerse el reparo”.

Sobre los gastos por concepto de vigilancia según convenios celebrados con asociaciones civiles formadas por los trabajadores o para prestar servicios a los trabajadores, en la RTF 585-2-2000 de 14-7-00 se manifiesta lo siguiente:

“Que respecto a los gastos por concepto de vigilancia, cabe indicar que la recurrente tiene suscritos dos convenios, uno con la Asociación Civil Cristal, para el uso por parte de sus trabajadores, jubilados y familiares, de los campos deportivos, local social y lugares de esparcimiento del Club Sporting Cristal, a cambio de un pago mensual, y otro;

Con la Asociación Civil Asistencia Social Cristal, a fin que ésta administre el Programa de Asistencia Médica Familiar a favor de los trabajadores de la recurrente, habiendo reparado la Administración las facturas por gastos de vigilancia por considerar que las mismas no corresponden a la recurrente sino a las citadas asociaciones civiles;

Que si bien los convenios suscritos con las entidades mencionadas, no hacen referencia expresa a la vigilancia de los locales, debe entenderse que dentro de los pagos que efectúa la recurrente, en un caso por el uso de los locales, y en el otro por el servicio de administración del Programa de Asistencia Médica Familiar, se encuentra incluido todo concepto, entre ellos, la vigilancia, no siendo lógico que corra por cuenta de ella la vigilancia específica de sus trabajadores y clientes, más aun cuando no se puede determinar la frecuencia con la que éstos usan dichos locales; en tal sentido, la recurrente no ha cumplido con justificar la relación de causalidad entre el citado gasto y la producción de rentas gravadas;

Por lo que corresponde confirmar el reparo formulado tanto a la base imponible del Impuesto a la Renta como al crédito fiscal declarado por la recurrente”.

1. Se trata a continuación la jurisprudencia reciente sobre el tema, incluyendo la que se ha pronunciado sobre los reparos al crédito fiscal basados en que no se ha demostrado la necesidad del gasto bajo las normas del IR, que se resuelven bajo el principio de causalidad.

2. La SUNAT también fundamentó el reparo en el hecho que “ las facturas no fueron giradas al usuario del servicio, ya que éste fue el Comité y no la recurrente

“. El Tribunal señaló que ésta, al igual que los demás integrantes el Comité, era usuaria del servicio y que además las facturas habían sido giradas a su nombre.

3. No se aceptó, en cambio, la compra de comestibles y el alquiler de toldo para paseo de empleados.

6/4.2C GASTOS POR AGASAJOS DEL PERSONAL

En la RTF 2000-1-2006 se expresa lo siguiente:

“Que sobre los gastos por agasajos al personal vinculados con el día del trabajo, cabe indicar que conforme con el criterio establecido por este Tribunal, entre otras, en las Resoluciones N°s. 701-4-2000 y 2230-2-2003, los gastos necesarios para mantener la fuente productora de la renta también incluyen las erogaciones realizadas por la empresa con la finalidad de subvencionar los eventos organizados con ocasión de fiestas conmemorativas, ya que existe un consenso generalizado respecto a que tales actividades contribuyen a la formación de un ambiente propicio para la productividad del personal, asimismo, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 109-3-2000 se ha señalado que dichos gastos deben estar debidamente sustentados, no sólo con los comprobantes de pago sino también de toda aquella otra documentación que acredite la realización de los referidos eventos, supuesto que no se cumple en el caso de autos en el que el recurrente, en relación con un supuesto encuentro de confraternidad por el 1 de mayo, día del trabajador, sólo exhibió la Factura N° 002-002098 emitida el 6 de junio de 2001 por el consumo de 29 almuerzos a trabajadores del Fundo San Martín de Porres (folio 137) y un informe de fecha 4 de mayo de 2002 (folio 136), documentos cuyas fechas le restan credibilidad a lo alegado por el recurrente, por lo que al no haber presentado las pruebas correspondientes a pesar del requerimiento de la Administración, procede confirmar el reparo”.

6/4.8 CONCEPTO DE ‘MERMAS’- COMPRENDE LAS OCURRIDAS EN EL MANIPULEO POSTERIOR A LA FASE DE PRODUCCIÓN

En la RTF 11915-3-2007 se expresa lo siguiente:

“Que este Tribunal en reiteradas resoluciones, tales como la N° 199-4-2000 y 16274, ha establecido que el concepto de “merma” comprende la pérdida de productos en el proceso de elaboración y de envasado de cerveza, la rotura de botellas llenas dentro del almacén de la Planta y en el manipuleo de embarque del depósito a los medios de transporte, y las pérdidas susceptibles en operaciones que se realizan normalmente, tales como la cerveza envasada que no reúne las condiciones formales para su venta, como igualdad de niveles o contenido, etc., que se suele entregar al personal ó gratuitamente al público.

Que asimismo, en la Resolución N° 3722-2-2004, se estableció que las mermas además de ocurrir en el proceso productivo pueden producirse por el manipuleo de los bins y que se trata de una pérdida de orden cuantitativo, en la cual el bien se pierde por causas inherentes a su naturaleza, concluyéndose que las pérdidas que ocurren por la naturaleza frágil propia de los vidrios

comercializados y transportados por la recurrente desde el puerto de embarque hasta su entrega al consumidor final, constituyen mermas.

Que atendiendo a lo expuesto, resulta improcedente distinguir entre las pérdidas sufridas por la recurrente (rotura de envases de vidrio y botellas llenas) ocurridas durante la fase de producción (particularmente, durante la fase de cocimiento del producto hasta el envasado) y las ocurridas en el manipuleo posterior hasta su entrega, como sostiene la Administración, toda vez que en ambos casos nos encontramos ante mermas conforme a los criterios jurisprudenciales antes citados".

6/4.8 MERMAS DE COMBUSTIBLE EN GRIFOS

En la RTF 5610-1-2006 se expresa lo siguiente: (1)

"Que durante la etapa de fiscalización la recurrente adjuntó la "Evaluación Volumétrica y de Mermas de Combustibles Gasolina 84 y 90" (folios 57 a 69), elaborado por el Ingeniero Luis R. Lazo Manrique, en el que se señala que se evalúan los diferentes tipos de pérdidas que se presentan a lo largo del año, permitiendo brindar una mejor cuantificación de los combustibles comercializados, poniendo al tanto al propietario del grifo sobre la susceptibilidad de pérdidas, proporcionándosele los elementos necesarios para controlar y monitorear las pérdidas ocasionadas involuntariamente y por desconocimiento;

Que agrega que siempre se producirán pérdidas de combustible, que corresponden a evaporación al medio ambiente al momento de la transferencia, en el camión cisterna, en la boca del llenado, en las válvulas de venteo, pérdidas por desplazamiento, pérdidas por almacenamiento, pérdidas en las líneas de succión y/o impulsión, y pérdidas atentatorias;

Que según se aprecia del informe técnico, la tabulación volumétrica para almacenaje y por descarga de gasolina de 84 octanos y gasolina 90 se establece en función al volumen inicial, volumen final, factor y tiempo, sin indicar cómo obtiene la referida información, limitándose a efectuar las restas y sumas correspondientes para hallar las pérdidas totales por producto (folios 57 a 60);

Que además en el informe "Evaluación Volumétrica y de Mermas de Combustibles Gasolina 84, 90, D2 y Kerosene" (folios 96 a 119), elaborado por el Ingeniero Juan Aquilino Velásquez Vásquez, se agregan los cuadros de tabulación volumétrica y compensación por temperatura, tabulación efectuada en función al volumen observado (gl), API, temperatura promedio de compra °F, factor y volumen corregido (gl); sin embargo, no se detallan cómo se obtiene la referida información, que posteriormente incide en la determinación del volumen final en las tabulaciones de almacenaje del ejercicio 2001 y por tanto en el cálculo del porcentaje de pérdidas sobre las compras;

Que de lo expuesto se aprecia que los referidos informes no indican como obtienen la información que utilizan para establecer el porcentaje de pérdidas, ni describen las pruebas realizadas para la determinación de las mermas, omisión que es reconocida por la recurrente en su escrito de apelación, al indicar que en los informes se omitió parte de la metodología (folio 512);

Que en este sentido, la recurrente no cumplió con acreditar que las diferencias de inventario correspondían a mermas, de conformidad con el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo a gastos de ventas por importes de mermas no acreditadas se encuentra arreglado a ley, así como el reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas."

1. En el primer considerando de esta resolución se indica: "Que la recurrente sostiene que el informe técnico presentado certifica los porcentajes de merma con relación a las compras en base a pruebas realizadas, que equivalen a 1.56% para gasolina de 84 octanos, 1.55% para gasolina de 90 octanos, 0.75% para Diesel 1 KD y 0.79% para Diesel 2 D2."

6/4.8 INFORME TÉCNICO REQUERIDO PARA JUSTIFICAR LAS MERMAS EN EL PROCESO PRODUCTIVO

En la RTF 2000-1-2006 se expresa lo siguiente:

"Que en respuesta al Requerimiento N° 00104670, el recurrente presenta en la etapa de fiscalización el informe técnico remitido por la Facultad de Ciencias Agrícolas de la Universidad Nacional Jorge Basadre Grohmann - Tacna mediante Oficio N° 753/2002-FCAG/UNJBG, en la que el ing. Eloy Castilla García indica que las mermas en la elaboración de aceitunas de mesa seca equivale al 45% en la deshidratación y 10% en la selección, sin indicar la metodología ni pruebas realizadas, ni consignarse el número de colegiatura ni firma de dicho profesional;

Que en consecuencia, dicho informe no cumple con los requisitos exigidos por las normas aplicables que permitan sustentar la deducción por mermas, y a su vez el informe que obra a folio 477 presentado en la etapa de reclamación, que tampoco consigna el número de colegiatura ni firma del profesional que lo emite, no puede ser admitido como prueba al no haber sido presentado en la etapa de fiscalización pese haber sido requerido, de conformidad con lo establecido por el artículo 141 del Código Tributario, en tal sentido procede confirmar la apelada en este extremo".

6/4.8 MERMAS DE EXISTENCIAS - INFORME TÉCNICO NO ACEPTABLE

En la RTF 1804-1-2006 se expresa lo siguiente:

"Que sobre el particular se tiene que la recurrente adjuntó el "Informe Técnico de Mermas de Existencias" (folio 580 a 584), elaborado por el contador público Sergio Antonio Salas Barriga, en el que se señala que las mermas que sufren los bienes que comercializa la recurrente se deben a: i) diferencia de peso al ingresar la mercadería a los almacenes, ii) diferencia de peso en la limpieza y clasificación para la presentación de calidad del producto para la venta al público, iii) diferencia de peso por manipulación del personal para cortar, pesar y embolsar, iv) diferencia de peso por deshidratación de productos, v) diferencia de peso por excesiva maduración de productos, y vi) diferencia de peso por manipulación del público, agregándose que las mermas de existencia en el periodo 2001 ascendía a S/. 85 680,00, esto es, 0.86% de los ingresos brutos, y precisándose que la metodología empleada y las pruebas realizadas se han efectuado tomando en cuenta el cuadro resumen de mermas proporcionado por la empresa, muestreos efectuados por productos a nivel genérico y en base a una inspección ocular;

Que del análisis del mencionado informe se aprecia que no se ha precisado en qué consistió la evaluación realizada, ni indica, en forma específica, cuáles fueron las condiciones en que ésta fue realizada y en qué oportunidad, advirtiéndose más bien que se sustenta fundamentalmente en los cuadros de análisis y los informes de mermas proporcionados por la propia recurrente, pues se indica en forma expresa que tales documentos sirven de medio probatorio, por lo que las mermas no se encuentran debidamente acreditadas;

Que sin perjuicio de lo expuesto debe indicarse que las diferencias de peso en la limpieza, clasificación y manipulación de los productos por parte del personal o del público a que se refiere el mencionado informe técnico no califican como mermas, ya que no son imputables ni a la naturaleza ni al proceso de producción de los bienes que comercializa la recurrente (arroz, azúcar, menestras, verduras, carnes, frutas, entre otros) sino que son consecuencia del actuar de terceros".

6/4.8 EMPRESAS DE SERVICIOS DE AGUA POTABLE – PÉRDIDAS DE AGUA POR DIVERSOS MOTIVOS

Sobre esta materia se ha pronunciado la RTF 6597-5-2005, en la cual se encuentran varias referencias a la RTF 915-5-2004. Ambas resoluciones se pueden consultar en la página web del Tribunal Fiscal.

6/4.8 MERMAS ACEPTABLES VS. EL REQUISITO DE UN INFORME TÉCNICO

En el caso de un importador de úrea agrícola y fosfato diamónico, y citando el art. 36 de la Ley General de Aduanas, los arts. 36 y 98 de su reglamento y el numeral 5 de la parte B.5 de la Res. 541-2003-SUNAT, la RTF 3620-5-2005 se pronunció como sigue:

"Que la Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de las mermas debidamente acreditadas, lo que ocurre en este caso, pues tales mermas se encuentran dentro de los límites que ya han sido establecidos por las leyes y normas reglamentarias que regulan la importación de mercancías;

Que si bien el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta faculta a la Administración para que requiera al contribuyente que acredite las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente, ello no puede ser interpretado en forma aislada como lo ha hecho la Administración;

Tal facultad debe aplicarse razonablemente, esto es, cuando no haya una merma acreditada, no se tenga certeza del porcentaje aplicable para la actividad por no contar con elementos para ello, entre otros, no así, cuando existen normas específicas que reconocen un porcentaje razonable de mermas".

6/4.8 PRUEBA DE LOS DESMEDROS

En la RTF 594-2-2001 de 25-5-01 se expresa lo siguiente:

"Que en cuanto al reparo por desmedro de existencias, es preciso señalar que de acuerdo al inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles de las rentas de tercera categoría los desmedros de existencias debidamente acreditados;

Que al respecto, el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de dicha ley, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, precisa que para la deducción de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las mismas efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, agregando que la SUNAT podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa;

Que si bien el Reglamento establece procedimientos específicos y señala que la Administración podrá establecer otros alternativos, el mandato legal permite la deducción de los desmedros siempre que se encuentren acreditados;

Que la recurrente presenta una constancia notarial de la certificación emitida por la empresa Consultores de Ingeniería y Contratistas Generales S.A.; sin embargo, ésta no corresponde al ejercicio materia del reparo, por lo que no puede tomarse en consideración, procediendo confirmar la apelada en este extremo".

Como es de verse, este pronunciamiento da a entender que los desmedros pueden ser acreditados inclusive con medios probatorios distintos a los indicados en el art. 21, inc. c), del Rgto.

6/4.8 DESMEDRO DE EXISTENCIAS

RCSC 6504

(2-5-52)

Vistos, en armonía con lo expuesto en el dictamen fiscal: Revocaron la apelada N° 6623, su fecha 18 de diciembre de 1951, en la parte que declara sin lugar la reclamación relativa al reparo "Lanas castigo no aceptable", que dejaron sin efecto; y los devolvieron.

Dictamen Fiscal

Don Andrés Avelino Armentera, por Angel R. Cardenal S.A., de Arequipa, apela de la resolución de la Superintendencia N° 6623 de 18 de diciembre de 1950, recaída en su reclamo sobre impuesto a las utilidades del año fiscal 1946, con el importe adicional de S/. 35,579.84.

La Superintendencia, al efectuar la acotación definitiva de los impuestos por el año en referencia, encontró que el contribuyente, que es exportador de lana de alpaca, cuando compraba este artículo a los productores, les deducía el 5% del peso neto por concepto de suciedad, y que, cuando daba salida a la lana vendida efectuaba un castigo del 5% por el mismo concepto sobre el importe de las compras netas, con cargo a pérdidas y ganancias, sin que en las salidas interviniese el 5% deducido directamente al productor.

En el ejercicio acotado las compras netas ascendían a 298,777 kilos y el 5% de castigo sobre éstas, al darles salida, a 14,938.85 kilos, por un importe de S/. 77,941.68 cargado a pérdidas y ganancias. La entidad acotadora, juzgando que el castigo no era aceptable, reparó su importe.

De esta acotación reclamó el contribuyente expresando que el peso de las lanas en bruto que compraba sufría incuestionablemente una reducción debida a la carga de humedad, tierra y desperdicios que dichas lanas traían de los productores directos.

Que ello hizo necesario, desde la fundación del negocio, llevar una cuenta en su contabilidad denominada "Castigo de lanas", nombre probablemente erróneo, pues el que propiamente debía llevar era el de "Merma de Lanas", usado por todos los exportadores de lana de Arequipa y aceptado por los organismos tributarios.

Que el concepto era el mismo, en el fondo, y para acreditarlo, acompañaba el certificado emitido por la Cámara de Comercio de Arequipa, que hacía fe, por tratarse de un documento oficial. Que, de acuerdo con estas razones, debía dejarse sin efecto el reparo.

En su recurso de apelación expresa la reclamante que su alegación ante la Superintendencia ha quedado completamente en pie, pues el informe que sustenta la resolución denegatoria no la ha rebatido en manera alguna.

Que la merma producida en la lana fue y sigue siendo cierta, hecho que reconocen todos los comerciantes del ramo y que la Cámara de Comercio de Arequipa ha recogido, como aparece del certificado que acompañe a su recurso originario.

Que, consecuentemente, como se trata de una merma que resulta inevitable por la naturaleza de los artículos es de aplicación al caso el Art. 12 del Reglamento.

Que la rebaja que hace de 1% en las compras de lana no es un descuento sino precio de compra al que se avienen los vendedores, aceptando que el peso de la lana que venden suma también impurezas y tierra y no producto neto.

Que el cargo que hace del 5% a pérdidas y ganancias se debe a la disminución de peso de la lana por extracción de tierra, paja y otras suciedades y, sobre todo, por el secado de su humedad, para poder enfardar el producto, a fin de que sea exportado.

Que es costumbre de la firma pesar de semana en semana la tierra e impurezas que salen de la lana al manipularla y descargarla del libro de existencias, al fin de cada mes, el peso total de las mismas, más la merma por humedad. Que, de tal manera, la merma no es anticipada sino fijada en el mínimo por tara en el momento de la compra y en lo que resulta después por el transcurso del tiempo y la manipulación del producto.

Que en el comercio de lanas no es posible realizar inventarios semanales o mensuales para fijar el importe exacto de la merma porque ello supondría paralizar las actividades del negocio por unos días o por una semana, con grave riesgo del mismo.

Que ninguna firma lanera realiza inventarios mensuales sino anuales y, en tal ocasión, ya se ha movilizado gran parte de los lotes del ejercicio con sus respectivos desmedros o pérdidas.

Que está en condiciones de acreditar fehacientemente las mermas, exhibiendo al efecto el libro de existencias de lana así como el libro copiador de facturas del negocio. Que, por estas consideraciones, se debe revocar la resolución apelada.

De la información suministrada por el Asesor Auditor adscrito al Consejo, que ha tenido a la vista los libros y documentos ofrecidos por el contribuyente, aparece que no se trata de una reserva para mermas sino de una previsión de una merma real, por humedad e impurezas, ya conocida en el ramo.

En el ejercicio acotado y en el subsiguiente, no se tomaron inventarios. En los años posteriores, por la modalidad del negocio, se han tomado el 22 de setiembre de 1947, el 31 de agosto de 1948, el 1° de noviembre de 1949 y el 2 de diciembre de 1950 y, en todos ellos, las mermas comprobadas se han ajustado con el libro de existencias.

En los dos ejercicios en que no se tomaron inventarios, el porcentaje de merma es del 5% y en los que sí se tomaron, es superior a dicha cifra.

Por otra parte, en la acotación no se ha discutido en ningún momento si los abonos por venta de lanas al extranjero corresponden o no a la cantidad realmente vendida por ese concepto, de modo que no está en discusión la posibilidad de que la merma no exista o de que su porcentaje no sea real, por haber ventas no registradas.

A juicio de esta Fiscalía, lo actuado en el expediente y las investigaciones realizadas permiten afirmar la verosimilitud de la merma a que se refiere la reclamante.

En estas condiciones, corresponde al Consejo pronunciarse acerca de la admisión de la misma.

6/4.9 GASTOS DE PREOPERACIÓN NO VINCULADOS A LA EFECTIVA GENERACIÓN DE INGRESOS

En el caso resuelto por la RTF 10167-2-2007, se trataba de los gastos incurridos por un fabricante de colchones para la inscripción de su marca en diversos países del exterior, que fueron reparados por la SUNAT considerando que la recurrente "no había realizado ventas al exterior y que sólo había exportado diversos colchones como muestras en el ejercicio 2001, siendo que a efecto de deducir los desembolsos efectuados como gastos del ejercicio éstos debieron estar vinculados con la obtención de rentas gravadas durante el ejercicio". El Tribunal desestimó el reparo, indicando:

"Que de las normas citadas la inscripción de una marca no sólo se efectúa con la finalidad de diferenciar en el mercado los productos y servicios de una persona de los productos o servicios de otra persona, sino que confiere a su titular el derecho de actuar contra cualquier tercero que sin su consentimiento realice actos destinados al aprovechamiento indebido de la marca generada y que en caso de las futuras exportaciones de sus productos, el referido inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de gastos preoperativos vinculados con la expansión de las actividades de las empresas, pero no condiciona tal deducción a la efectiva generación de ingresos, pues lo relevante es su potencialidad para generar beneficios futuros en el entendido que la inversión puede no ser exitosa, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 4971-1-2006".

6/4.10 BANCOS, EXCESO EN PROVISIONES ESPECÍFICAS, PROVISIÓN NO PROCEDENTE Y SERVICIOS PARA LA RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS MUNICIPALES

La RTF 10149-3-2007 se ha pronunciado sobre los aspectos indicados, y a continuación reproducimos las conclusiones respectivas.

Exceso en el cálculo de provisión específica para determinados deudores, respecto de los cuales no se consideró las garantías preferidas que tenían: Después de citar los numerales 3.4, 3.9 y 3.10 del Capítulo IV del Reglamento aprobado por la Res. SBS N° 572-97, en la RTF mencionada se expresa lo siguiente:

"Ahora bien, corresponde emitir pronunciamiento sobre si las garantías preferidas, para ser tales, deben tener seguros endosados a favor del acreedor, tal como lo sostiene la recurrente.

Como se indicó precedentemente, el numeral 3.9 del capítulo IV del Reglamento aprobado por Resolución SBS N° 572-97 señala que se considera como garantías preferidas, aquéllas que reúnan los siguientes requisitos: 1) permiten una rápida conversión de la garantía en dinero, con el cual se puede cancelar la obligación garantizada, sin costos significativos, 2) cuenten con documentación legal adecuada, 3) no presenten obligaciones previas que pudieran disminuir su valor o de alguna manera impedir que la empresa acreedora adquiera clara titulación, y 4) su valor estuviera permanentemente actualizado, no incluyéndose como requisito o condición el que se deba contar con algún tipo de seguro, y que éste debe ser endosado a favor de la empresa acreedora. De otro lado, el numeral 3.4 del referido capítulo establece como requisito de las hipotecas y prendas con entrega jurídica que éstas hayan sido debidamente inscritas en los registros correspondientes o que exista bloqueo registral, sin embargo no establece como requisito de existencia y/o validez de tales garantías que exista seguro y que éste se encuentre endosado a favor de la empresa acreedora, y si bien se señala que debe indicarse si existe seguro y si está endosado a favor de la empresa, ello no implica que obligatoriamente deba contarse con seguro, sino que en caso que los bienes lo tengan, ello deberá ser informado.

Por consiguiente, el hecho que en el ejercicio acotado las garantías que respaldaban los créditos otorgados a los 18 deudores observados no contaran con seguros endosados a favor de la recurrente no afecta la calidad de garantías preferidas.

Cabe indicar que en el Oficio N° 16388-2001 de 10 de octubre de 2001 (fojas 1255 del Expediente N° 5101-2004), la Superintendencia de Banca y Seguros reconoce que en el Reglamento aprobado por Resolución SBS N° 572-97 no se hace ninguna referencia a que las garantías preferidas deben contar con algún seguro. Si bien mediante este Oficio la Superintendencia de Banca y Seguros considera que "un bien mueble o inmueble que resulte asegurable, debe contar con un seguro vigente y con la póliza endosada a favor de la empresa a efectos de ser considerada garantía para el cálculo de provisiones", ello solo constituye una opinión de dicha entidad, no constituyendo precedente administrativo de observancia obligatoria al no haber sido efectuada por el Superintendente de Banca y Seguros, de conformidad con su atribución establecida por el numeral 6 del artículo 349 de la Ley N° 26702, sino que fue emitida dando respuesta a una consulta formulada por la recurrente.

Adicionalmente, no se ha emitido ninguna resolución modificando lo establecido en la Resolución SBS N° 572-97 sobre los requisitos que deben tener las garantías preferidas, y en el actual Reglamento para la Evaluación y Clasificación del Deudor y la Exigencia de Provisiones aprobado por la Resolución SBS N° 808-2003 tampoco se considera como requisito de las garantías preferidas el que debe tenerse seguro endosado a favor de la empresa.

De lo antes expuesto se tiene que las garantías otorgadas por los 18 deudores constituyen garantías preferidas, conforme con lo establecido por los numerales 3.9 y 3.10 del Capítulo IV del Reglamento aprobado por Resolución SBS N° 572-99, y dado que la Administración efectuó el cálculo de las provisiones observadas en base a la información y documentación presentada por la recurrente a la Superintendencia de Banca y Seguros y a la Administración Tributaria, procede mantener el reparo".

Provisión por colocaciones relacionadas con el convenio suscrito con el Programa de Cooperación Técnica para la Pesca - VECEP: Después de señalar que el convenio y el reglamento operativo del fondo de crédito rotatorio encuadran dentro de las normas sobre fideicomisos contenidas en el art. 241 y siguientes de la Ley 26702, la RTF agrega lo siguiente:

"A mayor abundamiento, en atención a la consulta efectuada por la recurrente a la Superintendencia de Banca y Seguros sobre si el convenio firmado con el VECEP califica como una operación de fideicomiso, teniendo en consideración que ella es la responsable directa de la recuperación total del fondo, la citada entidad emitió el Oficio N° 16460-2001 de fecha 12 de octubre de 2001 (foja 366 del Expediente N° 5101-2004), en el que señala que "el Convenio firmado entre la CMAC-PIURA S.A.C. y VECEP cumple con la definición de fideicomiso

establecido en el art. 241 de la (...) Ley N° 26702. Esto en la medida que el convenio en mención constituye una relación jurídica por la cual VECEP transfiere en administración dinero a la CMAC - PIURA S.A.C. para la constitución de un Fondo de Crédito Rotatorio, gozando la Caja de las facultades necesarias para el cumplimiento del objeto de dicho fondo. Asimismo, la Tercera Cláusula del Convenio señala que el Fondo de Crédito será administrado exclusivamente por la CMAC - PIURA S.A.C. en el marco de las normas vigentes para los fideicomisos en la República del Perú; además la Decimotercera Cláusula establece que es función de la CMAC - PIURA S.A.C., administrar en fideicomiso el Fondo de Crédito Rotatorio". Agrega este Oficio que "el Fondo de Crédito Rotatorio constituye un patrimonio autónomo y la CMAC - PIURA S.A.C., en calidad de fiduciaria, no compromete su patrimonio ni está expuesta a riesgo crediticio por las colocaciones realizadas con los recursos del fondo en mención. En consecuencia no le corresponde efectuar provisiones por dichas colocaciones".

En tal sentido, y atendiendo a lo señalado en los considerandos precedentes, al constituir el convenio celebrado con el VECEP una operación de fideicomiso, no procedía que la recurrente realice provisiones por los créditos otorgados con el fondo de este convenio, fondo que constituye un patrimonio autónomo, por lo que corresponde mantener este reparo."

Gastos e ingresos derivados de un convenio se servicios para la recaudación de tributos municipales: Al respecto, se expresa lo siguiente:

"Como se desprende, si bien en las cláusulas primera de los citados convenios se alude a servicios de caja y tesorería, según el detalle de las obligaciones contenidas en tales convenios la recurrente debía prestar a las referidas municipalidades servicios de asesoría en materia informática, disposición de equipos de cómputo y software, difusión de programas de cobranza y distribución de formatos y notificaciones de cobranza, con el objeto de sistematizar las actividades propias de dichas municipalidades, los que no tienen relación alguna con los servicios de caja y tesorería propios de las entidades financieras. Además, la cobranza de tributos se efectuaba en las instalaciones de la Municipalidad Provincial de Piura y Municipalidad Distrital de Castilla por el personal de éstas, tal como se indica en el Resultado del Requerimiento 3611 N° 00040099 (foja 489 vuelta del Expediente N° 5101-2004).

Al no ser los servicios que se detallan en los indicados convenios propios de las entidades del sistema financiero, éstos no califican como servicios de crédito exonerados del Impuesto General a las Ventas conforme con lo establecido por el numeral 1 del Apéndice II de la Ley que regula dicho impuesto, por lo que tampoco resultan aplicables el inciso e) del artículo 5 del Decreto Supremo N° 157-90-EF ni el Decreto Supremo N° 052-93-EF citados.

Teniendo en consideración que los referidos servicios encuadran en la definición contenida en el inciso c) del artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, lo que de acuerdo con el inciso b) de su artículo 1 se encuentran gravados con el Impuesto General a las Ventas, la Administración actuó conforme a ley al determinar este impuesto tomando como base de cálculo del débito y crédito fiscal el monto de los ingresos por comisiones que la recurrente percibió y los gastos que efectuó derivados de la prestación de dichos servicios en los períodos acotados. En igual sentido, la Administración actuó de acuerdo a ley al reparar el importe que debió deducirse como crédito fiscal correspondiente a las adquisiciones realizadas en el marco de tales convenios y que la recurrente dedujo como costo o gasto para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta de 1999".

6/4.10 BANCOS - PROVISIONES DE COBRANZA DUDOSA

Sobre esta materia se ha pronunciado en extenso la RTF 4658-6-2006, que se puede consultar en la página web del Tribunal Fiscal (<http://tribunal.mef.gob.pe>).

6/4.10 BANCOS - PROVISIONES POR CRÉDITOS DE COBRANZA DUDOSA

En el caso resuelto por la RTF 1540-5-2006 la recurrente sostuvo que "las normas que regulaban el IR durante el año 1995, establecían que las provisiones, constituidas por empresas sujetas a la supervisión de la Superintendencia de Banca y Seguros, eran deducibles para propósitos fiscales". Añadió que "las provisiones realizadas se ajustaron a lo dispuesto por la Superintendencia de Banca y Seguros, las mismas que fueron aceptadas por dicha entidad, en mérito a su función supervisora, por lo que la Administración no puede pretender dar un tratamiento distinto, basándose en el inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta".

En la resolución se cita el inc. h) del art. 37 de la Ley del IR, el inc. e) del art. 21 del Rgto. y la Circular B-1972-95-SBS, que estableció las normas para la Evaluación y Clasificación de la Cartera de Créditos. Después de reproducir varias de estas normas concluye como sigue: "Que el análisis en conjunto de estos factores y los demás que correspondieran, debidamente evaluados, permitiría

clasificar las obligaciones de un deudor en una de las siguientes categorías: Créditos Normales, Créditos con Problemas Potenciales, Créditos Deficientes, Créditos Dudosos, Créditos Pérdida". Luego se cita el art. 62 del Código Tributario, sobre el ejercicio de la función fiscalizadora de la Administración Tributaria, según el cual "también puede exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos imponible, exhibición de documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas, facultad que no es afectada por el hecho que la recurrente tuviera que reportar periódicamente a la Superintendencia de Banca y Seguros el total de provisiones constituidas, a fin que ésta verificara regularmente el proceso de evaluación y clasificación de la cartera de crédito". También cita los arts. 50 y 54 de dicho Código, y concluye como sigue: "Que en tal sentido, para efectos tributarios, las provisiones cuestionadas debían ser debidamente sustentadas ante la Administración Tributaria, no siendo suficiente, para tales efectos, la verificación efectuada por la Superintendencia de Banca y Seguros".

Nota: Al final de este Boletín se encuentra un comentario sobre la 2ª Disp. Complementaria del D.Leg. 979. Según esta disposición tienen efecto tributario las disposiciones dictadas por la SBS, pero se refiere únicamente a la contabilización de "los intereses en suspenso por créditos en situación de vencidos", y no a la procedencia de provisiones.

6/4.10 BANCOS – PROVISIONES DE COBRANZA DUDOSA

Sobre esta materia se ha pronunciado en extenso la RTF 4658-6-2006, que se puede consultar en la página web del Tribunal Fiscal (<http://tribunal.mef.gob.pe>).

6/4.10 BANCOS Y FINANCIERAS – PROVISIONES CONTINGENTES

En la RTF 8331-3-2004 se expresa lo siguiente:

"Que la Administración observó que dentro de las provisiones contingentes se registraban operaciones inciertas que al cierre del ejercicio no habían devengado ninguna transacción económica, por lo que, en aplicación del inciso f) del artículo 44 antes citado, desconoció dicho gasto por un valor de S/. 1,840,589.00;

Que tal como refiere David Ambrosini Valdez, en el libro "Introducción a la Banca", los créditos otorgados por la entidad bancaria pueden ser directos o indirectos, siendo que el directo corresponde al dinero puesto a disposición del cliente bajo las distintas modalidades autorizadas, proveniente de sus recursos propios, los recibidos del público y otras fuentes de financiamiento interno y externo, a diferencia del indirecto, que también es denominado contingencia y que constituye una responsabilidad que asume por cuenta del cliente, que la obliga a honrar tal responsabilidad con pago en efectivo en caso de incumplimiento por parte de dicho cliente, convirtiéndose a partir del momento en que se produce un desembolso en efectivo, en un crédito directo;

Que de conformidad con el artículo 221 de la Ley General de Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros aprobada por Ley N° 26702, las empresas podrán otorgar avales, fianzas y otras garantías, inclusive a favor de otras empresas del sistema financiero;

Que el artículo 133 de dicha ley, dispone que las empresas que realizan operaciones sujetas a riesgo crediticio efectuarán, con cargo a resultados, las provisiones genéricas o específicas necesarias según la calificación del crédito, conforme a las regulaciones de aplicación general que dicte la Superintendencia de Banca y Seguros;

Que según el párrafo 1.2 del Capítulo III de la Resolución SBS N° 572-97, que aprobó el Reglamento Aplicable a las Empresas del Sistema Financiero para la Evaluación y Clasificación del Deudor y la Exigencia de Provisiones, las provisiones específicas son aquellas que se constituyen con relación a créditos directos e indirectos y operaciones de arrendamiento financiero, respecto de las cuales se ha identificado específicamente un riesgo superior al normal;

Que asimismo, esta resolución establece que para la determinación de las provisiones se utiliza una tasa o porcentaje que será aplicada a la cartera de colocaciones, en función a la categoría de clasificación del deudor, en normal, potencial, deficiente, dudosa o pérdida;

De acuerdo con las normas antes glosadas, las provisiones contingentes comprenden a aquellas destinados a créditos indirectos que pueden ser generales o específicos, siendo sólo deducible estas últimas como lo señala el inciso h) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta;

Que en ese sentido, no correspondía que la Administración desconociera la deducción de la provisión contingente, por lo que debe levantarse el reparo".

6/4.10 RESERVAS DE BANCOS

En el caso resuelto por la RTF 2184-3-2003 de 25-4-03 se discutió sobre la aplicación del inc. h) del art. 37 de la Ley del IR, y en la resolución se expresa lo siguiente:

"Que adviértase que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 50 del referido Código, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT es competente para la administración de tributos internos; y a su vez, el artículo 54 del mismo cuerpo legal, prescribe que ninguna otra autoridad, organismo, ni institución, distinto a los señalados en los artículos precedentes (artículos 50, 51, 52 y 53 referidos a la competencia de la SUNAT, de Aduanas, y de los Gobiernos Locales, así como a los órganos resolutores), podrá ejercer las facultades conferidas a los órganos administradores de tributos, bajo responsabilidad;

Que en tal sentido, obsérvese que para efectos tributarios, las provisiones materia del presente análisis, debían ser debidamente sustentadas ante la Administración Tributaria, no siendo suficiente, para tales efectos, la verificación efectuada por la Superintendencia de Banca y Seguros;

Que consecuentemente, advirtiéndose que el recurrente no presentó el sustento de las aludidas provisiones, a pesar de haber sido requerido expresamente por la Administración Tributaria para tal efecto, corresponde que esta instancia mantenga dicho reparo".

6/4.10 EMPRESAS DEL SISTEMA FINANCIERO - LAS PROVISIONES ESPECÍFICAS DEDUCIBLES COMPRENDEN LOS INTERESES DE LOS CRÉDITOS,

En la RTF 10240-4-2001 se determinó lo siguiente:

Respecto al caso resuelto el Tribunal resolvió que la Administración debía emitir nuevo pronunciamiento, previa verificación de la clasificación de los créditos que generan tales intereses y comisiones, aceptando la deducción solamente de los que correspondan a provisiones específicas por créditos no clasificados como "normal" por las normas de la SBS aplicables en el período del reparo.

Asimismo, el Tribunal señaló expresamente que al hacer la indicada verificación, "la Administración deberá cuidar de exigir el detalle de los intereses con la especificación de la categoría de los créditos a que correspondan y que estos realmente se encuentren en situación de vencidos o en cobranza judicial".

Que el concepto de provisiones específicas utilizado por el inciso h) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta no sólo se refiere a los créditos sino también a sus respectivos intereses, excluyendo como tales a los clasificados como normales.

Que el mismo razonamiento para los Intereses y Comisiones contabilizados como "Ingresos en Suspenso" se debe aplicar a aquellos que corresponden a créditos en cobranza judicial.

Que en la medida que los intereses por créditos vencidos, en suspenso y en cobranza judicial, deben correr la misma suerte de su principal que haya sido materia de una provisión específica, deducible del Impuesto a la Renta, también debe aceptarse la deducción de dichos intereses.

El contribuyente apeló de la Resolución de Determinación expedida en cumplimiento de esta RTF, aduciendo que se había aplicado indebidamente porcentajes de provisión establecidos para capitales de créditos no calificados como normal a los intereses en suspenso provenientes de dichos créditos. Y concluye como sigue:

Sobre esta materia se ha pronunciado la RTF 710-4-2003 de 13-2-03 señalando que la RTF 10240-4-2001 "no estaba aceptando la deducción de la totalidad de los intereses contabilizados en las cuentas de ingresos en suspenso, pues de haberlo hecho así hubiese revocado la apelada en ese extremo, sino que expresamente dispuso que los intereses por créditos vencidos, en suspenso y en cobranza judicial, deban correr la misma suerte de su principal".

"Que según fluye de los anexos 04 al 10 a los Resultados del Requerimiento N° 00078941 (fojas 1212 a 1225) la Administración ha determinado el monto de las provisiones que corresponden a teniendo en consideración la categoría de cada uno de los créditos debidamente clasificados concedidos por la recurrente, aspecto que ésta no cuestiona, limitándose a señalar que la Resolución del Tribunal Fiscal no había dispuesto que se deduzca solamente el monto correspondiente al porcentaje autorizado según la categoría del crédito, sino la totalidad de los intereses en suspenso;

Que como se ha señalado en los considerandos precedentes ello no es así, toda vez que el Tribunal Fiscal dispuso que los intereses debían deducirse como su principal, es decir, en los mismos porcentajes según la categoría del crédito".

6/4.11 BANCOS - PROVISIONES POR CUENTAS DE COBRANZA DUDOSA

En la RTF 4658-6-2006 se señala lo siguiente:

"Que respecto a la objeción planteada por la Administración en el sentido que dichos Registros adicionalmente no se encontraban legalizados, conviene precisar que si bien Resoluciones tales como las N°s. 0590-4-2002, 00036-1-2003 y 00704-1-2004, desconocieron la presentación de listados en los que se detallaban las cuentas de cobranza dudosa provisionadas al no encontrarse legalizados, ni formar parte del Libro Inventario y Balances, conviene precisar que en ninguno de los casos citados, los apelantes eran empresas del sistema financiero, como es el caso de la recurrente;

Que en efecto, si bien en el caso de los registros contables, una de las principales necesidades que deben satisfacer es la confiabilidad, característica en la que la legalización notarial juega un papel importante, a efecto de garantizar la existencia misma del Libro, su pertenencia a la empresa, así como la transparencia y autenticidad de su contenido, ciertamente los controles a los que están sometidos los registros e informes emitidos por las entidades bancarias respecto de la Superintendencia de Banca y Seguros, confieren a tales documentos garantías similares a las otorgadas por la certificación notarial, siempre y cuando sean realizadas cumpliendo estrictamente los parámetros dispuestos por las normas pertinentes".

/4.11 SUSTENTACIÓN DE PROVISIONES POR MALAS DEUDAS - CASO EN QUE SE REQUIERE LA PRESENTACIÓN DE DOCUMENTOS ORIGINALES O COPIAS LEGALIZADAS

En el mismo caso resuelto por la RTF 1540-5-2006, la recurrente había presentado a la SUNAT como sustento de la provisión efectuada copias de la denuncia por estafa, la manifestación prestada en la División de Estafas y un informe del estudio que la defendía en ese proceso. La SUNAT, dando cumplimiento a lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, notificó a la recurrente solicitándole que presentara, dentro del término de 4 días desde su notificación, el original o copia legalizada por notario público o autenticada por fedatario de la SUNAT, de las pruebas. Según expresa la resolución "habiendo vencido el plazo otorgado en el requerimiento, la recurrente no cumplió con presentar las pruebas solicitadas, que evidenciaran las dificultades del deudor que hicieran previsible el riesgo de incobrabilidad". Y se concluye como sigue: "Que consecuentemente, siendo que la recurrente no sustentó la provisión del 100% del crédito otorgado al señor a pesar de haber sido requerida por la Administración para tal efecto, corresponde mantener dicho reparo".

6/4.11 PROVISIONES POR DEUDAS INCOBRABLES - CASO DE DEUDAS GARANTIZADAS CON HIPOTECAS CUANDO ESTA GARANTÍA NO ES EFECTIVA

El Informe 141-2005-SUNAT de 4-7-05 se ha pronunciado sobre la siguiente consulta:

"En relación con la clasificación de deudas que no son incobrables conforme al acápite (ii) del inciso (i) del art. 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se formulan las siguientes consultas:

¿Dicha calificación incluye deudas que no obstante estar garantizadas totalmente con una hipoteca sobre un bien inmueble, resultan ser incobrables porque la garantía no es efectiva, toda vez que cubrirá deudas preferentes de terceros con mejor derecho sobre la misma garantía?

¿La referida calificación admite prueba en contrario?"

En las conclusiones del Informe se expresa lo siguiente:

Las deudas garantizadas en su totalidad con una hipoteca que, luego de la ejecución de ésta, no son canceladas total o parcialmente con lo obtenido en la ejecución, podrán calificar como deuda incobrable para fines de la deducción prevista en el inciso i) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, procediendo la deducción previo cumplimiento de los requisitos señalados para tal efecto.

No existe procedimiento alguno que permita calificar la deuda garantizada totalmente con hipoteca, como deuda incobrable para efecto de la norma citada en el numeral precedente, con anterioridad a la ejecución de la garantía hipotecaria".

Nuestro comentario: Es cierto que no existe procedimiento alguno que permita calificar la deuda como incobrable para efecto de la provisión correspondiente. Pero si existe la lógica que ampara la norma del art. 37 inc. i), numeral ii), de la Ley en el caso de la deuda garantizada por una hipoteca común (o sea, una primera hipoteca). Y esta lógica es que, al estar asegurada la cobranza de la deuda en razón de la garantía, no se justifica considerarla como incobrable, lógica que se refleja en el art. 21, inc. f), numeral 4), del Rgto., cuando dispone que podrá calificar como incobrable "la parte de la deuda que no sea cubierta por la fianza o garantía". También califica

como deuda incobrable cuando la garantía no es efectiva, por la circunstancia descrita en la consulta o cualquier otra.

Obsérvese que lo indicado no significa dejar de lado el Reglamento, frente al mandato de la Ley. Se trata del desarrollo lógico de una norma de ésta, a fin de aplicarla a una situación no contemplada en el Reglamento.

6/4.11 PROVISIONES PARA CUENTAS DE COBRANZA DUDOSA

En el caso resuelto por la RTF 1829-1-2003 de 4-4-03 (se trataba de una distribuidora de energía eléctrica), el Tribunal se pronunció como sigue:

"Que en relación al primer reparo la recurrente sostiene que la provisión discriminada figura en un anexo al Libro de Inventarios y Balances, que se cumple con todos los requisitos que establecen las normas del Impuesto a la Renta y que el corte del servicio a los dos meses de incurrida en mora la deuda, supone una primera gestión de cobranza y el corte de suministro a los seis meses, supone otra gestión de cobranza, como consecuencia de la cual el usuario moroso deja de ser cliente, siendo al noveno mes completamente una deuda incobrable;

Que del informe de fiscalización que corre en autos, se aprecia que las provisiones de mayo a diciembre de 1999, no cumplen con los requisitos establecidos en el numeral 1 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento del Impuesto a la Renta, en cuanto a que hayan transcurrido más de doce meses desde de la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha, debiendo precisarse que los plazos a que se refiere la recurrente para la suspensión del servicio o la resolución del contrato son estipulaciones contractuales que no constituyen gestiones de cobranza".

6/4.11 PROVISIONES PARA CUENTAS DE COBRANZA DUDOSA

En el caso resuelto por la RTF 1829-1-2003 de 4-4-03 (se trataba de una distribuidora de energía eléctrica), el Tribunal se pronunció como sigue:

"Que en relación al primer reparo la recurrente sostiene que la provisión discriminada figura en un anexo al Libro de Inventarios y Balances, que se cumple con todos los requisitos que establecen las normas del Impuesto a la Renta y que el corte del servicio a los dos meses de incurrida en mora la deuda, supone una primera gestión de cobranza y el corte de suministro a los seis meses, supone otra gestión de cobranza, como consecuencia de la cual el usuario moroso deja de ser cliente, siendo al noveno mes completamente una deuda incobrable;

Que del informe de fiscalización que corre en autos, se aprecia que las provisiones de mayo a diciembre de 1999, no cumplen con los requisitos establecidos en el numeral 1 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento del Impuesto a la Renta, en cuanto a que hayan transcurrido más de doce meses desde de la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha, debiendo precisarse que los plazos a que se refiere la recurrente para la suspensión del servicio o la resolución del contrato son estipulaciones contractuales que no constituyen gestiones de cobranza".

6/4.11 COBRANZA DUDOSA - PROVISIONES - REQUISITOS DE QUE DEBE FIGURAR EN INVENTARIOS Y BALANCES EN FORMA DISCRIMINADA

En la RTF 590-4-2002 de 31-1-02 se expresa lo siguiente:

"Que de la revisión del Libro de Inventarios y Balances de la recurrente se evidencia que ésta ha realizado la provisión por cuentas de cobranza dudosa por la suma de S/. 23,152.85, detallando que dicha provisión se realiza por facturas por cobrar según anexo N° 2, debiéndose indicar no obstante que el referido anexo no se encuentra legalizado, constituyendo únicamente un listado simple en hojas bond por lo que no puede considerarse que éste forme parte o constituya un anexo del referido libro, habiéndose incumplido con lo establecido por el numeral 2 del literal f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual precisa que para efectuar la provisión para cuentas de cobranza dudosa, ésta deberá figurar en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada al cierre de cada ejercicio".

6/4.11 CASTIGO DE DEUDAS INCOBRABLES - CASO EN QUE DESESTIMÓ LA DEUDA PROVENIENTE DE UN MUTUO

En el caso resuelto por la RTF 745-4-2000 de 25-8-00, se desestimó el castigo de una deuda parcialmente incobrable por las siguientes consideraciones;

"Que si bien el inciso i) de dicho artículo permite los castigos por deudas incobrables y el Reglamento de la Ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, detalla las condiciones

específicas para la aceptación de la deducción, la verificación de las mismas no exige del cumplimiento del principio de causalidad;
Que dado que en el Contrato de Mutuo celebrado entre la recurrente y Langostinera....S.A. no se pactó ni se recibió intereses, procede analizar en qué forma dicho préstamo era necesario para producir la renta o mantener su fuente;
Que la recurrente alega que el beneficio de la operación provendría de prosperar las actividades de Langostinera.....S.A., sin embargo, no ha mostrado evidencia alguna de tener algún derecho sobre los resultados que, en un futuro, obtendría dicha empresa;

Que más bien de la revisión de los actuados se puede concluir que el préstamo aludido se encuentra entre los actos de liberalidad que el artículo 44º de la Ley de Impuesto a la Renta impide deducir de la renta bruta".

6/4.11B PROVISIONES POR DEUDAS INCOBRABLES VS. EL ART. 44 DEL CÓDIGO DE COMERCIO

En la RTF 8652-1-2004 se expresa que "el procedimiento de corrección a que alude el artículo 44 del Código de Comercio se refiere al que corresponde efectuarse en el Libro Diario, registro en el que se asientan las operaciones comerciales y en los que procede se realicen los "asientos de rectificación" cuidándose de añadir al margen del asiento equivocado la nota que explique la razón de la corrección, procedimiento que no cabe sea efectuado en el Libro de Inventarios y Balances como lo pretende la Administración, correspondiendo revocar la apelada, dejándose sin efecto los valores emitidos".

6/4.11B SUSTENTACIÓN DE PROVISIONES POR COBRANZA DUDOSA

Respecto a lo dispuesto por el inc. f) del art. 21 del Rgto. del IR, en la RTF 2116-5-2006 se expresa lo siguiente:

"Que en el presente caso la recurrente adujo como sustento de la provisión de cobranza dudosa reparada, que había transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta hubiera sido satisfecha, presentando a tal efecto únicamente el Libro de Inventarios y Balances del año 2000, donde figuraban detallados los comprobantes de pago correspondientes a las cuentas por cobrar provisionadas, mas no otra documentación que en conjunto permitiera sustentar la provisión realizada, como los respectivos comprobantes de pago. Que si bien es cierto que las normas en referencia no exigen como requisito para la deducción de la provisión efectuada, la tenencia de los comprobantes de pago emitidos vinculados con la acreencia provisionada, dichos documentos constituyen prueba de la existencia y origen de los créditos así como de su antigüedad en el presente caso, por lo que la recurrente se encontraba obligada a conservarlos con el fin de sustentar la deducción efectuada, de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 7) del artículo 87 del Código Tributario.

Que sin perjuicio de ello, la recurrente pudo acreditar el origen de las cuentas por cobrar provisionadas mediante otra documentación, como títulos valores emitidos, cartas o acuerdos referidos al crédito otorgado a sus clientes, u otros documentos, y la antigüedad de éstas, mediante el Registro de Ventas de los años 1995 y 1996 en que se otorgaron los créditos que originaron las provisiones materia del reparo, entre otra documentación, lo que no hizo.

Que si bien la recurrente sostiene que no se le requirió específicamente que presentara los comprobantes de pago respectivo y que la Administración pudo haberle requerido el Registro de Ventas correspondiente, de acuerdo con lo indicado anteriormente se aprecia que en la etapa de fiscalización fue requerida a efectos que presentara toda la documentación probatoria que sustentara la provisión de cobranza dudosa observada, por lo que al no haberlo hecho, corresponde mantener el presente reparo".

6/4.14 GASTOS EXTRAORDINARIOS A FAVOR DEL PERSONAL CONTRATADO VÍA SERVICES - NO ADMITIDOS

Después de citar el inc. l) del art. 37 de la Ley del IR (retribuciones que se acuerdan al personal), en la RTF 898-4-2008 se señala lo siguiente:

"...con relación al reparo materia de autos, resulta necesario resaltar que si bien la norma del Impuesto a la Renta permite la deducción de gratificaciones extraordinarias, ello es así en tanto se cumplan los requisitos establecidos en la misma, los que contemplan que el pago de las gratificaciones se efectúe en función a la relación laboral, no obstante, en el caso de autos, conforme la propia recurrente lo reconoce las personas a las que habría entregado las anotadas

gratificaciones extraordinarias no son sus trabajadores e indica que no tiene relación laboral con éstas".

6/4.14 ES DEDUCIBLE LA ENTREGA DE CANASTAS NAVIDEÑAS A LOS PRACTICANTES

Habiéndose pronunciado el Tribunal Fiscal en sentido contrario en la RTF 1115-1-2005, ahora en la RTF 2675-5-2007 se expresa como sigue:

"Que en este caso, los practicantes de la empresa si bien no tienen un vínculo laboral con ella, lo que mantienen es una relación particular (que tampoco puede calificarse como una relación de naturaleza civil estrictamente) que se rige por sus normas especiales, por la cual reciben una subvención económica por la labor que realizan en el marco de la orientación y capacitación técnica y profesional que les brinda la empresa (que por disposición expresa de la ley no tiene carácter remunerativo y por tanto no está sujeta a retenciones).

Que en este caso particular se tiene que la relación que se entabla se deriva de convenios especiales, donde los practicantes no sólo reciben orientación y capacitación en las áreas que correspondan a su formación académica, sino que además con las labores que se les asigna y desempeñan, contribuyen al desarrollo de las actividades de la empresa.

Que así, la entrega de canastas navideñas a los practicantes no puede entenderse como un acto de liberalidad a que se refiere el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. Cabe anotar que la liberalidad es definida como "el desprendimiento, la generosidad, la virtual moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa" (1) y por tanto son "todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe". (2)

Que en efecto, la entrega de canastas navideñas a los practicantes no califica como un acto de desprendimiento desinteresado por parte de la empresa que no tiene vinculación alguna con sus actividades, ya que, por el contrario, tiene como origen y motivación la labor que aquéllos realizan a su favor y que contribuye al desarrollo de sus actividades, por lo que incluso, bien puede integrar la subvención económica que se les asigna.

Que de ello se aprecia que los gastos incurridos por la empresa con tal motivo están relacionados con la generación de la renta, por lo que al cumplir con el principio de causalidad y ser razonables, corresponde aceptar su deducción".

1. RAVENTOS, Alberto. Comentarios al Impuesto sobre Sociedades. Tomo I, Editorial Civitas, S.A., Madrid, 1998, p. 291.
2. Idem.

6/4.14 Y 6/4.15 SOBRE EL CRITERIO DE LA "GENERALIDAD" DEL GASTO PARA EL PERSONAL

En la RTF 3630-3-2005 se indica:

"Que la Administración señala que los gastos destinados a prestar al personal servicios de salud deben realizarse a la generalidad de los trabajadores y guardar proporcionalidad entre todos y cada uno de estos, por lo que en el caso de la recurrente no existiría una proporcionalidad razonable dado que el 78% de los desembolsos se efectuaron a favor del señor , trabajador de la empresa".

Al respecto, el Tribunal se expresa como sigue:

"Que si bien la Administración hace referencia al criterio de "generalidad" del gasto, debe señalarse que para el período acotado dicha alusión se encuentra en el numeral 3 del inciso c) del artículo 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, estableciéndose que dicho criterio permitía determinar si un determinado concepto era o no incluido en el cálculo de las rentas de quinta categoría de los trabajadores, por lo que si un empleador incurría en un gasto a favor de su personal, este no formaría parte de las rentas de quinta categoría de los mismos, en la medida que hubiese sido otorgado en forma "general", esto es, a todos los trabajadores que se encontraban en condiciones similares, siendo que de lo contrario dicho gasto si sería considerado como renta de quinta categoría de los trabajadores, lo que no implicaba que el gasto no fuese deducible por la empresa empleadora para la determinación de su renta neta imponible de tercera categoría, pues si hubiese resultado necesario para producir y/o mantener la fuente generadora de renta gravada, habría cumplido con lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que adicionalmente, debe señalarse que fue el Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003, que incluyó a través del artículo 25 el criterio de "generalidad" para todos los gastos a los que se refería el inciso l) del artículo 37, (1) por lo que en el ejercicio acotado no cabía deducir los gastos por enfermedad de los trabajadores atendiendo a dicho criterio, sin embargo, debe señalarse que aún cuando hubiese estado vigente dicho criterio, el carácter de "general" está

referido a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares, por lo que en el caso de gastos por enfermedad, dicho término no podría ser entendido como la realización de tales gastos respecto de todos los trabajadores, dado que no todos incurrirían en estos en el mismo período, sino en el sentido que el desembolso se realice en todos los casos que ocurran enfermedades respecto de trabajadores en similares condiciones, para lo cual debe tenerse en cuenta que el importe del gasto por enfermedad dependerá de su naturaleza, por lo que no se podría requerir a los contribuyentes el desembolso de un mismo importe respecto de cada empleado".

1. En el último párrafo del art. 37 que introdujo el D.Leg. 945 se menciona "los gastos a que se refieren los incisos l) y ll)".

6/4.14 COMISIONES PAGADAS POR UNA SOCIEDAD DE SERVICIOS LEGALES A SUS SOCIOS EN FUNCIÓN DE LA FACTURACIÓN GENERADA POR LOS CLIENTES

En el caso resuelto por la RTF 259-1-2007 se determinó que los contratos respectivos no constituían una relación laboral, sino una de naturaleza civil y, por tanto no resultaba aplicable el inc. l) del art. 37, que exige el pago de las retribuciones dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta para efecto de su deducción como gasto del mismo ejercicio.

La recurrente había presentado los contratos de locación de servicios suscritos con los socios, en los que se pactaba que se abonaría al socio S/. 2400 mensuales y adicionalmente se abonaría un incentivo o comisión que se calcularía en forma porcentual según sea que se aporte o trabaje el cliente respectivo, variando dicho porcentaje entre el 30% y 15% de lo facturado. Además, se señala "Que según la cláusula sexta de los referidos contratos éstos tienen naturaleza civil y se encuentran regulados por las disposiciones establecidas por los artículos 1764 y siguientes del Código Civil, no generando tales contratos relación laboral alguna".

6/4.14 INDEBIDA APLICACIÓN DEL INC.1) DEL ART. 37 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

En la RTF 1829-1-2003 se expresa lo siguiente:

"Que la recurrente sostiene respecto del reparo por el pago de una indemnización por despido injustificado realizado en cumplimiento de una sentencia judicial, cancelada en el año 2000, que las normas del Impuesto a la Renta permiten la deducción de cualquier pago efectuado al personal con motivo del cese y que en el presente caso se trata de erogaciones realizadas para el cumplimiento de un mandato judicial en octubre de 1999;

Que el inc. 1) del artículo 37 del Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal,

Incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, añadiendo que estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración anual de dicho ejercicio, el mismo que para el caso de autos, y de acuerdo al artículo 8 de la Resolución de Superintendencia N° 019-2000-SUNAT vencía del 3 al 7 de abril de 2000;

Que de autos se aprecia que la recurrente no ha acreditado que el pago a los trabajadores despedidos, materia de la indemnización que origina el reparo, se haya realizado dentro del plazo antes señalado, por lo que no procede aceptar la deducción de este concepto para efecto del Impuesto a la Renta, quedando probado por el contrario que en el caso que uno de los dos ex trabajadores, el pago se efectuó recién el 9 de junio de 2000".

A1 respecto, reproducimos acá lo señalado en la pág. 146 de la obra:

"Hasta el 31-12-00 y en razón de que la norma del inc. l) se refiere a las gratificaciones y retribuciones que "se acuerden" al personal, debió entenderse que comprendía únicamente las gratificaciones voluntarias. Véase el comentario sobre esta materia en el Apéndice p. 707.

Respecto a las gratificaciones que adquieren el carácter de obligatorias, la jurisprudencia estableció que procedía aceptar la provisión por tratarse de "un pasivo diferido a favor de las personas que reciben la gratificación" - RCSC 7095 de 11-12-53 y 9164 de 1-5-58. Tratándose de un pasivo (esto es, de una obligación ya determinada), la provisión para estas gratificaciones no estaba sujeta a la limitación de que se paguen dentro del plazo señalado por la disposición indicada".

En el caso arriba transcrito, con mayor razón procedía la provisión en 1999 tratándose de una obligación determinada bajo mandato judicial.

6/4.14 ES DEDUCIBLE LA PARTICIPACIÓN EN LAS UTILIDADES QUE EXCEDE EL PORCENTAJE ESTABLECIDO POR LEY

Como se recuerda, el D. Leg. 677 que rigió la participación en utilidades de los trabajadores dispuso en su art. 3 que los porcentajes establecidos constituyen gastos deducibles para el IR.

Esta disposición (que se mantiene en el vigente D. Leg. 892) es completamente innecesaria, pues bajo las normas del IR no cabe la menor duda al respecto. Sin embargo, ha dado pie a que la SUNAT efectúe reparos en los casos en que las empresas otorgan la participación excediendo dichos porcentajes.

A1 respecto, en la RTF 274-2-2001 de 22-3-01 se dejó sin efecto el reparo por este concepto efectuado para el ejercicio 1995, citando el inc. 1) del art. 37 de la Ley del IR, referente a la deducción de bonificaciones, gratificaciones y otras retribuciones, y se señaló además lo siguiente:

"Que en tanto el exceso de participaciones constituye un incentivo adicional al establecido por las normas sobre la materia, le es aplicable lo dispuesto en el inciso 1) del citado artículo 37, respecto a su pago dentro del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 1995, como condición para ser deducibles en dicho ejercicio".(1)

1. Téngase presente además que, conforme al inc. v) del art. 37 (vigente a partir del 1-1-01), la misma condición es también aplicable a la participación obligatoria (esto es, la que no excede el porcentaje) véase la sección 7/4.

6/4.14 LOS GASTOS DE PERSONAL SÓLO SON DEDUCIBLES A PARTIR DE LA FECHA DE LEGALIZACIÓN DE LOS LIBROS DE RETENCIONES

En la RTF 369-2-2001 de 30-3-01 se determina lo siguiente:

"Que en cuanto a los gastos del personal, consta en autos que durante la etapa de reclamaciones a fin de verificar la fehaciencia de dicho gasto mediante el Requerimiento N° V-21-98/ SUNAT-Z1-0146 del 5 de mayo de 1998 se solicitó al recurrente el Libro de Retenciones y el Libro de Planillas correspondientes al año 1996, de la revisión de los cuales se tiene que fueron legalizados el 11 de mayo de 1998, es decir, con posterioridad a la fecha de notificación del citado requerimiento, por lo que los mencionados libros no constituyen documentos que acrediten en forma fehaciente el gasto del personal que el recurrente alega haber efectuado".

6/4.14 PRÉSTAMOS QUE SE CONVIERTEN EN GRATIFICACIONES EXTRAORDINARIAS

La RTF 504-2-2000 de 16-6-00 se ha pronunciado en el sentido que son deducibles estas gratificaciones, expresando lo siguiente:

" Que en el expediente obra el detalle de los préstamos y las gratificaciones objeto de reparo, en el que se aprecia que los importes de ambos conceptos son iguales y totalizan la suma de S/. 130,584.52, asimismo en el expediente del Tribunal Fiscal N° 030-97 obra copia de la parte pertinente del Libro de Actas de la recurrente correspondiente al acuerdo de Junta General Ordinaria celebrada el 28 de marzo de 1994, en el que se conviene otorgar una gratificación extraordinaria a los socios por el ejercicio 1993 y cancelar con este recurso, las deudas pendientes por los préstamos ascendentes a la suma de S/. 130,584.52, así como la constatación notarial realizada el 21 de febrero de 1996 del acta que contiene el acuerdo;

Que la Administración Tributaria considera que la gratificación acordada no obedeció al vínculo laboral existente, sino a una forma de donación por lo que constituye un acto de liberalidad, reparable conforme al inciso d) del artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta;

Que las gratificaciones extraordinarias a diferencia de las gratificaciones ordinarias, dispuestas por imperio de la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores, si bien deben corresponder al vínculo laboral existente, responden a un acto de liberalidad del empleador, en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas;

Que teniendo en cuenta esta característica, las gratificaciones reparadas por la Administración, son perfectamente deducibles como gasto, siempre y cuando hubieses cumplido con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta, asimismo, el hecho que estas gratificaciones hayan compensado los préstamos otorgados a los trabajadores en el ejercicio 1993, no las descalifica como tales, pues al obedecer a un acto de liberalidad, que puede o no producirse, es indiferente la intención de la persona que las otorga".

En los considerandos también se hace referencia al inc. II) del art. 40 de la Ley del IR entonces vigente (norma que ahora se encuentra en el inc. I) del art.37 y se señala que " el citado inciso se refería a las gratificaciones y retribuciones que se otorgaban al personal en forma excepcional, esto es, debía entenderse que comprendía únicamente a aquellas remuneraciones y gratificaciones extraordinarias que fueran otorgadas esporádicamente".

Vale decir, es probable que el Tribunal no miraría con los mismos ojos la operación descrita si se repitiera en el ejercicio siguiente. El Fisco podría válidamente sostener que estos "préstamos" repetidos constituyen, en rigor, pagos de gratificaciones (sujetas a retención) desde el mes en que se realizan. Además, estas gratificaciones dejarían de ser "extraordinarias" y por tanto, ya no se considerarían inafectas a los demás tributos que gravan las remuneraciones.

6/4.15 REQUISITO DE GENERALIDAD PARA LAS PRESTACIONES EN FAVOR DEL PERSONAL

En la RTF 10956-2-2007 ha confirmado el criterio de la RTF 2330-2-2005, que se pronunció como sigue:

"...que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta al señalar que se deducirá de la renta bruta, los gastos necesarios para producir la renta y mantener su fuente no hace sino recoger en la legislación, el principio de causalidad que debe existir en cada concepto deducible, es decir, deben ser normales para la actividad que genera la renta gravada y que cumplan con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para aquellos gastos que de darse en forma singular dentro de un grupo homogéneo, podrían significar actos de liberalidad del contribuyente, cuya deducción se encuentra expresamente prohibida en la Ley del Impuesto a la Renta.

En el caso de autos, si bien los accionistas beneficiarios con la póliza del seguro médico cumplen con trabajar para la recurrente, existiendo en ese sentido el vínculo laboral necesario para la deducción de ese gasto, éste no cumple con el criterio de generalidad al no estar referido a todos los accionistas que laboran en la empresa, constituyendo en realidad actos de liberalidad de la recurrente..."

6/4.15 BECAS ESTUDIANTILES PARA HIJOS DE LOS FALLECIDOS - SON DEDUCIBLES

En la RTF 7209-4-2002 de 13-12-02 se expresa lo siguiente:

"Que en el caso de los gastos por concepto de becas estudiantiles para los hijos de los trabajadores que fallezcan, si bien es cierto de conformidad con el inciso a) del artículo 49° de la Ley del Fomento al Empleo aprobado por Decreto Legislativo N° 728, es causal de extinción del contrato de trabajo, el fallecimiento del trabajador, también lo es que conforme a lo establecido en los incisos 1) del artículo 40° y k) del artículo 37° de las referidas leyes del Impuesto a la Renta, es factible deducir entre otros, las pensiones y montepíos que paguen las empresas a sus servidores o deudos en la parte que no estén cubiertas por seguro alguno;

Que si bien los referidos conceptos se abonan como consecuencia del cese del trabajador o del fallecimiento de éste, su otorgamiento se efectúa durante la vigencia de la relación laboral como parte de la contraprestación y por lo que aun cuando los mismos se abonan una vez culminada la misma, ello no enerva el hecho de haberse pactado como parte de la contraprestación, por lo que surgiendo dicha obligación de la relación laboral, esta misma constituye la relación causal, dentro de un sentido amplio;

Que consecuentemente, si conforme a la citada norma es factible deducir como gasto el montepío otorgado a los deudos del trabajador fallecido, guarda coherencia que se deduzca en la misma consideración, el monto por concepto de becas estudiantiles para los hijos de éstos, no

pudiéndose alegar que dicho concepto no es deducible únicamente por no existir relación laboral entre la recurrente y los hijos de los trabajadores fallecidos, entre las empresas y estos últimos, por lo que procede levantar el reparo".

6/4.15 NO SON DEDUCIBLES LOS GASTOS EN VACACIONES ÚTILES DE LO HIJOS DE LOS TRABAJADORES

Haciendo referencia al inc. 11) del art. 37 de la Ley, en la RTF 915-5-2004 se expresa que los gastos arriba mencionados "no se encuentran vinculados a los gastos incurridos por la empresa directamente en el trabajador, por lo que al no haber acreditado la recurrente que exista una obligación legal u originada en convenio colectivo con los trabajadores que la obligue a efectuar gastos en vacaciones útiles de los hijos de los trabajadores, éstos constituyen una liberalidad, debiendo por ello mantenerse el reparo "

6/4.15 GASTOS DEDUCIBLES- PRESTACIONES AL PERSONAL EN CUMPLIMIENTOS DE CONVENIOS COLECTIVOS

En el caso resuelto por la RTF 72094-2002, la empresa había suscrito un convenio colectivo con el sindicato mediante el cual se obligaba a cubrir, entre otras, las siguientes obligaciones:

- a) seguro médico y odontológico a favor de los familiares de los trabajadores;
- b) becas estudiantiles para los hijos de los trabajadores fallecidos.

El Tribunal determinó que los gastos correspondientes eran deducibles, considerando que:

En lo que respecta a las becas se hace referencia además al inc. k) del art. 37 de la Ley del IR y se señala que "si conforme a la citada norma es factible deducir como gasto el montepío otorgado a los deudos del trabajador fallecido, guarda coherencia que se deduzca en la misma consideración, el monto por concepto de becas estudiantiles para los hijos de éstos, no pudiéndose alegar que dicho concepto no es deducible únicamente por no existir relación laboral entre la recurrente y los hijos de los trabajadores fallecidos, entre las empresas y éstos últimos, por lo que procede levantar el reparo".

Dichas obligaciones fueron asumidas "frente a los trabajadores, con ocasión de la labor que éstos prestan a favor de la recurrente y como contraprestación de ésta, en cuyo caso el gasto en que incurra la recurrente por dicho concepto, no resulta ajeno al principio de causalidad, puesto que resulta necesario para la generación de la renta gravada, en tanto forma parte de las prestaciones que debe cumplir la empresa frente a sus trabajadores a efecto que estos últimos brinden la que les corresponde";

"Que tratándose de una contraprestación que recibe el trabajador, como consecuencia del convenio colectivo, carece de relevancia si la misma redundará en un beneficio directo, es decir para el propio servidor, o indirecto, para los familiares de los mismos, puesto que la relación causal entre el gasto y la renta gravada está dada en la obligación asumida por el empleador a efecto de la contraprestación del trabajador, que evidentemente guarda relación causal con la generación de la renta, criterio que ha sido recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0600-1-2001 de fecha 15 de mayo de 2001, por lo que procede levantar el reparo"

/4.17 LA REMUNERACIÓN DE LA ESPOSA DEL ACCIONISTA DE LA EMPRESA DEBE SER SUSTENTADA

En la RTF 5909-4-2007 se expresa lo siguiente:

"Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de fecha 19 de junio de 2003 (folio 5), donde señaló que las funciones de dicha persona correspondían a supervisar la labor del personal de prensa en oficina y en campo, efectuar labores de búsqueda de información para los noticieros, efectuar entrevistas cuando sean necesarias y llevar a efecto las labores que puedan ser encomendadas por el gerente;

Que si bien figura en las planillas de pago de los meses de enero a diciembre de 2001 el nombre de dicha señora (folios 76 a 93) como trabajadora de la empresa, la recurrente no acompañó al referido escrito ninguna documentación y/o elemento probatorio que permitiera demostrar la realización de alguna de las funciones antes descritas, por lo que no ha acreditado que la señora Liz Cheril Torres de Mori sea trabajadora de la empresa".

6/4.17 SERVICIOS NO COMPRENDIDOS EN EL INC. N) DEL ART. 37 (REMUNERACIONES DE SOCIOS)

En la RTF 2289-4-2006 se expresa lo siguiente:

"Que en cuanto a los Recibos por Honorarios Profesionales emitidos por por concepto de intervenciones quirúrgicas están arreglados a ley, toda vez que éstos no fueron emitidos por las gestiones de gerente sino en su calidad de médico que prestó sus servicios profesionales a la recurrente, no siendo de aplicación el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta".

6/4.17 SON DEDUCIBLES LOS HONORARIOS PROFESIONALES PAGADOS A UN ACCIONISTA DE LA EMPRESA POR EL CUMPLIMIENTO DE LAS FUNCIONES DE ASESORÍA EN CALIDAD DE GERENTE GENERAL

En la RTF 507-1-2005 se expresa lo siguiente:

"Que de acuerdo a lo establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0538-1-2001, las funciones de dirección (como es la gerencia general) no implican por sí mismas la existencia de una relación laboral, pues éstas pueden brindarse bajo un contrato de servicios de naturaleza civil, por lo que no existe impedimento legal para la emisión de recibos por honorarios profesionales que acreditan la percepción de rentas de cuarta categoría por el cumplimiento de funciones de asesoría en calidad de gerente general de una empresa;

.....

Que por tanto, la deducción de gastos para efecto del Impuesto a la Renta se encuentra condicionada a la probanza de la relación de causalidad existente entre la generación y mantenimiento de la fuente productora de renta y las erogaciones efectuadas, las que en este caso se encuentran demostradas puesto que se encuentra acreditado que el Sr. ejerció en el ejercicio gravable 2001 las funciones de director, representante legal y gerente general de la empresa recurrente, con lo que se demuestra que efectivamente sí prestaba servicios de asesoría, por lo que le correspondía a la recurrente la deducción del gasto reparado para efectos del Impuesto a la Renta, motivo por el cual el reparo debe ser dejado sin efecto".

6/4.17 SON DEDUCIBLES LOS HONORARIOS PROFESIONALES PAGADOS A UN ACCIONISTA DE LA EMPRESA POR EL CUMPLIMIENTO DE LAS FUNCIONES DE ASESORÍA EN CALIDAD DE GERENTE GENERAL

En la RTF 507-1-2005 se expresa lo siguiente:

"Que de acuerdo a lo establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0538-1-2001, las funciones de dirección (como es la gerencia general) no implican por sí mismas la existencia de una relación laboral, pues éstas pueden brindarse bajo un contrato de servicios de naturaleza civil, por lo que no existe impedimento legal para la emisión de recibos por honorarios profesionales que acreditan la percepción de rentas de cuarta categoría por el cumplimiento de funciones de asesoría en calidad de gerente general de una empresa;

.....

Que por tanto, la deducción de gastos para efecto del Impuesto a la Renta se encuentra condicionada a la probanza de la relación de causalidad existente entre la generación y mantenimiento de la fuente productora de renta y las erogaciones efectuadas, las que en este caso se encuentran demostradas puesto que se encuentra acreditado que el Sr. ejerció en el ejercicio gravable 2001 las funciones de director, representante legal y gerente general de la empresa recurrente, con lo que se demuestra que efectivamente sí prestaba servicios de asesoría, por lo que le correspondía a la recurrente la deducción del gasto reparado para efectos del Impuesto a la Renta, motivo por el cual el reparo debe ser dejado sin efecto".

6/4.17 EMPRESAS UNIPERSONAL - ES DEDUCIBLE LA ASIGNACIÓN DEL TITULAR AUNQUE NO CONSTEN EN EL LIBRO DE PLANILLAS

En este sentido se ha pronunciado la RTF 8471-3-01 de 16-10-01, considerando que en el caso resuelto "se ha constatado que en el Libro Caja aparecen los desembolsos efectuados por concepto de las retribuciones pagadas al titular, así como el Libro Retenciones;

Asimismo, en el expediente obra diversa documentación que acredita que la recurrente realmente trabajó en el negocio, por lo que procede revocar la apelada al cumplirse con lo establecido en el inciso n) del artículo 37° del Decreto Legislativo N° 774".

6/4.18: DEDUCCIÓN DE GASTOS CORRESPONDIENTES A VEHÍCULOS QUE NO FIGURAN EN EL ACTIVO DE LA EMPRESA

En la pág. 139 de la obra se cita la jurisprudencia en esta materia, incluyendo la más reciente en el sentido de admitir la deducción de estos gastos cuando se justifican debidamente.

En este mismo sentido se ha pronunciado la RTF 144-1-2005, como sigue:

"Que con relación a los gastos de combustibles y repuestos de vehículos que no pertenecen al activo fijo, a efecto de acreditar que su actividad comercial requería del uso de un medio de transporte para efectuar las adquisiciones de pieles y nonatos de alpaca, el recurrente acompaña diversas liquidaciones de compra expedidas a proveedores, personas naturales cuyo domicilio se encontraba ubicado en diversas localidades del departamento de Puno;

Que resulta razonable los requerimientos de transporte que expresa el recurrente y en consecuencia la necesidad de los mismos para el desarrollo de su negocio, así como el importe considerado por aquél como gastos de repuestos y gasolina de los vehículos, dadas las características especiales de los bienes que comercializa y el lugar donde desarrolla sus actividades, debiendo precisarse que estos aspectos no han sido discutidos por la Administración;

Que el hecho que el recurrente no haya registrado vehículos dentro de sus activos o simplemente no posea vehículos susceptibles de registro, no desacredita el hecho de requerir de vehículos de transporte para la realización de sus actividades, los mismos que podrían haber sido obtenidos a través de diversas formas contractuales, debiendo señalarse, que la falta de fecha cierta en los contratos o la inexistencia documentaria de los mismos no desvirtúa esta realidad ni la necesidad del requerimiento de transporte, por lo que en tal sentido, procede revocar el reparo bajo análisis".

6/4.18 GASTOS EN AUTOMOVILES - LAS ACTIVIDADES DE ADMISIÓN NO COMPRENDEN LAS DE VENTAS, COBRANZA Y MENSAJERÍA

Como es sabido, conforme al inc. W) del art. 37 de la Ley del IR son deducibles los gastos en automóviles (de las categorías A2, A3 y A4) " asignados a actividades de dirección, representación y administración ", de acuerdo con la tabla que fija el Reglamento (el cual limita el número de vehículos admisibles en base a los ingresos anuales de la empresa).

Ante una consulta sobre la materia del epígrafe, en el Informe 238-2004-SUNAT de 7-12-04) se señala que:

"De acuerdo a la doctrina especializada.....las funciones administrativas implican el ejercicio de funciones de planeación, organización, integración de personal, dirección y control" Y se concluye que:

"las actividades de ventas, cobranzas y mensajería realizadas por trabajadores de las empresas no constituyen actividades de administración de empresas, toda vez que no suponen el ejercicio de las funciones mencionadas en el párrafo anterior".

Según este criterio, los autos utilizados en dichas actividades no están comprendidos en la limitación establecida por el inc. w) del art. 37.

6/4.18 SOBRE LOS GASTOS EN AUTOMÓVILES

Nos referimos a los siguientes aspectos de la limitación impuesta a la deducción de estos gastos conforme al inc. w) del art. 37 de la Ley del IGV y el inc. r) del art. 21 de su Rgto.

1. Vehículos incluidos en las categorías A2, A3 y A4

Como es sabido estas categorías se encuentran en el art. 6 del reglamento de la Ley 23741 (Industria Automotriz) aprobado por D.S. 050-84-ITI/IND (pero no en el Reglamento Nacional de Vehículos - D.S. 034-2001-MTC). Las categorías mencionadas están en el subgrupo titulado "Automóviles y sus derivados incluyendo los de tracción en más de dos (2 ruedas)".

En el Rgto. Nacional de Vehículos (D.S. 034-2001-MTC) se menciona el "station wagon" como vehículo "derivado del automóvil".

En el subgrupo siguiente titulado "Camionetas, pick-up y sus derivados, vehículos comerciales con chasis y con cabina, incluyendo a los de tracción en más de dos (2 ruedas)", con la modificación dispuesta por D.S. 002-87-ICTI, se encuentran las siguientes categorías (que destacamos acá):

B1.1.- Camioneta tipo pick-up de tracción simple (4x2) y sus derivados para transporte de carga, hasta de 4,000 Kgr. de peso bruto vehicular.

B1.2.- Camioneta tipo pick-up de tracción doble (4x4) y sus derivados para transporte de carga, hasta de 4,000 Kgr. de peso bruto vehicular.

B1.4.- Otros vehículos con tracción en las cuatro ruedas (4x4) hasta de 4,000 Kgr. de peso bruto vehicular.

2. Concepto de lo "estrictamente indispensable"

En el segundo párrafo del inc. w) del art. 37 de la Ley se dispone lo siguiente:

"Se considera que la utilización del vehículo resulta estrictamente indispensable y se aplica en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa, tratándose

de empresas que se dedican al servicio de taxi, al transporte turístico, al arrendamiento o cualquier otra forma de cesión en uso de automóviles, así como de empresas que realicen otras actividades que se encuentren en situación similar, conforme a los criterios que se establezcan por reglamento".

Como se sabe, el Reglamento no establece tales criterios. Podría sostenerse que es similar a las situaciones mencionadas el caso de una empresa distribuidora de vehículos que dedica uno de ellos para participar en competencias, como publicidad de la marca que vende.

Para esta empresa, en razón de su actividad, el indicado vehículo es "estrictamente indispensable". Esta interpretación obedece al siguiente razonamiento: con lo dispuesto en el inc. w) del art. 37 se ha querido evitar el abuso en la deducción de gastos por automóviles, y al limitarse esta deducción a ciertas empresas para las cuales "la utilización de vehículos es estrictamente indispensable" ya se ha impuesto una gran restricción, que admite cierta latitud en lo que puede considerarse actividades similares.

Pero cabe una interpretación más restrictiva: son similares únicamente los casos en que la actividad de la empresa hace indispensable el uso permanente de vehículos para el transporte de pasajeros.

Se trata de actividades en que la explotación de los vehículos constituye el giro del negocio.

3. Sobre las camionetas "4x4"

Respecto a las camionetas "4x4" (y que en EE.UU. se denominan S.U.V., que son las siglas de "sport utility vehicle"), cabe observar que si bien no están en las categorías sujetas a la limitación, deberá justificarse su uso bajo el principio de causalidad.

Y es obvio que estos vehículos de lujo (por lo general) (1) no se justifican bajo dicho principio salvo el caso de empresas cuya actividad requiere la movilización de su personal por vías intransitables en automóviles o pick-ups de tracción simple.

Digamos que en el caso de las "4x4" la empresa debe demostrar que el vehículo es necesario, mientras que en el caso de las -pick-ups de tracción simple (por ejemplo) se puede presumir que son necesarias para el desempeño de la empresa, salvo que la SUNAT demuestre lo contrario.

6/4.19 GASTOS DE REPRESENTACIÓN VS. GASTOS DE PROPAGANDA

Sobre este tema la RTF 11915-3-2007 se ha pronunciado como sigue:

"Que de lo expuesto se tiene que los gastos incurridos por visitas a la fábrica de la recurrente por clientes de sus distribuidoras (distribuidores, mayoristas B, mayoristas A-B y Mayoristas A), no se encuentran dentro de los alcances del segundo párrafo del inciso m) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citado, toda vez que no han sido destinados a "consumidores", según lo antes indicado, sino a "mayoristas" y "distribuidores".

Que a mayor abundamiento, del documento denominado "Procedimientos para visitas a fábrica de clientes de distribuidora", se tiene que dicha estrategia tiene como único objeto lograr la identificación de los sujetos antes indicados (distribuidores y mayoristas) con la recurrente, de lo cual se deduce que estos gastos están destinados a presentar una imagen que le permita a la recurrente mantener o mejorar su posición de mercado, calificando en consecuencia como gastos de representación, por lo que procede confirmar la apelada en dicho extremo.

Que por el contrario, los gastos incurridos por visitas a la fábrica de la recurrente por instituciones (grupos de individuos que provienen de sectores o unidades comunes, como gremios, estudiantes universitarios, escolares, asociaciones vecinales, municipalidades, universidades, comités, asociaciones civiles, instituciones del estado, fuerzas armadas y policiales), sí se encuentran dentro de los alcances del segundo párrafo del inciso m) del artículo 21 antes citado, toda vez que se trata de gastos dirigidos a masas de consumidores reales o potenciales, que en el presente caso, tienen por objeto publicitar y posicionar las marcas (productos) de la empresa, por lo que corresponde revocar el reparo efectuado por la Administración en este extremo.

Que en ese orden de ideas, carece de sustento el argumento de la Administración en el sentido que debe entenderse por "masa de consumidores" al "grupo limitado" de público o personas que tiene o pueden tener acceso a una comunicación emitida por el anunciante, teniendo en consideración que ni la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento han limitado el concepto bajo análisis a tal definición, siendo por el contrario, que en su acepción común el término "masa" puede referirse a una reunión o conjunto de personas, en este caso, "consumidores", no teniendo por que ser dicho grupo de carácter "ilimitado" en cuanto al número, debiendo indicarse además que atendiendo a la innovación constante de las estrategias de marketing y publicidad, resulta

perfectamente admisible segmentar al público consumidor para orientar determinada campaña o estrategia publicitaria, como sucede en el caso materia de autos".

6/4.19 GASTOS DE PROMOCIÓN NO ACREDITADOS

En la RTF 2200-5-2005 se expresa lo siguiente:

"Que los gastos de las empresas destinados a promocionar la venta de sus productos son propios de su giro, por lo que podrían ser deducidos de la renta bruta de tercera categoría y, en tal sentido, las entregas de bienes con fines promocionales, podrían constituir gastos deducibles por cumplir con el principio de causalidad, siempre y cuando se acredite la relación del gasto con la producción de renta.

Que en el presente caso, los gastos incurridos por la recurrente por la adquisición de gaseosas para ser entregadas a sus clientes por el consumo de combustible en su grifo, a fin de incrementar sus ventas, si bien resultan razonables como gastos de promoción, ésta no ha acreditado con documentación alguna que la adquisición de dichas gaseosas tuvieron efectivamente dicho destino, ya sea a través de documentación contable o documentación interna respecto a la medida de promoción adoptada, no siendo suficiente su sola afirmación en tal sentido. Cabe anotar que aunque la recurrente no haya emitido comprobantes de pago por la entrega gratuita en mención, según sostiene, éstos no son los únicos documentos que permitirían acreditar el destino que se le dio a dichos bienes, conforme se ha señalado".

En esta Resolución también se menciona la RTF 756-2-2000, que se cita en la nota 3 de la sección 6/4.19.

6/4.19 GASTOS DE REPRESENTACIÓN (SUJETOS A LÍMITE) VS. GASTOS DE PROPAGANDA

Después de citar el inc. m) del art. 21 del Rgto. del IR, conforme al cual "se consideran gastos de representación propios del giro del negocio, los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos, y los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes", en la RTF 99-1-2005 se determinó lo siguiente:

"Que en ese sentido, la entrega de agendas, atlas, alcancías o cuentos realizadas por la recurrente a sus clientes en forma selectiva, no califica como un gasto de propaganda sino como un gasto de representación (obsequios a clientes), por lo que habiendo excedido los límites para su deducción, el reparo formulado por la Administración se encuentra conforme a ley".

6/4.19 LAS CUOTAS DE AFILIACIÓN A ASOCIACIONES Y CLUBES NO CONSTITUYEN GASTOS DE REPRESENTACIÓN NI CONDICIÓN DE TRABAJO

En el caso resuelto por La RTF 3964-1-2006, en que la recurrente se dedicaba al corretaje de seguros, se expresa lo siguiente:

"Que aun cuando no queda clara la posición de la recurrente respecto a la naturaleza de los pagos efectuados por concepto de cuotas de afiliación en asociaciones, clubes e instituciones, por diversos funcionarios y/o directivos, es decir, si constituyen condiciones de trabajo o gasto de representación, debe indicarse que si bien la labor realizada por éstos exige que tengan contacto con clientes potenciales o reales, en el caso de autos no se ha acreditado que resultara indispensable para realizar dichos contactos, la pertenencia o permanencia a las citadas instituciones, es decir que no se ha alegado ni acreditado que ser asociado de las mismas es la de ponerse en contacto con los referidos clientes;

Que por otro lado, al no estar acreditado que la pertenencia o permanencia de sus trabajadores en dichas instituciones haya tenido como única o principal finalidad la captación de nuevos clientes o el mantenimiento de relaciones con los actuales, teniendo en cuenta que las instalaciones de éstas se destinan principalmente a la realización de actividades de esparcimiento, práctica de deportes, actividades culturales y/o académicas en beneficio de sus afiliados, actividades que van mucho más allá de servir como medio para contactar y/o mantener clientes, resulta claro que el pago de éstas cuotas involucra además un beneficio o ventaja patrimonial directa para los trabajadores;

Que lo expuesto queda corroborado por dos circunstancias que analizadas en conjunto con lo antes expuesto determinan que estos pagos no puedan ser considerados como condiciones de trabajo, la primera que la recurrente no ha demostrado con documento alguno que se hubiera comprometido con alguno de sus trabajadores a asumir el pago de algunas de las citadas cuotas mensuales al

ingreso o inscripción a las referidas instituciones son pagadas por sus trabajadores y que ella sólo asume el pago de determinadas cuotas mensuales ..."

En consecuencia, se mantuvieron los reparos efectuados a la deducción de estos pagos como gastos.

6/4.19 GASTOS DE REPRESENTACIÓN - DEMOSTRACIÓN DE SU VINCULACIÓN CON LA GENERACIÓN DE RENTAS

En la RTF 6607-3-2002 de 15-11-02, después de citar el inc. g) del art. 37 de la Ley del IR y el inc. m) del art. 21 de su Reglamento, se expresa:

"Que como se aprecia, las normas del Impuesto a la Renta citadas exigen que los gastos de representación no sólo deben acreditarse con el comprobante de pago, sino que también debe demostrarse la vinculación con la generación de rentas para aceptar su deducción".

Sobre este último aspecto, señala que es válido (útil o conveniente) la utilización por la empresa de "un documento interno denominado "autorización de servicios", en el que se consignan el nombre del o los funcionarios autorizados, así como el asunto que motiva la autorización del gasto, el documento en el que se rinde cuenta y la fecha, contando además con los V°B° respectivos".

6/4.19 GASTOS DE REPRESENTACIÓN DEDUCIBLES

En el caso resuelto por la RTF 86342-2001 de 24-10-01, se había reparado lo gastado en un coctel, considerando que no era un gasto de representación propio del giro del negocio, pues de la lista de invitados conformada por 260 personas, sólo 4 estaban vinculados a uno de los dos clientes de la recurrente (Tabacalera Nacional S.A. y Tabacalera del Sur S.A.).

El Tribunal dejó sin efecto el reparo, por lo siguiente:

"Que teniendo en cuenta que la recurrente se dedica a la fabricación y venta de filtros de cigarrillos, que el cocktail se realizó fuera de sus oficinas y que además corren en autos documentos tales como la copia de la lista de invitados, en la cual figuran, entre otros, funcionarios de Tabacalera del Sur S.A. (cliente de la recurrente),

Representantes de entidades bancarias, de empresas y corredores de seguros, de empresas supervisoras de importación, de entidades gremiales, de agentes de aduanas, así como funcionarios de diversas instituciones públicas y asesores externos, con quienes la recurrente mantiene relación para llevar a cabo su actividad, existe evidencia de la relación de causalidad entre el gasto incurrido y la generación de la renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente productora".

6/4.20 GASTOS DE VIAJE NO ACEPTABLES

En la RTF 3619-5-2005 se expresa lo siguiente:

"Que como se advierte, los viajes efectuados por la recurrente fueron en representación del notariado peruano en calidad de decana del Colegio de Notarios de La Libertad y si bien dicho cargo lo ejercía por su condición de notaria, ello no implica que el evento al cual acudió por el que se generaron los gastos, hayan estado vinculados con el mantenimiento de su actividad considerada como generadora de rentas de tercera categoría por la legislación de la materia, habiendo sido su decisión de acudir a ellos solventando su costo, por lo que no son deducibles como gastos de viaje y menos como gastos de representación, por lo que corresponde mantener el reparo".

6/4.20 DEDUCCIÓN DE VIÁTICOS POR VIAJES AL EXTERIOR

En la RTF 1015-4-99 de 3-12-99 se expresa lo siguiente:

"Que de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, resulta acreditada la necesidad de los viajes realizados por los dependientes de la recurrente a Ecuador, donde ésta durante 1994, ha realizado más de la mitad de sus adquisiciones de mercadería."

"Que además resulta irrelevante que algunos de los viajes no coincidan con envíos de mercadería, toda vez que su necesidad se justifica por la naturaleza de las relaciones comerciales de la recurrente en el lugar de destino de dichos viajes.

No siendo indispensable que se sustente cada una de las actividades realizadas durante el viaje, sino que basta la existencia de una adecuada relación entre la documentación presentada y el lugar de destino".

6/6.8 IMPUESTO A LA RENTA DE TERCEROS ASUMIDO POR EL PAGADOR DE LA RENTA-NO ES DEDUCIBLE COMO GASTO NI PUEDE SER CONSIDERADO COMO MAYOR RENTA DEL PERCEPTOR

Nos referimos a esta norma que se encuentra recogida en el art. 47 de la Ley del IR (1), por cuanto no fue debidamente aplicada en el caso resuelto por la RTF 237-2-01, referente a la retención que correspondía hacer a un grupo artístico no domiciliado.

En el dictamen del vocal informante se expresa lo siguiente:

"Respecto al gasto asumido por la recurrente por concepto de Impuesto a la Renta del grupo artístico, cabe indicar que si bien ello es un acuerdo de las partes según se desprende del citado contrato, para efecto de la Ley del Impuesto a la Renta el contribuyente es el grupo artístico, y por ello la recurrente en su calidad de agente de retención del impuesto debía considerar como base de cálculo, el, ingreso bruto y no el monto neto pactado, debiendo efectuar el acrecentamiento de la base imponible correspondiente y sobre ello efectuar la retención.

Además, por tratarse de un servicio artístico brindado en forma asociada, calificado por la citada Ley como tercera categoría, no correspondía efectuar ninguna deducción al ingreso bruto".

Este criterio fue recogido en la resolución, confirmando la acotación efectuada por la SUNAT en este aspecto.

Debemos señalar nuestra discrepancia con este criterio, por lo siguiente:

La norma del art. 47 es de aplicación general a todas las situaciones en que el IR es asumido por el pagador de la renta, con la única excepción de los intereses prevista en el mismo artículo.

La norma según la cual no procede efectuar deducción alguna al ingreso bruto tratándose de rentas de la 3ª categoría es la contemplada en el inc. d) del art. 76 de la Ley del IR (que trata de la renta neta en el caso de no domiciliados).

Y está claro que no tiene el sentido que se le da en el dictamen: se refiere a "la totalidad de los importes pagados o acreditados" al perceptor de la renta, y no comprende, por tanto, el IR que se paga al Fisco.

1. Este artículo dispone lo siguiente:

"El contribuyente no podrá deducir de la renta bruta el Impuesto a la Renta que haya asumido y que corresponda a un tercero.

Por excepción, el contribuyente podrá deducir el Impuesto a la Renta que hubiere asumido y que corresponda a un tercero, cuando dicho tributo grave los intereses por operaciones de crédito a favor de beneficiarios del exterior.

Esta deducción sólo será aceptable si el contribuyente es el obligado directo al pago de dichos intereses.

El impuesto asumido no podrá ser considerado como una mayor renta del perceptor de la renta".

6/6.9 LOS INTERESES POR CRÉDITOS BANCARIOS OTORGADOS POR RESIDENTES EN PARAÍSO FISCALES CONSTITUYEN GASTOS POR SERVICIO

Se consultó a la SUNAT si los intereses del epígrafe califican como un servicio para efectos de lo dispuesto en el inc. m) del art. 44 de la Ley del IR.

En el Informe N° 47-2002-SUNAT de 31-1-02 se hace referencia al inc. a) del art. 28 de la Ley del IR el cual "señala que son rentas de tercera categoría, entre otras, las derivadas de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garages, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización".

En consecuencia, concluye que los intereses obtenidos por las entidades bancarias y financieras, para efecto de la legislación del IR, deben considerarse como la contraprestación por un servicio de crédito.

Por tanto, se consideran como gasto por servicios y se encuentran contenidos dentro de los alcances del inciso m) del referido art. 44.

6/6.10 PRORRATA DE LOS GASTOS COMUNES A RENTAS GRAVADAS Y NO GRAVADAS - NO INCLUYE LA DIFERENCIA NEGATIVA POR TIPO DE CAMBIO

En la RTF 1003-4-2008 se expresa:

"Que la imputación de las diferencias a cambio como ganancias o pérdidas del ejercicio debe efectuarse a fin de corregir o atenuar la distorsión que provoca la fluctuación o volatilidad de la

moneda nacional en la determinación de la utilidad comercial en el curso de un período, lo que no guarda relación alguna con la proporción de gastos en que se incurre en cada tipo de operación, de lo que se colige que no resulta razonable que las diferencias en cambio sean consideradas como gasto a fin de establecer la prorrata;

Que, en consecuencia, la diferencia negativa por tipo de cambio no debe tomar parte de los gastos comunes a efectos de establecer el porcentaje de ellos que están vinculados a operaciones gravadas, procediendo revocar la apelada en este extremo".

6/6.10 DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS COMUNES EN LA PROPORCIÓN ATRIBUIBLE A LOS INGRESOS GRAVADOS (RGTO. ART. 21, INC. P): NO CÓMPUTO DE LOS COSTOS DE VENTA Y PÉRDIDAS DE CAMBIO

En el caso resuelto por la RTF 1003-4-2008 la controversia se centró en establecer si para efectos de determinar el porcentaje de gastos comunes destinados a operaciones gravadas de acuerdo con lo dispuesto por el inc. p) del art. 21 del Reglamento, se debe incluir el costo neto de enajenación de valores y las pérdidas por diferencia de tipo de cambio.

Respecto al costo neto de enajenación, después de citar el art. 20 de la Ley del IR en la resolución se señala lo siguiente:

"Que el artículo descrito se desprende que la Ley del Impuesto a la Renta distingue entre renta bruta y renta neta, entendiéndose la primera como la diferencia resultante entre el ingreso obtenido y el costo del bien vendido, y la segunda, como la deducción de los gastos permitidos de la renta bruta a efectos de establecer la base imponible del impuesto;

Que como se advierte de los párrafos precedentes el impuesto no incide en el total de ingresos sino en la renta neta, y a ella se llega luego de extraer de tales ingresos el costo computable del bien vendido, importe que la ley define como renta bruta, siendo que a esta última se le deducen los gastos que la originaron a efectos de determinar la renta neta que es la suma incidida con la tasa del impuesto;

Que en tal sentido, se concluye que la Ley del Impuesto a la Renta distingue entre ambos conceptos (costo y gasto) y determina su incidencia tributaria en distintos niveles; por tal razón no se puede interpretar, como lo hace la Administración, que el concepto de gasto contenido en la referida ley abarca el costo de ventas y que por lo tanto corresponda incluir en la prorrata establecida por el mencionado artículo 21 de su Reglamento el costo neto de enajenación de valores".

Respecto a las pérdidas por diferencias de cambio, en la resolución se reproduce la interpretación contenida en el Acuerdo de Sala Plena recogido en el Acta N° 2006-14, en la que se cita la Resolución 6-84-EFC/94.10, que aprueba el Plan Contable Revisado, a continuación se indica:

"Que de los considerandos de la citada resolución se deduce que los efectos de las diferencias por tipo de cambio afectan a la renta neta como ingresos o gastos, sin embargo al generarse tal diferencia en un ajuste por efecto de la variación del valor de la moneda en el tiempo y no en operaciones efectuadas por los contribuyentes a efectos de generar o mantener fuente o renta gravadas, carecen de la naturaleza de gasto como lo define el artículo 37 de la Ley, constituyendo en realidad, la diferencia negativa, una pérdida deducible para efectos tributarios;

Que cabe indicar que la realización de la prorrata respecto de los gastos referidos a operaciones gravadas y no gravadas, debe efectuarse proporcionalmente a los gastos incurridos respecto a los que sí se puede identificar si corresponden a operaciones gravadas o no, resultando razonable tal método por cuanto ello puede inferirse que para llevar a cabo determinadas operaciones resulta necesario incurrir en un mayor o menor porcentaje de gastos;

Que la imputación de las diferencias de cambio como ganancias o pérdidas del ejercicio debe efectuarse a fin de corregir o atenuar la distorsión que provoca la fluctuación o volatilidad de la moneda nacional en la determinación de la utilidad comercial en el curso de un período, lo que no guarda relación alguna con la proporción de gastos en que se incurre en cada tipo de operación, de lo que se colige que no resulta razonable que las diferencias en cambio sean consideradas como gasto a fin de establecer la prorrata;

Que, en consecuencia, la diferencia negativa por tipo de cambio no debe formar parte de los gastos comunes a efectos de establecer el porcentaje de ellos que están vinculados a operaciones gravadas, procediendo revocar la apelada en este extremo".

6/6.10 LOS GASTOS ORIGINADOS POR LA SEPARACIÓN DE ACCIONISTAS NO SON DEDUCIBLES

En este sentido se ha pronunciado la RTF 4142-1-2005, como sigue:

"Que en tal orden de ideas, y siendo que en el presente caso los gastos por intereses y diferencia de cambio incurridos por la recurrente proceden del préstamo obtenido para el reembolso de acciones a los accionistas disidentes, lo que constituye una obligación con terceros (cuenta por pagar - accionistas) originadas como consecuencia del ejercicio de un derecho societario, y no de operaciones que ocasionan la generación de rentas gravadas o permitan mantener su fuente como lo prescribe el precitado artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme al criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 6619-4-2002, procede confirmar la apelada en el extremo del presente reparo".

6/6.10 SERVICIO PRESTADO POR LA EMPRESA MATRIZ (NO DOMICILIADA) A SU SUBSIDIARIA EN EL PAÍS – NO DEDUCIBLE

En la RTF 1755-1-2006 se expresa lo siguiente:

"Que en el presente caso, se establece que el servicio objeto de reparo, consistente principalmente en la consolidación de la información económico financiera de la recurrente conjuntamente con la que proporcionan las diversas empresas latinoamericanas que conforman el grupo económico ThyssenKrupp, para efecto de reportar a la casa matriz en Alemania, no constituye un gasto deducible tributariamente, al no ser la causa de la obtención de renta gravada o del mantenimiento de la fuente productora, sino de un desembolso que se funda con el cumplimiento de un deber de tipo societario (informar a la matriz) y no en operaciones que ocasionan la generación de rentas gravadas o permitan mantener su fuente como lo prescribe el precitado artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta;

Que cabe precisar que el hecho de que la información que contienen los aportes consolidados que prepara THYSSEN ELETEC S.A. de España, sea utilizada por la casa matriz en Alemania con fines de control y gestión de las diversas empresas del grupo, entre ellas la recurrente, permitiéndole impartir directrices o pautas que responden a una función administrativa interna del grupo, que redundan en beneficio del grupo empresarial y no constituyen servicios dirigidos a la recurrente individualmente, como pudieran ser los de índole legal, de recursos humanos, de marketing, etc., hace que en todo caso ese sea un gasto necesario para ThyssenKrupp AG de Alemania a quien beneficia directamente el reporte consolidado elaborado por aquélla, y no así a la recurrente que posee una personería jurídica propia y que determina que sea una sociedad distinta de la matriz, para la que no supone un gasto necesario, siendo que dicha conclusión tiene alcances estrictamente tributarios, no impidiendo en forma alguna a la recurrente cumplir con sus obligaciones para con el grupo económico que conforma, como puede ser el reportar a su casa matriz las actividades efectuadas y los resultados obtenidos".

6/6.10 NO SON DEDUCIBLES LOS INTERESES MORATORIOS DEBIDOS A LA FALTA DE PAGO OPORTUNO DE LAS APORTACIONES A LA AFP

Después de citar los arts. 29, 30 y 35 de la Ley del Sistema Privado de Administración de Pensiones, la RTF 2116-5-2006 determinó lo siguiente:

"Que de las normas citadas se advierte que los aportes a la AFP a cargo de los trabajadores, son retenidos de su remuneración y pagados por el empleador por cuenta de aquéllos, siendo que en caso de no pagarse oportunamente se genera la obligación legal del empleador de pagar intereses moratorios.

Que si bien, como señala la recurrente, los aportes a la AFP son retenidos de la remuneración de sus trabajadores, el pago de éstos constituye una obligación distinta al pago de la remuneración, la cual sí es deducible para la determinación de la renta neta al ser necesaria para la generación de la renta gravada y mantenimiento de su fuente.

Que atendiendo a que los intereses reparados provienen del incumplimiento de la recurrente de efectuar los pagos por aportes a la AFP de cargo de sus trabajadores en el plazo establecido para tal efecto, no se encuentran vinculados con la generación de la renta gravada o mantenimiento de su fuente, pues no se trata de un gasto necesario para tal fin, sino con la omisión de pagar oportunamente los aportes retenidos a sus trabajadores que debía efectuar por cuenta de aquéllos, independientemente del motivo que la ocasionó.

Que en tal sentido, el hecho que los aportes no pagados oportunamente le hayan servido como fuente de financiamiento, según sostiene la recurrente, no implica que los intereses generados cumplan con el principio de causalidad previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, más aun cuando inclusive, de acuerdo con la legislación sobre la materia, podría devenir en una apropiación ilícita".

6/6.10 GASTOS POR MEDICAMENTOS Y ALIMENTACIÓN DE TRABAJADORES NO DEDUCIBLES

En la RTF 3774 se expresa lo siguiente:

"... debiendo indicarse que si bien los gastos destinados a implementar un botiquín de primeros auxilios a fin de ser utilizado por el personal, cumplirían con el principio de causalidad regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y por tanto serían deducibles, en el caso de autos las adquisiciones corresponden a medicamentos que en principio se adquieren para el tratamiento de una dolencia específica y no para la atención de emergencias, lo que constituye la finalidad de un botiquín de primeros auxilios, por lo que procede confirmar el reparo;

Que en cuanto a los gastos de alimentación de los trabajadores a que se refieren las Facturas ..., la recurrente no ha presentado prueba alguna que sustentase que se encontraba obligada a asumirlos o que hayan sido previamente autorizados, ni detalló las personas que se beneficiaron o la periodicidad de dichas entregas, debiendo precisarse que respecto a la adquisición de leche según Factura 001 N° 000204 (folio 126) no ha demostrado que se encontrara justificada por las condiciones particulares de las labores que realizan sus trabajadores, observándose que sólo se efectuó en el mes de setiembre, lo que desvirtúa que hubiese sido indispensable por la realización de labores riesgosas para la salud de los trabajadores, por lo que dicho reparo se ajusta a ley".

6/6.10 DEDUCCIÓN DE GASTOS CORRESPONDIENTES A VEHÍCULOS QUE NO FIGURAN EN EL ACTIVO DE LA EMPRESA

En el literal e) de la sec. 6/6.10 de la obra se cita la jurisprudencia en esta materia, incluyendo la más reciente en el sentido de admitir la deducción de estos gastos cuando se justifican debidamente. En este mismo sentido se ha pronunciado la RTF 144-1-2005, como sigue:

"Que con relación a los gastos de combustibles y repuestos de vehículos que no pertenecen al activo fijo, a efecto de acreditar que su actividad comercial requería del uso de un medio de transporte para efectuar las adquisiciones de pieles y nonatos de alpaca, el recurrente acompaña diversas liquidaciones de compra expedidas a proveedores, personas naturales cuyo domicilio se encontraba ubicado en diversas localidades del departamento de Puno;

Que resulta razonable los requerimientos de transporte que expresa el recurrente y en consecuencia la necesidad de los mismos para el desarrollo de su negocio, así como el importe considerado por aquél como gastos de repuestos y gasolina de los vehículos, dadas las características especiales de los bienes que comercializa y el lugar donde desarrolla sus actividades, debiendo precisarse que estos aspectos no han sido discutidos por la Administración; Que el hecho que el recurrente no haya registrado vehículos dentro de sus activos o simplemente no posea vehículos susceptibles de registro, no desacredita el hecho de requerir de vehículos de transporte para la realización de sus actividades, los mismos que podrían haber sido obtenidos a través de diversas formas contractuales, debiendo señalarse, que la falta de fecha cierta en los contratos o la inexistencia documentaria de los mismos no desvirtúa esta realidad ni la necesidad del requerimiento de transporte, por lo que en tal sentido, procede revocar el reparo bajo análisis".

6/6.10 GASTOS NO DEDUCIBLES: INTERÉS Y DIFERENCIA DE CAMBIO POR PRESTAMOS PARA COMPRA DE ACCIONES (EN EL EXTERIOR)

En el caso resuelto por la misma RTF 6619-4-2002, se discutió si era procedente la deducción de los gastos del epígrafe toda vez que los préstamos obtenidos se habían destinado a la adquisición de acciones de una empresa no domiciliada.

Después de citar los Arts. 50 y 51 de la Ley del IR, en la Resolución se expresa:

"De las normas glosadas, se aprecia que nuestra legislación, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, separa en compartimientos estancos las rentas de fuente peruana de las rentas de fuente extranjera.

De manera tal que sólo en el caso de obtención de renta neta de las distintas fuentes extranjeras que pudieran existir, ésta es adicionada a la renta neta de fuente peruana.

Lo que conlleva que en ningún caso, las pérdidas o los gastos incurridos en la producción o generación de la renta de las distintas fuentes extranjeras pueden afectar las rentas de fuente peruana".

Sobre otro caso de compra de acciones (de una empresa domiciliada), véase la RTF 16402 que se cita en la pág. 136.1, y cuyo criterio ha sido reiterado por la RTF 604-5-01.

6/6.10 GASTOS NO DEDUCIBLES: INTERESES Y DIFERENCIA DE CAMBIO POR PRÉSTAMO PARA PAGO DE DIVIDENDOS

En este sentido se ha pronunciado la RTF 6619-4-2002 de 15-11-02, en la que se expresa :

Que habría quedado demostrado que "al día siguiente de obtenido el préstamo del Banco de Crédito ascendente a US\$ 10,000,000.00, este monto fue depositado en su totalidad en la cuenta de Generandes Perú S.A., operación que fue contabilizada por la recurrente en la Cuenta 451101 por concepto de pago de dividendos,

Lo cual corrobora que aquélla utilizó los fondos provenientes de dicho préstamo para financiar el pago de dividendos a favor de su accionista mayoritario antes del cierre del ejercicio y no para ser utilizado como capital de trabajo o financiar programas de inversión como asevera en su escrito de apelación, más aun cuando aquélla no presenta documento alguno que acredite que los recursos provenientes del préstamo se destinaron a tales fines".

6/6.10A GASTOS AJENOS A LA ACTIVIDAD PRODUCTORA DE RENTA

RTF 5183

(16-3-70)

CONSIDERANDO:

Que no habiéndose acreditado que Textiles Clisa S.A. estuviera obligada a efectuar aportes a la recurrente, ni a cubrir pérdidas en la venta de sus productos realizadas por la apelante a quien le hizo ventas directas y abonó comisión en las ventas en consignación. procede mantener el reparo, estando además a que el simple acuerdo tomado por el Directorio, para efectuar determinados pagos, no significa obligación para los efectos tributarios;

De acuerdo con el dictamen del Vocal señor Casalino, cuyos fundamentos se reproducen;

SE RESUELVE

REVOCAR EN PARTE

Dictamen del Vocal Informante

Compañía Lanera Industrial S.A., apela de la Resolución de la Dirección General de Contribuciones N° 20148 de 25 de setiembre de 1969 que declara sin lugar la reclamación que formuló Textiles Clisa S.A., sobre impuestos a las Utilidades 1964, con importe de S/. 143,428.99, que incluye recargo del 50%.

Con boleta de la escritura de 2 de mayo de 1969, acredita que se ha fusionado con la firma reclamante asumiendo su activo y pasivo.

La apelación versa sobre los siguientes reparos en la liquidación definitiva N° 25939, a Textiles Clisa S.A.

1°.- Gastos ajenos al negocio, por notas de cargo de Cía. Lanera Industrial S.A. de Lima, sin comprobantes originales: S/.299,000.00.-Se ha presentado copia certificada del acuerdo de Directorio de Textiles Clisa S.A., tomado el 18 de diciembre de 1963, sobre bonificación a Cía. Lanera Industrial S.A., en el sentido de:

a) completar la bonificación a esta firma de S/. 25,000.00 mensuales, reintegrando S/. 13,000.00 dejados de abonar de abril a octubre; y

b) contribuir con S/. 105,000.00 al mantenimiento de la oficina de Lima en vista de que los precios de venta de mercadería acordados dejan pérdidas importantes.

Se sostiene que Lanera Industrial era vendedora de los productos de Textiles Clisa; que en tal condición se justifica la contribución a los gastos de la vendedora; que por la estrecha relación de las actividades se trata de gasto propio del negocio; que para su aceptación no es necesaria la existencia de un contrato; que en todo caso éste fue venta y está respaldado con un acuerdo del Directorio; que lo importante es el acuerdo de realizar la contribución, no pudiendo negársele validez por no haberse dejado constancia de las mercaderías cuya venta ha ocasionado pérdidas; que los pagos están sustentados con notas de cargo y figuran como ingresos de la recurrente que recibió los pagos.

De la revisión ordenada con motivo de la apelación, resulta que Textiles Clisa ha contabilizado en el ejercicio, aportes a la recurrente de S/. 25,000.00 en los meses de enero a marzo, de S/. 12,000.00 en los meses siguientes hasta octubre, y de S/. 25,000.00, en los 3 meses restantes y un ajuste final de S/. 90,000.00, cuyo total hace los S/. 299,000.00 reparados; los referidos asientos no están sustentados con documentos timbrados; no hay constancia alguna de acuerdo para tales aportes, existiendo sólo el acta de la sesión de Directorio, cuando estaba por finalizar el ejercicio (13 de diciembre de 1963) que se refiere a completar mayor aporte que el contabilizado a esa fecha y la

contribución para el mantenimiento de la oficina de Lima, haciéndose referencia a que ésta ha dejado pérdida importante.

De otro lado se ha verificado las ventas de mercadería de Textiles Clisa, que efectuó Lanera Industrial, por operaciones directas y a comisión, cuyas cuentas arrojan utilidad bruta.

No se ha acreditado que Textiles Clisa S.A., estuviera obligada a efectuar aportes, ni a cubrir pérdidas en la venta de sus productos, por persona jurídica distinta, a quien le hizo ventas directas, y le abonó comisión en las ventas en consignación.

El simple acuerdo tomado por el Directorio, para efectuar determinados pagos. no significa obligación. Debe mantenerse el reparo.

.....
.....

6/6.10C PAGOS QUE CONSTITUYEN DIVIDENDOS

RTF 9614

(23-6-74)

CONSIDERANDO:

Que de conformidad con el art. 24º del Decreto Supremo Nº 287-68-HC, los dividendos percibidos por la Sucursal en el Perú de W.R. Grace & Co. y remitidos a la oficina principal, no integran la renta de la sucursal, debiendo aplicarse en este caso la tasa del 40% sobre el monto de dichos dividendos a que se refiere el art. 61º del Decreto Supremo antes citado;

Que la Dirección General de Contribuciones al practicar la liquidación debe tener en consideración las retenciones efectuadas en la fuente respecto al monto de dichos dividendos, las que constituyen un pago a cuenta del impuesto definitivo;

Que en cuanto a los intereses producidos por los debentures de Fertilizantes Sintéticos S.A., debe establecerse con precisión si se trata de intereses correspondientes a la Sucursal de W.R. Grace del Perú o si se trata de intereses de los que es acreedor directo la principal del exterior, pues en el primer caso es de aplicación el inc. b) del artículo 61º del Decreto Supremo Nº 287-68-HC, y en el segundo caso el inc. f);

De acuerdo con el dictamen del Vocal señor La Rosa, cuyos fundamentos se reproducen;

RESUELVE:

REVOCAR la resolución apelada Nº 200078, de 23 de enero de 1974, debiendo la Dirección General de Contribuciones proceder, previa la investigación necesaria para establecer quién es el acreedor de los intereses de los debentures emitidos por Fertilizantes Sintéticos S.A., a emitir nuevo pronunciamiento teniendo en cuenta lo expuesto en los considerandos de la presente y en su dictamen sustentatorio.

Dictamen del Vocal Informante

Con liquidación Nº 65446, la Dirección General de Contribuciones determinó el impuesto a la renta aplicable a los dividendos percibidos por la sucursal en el Perú de W.R. Grace & Co. y remitidos a la oficina principal, así como sobre los debentures cobrados por esa sucursal y remitidos a la principal, considerando como materia imponible el monto de los dividendos menos el impuesto retenido en la fuente más el monto de los debentures; y aplicando al total la tasa del 40% y los recargos de los incisos c) y g) del art. 153, del Código Tributario.

Examinado el caso resultaría que la materia gravada está constituida por dividendos que, cobrados por la sucursal, han sido remitidos a la principal del interior y por intereses que, cobrados igualmente por la sucursal, han sido también remitidos a la principal.

En consecuencia, respecto de los dividendos, que por mandato del art. 24 del Decreto Supremo Nº 287-68-HC, no integran la renta de la sucursal, debe aplicarse la tasa del 40% a que se refiere el inc. a) del art. 61º del Decreto Supremo antes citado y deducirse, de la cantidad que resulte, el monto de la retención efectuada en la fuente, puesto que no existe disposición alguna que establezca que los dividendos, cuando son pagados directamente al exterior tributen el 40% y cuando son pagados por intermedio de tercera persona como sucede en el presente caso, en que la Sucursal en el Perú de W.R. Grace & Co. actúa como simple intermediario, están afectos a mayor tasa.

Respecto a los intereses producidos por los debentures de Fertilizantes Sintéticos S.A., debe establecerse con precisión si se trata de intereses correspondientes a la Sucursal de W.R. Grace en el Perú o si se trata de intereses de los que es acreedor directo la matriz del exterior, pues en el primer caso, será de aplicación el inc. b) del art. 61º, del Decreto Supremo Nº 287-8-HC, y en el segundo caso el Inciso f).

Por lo expuesto, soy de parecer que el Tribunal revoque la resolución apelada y disponga que la Dirección General de Contribuciones proceda, previa la investigación necesaria para establecer quién es el acreedor de los intereses de los debentures emitidos por Fertilizantes Sintéticos a emitir nuevo pronunciamiento teniendo en cuenta las pautas señaladas en este dictamen.

.....
.....

6/6.10C PAGOS QUE CONSTITUYEN DIVIDENDOS

RCSC 11165

(18-9-62)

Vistos; de acuerdo con el Dictamen Fiscal, cuyos fundamentos se reproducen: Confirmaron la Resolución apelada, que declaró sin lugar la reclamación de la recurrente; y, los devolvieron.

Dictamen Fiscal

N. N., apela de la Resolución de la Superintendencia Nº 501 de 12 de julio de 1962, que declara sin lugar su reclamación sobre impuesto a las utilidades de 1958, con importe adicional de S/. 128,337.79.

La apelación versa sobre el reparo de S/. 387,785.83 por utilidad en venta de inmuebles diferida. Sostiene que sus ventas efectuadas a largo plazo podían sufrir trastornos o dificultades en los pagos, por lo que consideró que no era prudente declarar íntegramente la utilidad producida; que por tal razón sólo consignó gran parte de ella, quedando un saldo que se liquidaría tan pronto se hicieran efectivas las letras que le adeudan y que como una comprobación ha presentado a la División de Utilidades un estado de cobranzas pendiente al 30 de abril de 1961 que arroja un saldo de S/. 238,602.79, habiendo letras que vencerán en junio de 1964.

De acuerdo a los informes de revisión y ampliatorio, la Compañía durante el ejercicio de 1957, obtuvo S/. 699,760.65 de utilidad en la venta de inmuebles.

Abonó S/. 311,974.82 a Ganancias y Pérdidas, difiriendo el saldo de S/. 387,785.83 a "Cuentas por Liquidar". En 1958, se cancela este saldo diferido, con cargo a "Dividendos Pagados en 1957". Ello demuestra, en oposición a lo aseverado por la recurrente, que la operación realizada tuvo desde su origen el objeto de distribuir los S/. 387,785.83 como dividendos.

Procede mantener el reparo.

Debe confirmarse la apelada.

6/6.10C PAGOS QUE CONSTITUYEN DIVIDENDOS

RCSC 8968

(6-5-58)

Vistos; de acuerdo en parte con el dictamen fiscal, cuyos fundamentos se reproducen; y considerando que por escritura se modificaron los estatutos de la firma recurrente, en el sentido de que entre las facultades de las Juntas Generales de Accionistas está la de autorizar al Directorio a emitir bonos o acciones preferenciales y cuyo valor no formará parte del capital social, y que determinará en cada caso las condiciones de la emisión, las que deberán imprimirse obligatoriamente en el reverso de cada título; que del análisis dé la autorización para emitir los títulos, en virtud de esta disposición, resulta que ellos reúnen todas las características de los bonos, en especial, la de que no forman parte del capital social;

Revocaron en parte la apelada, disponiendo se practique liquidación rectificatoria del impuesto reclamado, dejando sin efecto los reparos: la confirmaron en lo demás que contiene; y los devolvieron.

Dictamen Fiscal

....., apela de la Resolución de la Superintendencia, que declara procedente en parte su reclamación sobre impuesto a las Utilidades de 1952.

Cuenta Intereses y Dividendos S/. . . . ,

Impuesto sobre dichos Intereses Sl. . . . ,

El reparo se ha efectuado de acuerdo con la Resolución del Consejo Superior de Contribuciones, que estableció jurisprudencia en el sentido de que los llamados intereses de acciones preferenciales, constituyen dividendos, que forman parte de la utilidad de la compañía.

Sostiene que los bonos que con el nombre de acciones preferenciales ha emitido, devengan intereses que constituyen un gasto, por tratarse de un préstamo no destinado permanentemente a su industria, que tiene que devolver en un plazo determinado; que la Resolución del Consejo, se refiere al capital invertida en la industria, pero no al capital prestado para la industria.

Solicita se deje sin efecto el reparo.

Del testimonio de la escritura de ampliación de estatutos, ante el Notario. . . , que ha presentado, resulta, que se acordó agregar un inciso e) al artículo 51 relativo a las Juntas Generales concediéndole facultad para autorizar al Directorio, cuando las necesidades de la Compañía lo requieran a emitir bonos o acciones preferenciales, al portador, amortizables y cuyo valor por lo tanto no formará parte del capital social.

En virtud de esta disposición se autorizó al Directorio para la emisión de acciones preferenciales hasta por la suma de 5 millones de soles al portador de S/. 1,000.00 c/u., amortizables por sorteo, las que devengarán un interés del 10% anual; que en caso de que las acciones comunes recibieran un dividendo mayor del 10%, las preferenciales tendrán derecho a reintegro para recibir igual porcentaje;

Que el interés que se pague a las acciones preferenciales será líquido, corriendo por cuenta de la Compañía el pago de impuesto sobre la renta; que los poseedores de acciones comunes tendrán derecho preferente para suscribir las preferenciales en proporción a las que posean; que se amortizarán por sorteo.

A la par, en la fecha y cantidad que acuerde el Directorio, no pudiendo dejar de ser canceladas al vencerse el 10% año, pudiendo en este caso exigir su pago a la par; que los tenedores de acciones preferenciales no tendrán derecho a intervenir en las Juntas Generales de Accionistas; que en caso de liquidación se cancelarán a la par, antes que las comunes; y en todo lo no previsto se regirá por las reglas para las acciones comunes.

Resulta pues que los denominados intereses sobre acciones preferenciales, no son otra cosa que dividendos sobre las mismas, las que tienen la calidad de preferenciales y sujetas al régimen especial establecido.

Sobre un caso idéntico se pronunció la citada Resolución del Consejo, cuya jurisprudencia se ha aplicado. Procede mantener el reparo en sus dos puntos.

Procede revocar en parte la apelada de acuerdo a las conclusiones de presente dictamen.

/6.10C PAGOS QUE CONSTITUYEN DIVIDENDOS

RCSC 5137

(1-4-49)

Vistos; de acuerdo con el dictamen fiscal, cuyos fundamentos se reproducen; confirmaron la apelada N° 7160 su fecha 22 de noviembre de 1948; y los devolvieron.

Dictamen Fiscal

La Cia. Peruana de Teléfonos Ltda., reclama de los siguientes reparos formulados al aplicarse el impuesto de 1947, giro adicional:

1) Castigo descuentos sobre acciones emitidas S/. 53,869.00

2) Castigo sobre costo de redención acciones preferenciales S/. 57,000.00

Explica el contribuyente con referencia al primer reparo que el descuento que sufren los valores que emite una compañía en el Perú al momento de su colocación en el mercado constituye una pérdida deducible de la utilidad sujeta a impuesto y que si la Superintendencia considera deducible el descuento que se abona a los Bancos, no existe razón para que no otorgue igual tratamiento al que se hace a favor del comprador de los valores, que tiene idéntico fin de obtener capital de trabajo.

Agrega que la entidad recibe del suscriptor menor cantidad en efectivo que el valor nominal que entrega, y que esa suma resultante de la diferencia entre las cantidades expuestas, constituye una pérdida del ejercicio.

Las diferencias aludidas constituyen capitales dejados de aportar por los accionistas que no pueden ser cubiertas, tributariamente, con las utilidades producidas por el negocio. La asimilación que hace el contribuyente a los descuentos de letras, considerándolos como aportes de capitales de trabajo, no es aplicable porque una letra es un descuento do crédito, resultado de una operación comercial proveniente del desenvolvimiento propio del ejercicio.

En cuanto al otro aspecto de la reclamación tenemos que la Cía. redimió sus acciones preferenciales, series A, B y C, abonando a sus accionistas S/. 7.00 en las dos primeras y S/. 5.00 en la última, además del valor nominal consiguiente.

El total de estas primas asciende a S/. 570,000.00 que la Cía. amortiza en 10 años siendo una de estas amortizaciones objeto de reparo.

La Cía. aplica los mismos principios expuestos en el punto anterior agregando, que dicha prima de rescate ha sido estipulada en las escrituras de emisión y que constituye una pérdida de la sociedad.

La Resolución del Consejo Superior de Contribuciones N° 676 de 13 de noviembre de 1940, considera como dividendos a los llamados intereses de acciones preferenciales y dispone que deben agregarse a las utilidades del ejercicio. Las primas de rescate tienen iguales características y se otorgan generalmente como compensación de futuras utilidades, no pudiéndose estimar como pérdidas del ejercicio normal del negocio.

En consecuencia, procede confirmar la resolución apelada.

6/6.11 UTILIZACIÓN DE MEDIOS DE PAGO – MONTO A PARTIR DEL CUAL EXISTE LA OBLIGACIÓN

En la RTF 5005-2-2006 se indica que la RTF 3277 estableció que:

"... ésta se encuentra vinculada a cada obligación existente entre el adquirente de los bienes o servicios y su proveedor, por lo que en el caso que se realicen varias adquisiciones a un mismo proveedor, cada una de ellas constituye una obligación independiente, salvo que la Administración demuestre fehacientemente en base a criterios objetivos que se trata de una misma obligación, para lo cual debe evaluar las circunstancias en que se desarrollan las operaciones observadas, lo que no ha ocurrido en el presente caso, razón por la cual tampoco procede atender a lo argumentado por la Administración en este extremo".

6/6.14 ENTREGAS DE BIENES POR MOTIVOS DE FIESTAS NAVIDEÑAS - NO DEDUCIBLES

En la RTF 1515-4-2008 se expresa lo siguiente:

"Cabe señalar, que los comprobantes de pago de compras que corresponden a los bienes reparados como retiro se detallan en el Anexo N° 02 adjunto al resultado del requerimiento en mención (folio 2145), constando que éstos corresponden adquisiciones de: arroz, aceite, azúcar, lentejas, pavo, panetones, carros, muñecas, móviles, papas Jack's, gaseosas y globos, que fueron destinadas al personal de la recurrente.

En consecuencia, al tratarse de retiros de bienes a favor del personal de la recurrente y al no haber demostrado ésta que tales entregas se hayan efectuado como condición de trabajo, o por resultar necesarias para la realización de sus actividades o por algún mandato legal, siendo además que por la naturaleza de los bienes entregados y las fechas en que éstas se efectuaron se infiere que corresponden a entregas de bienes por motivos de fiestas navideñas, corresponde confirmar el reparo en este extremo".

Cabe remarcar que esta resolución corresponde a una sala distinta a la de la RTF 2675-5-2008, de la que informamos en el Boletín anterior (sobre "la entrega de canastas navideñas a los practicantes").

7/3 DIFERENCIA ENTRE EL REGISTRO DE VENTAS Y LA DECLARACIÓN JURADA – NO SE PUEDE CONCLUIR QUE SON INGRESOS OMITIDOS

En la RTF 5909-4-2007 se expresa lo siguiente:

"Que con relación al criterio utilizado por la Administración, este Tribunal mediante Resolución N° 06072-5-2003 del 24 de octubre de 2003 ha señalado que mientras los registros de ventas y de compras tienen como finalidad controlar operaciones que se encuentran directamente vinculadas con la determinación de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas, el libro mayor (que se encuentra estrechamente vinculado al libro diario), es elaborado siguiendo los principios de contabilidad generalmente aceptados, entre los que se puede mencionar el lineamiento establecido por la Norma Internacional de Contabilidad - NIC N° 18, que regula los aspectos relacionados con el reconocimiento de los ingresos en el caso de venta de bienes y prestación de servicios, criterio que a su vez se encuentra relacionado con el Impuesto a la Renta;

Que es así que mientras que para los registros de ventas y compras resulta determinante la oportunidad en que se emite el comprobante de pago, tal momento no necesariamente resulta relevante para efectos de la contabilización de la operación (ingreso, gasto y/o costo, según corresponda) ya que, por ejemplo, mientras para el Impuesto General a las Ventas los anticipos recibidos de clientes dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria y por lo tanto a la obligación de registrar la operación, para efectos contables los cobros que se realizan antes que exista la obligación de entregar el bien o prestar el servicio se registran en el libro diario y en el libro mayor como una obligación con terceros (es decir, en una cuenta del pasivo) y sólo una vez producida la entrega del bien o la prestación del servicio contratado se revierte dicha anotación abonándose contra una cuenta de ingresos;

Que es por ello que no se puede concluir en forma tajante, como lo ha hecho la Administración, que la diferencia resultante de la comparación entre el Registro de Ventas y la declaración jurada, son

ingresos omitidos gravados con el Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no haya sustentado la diferencia anotada, como ocurrió en el caso de la recurrente".

7/3 REPARO DE REGALÍAS QUE SE CARGARON COMO GASTO, Y NO COMO COSTO

En el caso resuelto por la RTF 261-1-2007 la SUNAT sostuvo que en el ejercicio 2000, dado que la producción se inicia en junio de dicho año, por concepto de regalías correspondió el pago mínimo de US\$ 20 000.00, que debió ser incorporado al costo de la producción, toda vez que se trata de un costo directo y de manufactura, pues puede relacionarse e identificarse con el producto.

Después de una amplia exposición de las NICS pertinentes y el Marco Conceptual de las mismas, y una referencia al Informe Contable 34-2006-EF/41.09.8 elaborado por la Sala de Auditoría del Tribunal Fiscal, así como los términos del contrato con The Glidden Company, en la resolución se concluye como sigue:

"Que de acuerdo a lo señalado y conforme refiere el citado informe de auditoría, se puede concluir lo siguiente: (i) El pago mínimo de US\$ 20 000.00 correspondiente al primer año de vigencia del contrato, cuya deducción es materia de reparo, de acuerdo al contrato referido precedentemente, se puede determinar en forma confiable y definitiva una vez vencido el plazo de un año de celebrado éste, esto es en junio del 2000, de esta manera, se tiene que recién en este momento procedía el reconocimiento del hecho económico que dio origen al pasivo por concepto de regalías del primer año del contrato de Glidden, de conformidad con el principio de lo devengado, (ii) El mencionado hecho económico debió ser conocido en el estado de ganancias y pérdidas como gasto, por cuanto no se puede correlacionar con ningún beneficio económico futuro de la empresa, dado que el mismo corresponde a un período de tiempo, mayo de 1999 a mayo del 2000, en el cual no se realizó ninguna actividad de producción ni venta de los productos licenciados, y (iii) No resulta atendible el argumento de la Administración en el sentido que resultaba aplicable la NIC 2, por cuanto el pago mínimo realizado debía formar parte del costo de producción, ya que no tiene correlación con la producción realizada, toda vez que como se mencionó, la regalía observada fue abonada respecto a un período es que no se realizó producción alguna, habiéndose ésta iniciado en junio del 2000".

7/3 NO CONSTITUYEN RESULTADOS COMPUTABLES PARA EFECTOS DEL IR LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO ORIGINADAS POR OPERACIONES EXONERADAS DEL MISMO

La RTF 2564-4-2006 se ha pronunciado en el caso de una Cooperativa de Ahorro y Crédito como sigue:

"Que según se desprende de lo dispuesto en el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta constituyen resultados computables para efecto de la determinación de la renta neta las diferencias de cambio en tanto aquellas sean originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada, lo cual encuentra sentido toda vez que dichas diferencias (ganancias o pérdidas) son consecuencia de la realización misma de tales operaciones que se encuentran afectas al impuesto; no obstante en el caso de autos, las diferencias materia de acotación se han originado por las actividades de la recurrente que no se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta, puesto que el resultado de sus operaciones (intereses pagados o percibidos por operaciones con sus socios) no se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta sino exonerados del mismo, por lo que mal podrían gravarse las diferencias originadas de dichas operaciones, correspondiendo revocar la apelada en tal extremo

7/3 NO CONSTITUYEN RESULTADOS COMPUTABLES PARA EFECTOS DEL IR LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO ORIGINADAS POR OPERACIONES EXONERADAS DEL MISMO

La RTF 2564-4-2006 se ha pronunciado en el caso de una Cooperativa de Ahorro y Crédito como sigue:

"Que según se desprende de lo dispuesto en el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta constituyen resultados computables para efecto de la determinación de la renta neta las diferencias de cambio en tanto aquellas sean originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada, lo cual encuentra sentido toda vez que dichas diferencias (ganancias o pérdidas) son consecuencia de la realización misma de tales operaciones que se encuentran afectas al impuesto; no obstante en el caso de autos, las diferencias materia de acotación se han originado por las actividades de la recurrente que no se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta, puesto que el resultado de sus operaciones (intereses pagados o percibidos por operaciones con sus socios) no se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta

sino exonerados del mismo, por lo que mal podrían gravarse las diferencias originadas de dichas operaciones, correspondiendo revocar la apelada en tal extremo".

7/3 REPARO DE REGALÍAS QUE SE CARGARON COMO GASTO, Y NO COMO COSTO

En el caso resuelto por la RTF 261-1-2007 la SUNAT sostuvo que en el ejercicio 2000, dado que la producción se inicia en junio de dicho año, por concepto de regalías correspondió el pago mínimo de US\$ 20 000.00, que debió ser incorporado al costo de la producción, toda vez que se trata de un costo directo y de manufactura, pues puede relacionarse e identificarse con el producto.

Después de una amplia exposición de las NICS pertinentes y el Marco Conceptual de las mismas, y una referencia al Informe Contable 34-2006-EF/41.09.8 elaborado por la Sala de Auditoría del Tribunal Fiscal, así como los términos del contrato con The Glidden Company, en la resolución se concluye como sigue:

"Que de acuerdo a lo señalado y conforme refiere el citado informe de auditoría, se puede concluir lo siguiente: (i) El pago mínimo de US\$ 20 000.00 correspondiente al primer año de vigencia del contrato, cuya deducción es materia de reparo, de acuerdo al contrato referido precedentemente, se puede determinar en forma confiable y definitiva una vez vencido el plazo de un año de celebrado éste, esto es en junio del 2000, de esta manera, se tiene que recién en este momento procedía el reconocimiento del hecho económico que dio origen al pasivo por concepto de regalías del primer año del contrato de Glidden, de conformidad con el principio de lo devengado, (ii) El mencionado hecho económico debió ser conocido en el estado de ganancias y pérdidas como gasto, por cuanto no se puede correlacionar con ningún beneficio económico futuro de la empresa, dado que el mismo corresponde a un período de tiempo, mayo de 1999 a mayo del 2000, en el cual no se realizó ninguna actividad de producción ni venta de los productos licenciados, y (iii) No resulta atendible el argumento de la Administración en el sentido que resultaba aplicable la NIC 2, por cuanto el pago mínimo realizado debía formar parte del costo de producción, ya que no tiene correlación con la producción realizada, toda vez que como se mencionó, la regalía observada fue abonada respecto a un período es que no se realizó producción alguna, habiéndose ésta iniciado en junio del 2000".

7/3 CLÍNICAS - DEVENGO DE LOS INGRESOS OBTENIDOS CONFORME A CONVENIOS SUSCRITOS CON LAS ENTIDADES PRESTADORAS DE SALUD

En la RTF 4432-5-2005 se expresa lo siguiente:

"Que conforme al criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 2198-5-2005 de 8 de abril de 2005, de acuerdo con el principio del devengado, para el reconocimiento de los ingresos en un ejercicio determinado, debe observarse en primer lugar que se haya realizado la operación que originó los ingresos, y que además éstos se hayan ganado, es decir, que la empresa haya satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que los ingresos representan.

Que el reparo por diferimiento de ingresos se encuentra vinculado con los ingresos obtenidos por la recurrente por la venta de medicinas y prestación de servicios médicos a los pacientes asegurados de diferentes compañías aseguradoras, efectuado sobre la base de las adiciones y deducciones de enero a diciembre de 2001.

Que según se aprecia de los convenios para la prestación de servicios de salud suscritos con las entidades prestadoras de salud antes mencionadas, el servicio al que se comprometió la recurrente consistía en todos los casos, en atender a los asegurados de dichas entidades, a efectos de brindarles servicios de atención médica ambulatoria, hospitalaria y de emergencia, lo que además se evidencia de los escritos presentados durante la fiscalización.

Que de acuerdo con lo expuesto, la venta de medicinas, así como los resultados de laboratorio, consultas médicas y demás servicios médicos prestados al asegurado en el marco del tratamiento establecido en la denominada solicitud de beneficios, culminaban en la fecha que se emitía el último comprobante de pago.

Que en ese sentido, los ingresos que la recurrente obtenía por sus operaciones se devengaban cuando el paciente culminaba con el tratamiento establecido en la solicitud de beneficios, conforme lo consideró la Administración, y no en la fecha en que la recurrente emitía sus facturas para su aprobación por las EPS, por lo que este reparo resulta correcto".

7/3 DEVENGO DEL DERECHO A REEMBOLSO DE GASTOS

En la RTF 2198-5-2005 se expresa lo siguiente:

"Que tal como señala la recurrente, en los mencionados contratos no estaba previsto que ... (su cliente) asumiría gastos como los correspondientes a las multas por no sufragar del personal de la

recurrente destacado a la prestación de los servicios contratados, las cuales fueron canceladas por esta última, a fin de asegurar la continuidad de la prestación de los servicios a su cargo, habiendo ... (su cliente) aceptado asumir dichos gastos recién en el ejercicio 2002, según se aprecia de la factura girada para tal efecto.

Que en tal sentido, si bien en el ejercicio 2001 la recurrente efectuó el pago de las multas a cargo de su personal y exigió en reiteradas oportunidades su reembolso a ... (su cliente), según señaló en la etapa de fiscalización, no tenía ganado en tal ejercicio el derecho al cobro de dicha suma, según se advierte de los términos de los contratos que celebraron, por lo que el importe reembolsado en el año 2002, según Factura N° 001-002696, no podía entenderse como un ingreso devengado en el ejercicio 2001".

7/3 PROCEDE ANULAR FACTURAS DE AÑOS ANTERIORES

En la RTF 8510-2-2004, después de citar el inc. a) del art. 57 de la Ley del IR y el Marco Conceptual de las NICs sobre la base contable de lo devengado, se expresa lo siguiente:

"En el caso de reajustes, éstos deberán efectuarse en la fecha que surgen los hechos que originen la necesidad de efectuarlos, lo cual puede suceder en el mismo período de generación de los ingresos o en períodos posteriores.

En consecuencia, en un determinado ejercicio bien pueden practicarse ajustes relacionados con ingresos de ejercicios anteriores, implicando ello el reconocimiento de los hechos cuando realmente ocurren, por lo que procede levantar el reparo en este extremo".

7/3 CAMBIOS EN POLÍTICA CONTABLE SE RIGEN POR LA NICS

En el caso resuelto por la RTF 66045-2002 de 15-11-02 la empresa:

"Durante los ejercicios 1994 a 1997 la recurrente adoptó una política contable al considerar que, con la finalidad de mostrar adecuadamente sus estados financieros, parte del costo del proyecto de sus activos estaría compuesto por un porcentaje de los gastos indirectos, que por su naturaleza corresponden a costos de administración y otros generales vinculados a proyectos de inversión".

En la resolución se cita las normas de la NIC N° 8 sobre los cambios de una política contable y se señala lo siguiente:

"Según la descripción de las normas antes mencionadas, la empresa había realizado un cambio en la estimación contable, al efectuar una modificación en el porcentaje del margen de contribución determinado originalmente, elevándolo al 29.40% como consecuencia de una revisión integral de la metodología y los datos que venía utilizando en el cálculo de dicho margen.

Siendo así, lo que correspondía era que el efecto fuera reconocido en el ejercicio en el que operó el cambio, es decir, a partir del ejercicio 1998, hacia los períodos futuros, sin considerar el efecto del cambio en los ejercicios anteriores.

En cuanto a la implicancia de dicho error en la contabilidad de la recurrente, debe advertirse que ésta no ha efectuado la contabilización del cambio de una estimación contable bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados, por lo que este error no puede generar diferencias temporales ni permanentes de acuerdo con las definiciones previstas para estos conceptos en las mismas normas internacionales de contabilidad.

En dicho sentido, no puede concluirse que como consecuencia de esta inexactitud en la preparación y presentación de los estados financieros, desde el punto de vista tributario los gastos reconocidos por la recurrente en el ejercicio 1997 por concepto de gastos indirectos (administrativos y otros de carácter general) estuviesen incorrectamente deducidos para efectos de la determinación de la renta imponible de tercera categoría (como tampoco que el ingreso reconocido por la empresa en el ejercicio 1998, producto de la supuesta corrección, constituye un concepto gravado con el impuesto).

De lo expuesto se concluye que lo ocurrido en este caso implicó un cambio de estimación contable que sólo podía tener incidencia a partir del futuro, motivo por el cual el reparo efectuado en el ejercicio 1997, no se ajusta a ley".

7/3 REPARO DE REGALÍAS QUE SE CARGARON COMO GASTO, Y NO COMO COSTO

En el caso resuelto por la RTF 261-1-2007 la SUNAT sostuvo que en el ejercicio 2000, dado que la producción se inicia en junio de dicho año, por concepto de regalías correspondió el pago

mínimo de US\$ 20 000.00, que debió ser incorporado al costo de la producción, toda vez que se trata de un costo directo y de manufactura, pues puede relacionarse e identificarse con el producto. Después de una amplia exposición de las NICS pertinentes y el Marco Conceptual de las mismas, y una referencia al Informe Contable 34-2006-EF/41.09.8 elaborado por la Sala de Auditoría del Tribunal Fiscal, así como los términos del contrato con The Glidden Company, en la resolución se concluye como sigue:

"Que de acuerdo a lo señalado y conforme refiere el citado informe de auditoría, se puede concluir lo siguiente: (i) El pago mínimo de US\$ 20 000.00 correspondiente al primer año de vigencia del contrato, cuya deducción es materia de reparo, de acuerdo al contrato referido precedentemente, se puede determinar en forma confiable y definitiva una vez vencido el plazo de un año de celebrado éste, esto es en junio del 2000, de esta manera, se tiene que recién en este momento procedía el reconocimiento del hecho económico que dio origen al pasivo por concepto de regalías del primer año del contrato de Glidden, de conformidad con el principio de lo devengado, (ii) El mencionado hecho económico debió ser conocido en el estado de ganancias y pérdidas como gasto, por cuanto no se puede correlacionar con ningún beneficio económico futuro de la empresa, dado que el mismo corresponde a un período de tiempo, mayo de 1999 a mayo del 2000, en el cual no se realizó ninguna actividad de producción ni venta de los productos licenciados, y (iii) No resulta atendible el argumento de la Administración en el sentido que resultaba aplicable la NIC 2, por cuanto el pago mínimo realizado debía formar parte del costo de producción, ya que no tiene correlación con la producción realizada, toda vez que como se mencionó, la regalía observada fue abonada respecto a un período es que no se realizó producción alguna, habiéndose ésta iniciado en junio del 2000".

7/3 CLÍNICAS - DEVENGO DE LOS INGRESOS OBTENIDOS CONFORME A CONVENIOS SUSCRITOS CON LAS ENTIDADES PRESTADORAS DE SALUD

En la RTF 4432-5-2005 se expresa lo siguiente:

"Que conforme al criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 2198-5-2005 de 8 de abril de 2005, de acuerdo con el principio del devengado, para el reconocimiento de los ingresos en un ejercicio determinado, debe observarse en primer lugar que se haya realizado la operación que originó los ingresos, y que además éstos se hayan ganado, es decir, que la empresa haya satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que los ingresos representan.

Que el reparo por diferimiento de ingresos se encuentra vinculado con los ingresos obtenidos por la recurrente por la venta de medicinas y prestación de servicios médicos a los pacientes asegurados de diferentes compañías aseguradoras, efectuado sobre la base de las adiciones y deducciones de enero a diciembre de 2001.

Que según se aprecia de los convenios para la prestación de servicios de salud suscritos con las entidades prestadoras de salud antes mencionadas, el servicio al que se comprometió la recurrente consistía en todos los casos, en atender a los asegurados de dichas entidades, a efectos de brindarles servicios de atención médica ambulatoria, hospitalaria y de emergencia, lo que además se evidencia de los escritos presentados durante la fiscalización.

Que de acuerdo con lo expuesto, la venta de medicinas, así como los resultados de laboratorio, consultas médicas y demás servicios médicos prestados al asegurado en el marco del tratamiento establecido en la denominada solicitud de beneficios, culminaban en la fecha que se emitía el último comprobante de pago.

Que en ese sentido, los ingresos que la recurrente obtenía por sus operaciones se devengaban cuando el paciente culminaba con el tratamiento establecido en la solicitud de beneficios, conforme lo consideró la Administración, y no en la fecha en que la recurrente emitía sus facturas para su aprobación por las EPS, por lo que este reparo resulta correcto".

7/3 RECONOCIMIENTO DE INGRESOS

En el caso resuelto por la RTF 18412-2002 de 5-4-02 la recurrente había arrendado volquetes a otra empresa, con la estipulación de que el pago de los alquileres fuera según el uso dado a dichos volquetes, conforme a la "valorización" efectuada por la arrendataria. La recurrente fue acotada por no incluir como ingreso del año 1997 el importe de una factura emitida el 5-198 por el alquiler de volquetes entre el 1 y el 14 de diciembre de 1997.

En la resolución del Tribunal que revocó dicha acotación se cita in extenso la NIC 18, y se expresa, entre otras consideraciones, lo siguiente:

"Que en tal sentido, de acuerdo con la NIC 18, para el reconocimiento de los ingresos que se obtengan producto de la prestación de servicios debe verificarse, entre otras condiciones, que el monto del ingreso proveniente de la operación sea medido confiablemente para que dicho reconocimiento sea válido, de modo que los ingresos sólo se reconocerán cuando exista certeza razonable en cuanto a la suma que efectivamente se va a obtener".

"Que en el caso de autos, conforme se advierte de lo actuado en el expediente y de lo alegado por la recurrente, la determinación cierta del monto de la ganancia no dependía de la realización del servicio, sino de un acto distinto, como es la emisión de valorizaciones por parte de su contratista CONGECASA, las cuales ofrecían una medida objetiva del monto del ingreso por los servicios prestados y sobre los cuales la recurrente emitía las facturas respectivas;

Que de acuerdo con lo expuesto, corresponde que la Administración admita como válida la política de reconocimiento de ingresos seguida por la recurrente, considerando la realidad económica de la operación a que se refiere el presente caso, para lo cual deberá verificar si al cierre del ejercicio 1997, aquella contaba con las valorizaciones de los servicios prestados y por tanto si estaba, a dicha fecha, en condiciones de liquidar la cuantía de sus ingresos, y por ende, la obligación de reconocerlos en ese año, por lo que procede declarar nula e insubsistente la apelada en este extremo, a fin que la Administración emita un nuevo pronunciamiento".

Nota: La SUNAT también había acotado el IGV por la factura en cuestión. El Tribunal revocó dicha acotación citando el inc. c) del art. 4 de la Ley del IGV y el art. 5 del Rgto. de C. de Pago y expresando:

"Que de acuerdo con las normas antes citadas, es claro que la Ley ha previsto el nacimiento de la obligación tributaria a la fecha de emisión del comprobante de pago o de percepción de la retribución, lo que ocurra primero, por lo que la Administración debió limitarse a verificar la ocurrencia de dichos hechos ...".

7/3 DEVENGO DE LOS GASTOS

En la RTF 604-5-01 se expresa lo siguiente:

"Que en lo que respecta a los reparos por gastos y costos deducidos en el ejercicio 1995 y que la Administración considera que corresponden al ejercicio 1994 ya que si bien la cancelación y entrega de la mercadería se produjeron en el ejercicio 1995 las facturas correspondientes se emitieron en 1994, es de señalar que conforme con el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta antes mencionada, los ingresos y gastos vinculados a rentas de tercera categoría se imputan según el método de lo devengado, es decir que los ingresos son computables en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlos y los gastos son deducibles en el ejercicio en que surge la obligación por los mismos y se determina su monto;

Que la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 18 que establece el criterio de lo "devengado" implica que los ingresos de la venta de productos deben ser reconocidos cuando, entre otros requisitos, la empresa haya transferido al comprador los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los productos, y dado que en el presente caso si bien* se había emitido la factura correspondiente la recurrente mantenía la posesión de los bienes, puede afirmarse que los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los mismos no habían sido transferidos al comprador en el ejercicio 1994, por lo que el reconocimiento del ingreso debió efectuarse en el año 1995".

7/4 PARTICIPACIONES EN LAS UTILIDADES OTORGADAS POR MANDATO LEGAL, DEDUCIBLES SIN ESTAR SUJETAS AL REQUISITO DE SU CANCELACIÓN HASTA EL VENCIMIENTO DE LA DECLARACIÓN JURADA RESPECTIVA

Confirmando lo indicado en la pág. 146 de la obra, en la RTF 10167-2-2007 se expresa lo siguiente:

"Este Tribunal en la Resolución N° 274-2-2001 ha interpretado que lo dispuesto en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y reiterado por el inciso v) del mismo artículo, se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden a favor del personal, esto es, debe entenderse que comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se pacten en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador por sus servicios y a las retribuciones o beneficios establecidos legalmente, como es el caso de la participación de utilidades, por lo que concluyó que en tanto el exceso de participaciones en las utilidades constituye un incentivo adicional al establecido por las normas sobre la materia, le es aplicable lo

dispuesto por el inciso l) del citado artículo 37, respecto a su pago dentro del plazo para la presentación de la declaración del Impuesto a la Renta.

Atendiendo a dicho criterio y conforme se desprende de la Resolución N° 1038-5-2003, tratándose de una retribución "obligatoria" a favor del trabajador, su deducción se efectuaría de acuerdo con la regla general aplicable para la imputación de gastos de tercera categoría, esto es, conforme con el criterio de lo devengado recogido en el inciso e) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, mientras que si la retribución se realiza de manera voluntaria por el empleador, en virtud al vínculo laboral, se debía cumplir con lo establecido por el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que sólo en ese caso se estaría en el supuesto de obligaciones que "se acuerdan" al personal.

El reparo materia de autos se refiere a las utilidades correspondientes al ejercicio 2001 que fueron otorgadas por la recurrente en virtud de lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 892, esto es, por mandato legal, respecto de las cuales conforme con el criterio antes expuesto, no resultaba aplicable lo dispuesto en los incisos l) y v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, para efecto de su deducción de la renta imponible del Impuesto a la Renta, motivo por el cual no resulta exigible el requisito de su cancelación hasta el vencimiento de la declaración jurada anual respectiva, en consecuencia, corresponde levantar este reparo".

7/4 SOBRE LA FORMA DE CONTABILIZACIÓN DE LAS OPERACIONES

En la RTF 6263-2-2005 se destaca que la SUNAT se había limitado a señalar como motivo de un reparo: "... por corresponder a compras efectuadas en el ejercicio anterior". Y se agrega el siguiente comentario:

"Al respecto cabe indicar que la Administración no tiene en cuenta que la sola compra de un bien no implica que el valor de este se haya incluido en el costo de ventas del ejercicio en que se realizó la adquisición, pues el bien podría estar aún formando parte del inventario final o relacionarse con una venta o consumo de ejercicios posteriores. Consecuentemente, sólo teniendo en cuenta la fecha de adquisición no puede concluirse su incorporación en el costo de ventas o gasto de un determinado período. Para tal efecto resultaba necesario la verificación del cálculo del costo de ventas y de la forma de contabilización de las operaciones. Sin embargo, en el presente caso la Administración no hace referencia al libro o registro en el que las adquisiciones reparadas se encontraron registradas, el período de registro ni las cuentas contables que afectaron. De lo expuesto se tiene que la Administración no habría acreditado la procedencia de la observación analizada, por lo que procede revocar el reparo".

En la misma RTF 6263-2-2005 también se señala lo siguiente:

"Conforme a lo señalado en el Resultado del Requerimiento N° 00073391 la recurrente no sustentó la observación efectuada por la Administración (folios 159 a 161). Sin embargo, al igual que el reparo analizado en el punto anterior, del expediente no se evidencia que la Administración haya verificado que las adquisiciones a nombre de terceros fueron contabilizadas como gasto o incluidas en la determinación del costo de ventas del año 2000, teniéndose de la referencia realizada en el anexo N° 2 al Requerimiento N° 0073391, que partió de los reparos realizados al Impuesto General a las Ventas, asumiendo su inmediata incidencia en el Impuesto a la Renta, sin tener en cuenta que el simple hecho que una observación respecto al primer tributo no necesariamente constituirá reparo para el segundo, en la medida que este último está sujeto a la forma en que se contabilizó la adquisición (gasto, costo de venta, activo, etc.), en los libros contables como el Diario y el Mayor, y a su inclusión en la renta neta imponible consignada en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta".

7/4 PROVISIÓN ACEPTABLE POR DESVALORIZACIÓN DE INVERSIONES

En el caso resuelto por la RTF 4232-5-2005 la recurrente presentó una carta emitida por Administrare S.A. -CMS Consultores y Administradores S.A.C. empresa liquidadora del Banco Banex en Liquidación, en la que se le comunicaba que su participación en el capital social de dicho banco al momento de la intervención equivalía al 7.1358% del capital social y que la posibilidad que existieran activos remanentes que permitieran y/o posibilitaran de alguna manera la recuperación total y/o parcial de los aportes efectuados por los accionistas de esta entidad bancaria era sumamente remota e improbable.

En la resolución se indica lo siguiente:

"Que de acuerdo con lo indicado, el gasto por la provisión de desvalorización de inversiones deducido por la recurrente para efecto de la determinación de su pérdida neta tributaria del ejercicio

2001, tiene su origen en la disminución de valor de las acciones que poseía en el referido banco producida por su proceso de liquidación.

Que en la Resolución N° 06051-1-2003 de 24 de octubre de 2003, recaída en un caso similar al de autos, este Tribunal estableció que al haber determinado la Superintendencia de Banca y Seguros mediante Resoluciones SBS N°s. 1045-99, 1046-99 y 1049-99, del 29 de noviembre de 1999, que por aplicación de las pérdidas a las reservas y capital social del Banco Banex, su capital se redujo en su totalidad, el valor de las acciones de propiedad de los accionistas de dicho banco era irrecuperable e irreversible, lo que debía afectar sus resultados, por lo que la pérdida sufrida por tal motivo era aceptable para efecto del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con el criterio expuesto, el reparo a la provisión por desvalorización de inversiones correspondientes al referido banco debe dejarse sin efecto".

7/4 MOMENTO EN EL CUAL PROCEDE DEDUCIR COMO GASTO EL IGV APLICABLE A LA UTILIZACIÓN DE SERVICIOS (QUE NO PUEDE UTILIZARSE COMO CRÉDITO FISCAL)

En el caso resuelto por la RTF 1860-5-2005 se trataba de servicios de asistencia técnica (de una empresa no domiciliada) prestados en un ejercicio que fueron pagados en el ejercicio siguiente. En la resolución se cita el art. 21 de la Ley del IGV según la cual tratándose de la utilización de servicios, el crédito fiscal podrá aplicarse únicamente cuando el impuesto correspondiente hubiera sido pagado.

Y a continuación se indica: "Que sólo cumplido el citado requisito surgía el derecho de la recurrente para utilizarlo como crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, o de no ser posible, deducirlo como gasto para efecto del Impuesto a la Renta".

7/4 SOBRE EL DEVENGO DEL IGV PARA EFECTOS DE SU DEDUCCIÓN COMO GASTO

En el caso resuelto por la RTF 18605-2005, la recurrente era un sujeto exonerado del IGV por encontrarse ubicada en la zona beneficiada por la Ley 27037 (de Promoción e Inversión en la Amazonía), que utilizó los servicios prestados por una empresa no domiciliada en los meses de noviembre y diciembre de 2001, sustentados en comprobantes emitidos en febrero de 2002.

Ello originó la obligación de pagar el IGV respectivo, que no podía ser deducido como crédito fiscal (en razón de la exoneración que amparaba a la recurrente) y, por tanto, procedía su deducción como gasto para efectos del IR.

La recurrente hizo lo propio, deduciéndolo de su renta correspondiente al ejercicio 2001, lo cual fue reparado por la SUNAT (sólo el IGV, mas no el servicio) considerando que su deducción recién procedía en el ejercicio 2002.

El Tribunal confirmó el reparo, en base a las siguientes consideraciones:

Que respecto al concepto de devengado, el párrafo 22 del Marco Conceptual de la Normas Internacionales de Contabilidad, señala que ello implica que los efectos de las transacciones y otros hechos se reconocen cuando ocurren, se inscriben en los registros contables y se presentan en los estados financieros de los períodos a los cuales corresponden, sin importar, como señala la recurrente, los pagos o cobros de las obligaciones durante dicho período.

Que efectivamente no es relevante establecer cuándo se pagó el impuesto sino cuándo se devengó, esto es, en qué oportunidad resultó ser una obligación para el sujeto, lo que origina necesariamente remitirse a las normas que regulan el Impuesto General a las Ventas.

Que el inciso d) del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas señala que la obligación tributaria se origina, en la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, en la fecha en que se anote el comprobante de pago en el registro de compras o en la fecha en que se pague la retribución, lo que ocurra primero, y el artículo 21 de la misma norma indica que tratándose de la utilización de servicios, el crédito fiscal podrá aplicarse únicamente cuando el impuesto correspondiente hubiera sido pagado.

Que sólo cumplido el citado requisito surgía el derecho de la recurrente para utilizarlo como crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, o de no ser posible, deducirlo como gasto para efecto del Impuesto a la Renta.

Que en el caso de autos no sólo los comprobantes de pago que sustentaban la utilización de servicios fueron emitidos en el ejercicio 2002 sino que según se aprecia del reporte de pagos emitidos por la Administración que obra a folios 538 del expediente, la recurrente canceló el Impuesto General a las Ventas (S/. 620,280.00) producto de los servicios prestados por el no

domiciliado el 22 de enero de 2002, con lo cual el derecho a utilizar el impuesto pagado como crédito fiscal o como gasto surgió en dicho momento y por tanto no resulta válida su deducción como gasto antes de dicha fecha.

Discrepamos de este criterio por las siguientes razones:

Es absolutamente cierto que conforme al párrafo 22 del Marco Conceptual citado, "los efectos de las transacciones y otros hechos se reconocen cuando ocurren, se inscriben en los registros contables y se presentan en los estados financieros de los períodos a los cuales corresponden". En base a ello, procedía registrar en el ejercicio 2001 el monto de los servicios prestados en dicho ejercicio, y también sus consecuencias tributarias (que forman parte del costo de los mismos) puesto que eran perfectamente conocidas y determinables en su monto al momento de cerrar dicho ejercicio.

Además, el párrafo 19 de la NIC 18 – INGRESOS, referido a la aplicación del principio de asociación de ingresos y gastos, confirma lo anterior pues la prestación del servicio (gasto) en noviembre y diciembre del 2001 lo asocia a la generación o al mantenimiento de la fuente productora de renta (ingresos)

Conforme a lo expuesto, y además al "principio del devengado", procedía hacer la provisión correspondiente, a igual título que se hace la provisión a "Impuestos por Pagar" tratándose de los impuestos a cargo de la empresa que inciden sobre la planilla de diciembre de cada año.

7/4 GASTOS DE AUDITORÍA - SON DEDUCIBLES EN EL EJERCICIO SIGUIENTE AL AUDITADO

En este sentido se ha pronunciado la RTF 8534-5-2001, considerando que "para determinar la oportunidad de su deducción, debe determinarse en que momento se da su utilización o provecho".

En el párrafo siguiente hay una larga enumeración de los beneficios que derivan para la empresa de la opinión de los auditores, y luego se concluye como sigue:

"Que lo expuesto evidencia que la necesidad del gasto está supeditada a la culminación del servicio cuyos resultados serán consumidos o utilizados en el ejercicio en que el mismo se termina de prestar, por lo que a diferencia de los intereses provenientes de operaciones bancarias o los gastos ocasionados por contratos de arrendamiento, que son consumidos desde el momento en que se encuentran a disposición del usuario, el servicio de auditoría reparado no podía ser utilizado hasta el momento en el que se encontrase culminado, por lo que no cabe vincular o correlacionar dicho gasto con los ingresos generados en el ejercicio auditado (en ese caso, el ejercicio 1996), resultando este extremo del reparo efectuado conforme a ley".

IMPUESTO A LA RENTA

7/4 LOS GASTOS DE AUDITORÍA SON DEDUCIBLES EN EL EJERCICIO EN QUE CULMINA ESTE SERVICIO

En la RTF 8534-5-2001 de 19-10-01 se expresa lo siguiente:

"Que lo expuesto evidencia que la necesidad del gasto está supeditada a la culminación del servicio cuyos resultados serán consumidos o utilizados en el ejercicio en que el mismo se termina de prestar, por lo que a diferencia de los intereses provenientes de operaciones bancarias o los gastos ocasionados por contratos de arrendamiento, que son consumidos desde el momento en que se encuentran a disposición del usuario, el servicio de auditoría reparado no podía ser utilizado hasta el momento en el que se encontrase culminado, por lo que no cabe vincular o correlacionar dicho gasto con los ingresos generados en el ejercicio auditado (en este caso, el ejercicio 1996), resultando este extremo del reparo efectuado conforme a ley".

Nota:

Nos parece que lo mismo se puede decir respecto de los servicios de contabilidad, ue culminan con la presentación de los estados financieros.

7/4 PROVISIONES ADMISIBLES

RTF 6587

(5-11-71)

CONSIDERANDO:

Que del estudio efectuado con motivo de la apelación, cuyo análisis se hace en el dictamen sustentatorio de esta resolución, resulta la procedencia de dejar sin efecto los dos reparos objetados,

pues en el primero no se trata de comisiones estimadas, como se sostiene en primera instancia, sino de gastos reales que han de cubrirse en el momento en que se cobren los ingresos por premios, los cuales o contabilizan en el ejercicio en que se colocan las pólizas de seguros correspondientes.

De acuerdo con el dictamen del Vocal señor Beyer, cuyos fundamentos se reproducen;

RESUELVE:

Revócase. . .

Dictamen del Vocal Informante

7/4 IMPUTACIÓN DE GASTOS

RTF 2339

(3-1-67)

CONSIDERANDO:

Que de la revisión mandada practicar con motivo de la apelación aparece que los valores enajenados dejaron de pertenecer a la firma, es decir salieron de su activo, desapareciendo por tanto del inventario por lo que las condiciones de su reincorporación a dicho activo deberán contemplarse en el balance del ejercicio en que se hizo, oportunidad en que deberá acreditarse si tal operación es procedente, careciendo por tanto de valor tributario las rectificaciones practicadas en los balances de los ejercicios de 1960 a 1964, seis años después de efectuada la operación que ha dado origen a las acotaciones reclamadas y con posterioridad a la fiscalización de los balances correspondientes.

De acuerdo con el dictamen del Vocal señor Beyer, cuyos fundamentos se reproducen:

RESUELVE:

CONFIRMAR la resolución apelada.

DICTAMEN FISCAL

La Fábrica de Tejidos de Lana Maranganí S. A., apela de las resoluciones N°s. 2413 y 2414, expedidas por apelada.

El Comisionado Ad-Hoc para las reclamaciones de impuestos a las utilidades industriales y comerciales, el 22 de agosto de 1966, que declaran procedentes en parte, las interpuestas contra las acotaciones adicionales a los referidos impuestos correspondientes a los años fiscales de 1961 y 1962, con giros de S/. 53,764 y S/. 586,821.52, respectivamente.

La apelación versa sobre la operación de venta de valores realizada por la firma en el ejercicio de 1960, la que, según libros, arrojó una utilidad de S/. 1636,123.55, suma que ha sido gravada. Manifiesta la recurrente que la citada suma debe ser deducida en la liquidación del impuesto de 1961, con lo que la misma arrojaría pérdida que sería arrastrable en la liquidación de 1962, por lo que, debe disponerse la rectificación de ambas liquidaciones. Fundamenta la solicitud en la circunstancia de que la venta en referencia no llegó a realizarse, por lo que, en el balance del ejercicio de 1964, se ha practicado la reversión correspondiente.

La resolución de primera instancia ha denegado la solicitud, manifestándose, en el informe sustentatorio de la apelada, que la deducción que se solicita sólo procederá ser aceptada al fiscalizarse el balance del ejercicio de 1964, desde que esa reversión no puede afectar los resultados que aparecen en los balances de ejercicios anteriores, de conformidad con las disposiciones legales pertinentes.

Expedida esta resolución, se expresa en el escrito de apelación que se han rectificado los balances de los ejercicios de 1960 a 1964, anulando la operación de venta de valores en el de 1960 y ajustando los siguientes a los resultados de esa anulación, solicitándose, en consecuencia, que se fiscalicen dichos balances.

De la revisión mandada practicar con motivo de la apelación, aparece que en 1960 se efectuó la operación de venta de los valores, conforme aparece de los asientos correspondientes: Cédula 1), es decir que tales valores dejaron de ser de propiedad de la firma, y su venta le reportó una utilidad, la que se trata de hacer desaparecer, primero con la reversión practicada en el balance del ejercicio de 1964 y luego con la rectificación, efectuada en 1966, de los balances de los ejercicios de 1960 a 1964.

La posición de la firma es tributariamente inaceptable. Conforme se ha expresado, de libros aparece que los valores enajenados dejaron de pertenecer a la firma, es decir que salieron de su activo, desapareciendo por tanto del inventario, por lo que las condiciones de su reincorporación a dicho activo deberán contemplarse en el balance del ejercicio en que se hizo, oportunidad en que deberá acreditarse si tal operación es procedente, careciendo por tanto de valor tributario las

rectificaciones practicadas en los balances de los ejercicios de 1960 a 1964. seis años después de efectuada la operación que ha dado origen a las acotaciones reclamadas y con posterioridad a la fiscalización de los balances correspondientes.

En consecuencia procede confirmar la apelada.

7/4 PROVISIONES ADMISIBLES

RCSC 8892

(8-4-58)

Vistos; de acuerdo con el dictamen fiscal, cuyos fundamentos se reproducen:

Revocaron la apelada, disponiendo se practique liquidación rectificatoria del impuesto reclamado, dejado sin efecto el reparo ed Sl. . . cuenta garantía; y los devolvieron.

Dictamen Fiscal :

., apela de la Resolución de la Superintendencia, que declara procedente en parte su reclamación sobre impuesto a las Utilidades Comerciales año 1952, con importe de S/. . . . Constituye materia de apelación el reparo por S/. . . . cuenta Garantía. Sostiene que al practicarse la acotación definitiva que es materia de su apelación se reparó la cantidad de S/. . . . cuenta Garantía, por considerar que se trata de una provisión no permitida por la ley ni el Reglamento.

Que la aplicación del procedimiento contable empleado por ella demostrará que no es de aplicación al caso la regla contenida en el art. 13 del Reglamento de la materia.

Que en efecto, todos los productos que vende la compañía se entregan dotados de una garantía por el término de un año.

Que la suma que se ha reparado representa el costo previsto para los diversos departamentos de venta, por el servicio y la atención mecánica de los productos vendidos durante el año de la garantía. Que los cargos a esta cuenta juegan con crédito a la cuenta del pasivo "Crédito diferido-Garantías", y son asimilados por dozosos conforme se van acreditando a la cuenta "Ventas accesorios y Servicio Mecánico", a medida que el plazo de la garantía va transcurriendo.

Que, como se puede advertir, el objeto de este movimiento contable es dividir el costo de la garantía durante todo el término en que está vigente. evitando cargar en un ejercicio el íntegro de su costo que en parte corresponde a otro ejercicio.

Que tal procedimiento se ajusta al principio sostenido por la Superintendencia de que no se puede trasladar arbitrariamente gastos de un ejercicio a otro.

Que, en todo caso, como los débitos a pérdidas y ganancias de la cuenta Garantía son acreditados a la cuenta "Ventas-Accesorios y Servicio Mecánico", de insistirse en el reparo se produciría doble imposición, pues se trata de una simple transferencia entre dos departamentos del mismo negocio. Solicita se deje sin efecto el reparo.

La Superintendencia declaró procedente en parte la reclamación por cuanto comprobó que la cuenta Garantía está formada por las provisiones mensuales que se abona a la cuenta Créditos por garantía. con cargo a la cual se acredita posteriormente la cuenta Venta de accesorios y servicios mecánicos; que en el ejercicio 1951, se debió a la cuenta Garantía la suma de Sl. . . . , abonándose a Venta de accesorios y servicios mecánicos S/. . . . , por lo que rebajó el monto del reparo a S/. . . ., suma que procede deducir en la acotación siguiente.

En su apelación manifiesta que no está conforme con el mantenimiento parcial del reparo. Que el mantenimiento de cuentas ajenas al Balance dificulta y recarga innecesariamente el control de la labor tanto de los departamentos de contabilidad del contribuyente como de esa Superintendencia. sin que ello redunde en beneficio alguno para el Fisco. Solicita se revoque la apelada.

El procedimiento contable adoptado para la creación del fondo Cuenta Garantía tiene por objeto dividir el costo de la garantía de los productos que se venden durante todo el término en que está vigente, evitando cargar en un solo ejercicio el íntegro de una obligación que es imputable y corresponde en parte a otro ejercicio; de otro lado, se trata de una transferencia entre dos departamentos de un mismo negocio.

En consecuencia. estima la Fiscalía que cabe aceptar el procedimiento adoptado por la reclamante en la cuenta Garantía, debiéndose revocar la apelada.

7/7.1 ES VALEDERO EL TIPO DE CAMBIO PUBLICADO EN LA PÁGINA WEB DE LA SUPERINTENDENCIA DE BANCA Y SEGUROS, CUANDO NO HAY PUBLICACIÓN DEL MISMO EN EL PERUANO

La RTF 8317-3-2004 se ha pronunciado en este sentido. Véase al respecto el Boletín N° 166 de Impuestos a las Ventas.

7/10 COSTO VS. GASTO - CASO DE LA REGALÍA PAGADA POR UN EJERCICIO INICIAL IMPRODUCTIVO

En el caso resuelto por la RTF 261-1-2007, el contribuyente había celebrado un contrato de licencia y asesoría técnica a efecto de iniciar la producción de una línea nueva; en dicho contrato se establecieron pagos mínimos anuales durante la vigencia del mismo. En el ejercicio 2000 correspondió el pago mínimo de \$ 20,000, que fué deducido como gasto, pero que, según la SUNAT, conforme a la NIC 2 "debió ser incorporado al costo de la producción, toda vez que se trata de un costo directo y de manufactura, pues puede relacionarse e identificarse con el producto".

Al respecto, el Tribunal señaló, entre otros considerandos, lo siguiente:

"Que de acuerdo a lo señalado en los considerandos anteriores, y recogiendo las conclusiones del citado informe de auditoría, se puede señalar que: (i) El reconocimiento del gasto debe producirse cuando efectivamente se haya devengado, esto es cuando se haya producido, y sea susceptible de ser determinado - medido de manera confiable, (ii) El reconocimiento de un gasto en el cual se espera beneficios económicos futuros, debe ser considerado como costo de activo, y de aquel que no se espera ello, dado que no resulta posible relacionarlo con beneficios económicos a futuro susceptibles de ser obtenidos por la empresa, debe en estos casos ser reconocidos directamente en el estado de ganancias y pérdidas como gastos operativos, y (iii) La NIC 2 requiere para el reconocimiento de los costos la relación directa de los mismos con los bienes producidos, además que el costo sea determinado en forma confiable, esto es que sea posible de ser medido al momento de la producción.

....

Que de acuerdo a lo señalado y conforme refiere el citado informe de auditoría, se puede concluir lo siguiente: (i) El pago mínimo de US\$ 20,000 correspondiente al primer año de vigencia del contrato, cuya deducción es materia de reparo, de acuerdo al contrato referido precedentemente, se puede determinar en forma confiable y definitiva una vez vencido el plazo de un año de celebrado éste, esto es en junio del 2000; de esta manera, se tiene que recién en este momento procedía el reconocimiento del hecho económico que dió origen al pasivo por concepto de regalías del primer año del contrato de Glidden, de conformidad con el principio de lo devengado, (ii) El mencionado hecho económico debió ser conocido en el estado de ganancias y pérdidas como gasto, por cuanto no se puede correlacionar con ningún beneficio económico futuro de la empresa, dado que el mismo corresponde a un período de tiempo, mayo de 1999 a mayo del 2000, en el cual no se realizó ninguna actividad de producción ni venta de los productos licenciados, y (iii) No resulta atendible el argumento de la Administración en el sentido que resultaba aplicable la NIC 2, por cuanto el pago mínimo realizado debía formar parte del costo de producción, ya que no tiene correlación con la producción realizada, toda vez que como se mencionó, la regalía observada fue abonada respecto a un período es que no se realizó producción alguna, habiéndose ésta iniciado en junio del 2000;

Que por las consideraciones expuestas, procede que sea revocado el reparo bajo análisis, siendo correcto que la recurrente haya reconocido directamente a la regalía abonada como gasto en el estado de ganancias y pérdidas".

8/1 ARRASTRE DE PÉRDIDAS

Como se recuerda, la Ley 27356 estableció como norma vigente a partir del 1-1-2001, que la pérdida de la 3ª categoría deberá compensarse "imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los 4 (cuatro) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio de su generación" (art. 50).

Y la 1ª Disp. Final de la misma Ley dispuso que "El arrastre de las pérdidas generadas hasta el ejercicio 2000 se regirá por lo siguiente:

Aquellas pérdidas que no hubieran empezado a computar el plazo hasta el ejercicio 2000, se les aplicará 4 (cuatro) años contados a partir del ejercicio 2001, inclusive.

Aquellas pérdidas cuyo plazo de 4 (cuatro) ejercicios hubiera empezado a computarse, terminarán el cómputo de dicho plazo".

Luego, la Ley 27513 (con vigencia a partir del 1-1-2002) modificó nuevamente el art. 50, restituyendo la norma anterior (vigente hasta el ejercicio 2000) conforme a la cual la pérdida de un

ejercicio se puede compensar con la renta neta de los 4 ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio en que se obtenga dicha renta neta.

Entre otras, surgen estas dos cuestiones respecto del cambio así producido:

¿Sigue vigente la Primera Disposición Final de la Ley 27356?

¿Cuál es el régimen aplicable a las pérdidas que se puedan producir en el ejercicio 2001?

Respecto de la primera cuestión somos del parecer que la respuesta debe ser afirmativa. Tanto en el régimen anterior como en el nuevo una vez iniciada la compensación de las pérdidas, la misma tiene lugar año a año hasta el vencimiento del plazo.

Vale decir que en ese aspecto no hay oposición entre la nueva norma y la anterior.

Por ello cabe entender que el período de arrastre de las pérdidas obtenidas hasta el 2000, que se inicie en el 2001, seguirá su curso inexorablemente hasta el 2004 en aplicación de la 1ª Disp. Trans. Final, num. 1, de la Ley 27356.

La segunda cuestión tiene que ver con el ejercicio en que debe empezar a correr el plazo de arrastre de las pérdidas que se obtengan en el año 2001.

En principio, el régimen del arrastre viene definido por la norma vigente al momento de determinación de las pérdidas, o sea, al último día del ejercicio anual.

De acuerdo a ello correspondería aplicar a las pérdidas que se obtengan en el 2001 la regla de la Ley 27356 (arrastre desde el ejercicio siguiente).

Sin embargo, por aplicación del principio de aplicación inmediata de las normas recogido en el artículo III del Título Preliminar del Código Civil, según el cual la nueva norma modifica las consecuencias jurídicas derivadas de hechos acaecidos con anterioridad a su vigencia, el régimen del arrastre de tales pérdidas será el establecido por la Ley 27513.

9/6.2 AUMENTO DE CAPITAL MEDIANTE NUEVOS APORTES Y CON ELEVACIÓN DEL VALOR DE LAS PARTICIPACIONES: EXCLUSIÓN IMPROCEDENTE DE SOCIO

De acuerdo a la Res. 187-99-ORLC/TR de 27-7-00:

a) Los acuerdos de aumento de capital y de elevación del valor nominal de las participaciones en que se divide, no pueden afectar los derechos de los socios, en especial el derecho fundamental de ostentar la calidad de socio;

b) Los indicados acuerdos no pueden implicar que el socio que no efectuó aportes, no alcance el mínimo necesario para continuar como propietario de por lo menos una participación; y

c) La junta general no puede omitir consignar a todos los socios, en tanto mantengan su calidad de tales, en la relación en la que se indica la forma en la que se encuentran distribuidas las participaciones en que se divide.

La situación de hecho fue la siguiente:

El capital social de una S.R.L. estaba dividido en participaciones de un valor nominal expresado en soles oro; la junta general acordó aumentarlo y variar el valor nominal de sus participaciones a una cifra expresada en nuevos soles; uno de los socios no participó en el aumento de capital acordado, por lo que no suscribió participación alguna; se consideró excluido al socio no participante en el aumento del capital y no se le incluyó en el nuevo artículo estatutario relativo al capital social y a la forma en que se encontraban distribuidas las participaciones en que se dividía.

10/2 ENAJENACIÓN DE ACCIONES POR NO DOMICILIADOS-RECUPERACIÓN DEL CAPITAL INVERTIDO-EL COSTO COMPUTABLE NO INCLUYE EL VALOR DE DETERMINADAS ACCIONES PROVENIENTES DE LA CAPITALIZACIÓN DE LA REEXPRESIÓN

El inc. a) del art. 57 del Rgto. del IR señala que para la recuperación del capital invertido (en la retención dispuesta por el art. 76 de la ley), tratándose de la enajenación de bienes o derechos el costo computable se determinará de conformidad con los arts. 20 y 21 de la Ley. A su vez, el numeral 21.2 referente a acciones señala en su inc. c) el costo computable de las acciones recibidas por capitalización de utilidades "y reservas por reexpresión del capital, como consecuencia del ajuste integral".

En la RTF 5599-2-2006 se resalta que estas reservas tienen como antecedente el numeral 2 del inc.

b) del art. 24 de la ley del IR (vigente hasta el 31-12-94), el cual establecía que no son dividendos las acciones de propia emisión que correspondan a la reexpresión de capitales como consecuencia del ajuste integral por inflación, agregando que el importe de las acciones resultantes de dichas capitalizaciones que perciban las personas jurídicas socias de la empresa que ha reexpresado su capital, constituye una reserva de capital, susceptible de ser capitalizada o utilizada para cubrir pérdidas, estando prohibida su distribución en efectivo o en especie.

En la RTF mencionada se señala que el numeral 21.2, cuando menciona las "reservas por reexpresión del capital" se está refiriendo a la "reserva de capital" recién tratada, y a continuación expresa lo siguiente:

"Que de lo expuesto se tiene que una empresa que recibió acciones como resultado de la capitalización de la reexpresión del capital social, puede optar por capitalizar la reserva por reexpresión del capital (conformada por el importe de dichas acciones), pudiendo emitir las respectivas acciones que a su vez distribuirá entre sus propios accionistas, siendo a este último tipo de acciones a las que se refiere el artículo 21 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando regula el costo computable de las acciones provenientes de la capitalización de la reserva de capital por reexpresión del capital, no estando comprendido el monto de las acciones provenientes de la capitalización de la reexpresión del capital;

Que del análisis efectuado se tiene que no se encuentran comprendidas en el concepto de recuperación del capital invertido, las acciones provenientes de la capitalización de las reexpresiones de la cuenta capital, motivo por el cual no procede que se reconozca costo computable por tales acciones;

Que en lo que respecta a la capitalización del excedente de revaluación, cabe anotar que del texto del inciso c) del numeral 21.2 del artículo 21 de la Ley del Impuesto a la Renta (concordado con el inciso a) del artículo 57 del Reglamento de la Ley) se advierte que las acciones resultantes de la capitalización del excedente de revaluación, no forman parte del concepto de recuperación de capital invertido, por lo que no procede reconocer costo computable por dichas acciones".

10/2 RECUPERACIÓN DEL CAPITAL INVERTIDO POR NO DOMICILIADOS

En la RTF 3716-1-2006 se señala lo siguiente:

"Que con respecto a que la recurrente no habría acreditado el pago por la adquisición de las acciones, con estados de cuenta corriente y reportes proporcionados por instituciones financieras, conforme se indica en el Anexo a la apelada, se debe señalar que no es un requisito exigible conforme al criterio establecido por este Tribunal en la Resolución Nº 515-1-2001, según el cual para efectos de la certificación del capital invertido, sólo resulta pertinente la exigencia de (i) la existencia de la operación, que originó la inversión de capital por parte del no domiciliado y, (ii) el monto de la operación, es decir, el monto que finalmente constituye el capital invertido, aspectos que se encuentran acreditados en autos, por lo que carece de validez lo alegado por la Administración".

10/2 GASTOS ASUMIDOS CON OCASIÓN DE LA ACTIVIDAD ARTÍSTICA DE UN SUJETO NO DOMICILIADO (CONTINUACIÓN)

En el Boletín anterior incluimos varios comentarios sobre la RTF 162-1-2008 (erróneamente citada como RTF 169-1-2008) que se ha pronunciado sobre esta materia, dando nuestra opinión en sentido contrario a la misma.(1) Queremos ahora reformular el último comentario como sigue:

"Conviene a la seguridad jurídica que los contribuyentes conozcan de antemano el criterio jurisprudencial definitivo de aplicación de las normas tributarias. Por ello cabe sugerir se modifique el Código Tributario para disponer que los fallos de la Corte Suprema que interpreten el sentido y alcances de las normas tributarias, constituyan precedentes de observancia obligatoria para la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal. Así se evitarán situaciones como la creada por la RTF 162-1-2008, en comentario, que ha colocado a los contribuyentes en la necesidad de acudir al Poder Judicial para alcanzar un previsible pronunciamiento contrario al de esa resolución."

1. En la indicada RTF se incluye una nota en que se cita, en apoyo para su criterio, un fallo del Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina que establece que "los gastos de pasaje, hotel y demás erogaciones desembolsadas por la actora constituyen así prestaciones complementarias e integrantes del valor asignable a la prestación objeto del presente recurso. Se trata, en realidad de beneficios en especie que incrementan el ingreso monetario percibido (honorarios) habida cuenta de que tales compensaciones sustituyen gastos que en forma voluntaria hubiera hecho el beneficiario del exterior de no recibirlas de la otra parte en la forma expresada. En otros términos, los aludidos conceptos se encuentran ínsitos en la actividad del beneficiario del extranjero y le corresponden dentro de su obligación de diligencia que debe adoptar para dar cumplimiento con su prestación pactada."

Nos parece que este fundamento está completamente fuera de la realidad (la nuestra por lo menos). No cabe imaginar por qué razón el no domiciliado habría de asumir "en forma voluntaria"

los gastos en cuestión, que no están cubiertos por los honorarios que normalmente se cobran por la actividad del beneficiario.

10/2 PAGOS AL EXTERIOR POR DIVERSOS CONCEPTOS RELACIONADOS CON LA CESIÓN DE USO DE LICENCIAS Y LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS POR LA MATRIZ DEL EXTERIOR

La RTF 6689-5-2005 se ha pronunciado sobre diversos pagos realizados por la filial de una empresa del exterior, aparte del correspondiente a la cesión de uso de las licencias Tibco (considerado como regalías por la recurrente). Dichos pagos fueron por los conceptos que se detallan a continuación.

a) Servicios de mantenimiento y soporte técnico del software:

Al respecto en la resolución se señala:

"Que en el referido contrato se acordaron contraprestaciones distintas por la cesión de uso de licencia y los servicios de mantenimiento y soporte en relación con ésta, siendo la correspondiente a estos últimos objeto del presente reparo.

Que como se observa la contraprestación por la cesión de uso del software en mención califica como regalías, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 27 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, sin embargo la correspondiente a los servicios por mantenimiento y soporte técnico referidos a dicho software no constituye tal.

Que en efecto, las actualizaciones del programa informático eran servicios destinados a mejorar su funcionamiento y desarrollo a favor de sus usuarios, mientras que las consultas telefónicas sobre dicho software consistían en el asesoramiento sobre su funcionamiento por parte del personal del proveedor, los cuales no implicaban una nueva cesión de su uso, el cual fue otorgado previamente.

.....

Que el hecho que dichos servicios hayan sido pactados dentro del mismo contrato de cesión de uso de software y sean complementarios y necesarios para su ejecución, no implica que su contraprestación califique como regalía, como alega la Administración, pues según se ha indicado, corresponden a características distintas a ésta, y si bien son conexos a la indicada licencia de uso, se tratan de dos operaciones diferentes, las cuales son tratadas de manera diferente para efectos tributarios, más aún considerando que la Administración reconoce su condición de servicios.

Que igualmente el que únicamente puedan ser prestados por su titular, quien sólo puede revelar el secreto de programación del software, no conlleva a concluir, como sostiene la Administración, que todos los servicios brindados en relación con aquél constituyen parte integrante de la misma licencia y por tanto su contraprestación deba ser tratada como regalías.

Que en ese sentido, la contraprestación por los servicios brindados por mantenimiento y soporte técnico del software en mención no constituye regalías". (1)

b) Servicios de gestión, no acreditados en forma adecuada:

En la Resolución se hace referencia a un "Contrato de Servicios de Políticas de Gestión y Servicios suscrito entre la recurrente y de fecha 1 de enero de 1999, la recurrente formaba parte del cuya matriz era , y en ese sentido requería contar con la asesoría necesaria para actuar en forma unificada y siguiendo las mismas políticas que desarrollaban las demás subsidiarias de en los distintos países del mundo en que se encontraban establecidas".

Y se señala al respecto lo siguiente:

"Que del análisis de los servicios reparados, detallados en el contrato suscrito con , se aprecia que al estar relacionados con su representación en el mercado mundial y asesoramiento financiero, legal, comercial, de marketing y de recursos humanos, pueden incidir en la generación de renta gravada y mantenimiento de su fuente, como alega la recurrente invocando diversas resoluciones emitidas por este Tribunal, careciendo de sustento lo señalado por la Administración en el sentido que no eran necesarios por haber la recurrente celebrado anteriormente un contrato con dicha empresa para que le prestara servicios de gerenciamiento bajo las políticas del grupo empresarial.

Que sin embargo, en el presente caso la recurrente no cumplió con demostrar que dichos servicios fueron efectivamente prestados y por tanto incidieron en la generación de su renta gravada, no obstante habersele requerido que demostrara las actividades realizadas por en relación con aquéllos, según lo indicado anteriormente.

Que en efecto, la recurrente presentó básicamente correos electrónicos dirigidos entre el personal de y de éstos a la recurrente, al parecer a otras empresas del grupo y a terceros, y viceversa, no adjuntando informes, dictámenes u otros documentos elaborados por al respecto, justificando su no presentación en que dicha empresa no evaluaba la labor de sus asesores solicitando informes o dictámenes, sino que realizaba las coordinaciones necesarias por vía telefónica o mediante correspondencia electrónica.

Que lo alegado por la recurrente está referido a la forma cómo los asesores asignados a la prestación de los servicios reparados correspondían frente a su empleador, mas no a la forma cómo ésta respondía frente a la recurrente por la prestación de los mencionados servicios, los cuales por su naturaleza tendrían que haberse materializado en algún informe o documentación adicional a los referidos correos electrónicos o la revista del grupo empresarial.

Que cabe anotar que los correos electrónicos pueden ser evaluados como documentos probatorios, en la medida que formen parte de un conjunto de elementos probatorios, pero de manera individual no constituyen prueba suficiente de que los servicios se brindaron, criterio que ha sido recogido por este Tribunal en la Resolución N° 09457-5-2004 de fecha 2 de diciembre de 2004.

Que tampoco resulta prueba suficiente a tal efecto, el Informe Técnico de Servicios de Políticas de Gestión y Servicios realizados durante el ejercicio 2000 de 29 de diciembre de 2000 (folios 621 y 622), elaborado por, pues sólo detallan las actividades realizadas por dicha empresa en relación con los servicios reparados, evidenciándose por el contrario que a tal efecto se elaboró diversa documentación, que pudo haber exhibido la recurrente a fin de acreditar su realización".

1. Los servicios mencionados fueron prestados en el año 2000, cuando aún no regía la norma que grava la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

10/2 RETENCIÓN SOBRE RENTAS DE NO DOMICILIADOS - RECUPERACIÓN DEL CAPITAL INVERTIDO

Conforme al inc. g) del art. 76 de la ley del IR, "en los casos de rentas no comprendidas en los incisos anteriores provenientes de la enajenación de bienes, derechos o de la explotación de bienes que sufran desgaste", la renta neta se determina deduciendo la "recuperación del capital invertido", con arreglo a las normas del art. 57 del Reglamento.

En la RTF 1943-2-2006 se expresa lo siguiente:

"En el caso de autos, la Administración determinó la improcedencia de la solicitud de emisión del certificado de recuperación de capital invertido formulada por la recurrente, empresa no domiciliada, al considerar que ésta no sustentó con documentación la transferencia de fondos en su condición de no domiciliado indicando que quien demuestra que canceló los costos correspondientes fue el mandatario Ricardo Cilloniz en su condición de domiciliado.

Al respecto, cabe señalar que conforme con el criterio recogido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0515-1-2001 del 20 de abril de 2001, para el supuesto de recuperación del capital invertido, la fehaciencia que debe demostrarse es la referida a la existencia de la operación y al monto de la misma, esto es, que la deducción sea consistente con la operación realizada, no requiriéndose que el citado capital invertido, representado por el costo, se encuentre parcial o totalmente pagado con anterioridad a la presentación de la solicitud o a la atención de la misma, máxime si la Ley del Impuesto a la Renta y su norma reglamentaria no facultan a la Administración a establecer requisitos que condicionen la deducción bajo análisis distintos a los contenidos en la propia norma y a los que responden a la naturaleza del tributo.

Considerando el citado criterio, no resulta válido el argumento de la Administración para declarar improcedente la solicitud de la emisión de certificación en el sentido que la recurrente no sustentó con documentación la transferencia de fondos en su condición de no domiciliada, toda vez que aún cuando la recurrente conforme a lo alegado tuviera una cuenta por pagar a su mandatario Ricardo Cilloniz por los pagos correspondientes a la adquisición y construcción de los inmuebles por cuenta de su empresa, este hecho no implica un incumplimiento de los requisitos previstos para gozar de beneficio de emisión del certificado para efecto de recuperar el capital invertido".

10/2 ACTIVIDADES ARTÍSTICAS DE NO DOMICILIADO: GASTOS DE PASAJE, HOSPEDAJE Y VIÁTICOS

La RTF 7645-4-2005 (pub. 22-12-05) declara que constituye precedente de observancia obligatoria en cuanto establece el siguiente criterio:

"Los gastos por concepto de pasajes, hospedaje y viáticos asumidos por un sujeto domiciliado con ocasión de la actividad artística de un sujeto no domiciliado constituyen renta gravable de este último."

En la misma resolución se señala: "siendo que a la fecha existe dualidad de criterio al respecto según lo establecido en las Resoluciones de este Tribunal N°s. 766-1-98 del 11 de diciembre de

1998 y 0237-2-2001 del 9 de marzo de 2001, procede que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria ..."

10/2 CERTIFICACIÓN DE RECUPERACIÓN DEL CAPITAL INVERTIDO POR UN CONTRIBUYENTE NO DOMICILIADO: SUPUESTO DE IMPROCEDENCIA

No procede solicitar la certificación de recuperación del capital invertido en la adquisición de un inmueble por un contribuyente no domiciliado, en base a la sola realización de esa operación. Así se pronunció la RTF 00805-3-2004 de 13-12-04.

Se expresó en ella lo siguiente:

"Que de acuerdo con el artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, la recuperación del capital invertido constituye una deducción permitida por la ley a fin de establecer la renta neta de los no domiciliados, la cual resulta aplicable sólo en el caso que se haya producido los supuestos de enajenación de bienes o derechos o la explotación de bienes que sufran desgaste;

Que en tal sentido, para la expedición de la certificación de recuperación del capital invertido se requiere que haya operado alguno de los supuestos previstos en el citado dispositivo;

Que en el presente caso, según se observa de la copia del testimonio de la Escritura Pública de Compra Venta, que obra en autos, con fecha 4 de julio de 1997 la recurrente adquirió el inmueble ubicado en Calle Manco Cápac N° 628, Distrito de Miraflores, Provincia y Departamento de Lima, no encontrándose acreditado ninguno de los referidos supuestos, por lo que la denegatoria de la certificación de recuperación del capital invertido resulta arreglada a ley".

10/2 RENTAS DE NO DOMICILIADO: RECUPERACIÓN DEL CAPITAL INVERTIDO

Conforme al inc. g) del art. 76 de la Ley del IR, para efecto de la retención sobre las rentas abonadas a personas no domiciliadas, tratándose de las rentas provenientes de la enajenación de bienes o derechos o de la explotación de bienes que sufran desgaste, la renta neta se determina deduciendo "la recuperación del capital invertido", con arreglo a las normas del Reglamento.

Los incs. a) y c) del art. 57 de éste establecen que se considera como recuperación del capital invertido el costo incurrido en la adquisición y mejoras de los mismos que se acrediten fehacientemente ante la SUNAT, la misma que con la información proporcionada emitirá una certificación dentro de los treinta (30) días de presentada la solicitud y que vencido dicho plazo sin que se hubiera pronunciado sobre la solicitud, la certificación se entenderá otorgada en los términos expresados por el contribuyente.

Al respecto, la RTF 515-1-2001 de 204-01 se ha pronunciado como sigue:

"Que de las normas glosadas se determina que la fehaciencia que debe demostrarse es la referida a la existencia de la operación y al monto de la misma, esto es, que la deducción sea consistente con la operación realizada, no requiriéndose que el citado capital invertido, representado por el costo de adquisición, se encuentre parcial o totalmente pagado con anterioridad a la presentación de la solicitud o a la atención de la misma, máxime si la Ley del Impuesto a la Renta y su norma reglamentaria no facultan a la Administración a establecer requisitos que condicionen la deducción bajo análisis distintos a los contenidos en la propia norma y a los que responden a la naturaleza del tributo".

10/3.1 RENTA NETA DE EMPRESAS QUE SE DEDICAN A PRESTAR SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES EN EL PAÍS Y EN EL EXTRANJERO - RTF 10380

RTF 10380

(23-4-75)

CONSIDERANDO:

Que el Decreto Supremo N° 287-68-HC tiene una estructura muy definida encontrándose las normas sobre la renta bruta en los Arts. 19° al 35°, sobre gastos y deducciones admisibles para establecer la renta neta en los Arts. 35° al 48° sobre acumulación de rentas en el Art.50°y el Art. 51°, la compensación de pérdidas;

Que en el Art. 49° del citado Decreto se establece un régimen de excepción en el que no se aplican las normas sobre deducciones y gastos y se presume "sin admitir prueba en contrario" que la renta neta es un porcentaje de los ingresos brutos que el arbitrio del legislador considera adecuado y justo; Que, por tanto, teniendo el art. 49° una norma de observancia obligatoria tanto para los contribuyentes como para la Administración Tributaria, y no facultativa, la Dirección General de Contribuciones debe aplicar el impuesto a la renta, considerando como imponible el 5% de los ingresos brutos.

De acuerdo con el dictamen del Vocal señor La Rosa, cuyos fundamentos se reproducen,

RESUELVE:

Revocar la resolución apelada N° 210231, debiendo la Dirección General de Contribuciones practicar nueva liquidación del impuesto determinando la renta neta de la recurrente, tal como lo ordena, "sin admitir prueba en contrario", el inc. a) del Art. 49° del Decreto Supremo N° 287-68-HC.

Dictamen del Vocal Informante

"Esta reclamación ha sido declarada sin lugar por la Dirección General de Contribuciones con Resolución N° 210231 que considera que si bien es cierto que conforme el Art. 49° del Decreto Supremo N° 287-68-HC debe considerarse como renta neta de las empresas que se dedican a prestar servicios de comunicaciones entre el país y el extranjero en el 5% de los ingresos brutos, tal disposición no impide que si se establecen utilidades superiores se proceda a gravar dicha mayor suma, pues lo contrario sería conceder una exoneración no contemplada por la Ley.

Al respecto cabe expresar que el Decreto Supremo N° 287-68-HC, que establece el nuevo régimen del impuesto sobre la renta, tiene una estructura muy clara, para la determinación de la renta neta que, para las personas jurídicas, corresponde en principio a la renta imponible. En efecto, los Arts. 19 al 35 dictan normas sobre la renta bruta; los Arts. 35° al 48°, precisan cuáles son los gastos y deducciones admisibles para establecer la renta neta; el Art. 49° establece un régimen de excepción en el que no se aplican las normas anteriores sobre deducciones y gastos, y se presume "sin admitir prueba en contrario" que la renta neta es un porcentaje de los ingresos brutos que el arbitrio del legislador considera adecuado y justo; el Art. 50° regula la acumulación de rentas, y el Art. 51° la compensación de pérdidas.

Dentro de este esquema, el Art. 49° no concede una facultad sino que establece una obligación, es mandatario y obliga, tanto a los contribuyentes contemplados en la norma como a la Administración Tributaria, a considerar como renta neta un porcentaje de los ingresos brutos, porque en razón de la naturaleza de las actividades sobre las que incide, la determinación precisa de los ingresos imputables a las realizadas en el Perú y los correspondientes egresos, resultan en la práctica de determinación imposible.

En efecto, el pago por el servicio que prestan las empresas de telecomunicaciones, caso que se examina, se realiza a una determinada empresa pero resulta prestado por diversas personas, unas radicadas en el país y otras en el extranjero; y, determina para todas ellas costos y gastos, que constan de los libros y documentación de cada empresa que nuestra Administración Tributaria sólo puede examinar en cuanto corresponde a las radicadas en el país pero que está en la imposibilidad de compulsar en cuanto corresponde a empresas radicadas fuera.

Además, los pagos que recibe una empresa de las que intervienen en la prestación del servicio provienen de la actividad de todas ellas y los gastos en que incurre la empresa radicada en el Perú corresponden en parte a servicios cuyo pago reciben entidades del extranjero, por lo cual no cabe considerar como ingresos propios de la empresa nacional todos los que recibe, ni como gastos de la misma, todos los que registra.

En estas circunstancias, siendo impracticable la determinación de la renta neta correspondiente a cada una de las empresas que intervienen en la prestación de servicios de telecomunicaciones internacionales, mediante el examen de sus ingresos y egresos, el legislador se ha visto precisado a hacer uso de su facultad de arbitrio y a presumir como renta neta de las empresas radicadas en el país el porcentaje de sus ingresos brutos que ha estimado equitativo.

Por lo expuesto, soy de opinión que el Tribunal revoque la Resolución apelada N° 210231 y disponga que la Dirección General de Contribuciones practique nueva liquidación de los impuestos determinando la renta neta de la reclamante, tal como lo ordena, "sin admitir prueba en contrario", el inc. a) del Art. 49° del Decreto Supremo N° 287-68-HC.

10/3.2 PAGOS POR SOBRESTADÍA DE CONTENEDORES - GRAVABLE POR EL 80% DE LOS INGRESOS BRUTOS AUN CUANDO SON EFECTUADO A EMPRESAS DE TRANSPORTE
Respecto a las normas del art. 48 de la Ley del IR que gravan la renta de ciertas actividades internacionales, y en particular lo dispuesto en sus incisos f) y g), la RTF 805-1-99 de 28-9-99 ha determinado lo siguiente:

"Que según se desprende de las normas expuestas, para el caso de empresas que suministran contenedores para el transporte marítimo en el país o desde el país al exterior considerarán como renta de fuente peruana el 15% de los ingresos brutos que obtengan por dicho suministro, pero si además prestan el servicio de transporte mencionado, considerará como renta neta de fuente

peruana el 2% de los ingresos brutos obtenidos por este servicio, con excepción del caso de exoneración mencionado".

Que la norma del inciso g) referente a la sobrestadía es independiente de la del inciso f) y, por tanto, alcanza aún a la sobrestadía pagada a las empresas de transporte marítimo.

10/3.2 CONTRATO DE FLETAMENTO

RTF 13118

(31-8-77)

CONSIDERANDO:

Que de la prueba actuada se desprende que Naviera Humboldt S.A., celebró contratos con numerosos propietarios de barcos del extranjero, durante los años 1971 a 1974, debidamente autorizada por la Dirección General de Transporte Acuático para el transporte de mercaderías de puertos peruanos al extranjero y viceversa;

Que la Dirección General de Contribuciones conceptuando que todos esos contratos habían sido celebrados con la firma Phs Van Ommeren de Londres y que se trataba de contratos de alquiler, gravó los pagos efectuados, con giros que suman un total de S/. 882,431,039.00, incluidos recargos; Que la reclamante ha sostenido que ha pagado el impuesto a la renta de acuerdo con el Art. 49° inc. 3° del Decreto Supremo 287-68-HC, o sea sobre el 1% de los ingresos brutos percibidos por las propietarias de los barcos en calidad de fletes, mientras que la administración tributaria ha considerado como materia imponible el 100% del total de esos ingresos brutos en aplicación del Art. 22 inc. c) como alquileres.

Que del examen de esos contratos exhibidos por la recurrente y en especial de su cláusula 26, se desprende que no son de alquiler sino de fletamento, con la finalidad específica del transporte de carga, excluyéndose el carácter de alquiler que supone la entrega de la posesión del barco sin tripulación.

Que de la cláusula 8a. de los contratos aparece que la carga deberá ser colocada y entregada por la tripulación en los puertos de destino con lo que se acredita la vinculación del naviero con el transporte de la carga; así mismo el naviero representado por el Capitán otorga los conocimientos de embarque, a quienes entregan la carga para su transporte dentro de los límites del contrato de fletamento, de acuerdo con los contratos y la ley peruana.

Que en consecuencia no puede escindirse en dos actividades las que ejercitan los propietarios de los buques una de navegación y otra de transporte para negar a los pagos recibidos su calidad de fletes y afirmar que tienen la condición de alquileres o de remuneración de servicios.

Que conforme a las numerosas disposiciones del Código de Comercio (Arts. 665 y sgts.) en los que se regula los contratos de fletamento, éstos principalmente están destinados al transporte de carga por la vía marítima, sin que por lo tanto pueda aplicarse a este caso otras legislaciones que consideren como contratos distintos los de transporte y los de fletamento, para negar a estos últimos esa principal finalidad que es transportar la carga de un puerto a otro, finalidad que emerge de los contratos examinados.

Que estando claramente establecida la naturaleza de los pagos efectuados por la recurrente, para la determinación del impuesto a la renta a cargo de las empresas navieras del extranjero, es de aplicación el Art. 49° inc. a) numeral 3, según el cual el impuesto debe aplicarse sobre el 1% al 5% de los ingresos brutos conforme a una escala que fijará el reglamento.

Que no habiéndose expedido ese reglamento corresponde al Tribunal Fiscal, en cada caso, estimar el porcentaje aplicable, el que se determina en el 5% del total de ingresos brutos percibidos por razón del transporte de carga efectuado por las empresas navieras del extranjero.

Que determinándose en esta resolución, en defecto del reglamento, la materia imponible, no puede sancionarse a la recurrente con recargos de los que queda eximida, hasta que sea notificada con la nueva liquidación que se efectúe, debiendo deducirse las sumas que por este concepto hubiera pagado sobre el 1% de los ingresos brutos;

RESUELVE

REVOCAR las Resoluciones apeladas N°s 200339, 200340, 200341 y 200342, de 9 de febrero de 1977, en cuanto gravan con el 40% el total de los ingresos brutos percibidos por las empresas navieras, debiendo practicar nueva acotación gravándolas con el 40% sobre el 5% de dichos ingresos, sin recargo alguno y deduciendo los pagos que la recurrente dice haber efectuado calculando el impuesto sobre el 1% de dichos ingresos; y declarar sin objeto el pronunciamiento

sobre las alegaciones de la reclamante relativas a negar esos ingresos como de fuente peruana y en cuanto a la prescripción deducida.

VOTO SINGULAR DEL VOCAL , SEÑOR LA ROSA

Mi voto es en el sentido que procede gravar los ingresos percibidos por las empresas que, mediante la modalidad de Time-Charter, proporcionan buques a Naviera Humboldt para que ésta realice sus actividades de transportista, estimando, al amparo de lo dispuesto en el Art. 88° del Código Tributario y de conformidad con el procedimiento señalado en el Art. 49° del Decreto Supremo N° 287-68-HC, que la renta neta de fuente peruana es una proporción de sus ingresos brutos que debe fijarse en el 5% que es el porcentaje máximo señalado para la actividad de transporte con la que más similitud guarda la de navegación que ejercitan las mencionadas empresas y que es el porcentaje mínimo que originalmente contemplaba el inc. d) del citado Art. 49° que comprendía "otras rentas" no mencionadas en los incisos anteriores, derivadas de actividades realizadas parte en el Perú y parte en el extranjero y que al parecer habría sido eliminado en razón de las modificaciones introducidas por los Decretos Leyes N°s. 18150 y 19438, aunque nada expreso dice en los mismos.

Considero que las empresas que proporcionan barcos a Naviera Humboldt para que ésta cumpla los contratos de transporte que tiene celebrados con cargadores del país o del extranjero, y que no han tenido ni tienen intervención alguna en la concertación de dichos contratos, no desarrollan actividades de transporte en el sentido estricto de este término, aunque proporcionen elementos fundamentales para que Naviera Humboldt las ejercite, y desarrollan, sí, actividades de navegación parte en el Perú y parte en el extranjero, no expresamente comprendidas en el numeral 3 del inc. a) del Art. 49° del Decreto Supremo N° 287-68-HC. Así se puede apreciar en la parte pertinente del Diccionario Jurídico "OMEBA".

Considero igualmente que no debe llevar a error ni confusión el doble papel que el capitán del buque desempeña en el caso de fletamento por la modalidad time-charter, en que de una parte es nombrado, representa, es remunerado y recibe órdenes de los propietarios del buque que son responsables de que éste se encuentre en perfecto estado de navegabilidad y la carga se estibe correctamente; y de otro lado recibe órdenes de quienes utilizan el buque en virtud de un time-charter, en cuanto a la carga a recibir y al destino de la misma y compromete a éstos por la carga recibida al firmar los conocimientos de embarque, no debiendo confundirse la responsabilidad de mala estiba de la carga, por ejemplo, que incumbe a los propietarios del buque que responden por los errores de su dependiente, el capitán, a cuyo cargo está esa función, con la responsabilidad derivada de la mala ejecución del transporte en sí, que corresponde a quienes suscribieron con los cargadores los respectivos contratos de transporte.

10/4 TRANSFERENCIA DE CONOCIMIENTOS (REGALÍAS) VS. ASISTENCIA TÉCNICA (SERVICIOS TÉCNICOS)

En el caso resuelto por la RTF 897-4-2008, la recurrente, una empresa azucarera, había celebrado un contrato con otra empresa azucarera colombiana (Manuelita S.A.), cuyos pagos fueron materia de una acotación por retenciones del IR por regalías. (1)

En su alegato la recurrente indicó que "el referido servicio se materializó en los "planes maestros", respecto de los cuales Manuelita S.A. viene efectuando el seguimiento de la implementación de las recomendaciones propuestas emitiendo los informes respectivos, siendo que los "planes maestros" emitidos en el marco del contrato de locación de servicios parten de un diagnóstico inicial para luego sugerir recomendaciones a ser implementadas, lo que es indicio de una labor previa que no se condice con una transferencia de Know how, contrato por el cual se paga una regalía en calidad de contraprestación por uso de un conocimiento".

Extractamos a continuación los principales aspectos del contrato en cuestión que fueron analizados en la resolución del Tribunal.

- "Que según el numeral 2.1 del contrato en mención, la empresa Manuelita S.A. se obliga a prestar a la recurrente los servicios de asesoría detallados en el Anexo "A" adjunto al mismo, en el que constan también las contraprestaciones, la forma de pago y lo relacionado con las visitas e informes y el lugar de ejecución del servicio contratado, estipulándose en el citado anexo que Manuelita S.A. se obliga a asesorar a la recurrente para: a) formular su plan estratégico de negocios, definiendo su capacidad de producción, los mercados que debe atender y las tecnologías que debe adoptar en cada uno de los frentes de trabajo, b) conseguir las más altas eficiencias en la producción, cosecha y procesamiento de la caña, hasta obtener azúcar de la más alta calidad que existe en el mercado, aplicando técnicas modernas en la administración gerencial,

lo mismo que en la Administración financiera y en las áreas de mercadeo y ventas, sistemas, contabilidad, recursos humanos, compras y almacenamiento de materiales, manejo de inventarios, auditoría jurídica y tributaria, para lo cual comprometerá a la gerencia de la recurrente en el conocimiento de las metas y procedimiento para alcanzarlas, asimismo se acuerda que Manuelita S.A. recomendará a personas para que ocupen cargos ejecutivos en la recurrente, quienes tendrán la experiencia necesaria en la industria azucarera (adquirida en Manuelita S.A. o en otras empresas) para poder ejecutar efectivamente las recomendaciones que efectúe (folios 2673 y 2672)".

- "Que respecto a los servicios de campo y cosecha, se aprecia del citado anexo que se acordó que Manuelita S.A. elaboraría un diagnóstico de la recurrente y entregaría un Plan Maestro del Campo y Cosecha, "obligándose a seguir su ejecución y desarrollo, presentando a la recurrente las modificaciones o ajustes necesarios al mismo, recomendando la adopción de nuevas tecnologías apropiadas que surjan durante el tiempo de ejecución de la asesoría (folios 2670 a 2672), siendo que de la revisión de las copias del referido plan maestro obrantes en autos, se constata que el mismo parte de un diagnóstico inicial de la recurrente respecto de sus sueldos, diseño de sus campos, fuentes de agua, variedades de caña, drenajes y costos laborales (folios 3362 a 3381), para luego efectuar recomendaciones: sobre la recuperación y siembra de plantaciones abandonadas, fórmulas y dosis de los herbicidas que la recurrente debe usar y las características de los equipos con los que estos se deben de aplicar, cómo se debe efectuar un control biológico de los campos, normas para producción de los campos, respecto la compra de un software (Pims cs) para el control de la plantación de labores, liquidación de proveedores, cobros de servicios etc., entre otros (folios 2693 a 2707)".

- "Que acerca de los servicios de fábrica, en el Anexo A del contrato bajo análisis se estipula, entre otros, que Manuelita S.A. en la fabricación de azúcar recomendará y supervisará la adopción de los procesos fabriles que le permitan a la recurrente una recuperación total (Overall Sugar Recovery "OR") que sea como mínimo del 82,50% (folio 2669)".

- "Que sobre el área financiera, se estipula que Manuelita S.A. asesorará a la recurrente en la elaboración de proyectos que le permitan la obtención de créditos en las condiciones más favorables en cuanto a plazos y tasas de interés para ejecutar las inversiones recomendadas para las fábricas y dentro de los planes maestros, señalando que Manuelita S.A., liderará las gestiones y discusiones necesarias para obtener créditos a largo plazo de entidades del exterior, tales como el IFC (folio 2668)".

- "Que en cuanto a la asesoría gerencial administrativa, de mercadeo y de ventas, se estipula que Manuelita S.A. entregará a la recurrente un plan maestro de desarrollo, ... apreciándose de la revisión de la copia del referido "Plan Maestro de Administración" que obra en autos, que éste parte de evaluar la organización de la recurrente, los trabajadores a su cargo y la organización de sus diferentes áreas, tales como asesoría legal, contabilidad, tesorería y finanzas, sistemas, administración personal, servicios generales, entre otras (folios 3322 a 3361 y 2708 a 2714), para luego efectuar recomendaciones sobre cada una de las áreas analizadas, como por ejemplo se propone un organigrama para cada área, contratar a una empresa que asesore a la recurrente en sistemas, reemplazar al contador, jubilar a los trabajadores mayores de 55 años y que tengan más de treinta años en la empresa, y seguir el manual de auditoría redactado por los auditores de Manuelita S.A., entre otras".

- "Que asimismo se aprecia del Anexo A al contrato bajo análisis que Manuelita S.A. se obliga a hacer una "revisión semestral sobre el avance de la ejecución de los planes y acciones recomendadas hará las recomendaciones que considere convenientes para la mejor ejecución o modificación de los planes establecidos, Manuelita S.A. recomendará a la empresa agroindustrial Laredo S.A.A. lo necesario para que ésta pueda adoptar los nuevos avances tecnológicos que se puedan presentar, en las áreas de Campo, Cosecha Fábrica y Administración General (...)", indicando que para cumplir con estas revisiones la empresa colombiana "enviará a sus técnicos o a quienes considere conveniente hacer las visitas necesarias que en ningún caso tendrá una duración de ocho (8) días por semestre para cada una de las áreas ya mencionadas", precisándose que efectuadas las visitas Manuelita S.A. enviará un informe semestral a la recurrente, señalándose que dicha empresa brindaría asesorías puntuales a la recurrente hasta por 30 días hombre por año (folios 2667 y 2668)".

- "Que asimismo cabe indicar, que el contrato firmado entre Manuelita S.A. y la recurrente tiene una cláusula de confidencialidad, obligándose la recurrente indefinidamente a guardar reserva absoluta y a no transmitir a terceros los conocimientos tecnológicos, administrativos y gerenciales recibidos de Manuelita S.A. so pena de incurrir en incumplimiento y la respectiva multa, y de pagar

adicionalmente las indemnizaciones legales por razón de los derechos que le asistan respecto a la propiedad intelectual o derechos de autor que contiene la asesoría transmitida".

Y se concluye como sigue:

"Que como puede apreciarse de lo expuesto, el "Contrato de Prestación de Servicios entre Manuelita S.A. y la empresa agroindustrial Laredo", tiene como objeto que la empresa colombiana especialista, entre otros, en la actividad agroindustrial de la caña de azúcar, transmita a la recurrente su experiencia sobre la siembra, cosecha y fabricación de la caña de azúcar, así como sobre la administración de su empresa dedicada al mismo ramo (en las áreas de asesoría legal, contabilidad, tesorería y finanzas, sistemas, administración personal y servicios generales), partiendo para ello de la elaboración de un diagnóstico inicial de la recurrente, para luego efectuar recomendaciones basadas en sus conocimientos especializados aplicados a las necesidades de aquélla, señalándole la maquinaria a utilizar, normas de cosecha, dosis de herbicidas y madurantes a utilizar, etc., efectuando el seguimiento de la implementación de los conocimientos transmitidos, a fin de efectuar recomendaciones complementarias;

Que de lo expuesto se puede concluir que mediante el contrato suscrito entre la recurrente y Manuelita S.A. esta última se compromete a transferir a la primera los procedimientos y conocimientos técnicos no patentados que posee debido a su experiencia en el negocio, por lo que la contraprestación recibida por Manuelita S.A., constituye el pago de una regalía, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 2 y 9 de la Decisión N° 40, aplicable al caso de autos". (1)

Se agregan las siguientes consideraciones respecto al alegato de la recurrente en el sentido que el contrato en cuestión tiene como objeto la prestación de un servicio técnico o asistencia técnica.

"Que asimismo, cabe indicar que en el período acotado la Ley del Impuesto a la Renta no establece el concepto de asistencia técnica, más sí el de servicio técnico, señalando en el inciso c) del artículo 27 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, vigente en el período acotado, que los servicios técnicos a que se refiere el inciso d) del artículo 48 de la Ley, son aquellos que suponiendo la aplicación de conocimientos especializados, requieren el ejercicio en el país de actividades que configuran la prestación de servicios al usuario domiciliado en el mismo, ejecutados de acuerdo con las directivas o instrucciones impartidas por el usuario y sometidos a su supervisión..."

Comentario: Opinamos que en el caso resuelto efectivamente hubo transferencia de conocimientos (o know how), pero también es cierto que esta transferencia se realizó a través de múltiples prestaciones de servicios, lo cual no es típico ni característico del contrato de Know how, cuyo objeto es poner los conocimientos a disposición del usuario, sin que a ese fin exista prestación de servicios por parte del transferente.

Somos del parecer además que la definición de regalías según el artículo 2 de la Decisión 40, que ahora recoge el mismo numeral de la Decisión 578 (retribución por la cesión del uso de bienes intangibles), a diferencia de la del art. 27 de la LIR, no comprende la retribución por la transmisión de know how.

En el caso materia de esta resolución, la aplicación de la definición de regalías del artículo 2 de la Decisión 40, debió llevar a la conclusión de que el pago efectuado a la empresa del exterior no consistía en ese tipo de renta.

1. Tratándose de una empresa colombiana, se consideró aplicable la definición del término "regalía" que contiene el art. 2 de la Decisión 40 (Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros del Acuerdo de Cartagena), como sigue: "El término "regalía" se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros, incluyendo en particular los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales previstos en la Decisión 345 y los derechos de autor y derechos conexos comprendidos en la Decisión 351.

10/4.2 TRANSMISIÓN DE CONOCIMIENTOS

RTF 6557

(18-10-71)

CONSIDERANDO:

Que en lo referente al pago de U.S. \$ 150,000.00 hecho por la recurrente a una firma del exterior, si bien la reclamante manifiesta que no se trata de transmisión de conocimientos de alta técnica sino de dominio común y corriente, esta afirmación no ha sido acreditada, debiendo presumirse,

por la cuantía del pago y por la naturaleza y contenido del manual que adquirió la recurrente de dicha entidad del exterior, que se trata de transmisión de alta técnica y por lo tanto asimilable al Royalty; Que en cuanto al pago de 50,000.00 efectuado a otra entidad del exterior referente a planos y diseños para la construcción de la planta industrial de la recurrente no constituye en si mismo una transmisión de conocimientos si no el pago de un servicio profesional;

Que en lo referente al pago de U.S. \$ 3,092.05 hecho por la recurrente a Fiat de Italia no existiendo un elemento de prueba sobre la posible transmisión de conocimientos de alta técnica es improcedente la acotación practicada;

De acuerdo con el dictamen del Vocal señor Zárate Polo, cuyos fundamentos se reproducen;

RESUELVE:

CONFIRMAR EN PARTE la Resolución apelada N° 95610, de 3 de julio de 1970, declarándose precedente la acotación practicada mediante liquidaciones Nos.23872 y 25088; y, REVOCARLA en cuanto a las demás liquidaciones reclamadas, debiendo la Dirección General de Contribuciones ordenar la devolución de los impuestos pagados.

Dictamen del Vocal Informante

Se examinan a continuación el contenido de cada contrato a fin de llegar a una solución.

Pago de \$ 150,000.00 a National Malleghle and Steel Cortings Company.- (Liquidación 23872 y 25088).

Se trata de la adquisición de un manual que contiene "Información operativa, técnica y de mantenimiento e instrucciones para la manufactura de bolas molidoras de acero fundido y diversos moldes vaciados de arena y permanentes". Por esta razón la Asesoría Jurídica califica el pago como asimilable al Royalty invocándose la Resolución 147 del Tribunal Fiscal. En cambio la reclamante manifiesta que no se trata de transmisión de conocimientos de alta técnica sino de dominio común y corriente.

Esta afirmación no ha sido acreditada, debiendo presumirse por la cuantía del pago y por la naturaleza y contenido del manual que se trata de transmisión de alta técnica y por lo tanto asimilable al Royalty.

Pago efectuado a National Engineering sv.- De \$ 50,000.00 por planos y diseños para construcción de planta.- Liquidaciones N°s. 23873 y 25087.

En este caso, la fundamentación sobre la interpretación de la carta de 21 de diciembre de 1961 no es satisfactoria la confección de un plan de trazado y de detalle de la fundición "proporcionando un plan aprobado y una lista de equipo detallada", no constituye en si mismo una transmisión de conocimientos sino un servicio profesional.

Pago efectuado de \$ 3,092.05.- (A Fiat de Italia) Liquidación 23871 y 25818.- Sólo existe una carta de Fiat de Italia por la que cobra la suma referida por reembolso de gastos correspondiente a estudios y asistencia técnica.

La reclamante explica que inicialmente tomó los servicios de esa Compañía para que la asesorará en la construcción de su planta de fundición pero que no habiéndose puesto de acuerdo suspendieron esos servicios para contratar con las otras empresas extranjeras antes referidas. No hay un elemento cierto de probanza sobre la transmisión de conocimientos de alta técnica, por lo que tampoco es precedente esta acotación.

11/2 SOBRE LA VINCULACIÓN ECONÓMICA CON EL ACREEDOR DEL EXTERIOR

Como es sabido, el inc. e) del art. 56 de la Ley del IR señala que, el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa de 30%, cuando se trate de otras rentas, entre las cuales se encuentran los intereses que abonen al exterior las empresas privadas del país por créditos concedidos por una empresa del exterior con la cual se encuentre vinculada económicamente. Por su parte, el artículo 24 del Rgto. establece que para efecto de lo dispuesto en la Ley, se entenderá que existe vinculación económica cuando se de cualquiera de las siguientes situaciones, entre otras:

- Una persona natural o jurídica, posea más del 30% del capital de otra empresa, directamente o por intermedio de un tercero.
- Más del 30% del capital de dos (2) o más empresas pertenezca a una misma persona natural o jurídica, directa o indirectamente.

Sobre la aplicación de estas normas, y ante una consulta de la Cámara de Comercio de Lima, se ha expedido el Informe 205-2001.-SUNAT/K00000 que se puede resumir como sigue: para determinar si existe la vinculación económica indirecta, según la SUNAT basta verificar la existencia de dominio

financiero, que se traduce en el porcentaje de participación en el capital de las empresas (más del 30%).

El gráfico simplificado de este criterio sería el siguiente:

A
B C D
(31%) (31%) (31%)

En el Informe la SUNAT sostiene que A está vinculada económicamente en forma indirecta tanto con C como con D. En este último caso la SUNAT señala que :

"interpretar que D no está vinculada con A por cuanto la participación de ésta en su capital equivale a 9.61% significaría desconocer el dominio financiero que podría ejercer A sobre D, dominio que resulta evidente de tratarse por ejemplo de porcentajes de participación mayores al 50%". Y añade, "Tal es el caso si A tuviera el 51% del capital de B; B el 51% de C; C el 51% de D y D el 51% del capital de E; el porcentaje de participación de A en E sería 3.44%, aun cuando el dominio financiero resulte más que evidente".

12/4 COMPENSACIÓN DEL SALDO A FAVOR DE UN EJERCICIO CON LOS PAGOS A CUENTA DEL EJERCICIO SIGUIENTE

Conforme al art. 55, numeral 4, del Rgto. el mencionado saldo puede ser aplicado únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquel en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo.

En la RTF 7399-1-2004 se señala que la aplicación del saldo a favor contra los pagos a cuenta "no necesariamente debe empezar contra aquél que vence en el mes siguiente al de la presentación de la declaración jurada anual, estando el contribuyente facultado para aplicar dicho saldo contra un pago a cuenta de un período posterior".

12/4 PAGOS A CUENTA - NO CONSTITUYEN INGRESO MENSUAL LAS GANANCIAS GENERADAS POR DIFERENCIAS DE CAMBIO

En el Boletín anterior informamos sobre la RTF 2760-5-2006 (obs. obligatoria) que se pronunció en este sentido. Ahora queremos dar cuenta de la fundamentación de esta resolución, que es bastante amplia, pero de la cual se pueden extraer los párrafos más relevantes como sigue:

"En virtud al carácter de "resultado" que el primer párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta le atribuye a las diferencias de cambio, se tiene que las ganancias por diferencia de cambio comportan el resultado positivo de compensar las sumas a favor o en contra que se generen por la devaluación o revaluación de la moneda nacional frente a la moneda extranjera, lo que reafirma que tales diferencias deban computarse al final del ejercicio para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta (tributo de periodicidad anual).

Ahora bien, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 2600-5-2003 de 16 de mayo de 2003 se ha establecido que los pagos a cuenta "son simples anticipos del impuesto que es determinado recién al final del ejercicio" y que autores como Juan Roque García Mullin han señalado que éstos "constituyen obligaciones creadas por la ley en forma paralela a la obligación tributaria sustantiva (que se devenga solamente al final del período)".

Se analiza luego el art. 85 de la Ley del IR que establece la base de cálculo del pago a cuenta (los ingresos netos devengados en cada mes), y se expresa:

"Del análisis efectuado se aprecia que esta definición no podría comprender la ganancia por diferencia de cambio producto de las operaciones a que se refieren los incisos b) al f) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto :constituye un ajuste contable y no un ingreso en el sentido del artículo 85 de la ley, la que resulta luego de compensarse las devaluaciones o revaluaciones de la moneda a lo largo del ejercicio, para obtener al cierre de dicho ejercicio (31 de diciembre) una diferencia neta de cambio".

12/4 PAGOS A CUENTA MENSUALES - NO CONSTITUYEN INGRESO MENSUAL LAS GANANCIAS GENERADA POR DIFERENCIAS DE CAMBIO

La RTF 2760-5-2006, publicada el 2-6-06 como precedente de observancia obligatoria, establece el siguiente criterio:

"Las ganancias generadas por diferencias de cambio no constituyen ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría a que se refiere el artículo 85 del Decreto Legislativo Nº 774, modificado por la Ley Nº 27034".

12/4 DETERMINACIÓN DEL COEFICIENTE PARA LOS PAGOS A CUENTA

En la RTF 4879-1-2004, después de citar el art. 85 de la Ley del IR y el cuarto párrafo del art. 88 del Código Tributario, se expresa lo siguiente:

"Que de las normas expuestas se establece que a efecto de la determinación del coeficiente deben tenerse en consideración el total de los ingresos netos de un ejercicio, sea que éstos hayan sido declarados como tales y puedan ser claramente identificables en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta correspondiente, por haber sido indicados en el estado de ganancias y pérdidas, o si, como en el caso de autos, han sido consignados como adiciones para la determinación de la renta neta imponible, en cuyo caso deberán ser objeto de la verificación correspondiente, toda vez que no existe disposición alguna en la ley o en su reglamento que limite a tomarse en cuenta únicamente los ingresos declarados en una casilla en particular de la declaración antes referida, lo que resultaría contrario a lo dispuesto por el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que tal procedimiento no supone la evaluación de situación subjetiva alguna, sino la aplicación estricta de la ley".

12/4 PAGO A CUENTA POR EL SISTEMA DEL COEFICIENTE: CASO DE IMPROCEDENCIA DE LA EMISIÓN DE RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN

La RTF 5808-3-2002 de 4-10-02 se ha pronunciado en el sentido de que no procede emitir Resolución de Determinación por el pago a cuenta de determinado mes, si, habiéndose calculado el pago a cuenta por el sistema del coeficiente, existe un procedimiento contencioso en trámite respecto del impuesto del año anterior en base al cual se ha establecido el coeficiente.

La emisión de dicha Resolución de Determinación sólo será procedente una vez que quede firme la determinación del año anterior.

12/4 DEDUCCIÓN DE GASTOS CORRESPONDIENTES A LA AMPLIACIÓN DE LAS ÁREAS DE LAS OFICINAS

En el caso resuelto por la RTF 5355-1 y 2002 de 13-9-92 se había reparado «el gasto correspondiente a un estudio arquitectónico para evaluar la posibilidad de adquirir un inmueble colindante con el fin de ampliar las oficinas, dado que se dejó sin efecto dicho proyecto y no se generó ingreso alguno para la recurrente, siendo contrario al principio de causalidad que recoge el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta».

El Tribunal levantó el reparo por las consideraciones siguientes:

Que debe precisarse que el gasto reparado no está destinado a la expansión de las actividades de la empresa sino a la ampliación de las áreas de las oficinas, tal como lo reconoce la propia Administración en el Informe General de Fiscalización, en consecuencia no resulta aplicable el tratamiento aplicable a los gastos de organización y preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa previsto en el inciso d) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, como lo señala la apelada.

Que resulta razonable que una empresa evalúe a través de un informe técnico, si la inversión destinada a adquirir un local es adecuada o favorable para sus intereses, por lo que el gasto efectuado con ese fin cumple con el principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta debiendo en consecuencia levantar el reparo.»

12/4 PAGOS A CUENTA MENSUALES (3ª CATEGORÍA) - NO PROCEDE CONSIDERAR LAS PRESUNCIONES ESTABLECIDAS PARA LA DETERMINACIÓN ANUAL DEL IR

La RTF 4184-2-2003 (pub. 21-8-03) ha declarado que constituye precedente de observancia obligatoria en cuanto establece el siguiente criterio:

"No procede adicionar a la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, las presunciones establecidas en el Código Tributario y en la Ley del Impuesto a la Renta para la determinación anual".

En los considerandos de esta Resolución se expresa:

"El criterio adoptado se fundamenta en que de la revisión de los artículos 66 a 72 del Código Tributario y de los artículos 52, 92 a 96 de la Ley del Impuesto a la Renta se puede apreciar que éstos aluden a incrementos que deben ser adicionados a la "renta neta", base imponible de dicho tributo, mas no al "ingreso neto" que sirve de base para calcular los pagos a cuenta, tratándose de rentas de tercera categoría.

Asimismo, se preceptúa que tal incremento presunto sea atribuido al "ejercicio anual", mas no se establece procedimiento alguno mediante el cual dicho monto pueda ser prorrateado entre los ingresos netos "mensuales" de cada anticipo, como sí se regula tratándose del Impuesto General a las Ventas, cuya determinación es mensual.

De otro lado se observa que si el método de determinación sobre base presunta tiene por finalidad incorporar a la "realidad jurídica" la existencia y cuantía definitiva de un tributo ante la imposibilidad de probar el nacimiento del hecho generador, atendiendo a una probable consecuencia de determinados hechos y circunstancias relacionados normalmente con el hecho generador; mal podrían tales presunciones ser aplicables a los pagos a cuenta, en tanto son obligaciones cuya liquidación es provisional al ser anticipos del impuesto que se determina al final del ejercicio y tienen por finalidad dotar de ingresos al fisco. Al respecto, indicase que una vez presentada la Declaración Anual del Impuesto cuyo hecho imponible se configura al 31 de diciembre, subsiste sólo la obligación sobre los intereses de los anticipos.

Finalmente si se considerara el hecho que "mediante los pagos a cuenta, el fisco apresura su recaudación e incrementa sus ingresos sobre presunciones de renta que, en muchos casos, resulta desvirtuada por la realidad que se pondrá de manifiesto al finalizar el ejercicio"; no tendría sentido atribuir ingresos netos presuntos adicionales a los ingresos netos que señala el artículo 85° de la ley del Impuesto a la Renta".

12/4 PAGOS A CUENTA - LA RECTIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN ANUAL OBLIGA A MODIFICAR EL COEFICIENTE

En el caso resuelto por la RTF 94533-2001 de 27-11-01, el contribuyente presentó el 10 de noviembre del 2000 una rectificatoria de su Declaración Anual del ejercicio 1999, determinando una mayor obligación tributaria. El Tribunal determinó que era procedente que la SUNAT estableciera el coeficiente para los pagos a cuenta posteriores al 10 de noviembre del 2000 (incluyendo el pago correspondiente al mes de octubre) teniendo en cuenta dicha rectificatoria.

12/4 PAGOS A CUENTA MENSUALES - COMPENSACIÓN CON PAGOS EN EXCESO DEL EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR - NORMA REGLAMENTARIA NO ARREGLADA A LEY

La Ley del Impuesto a la Renta vigente, al igual que la ley anterior (aprobada por el D.Ley 25381), establece que los contribuyentes pueden aplicar los saldos a su favor (pago en exceso) de ejercicios anteriores contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada.

Esta norma ha tenido diversa reglamentación.

Así, el D. S. 68-92-EF, Reglamento de la Ley 25381, establecía que los referidos saldos sólo podían ser aplicados contra los pagos a cuenta (de cargo del contribuyente) cuyo vencimiento operara a partir del mes siguiente a aquél en el que se habían producido los hechos que los originaban.

Cabe entender que la norma se refería a los pagos a cuenta que resultaran "exigibles" a partir del mes siguiente a aquél en que se presentase la declaración jurada anual.

Este fue el criterio acogido en la RTF 517-5-98 de 24-8-98, que resolvió un caso presentado bajo la vigencia del D.Ley 25381 y del citado reglamento. En esta resolución el Tribunal señaló "que dado que el recurrente presentó su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta el 30 de marzo de 1992, el saldo a favor declarado en ella podía aplicarse a partir del pago a cuenta de marzo de 1992 que vencía en abril de ese año".

De otro lado, el D.S. 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta vigente, antes de la modificación dispuesta por el D.S. 194-99-EF, precisaba que "el saldo a favor generado en el ejercicio inmediato anterior, podrá compensarse contra los pagos a cuenta del presente ejercicio, una vez que se ha acreditado éste en la declaración jurada anual".

De acuerdo a ello cabía entender que acreditado el saldo en cuestión, esto es, presentada la declaración anual en la que aquél se declaraba, el mismo podía ser aplicado inclusive contra los pagos a cuenta exigibles en el mes en que se presentaba la referida declaración, y no únicamente contra los exigibles en el mes siguiente al de dicha presentación, como precisaba el Reglamento de la ley anterior.

Sin embargo en la RTF 413-3-99 de 13-7-99 que resolvió un caso planteado bajo el Reglamento vigente, el Tribunal Fiscal consideró que dicho dispositivo "no contenía ninguna precisión respecto a la oportunidad en la que el saldo a favor generado en un ejercicio podía ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio siguiente, al no indicar a partir de qué mes dicho saldo podría ser aplicado".

En este caso el Tribunal, citando como base lo establecido en la Ley, señaló que el saldo a favor del ejercicio 1997 determinado en la declaración jurada anual presentada el 6 de abril de 1998, podía ser aplicado recién a partir del mes de mayo de 1998, respecto del pago a cuenta del período de abril, y no contra el pago a cuenta de marzo que vencía en abril, como lo hizo el recurrente. Es decir, se recogió el criterio del Reglamento anterior.

Con la reciente modificación introducida por el D.S. 194-99-EF, el Reglamento establece ahora que el saldo referido "podrá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo plazo no hubiese vencido al momento de presentación de la declaración".

De acuerdo a ello, el saldo a favor del ejercicio inmediato anterior puede ser aplicado inclusive contra los pagos a cuenta exigibles en el mes en que la declaración se presenta siempre que no estén vencidos a la fecha de presentación de la declaración, convalidándose así la posición adoptada por el contribuyente del último caso mencionado.

Este cambio de postura en la reglamentación puede tener explicación en que la presentación de las declaraciones anuales a través de los Programas de Declaración Telemática (PDT) facilita su registro inmediato, de tal modo que la SUNAT puede mantener el control de las compensaciones bajo comentario.

Sin embargo cabe preguntarse cuál debe ser el tratamiento para los contribuyentes que, como en el caso de la citada RTF 413-3-99, antes de la modificación del Reglamento que rige a partir del ejercicio 1999, aplicaron el saldo a su favor del ejercicio inmediato anterior tal como ahora se regula.

Tal como se expresó en el Boletín 106 en el comentario "Sobre el carácter interpelativo de las normas reglamentarias", los hechos ocurridos antes de la vigencia de la nueva norma no pueden regirse por ésta, ya que implicaría su aplicación retroactiva. En todo caso, si el criterio que la informa es el que lógicamente corresponde al sentido de la norma legal reglamentada, el mismo puede ser utilizado como guía o pauta al aplicar la norma legal a esos hechos.

Para el caso que nos ocupa, sería pertinente un cambio de criterio en el Tribunal Fiscal recogiendo el establecido actualmente en el Reglamento.

12/4 PAGOS A CUENTA MENSUALES - COMPENSACIÓN CON PAGOS EN EXCESO DEL EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR

La Ley del Impuesto a la Renta vigente, al igual que la ley anterior (aprobada por el D.Ley 25381), establece que los contribuyentes pueden aplicar los saldos a su favor (pago en exceso) de ejercicios anteriores contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada.

Esta norma ha tenido diversa reglamentación

Así, el D. S. 68-92-EF, Reglamento de la Ley 25381, establecía que los referidos saldos sólo podían ser aplicados contra los pagos a cuenta (de cargo del contribuyente) cuyo vencimiento operara a partir del mes siguiente a aquél en el que se habían producido los hechos que los originaban.

Cabe entender que la norma se refería a los pagos a cuenta que resultaran "exigibles" a partir del mes siguiente a aquél en que se presentase la declaración jurada anual.

Este fue el criterio acogido en la RTF 517-5-98 de 24-8-98, que resolvió un caso presentado bajo la vigencia del D.Ley 25381 y del citado reglamento. En esta resolución el Tribunal señaló "que dado que el recurrente presentó su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta el 30 de marzo de 1992, el saldo a favor declarado en ella podía aplicarse a partir del pago a cuenta de marzo de 1992 que vencía en abril de ese año".

De otro lado, el D.S. 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta vigente, antes de la modificación dispuesta por el D.S. 194-99-EF, precisaba que "el saldo a favor generado en el ejercicio inmediato anterior, podrá compensarse contra los pagos a cuenta del presente ejercicio, una vez que se ha acreditado éste en la declaración jurada anual".

De acuerdo a ello cabía entender que acreditado el saldo en cuestión, esto es, presentada la declaración anual en la que aquél se declaraba, el mismo podía ser aplicado inclusive contra los pagos a cuenta exigibles en el mes en que se presentaba la referida declaración, y no únicamente contra los exigibles en el mes siguiente al de dicha presentación, como precisaba el Reglamento de la ley anterior.

Sin embargo en la RTF 413-3-99 de 13-7-99 que resolvió un caso planteado bajo el Reglamento vigente, el Tribunal Fiscal consideró que dicho dispositivo "no contenía ninguna precisión respecto a la oportunidad en la que el saldo a favor generado en un ejercicio podía ser compensado contra los

pagos a cuenta del ejercicio siguiente, al no indicar a partir de qué mes dicho saldo podría ser aplicado".

En este caso el Tribunal, citando como base lo establecido en la Ley, señaló que el saldo a favor del ejercicio 1997 determinado en la declaración jurada anual presentada el 6 de abril de 1998, podía ser aplicado recién a partir del mes de mayo de 1998, respecto del pago a cuenta del período de abril, y no contra el pago a cuenta de marzo que vencía en abril, como lo hizo el recurrente. Es decir, se recogió el criterio del Reglamento anterior.

Con la reciente modificación introducida por el D.S. 194-99-EF, el Reglamento establece ahora que el saldo referido "podrá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo plazo no hubiese vencido al momento de presentación de la declaración".

De acuerdo a ello, el saldo a favor del ejercicio inmediato anterior puede ser aplicado inclusive contra los pagos a cuenta exigibles en el mes en que la declaración se presenta siempre que no estén vencidos a la fecha de presentación de la declaración, convalidándose así la posición adoptada por el contribuyente del último caso mencionado.

Este cambio de postura en la reglamentación puede tener explicación en que la presentación de las declaraciones anuales a través de los Programas de Declaración Telemática (PDT) facilita su registro inmediato, de tal modo que la SUNAT puede mantener el control de las compensaciones bajo comentario.

Sin embargo cabe preguntarse cuál debe ser el tratamiento para los contribuyentes que, como en el caso de la citada RTF 413-3-99, antes de la modificación del Reglamento que rige a partir del ejercicio 1999, aplicaron el saldo a su favor del ejercicio inmediato anterior tal como ahora se regula.

Tal como se expresó en el Boletín 106 en el comentario "Sobre el carácter interpelativo de las normas reglamentarias", los hechos ocurridos antes de la vigencia de la nueva norma no pueden regirse por ésta, ya que implicaría su aplicación retroactiva. En todo caso, si el criterio que la informa es el que lógicamente corresponde al sentido de la norma legal reglamentada, el mismo puede ser utilizado como guía o pauta al aplicar la norma legal a esos hechos.

Para el caso que nos ocupa, sería pertinente un cambio de criterio en el Tribunal Fiscal recogiendo el establecido actualmente en el Reglamento.

12/4.1B PAGOS A CUENTA MENSUALES - NO CONSTITUYEN INGRESO MENSUAL LAS GANANCIAS GENERADAS POR DIFERENCIAS DE CAMBIO

En el Boletín anterior informamos sobre la RTF 2760-5-2006 (obs. obligatoria) que se pronunció en este sentido. Ahora queremos dar cuenta de la fundamentación de esta resolución, que es bastante amplia, pero de la cual se pueden extraer los párrafos más relevantes como sigue:

"En virtud al carácter de "resultado" que el primer párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta le atribuye a las diferencias de cambio, se tiene que las ganancias por diferencia de cambio comportan el resultado positivo de compensar las sumas a favor o en contra que se generen por la devaluación o revaluación de la moneda nacional frente a la moneda extranjera, lo que reafirma que tales diferencias deban computarse al final del ejercicio para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta (tributo de periodicidad anual).

Ahora bien, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2600-5-2003 de 16 de mayo de 2003 se ha establecido que los pagos a cuenta "son simples anticipos del impuesto que es determinado recién al final del ejercicio" y que autores como Juan Roque García Mullin han señalado que éstos "constituyen obligaciones creadas por la ley en forma paralela a la obligación tributaria sustantiva (que se devenga solamente al final del período)".

Se analiza luego el art. 85 de la Ley del IR que establece la base de cálculo del pago a cuenta (los ingresos netos devengados en cada mes), y se expresa:

"Del análisis efectuado se aprecia que esta definición no podría comprender la ganancia por diferencia de cambio producto de las operaciones a que se refieren los incisos b) al f) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto constituye un ajuste contable y no un ingreso en el sentido del artículo 85 de la ley, la que resulta luego de compensarse las devaluaciones o revaluaciones de la moneda a lo largo del ejercicio, para obtener al cierre de dicho ejercicio (31 de diciembre) una diferencia neta de cambio".

12/4.1C COMPENSACIÓN DEL SALDO A FAVOR DE UN EJERCICIO CON LOS PAGOS A CUENTA DEL EJERCICIO SIGUIENTE

Conforme al art. 55, numeral 4, del Rgto. el mencionado saldo puede ser aplicado únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquel en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo.

En la RTF 7399-1-2004 se señala que la aplicación del saldo a favor contra los pagos a cuenta "no necesariamente debe empezar contra aquél que vence en el mes siguiente al de la presentación de la declaración jurada anual, estando el contribuyente facultado para aplicar dicho saldo contra un pago a cuenta de un período posterior".

12/4.2 PAGO A CUENTA EN EL CASO DE ENAJENACIÓN DE INMUEBLES POR PERSONAS NATURALES

En el Informe 30-2004-SUNAT de 23-2-04 se señala lo que es bastante obvio (si bien ha podido precisarlo el art. 84.A de la Ley del IR): no procede efectuar el pago a cuenta de 0.5% tratándose de enajenaciones que no dan lugar a ganancias de capital afectas al IR; vale decir, las que corresponden a:

1. inmuebles adquiridos antes del 1-1-04 (1ª Disp. Final del D.Leg. 945);
2. inmuebles ocupados como casa habitación para el enajenante;
3. inmuebles adquiridos para fines de enajenación o construcción, y los que son materia de operaciones habituales del enajenante, cuya enajenación da origen a rentas de la 3ª categoría (ésta es opinión nuestra, no expresada en el Informe mencionado).

También está claro que no hay lugar a "ganancias de capital" en el caso de donaciones o anticipos de legítima (eso sí lo señala el Informe).

12/5 REMESA DE RENTAS AL EXTERIOR POR SUJETO DISTINTO AL PAGADOR DE LAS RENTAS DEL NO DOMICILIADO: EN QUIÉN RECAE LA CONDICIÓN DE AGENTE DE RETENCIÓN

No tiene la condición de agente de retención del Impuesto a la Renta, la entidad que simplemente remesa las rentas percibidas por un sujeto no domiciliado, correspondiendo dicha condición al tercero que, como deudor del no domiciliado, paga dichas rentas. Así se ha pronunciado la RTF 01098-6-2006 de 28-2-06.

Transcribimos a continuación la parte pertinente a este pronunciamiento:

"Que tratándose de retenciones en la fuente de la renta, la calidad de retenedores la tienen aquellas personas que pagan dicha renta a los no domiciliados contribuyentes, conforme lo dispone el inciso c) del artículo 71° antes citado;

Que en el presente caso, se tiene que la recurrente no es la persona que paga la renta gravada que percibe el no domiciliado, en este caso, Pacific Industrial Bank, toda vez que no forma parte de la relación contractual de crédito celebrada con este último y, por tanto, no es quien se encuentra obligada a pagar los intereses y comisiones que cobra aquél como consecuencia de la línea de crédito que por su parte otorga a sus clientes domiciliados en el Perú, esto es, a sus tarjetahabientes;

Que como quiera que la transferencia de fondos al Pacific Industrial Bank realizada por la recurrente, corresponde a una obligación nacida de una relación contractual distinta de la que tienen los tarjetahabientes con el banco no domiciliado, su cumplimiento no corresponde al pago de los intereses o comisiones debidos a dicho banco, toda vez que no es el sujeto deudor de los mismos; Que en tal sentido la recurrente no es el sujeto que paga o acredita la renta al no domiciliado, por lo que al no encontrarse en el supuesto previsto por el inciso c) del artículo 71° de la Ley del Impuesto a la Renta, no tiene la condición de agente de retención para efectos de dicho impuesto".

12/5 PROCEDE LA APLICACIÓN DE RETENCIONES AÚN CUANDO NO SE HA ENTREGADO EL CERTIFICADO RESPECTIVO

En la RTF 9325-1-2004 se expresa lo siguiente:

"Que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 9778-4-2001, que si bien de conformidad con lo dispuesto por el artículo 45 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, los agentes de retención de rentas de cuarta y quinta categoría deberán entregar al perceptor de dichas rentas antes del 1 de marzo de cada año un certificado en el que se deje constancia del monto abonado y el impuesto retenido correspondiente al año anterior, el hecho de que los citados agentes no cumplan con hacer entrega de los referidos certificados no significa que los mismos no hayan procedido a efectuar la retención respectiva.

Que en tal sentido, dado que en el presente caso el recurrente manifiesta que los montos supuestamente declarados en exceso han sido efectivamente retenidos por sus clientes, siendo que los mismos no le han hecho entrega aún de los respectivos certificados de retenciones, y que en los registros de ingresos profesionales presentados por el recurrente correspondientes a los ejercicios 1997 a 2001 (fojas 17 a 77), aparecen registrados los montos retenidos por concepto del Impuesto a la Renta de cuarta categoría, encontrándose detallados los números de comprobante y el cliente respectivo, coincidiendo dichos montos con los declarados por el recurrente por tales conceptos en dichos ejercicios (fojas 258 a 262), corresponde declarar la nulidad e insubsistencia de la apelada, a efecto que la Administración efectúe un cruce de información con los clientes del recurrente y verifique si éstos procedieron a efectuar las retenciones respectivas, y como consecuencia de ello proceda a emitir nuevo pronunciamiento".

5.1 EMPLEADORES QUE NO PERCIBEN RENTAS DE LA 3A CATEGORÍA - LA RETENCIÓN SOBRE LAS RENTAS DE LA 5A CATEGORÍA PROCEDE EN EL MES EN QUE SE PAGAN

En la RTF 1309-3-2003 de 13-3-03, después, de citar el inc. a) del art. 71 de la Ley del IR (con la modificación de la Ley 27356), se expresa lo siguiente:

"Que de acuerdo a la manera en la que se encuentra redactado el segundo párrafo del artículo en mención, tenemos que la obligación de retener el Impuesto a la Renta de Segunda y Quinta categoría en el mes de su devengo surge cuando se juntan las siguientes condiciones:

- Los agentes retenedores son personas jurídicas u otros perceptores de rentas de tercera categoría, y,
- El monto de las rentas que van a abonar, sean deducibles para efecto de la determinación de su renta neta.

"Que en el caso contrario, resulta de aplicación el artículo 75 de la misma norma, el cual señala que las personas naturales y jurídicas o entidades públicas o privadas que paguen rentas comprendidas en la quinta categoría, deberán retener mensualmente sobre las remuneraciones que abonen a sus servidores un dozavo del impuesto que, conforme a las normas de esa ley, les corresponda tributar sobre el total de las remuneraciones gravadas a percibir en el año,..."

"Que como puede verse, la propia Ley señala que en caso las entidades calificadas como agentes de retención, no perciban rentas de tercera categoría, deberán retener el Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, cuando abonen la remuneración a sus servidores".

12/5.1 SUBSIDIOS POR INCAPACIDAD TEMPORAL PARA EL TRABAJO - AFECTOS AL IMPUESTO

Mediante Oficio 411-95-12.0000 de 7-9-95 la SUNAT señaló que los subsidios otorgados por causa de incapacidad ocasionada por enfermedad o accidente están inafectos al Impuesto a la Renta.

Se basó en que, conforme al art.18 del D. Leg. 774, están inafectas las indemnizaciones recibidas por causa de incapacidad producidas por accidentes o enfermedad, sea cual fuere su origen.

Contrariamente a lo señalado, el Oficio 113-1003-2B0000 de 27-2-03, que recoge el razonamiento establecido en el Informe 81-2003-SUNAT/2B0000, señala que los subsidios por incapacidad temporal para el trabajo, al tener su origen en el trabajo personal, constituyen renta de la 5ª categoría de acuerdo al art.34 del D. Leg. 774, por lo que están afectos al Impuesto.

En la pág. 45, nota 2, se ha incluido una referencia a estos oficios e informe.

Sobre el particular cabe indicar que tratándose de los subsidios abonados por ESSALUD al trabajador, ni la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento establecen la obligación del empleador de efectuar la retención tratándose de los referidos subsidios.

No obstante ello, a opción del trabajador, dicha retención podría llevarse a cabo siguiendo el procedimiento establecido para el caso de rentas percibidas de más de un empleador a que hace referencia el art. 44, inc. b) del Reglamento.

A este efecto el trabajador debe presentar una declaración jurada a su empleador a fin de hacerle conocer el importe correspondiente al subsidio, debiendo el empleador acumularlo y efectuar la retención correspondiente sobre el íntegro de las rentas de la 5ª categoría percibidas por dicho trabajador.

Si el trabajador no presentara la declaración al empleador durante el curso del ejercicio, deberá procederse de acuerdo a lo dispuesto por la Res.36-98-SUNAT de 20-3-98 (ver pág. 222.4 de la obra).

13/2 INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO – DISPOSICIONES EN EFECTIVO MEDIANTE TARJETAS DE CRÉDITO

En la RTF 2303-6-2006, cuyo criterio fue ratificado por la RTF 9520-3-2007, se expresa lo siguiente: "... las disposiciones de efectivo a través de tarjetas de crédito revisten características de un préstamo o crédito otorgado por la entidad financiera, lo que implica recursos que pueden ser aplicados a consumos o adquisiciones determinantes de incremento patrimonial, y en tal sentido, se encontraban justificando parte del mismo, por lo que debían ser considerados al momento de establecer el incremento patrimonial no justificado".

13/2 SOBRE LA APLICACIÓN DEL ART. 52 DE LA LEY DEL IR - INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO

El mencionado art. 52 prescribe que se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, constituyen renta neta no declarada por éstos.

Después de citar este artículo (así como el art. 99 de la Ley y el art. 59 del Rgto.), en la RTF 5808-3-2002 de 4-10-02 se expresa:

«Que de las normas antes aludidas se desprende que para la aplicación de este procedimiento es necesario comparar el patrimonio del contribuyente en dos momentos, lo que en el caso de empresas implica contrastar los balances elaborados por ella, debiendo entenderse que este procedimiento está basado en la declaración del patrimonio al principio y al final del ejercicio;

Que en el caso de autos, la Administración Tributaria ha encontrado diferencias en la reestructuración de Caja efectuada respecto del mes de noviembre de 1999, sin embargo no ha precisado la composición del incremento patrimonial no justificado que da origen al reparo mediante la comparación de los patrimonios del inicio y fin del ejercicio 1999, de donde se concluye que el procedimiento seguido no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo que la Administración Tributaria emita un nuevo pronunciamiento al respecto».

En la resolución se agrega que lo expuesto coincide con el criterio de la RTF 753-52001.

1/2 AFPS – EL RENDIMIENTO DEL ENCAJE LEGAL ESTÁ AFECTO AL IR

El Informe 89-2008-SUNAT concluye como sigue:

"1. El rendimiento del Encaje Legal, al ser considerado ingreso de las AFP según la metodología establecida para su contabilización en el Manual de Contabilidad para las AFP, se encuentra afecto al Impuesto a la Renta, toda vez que dicho beneficio proviene de una fuente durable y susceptible de generar una rentabilidad periódica, como es el Encaje Legal, cuya constitución y regulación está contenida en el artículo 23° del TUO de la Ley del SPP y sus normas reglamentarias.

2. Los rendimientos del Encaje Legal, al ser considerados ingresos y registrarse así en la contabilidad de las AFP, constituyen ingresos devengados y, por lo tanto, deben ser considerados en la determinación del Impuesto a la Renta, de conformidad con el inciso a) del artículo 57° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta".

1/3.2 INGRESOS PRODUCTO DEL DRAWBACK - INFORME INCORRECTO DE LA SUNAT

En el informe 318-2005-SUNAT de 30-12-05 se expresa lo siguiente:

"La restitución de tributos derivados de un Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, cargados inicialmente al costo de adquisición de las materias primas, productos intermedios, partes y piezas importados e incorporados al producto exportado o consumidos en la producción del mismo, implica la reversión o extorno de dicho costo y no un ingreso; reflejándose en un menor costo de ventas y por ende en los resultados del ejercicio.

De darse el caso, el monto que exceda el importe de los tributos inicialmente cargados como costo, se reconoce como ingreso en el Estado de Ganancias y Pérdidas.

No obstante, tal ingreso, ... no se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta, ..." (1)

Debemos señalar que lo expresado se encuentra en contradicción con la RTF 3205-4-2005 de 20-5-05, que se cita en la pág. 5 de la obra, y según la cual el íntegro del drawback "es un subsidio estatal de origen legal que tiene el carácter de ingreso extraordinario cuyo reconocimiento contable debe efectuarse con abono directo al Estado de Pérdidas y Ganancias".

Cabe agregar que para la deducción de los gastos inherentes al drawback como ingreso inafecto corresponde aplicar el inc. p) del art. 21 del Rgto., modificado por el D.S. 017-2003-EF (vigente a

partir del ejercicio 2003)1 . Como gasto directo para la obtención del drawback puede mencionarse los gastos de personal y otros incurridos para la gestión de dicho procedimiento.

1. En la parte de Analisis de este informe se señala que "Esta posición fluye de lo indicado en la RTFde Observancia Obligatoria N° 616-4.99, la cual se refiere al supuesto de de condonación de una deuda tributaria, da a entender que los ingresos provienen de una norma legal que concede un beneficio tributario no se consideran como producto de una fuente".

1/3.2 GANANCIA EN LA REDENCIÓN DE ACCIONES DE TRABAJO

Se consultó a la SUNAT sobre el caso de acciones del trabajo que son redimidas a sus valor nominal, solicitando se precise si la diferencia entre el valor ajustado por inflación y dicho valor de redención de las acciones representa o no ganancia gravable a efecto del impuesto a la renta.

En el Informe 17-94-SUNAT/14-1000 se expresa lo siguiente:

El ultimo párrafo del artículo 3 de la Ley del impuesto a la Renta establece que: "En general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, así como resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente".

El numeral 14 del Anexo 1, del Decreto legislativo N° 627, establece que son materia de actualización los valores en libros de las partidas que conforman el patrimonio neto, tales como las acciones laborales, entre otras.

Como consecuencia de la actualización, el mayor valor atribuido a las acciones laborales es cargado a la cuenta REI, monto que representa una pérdida no realizada para la empresa y sobre la cual se ha dejado de tributar el Impuesto a la Renta.

Al redimirse las acciones laborales a su valor nominal, lo que en realidad se produce es la recuperación de la pérdida no realizada que se originó con motivo del ajuste, por lo que la empresa debe reintegrar el impuesto que dejó de tributar.

En el supuesto que quiera dársele el carácter de "Beneficios" a la recuperación de la pérdida, el mayor valor atribuido a las acciones laborales representa renta gravable estando a lo establecido en el último párrafo del artículo 3 de la ley del impuesto a la Renta, que grava cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros.

De todo lo expuesto se concluye que:

La diferencia entre el valor actualizado conforme a las normas contenidas en el Decreto Legislativo N° 627 y el valor nominal de las acciones laborales que son redimidas por la empresa, representa resultado gravable para efecto de la determinación de la renta imponible de la empresa".

Conviene reflexionar sobre los dos extremos de la respuesta: La existencia de una recuperación de la pérdida por inflación y la de u beneficio gravable.

¿Hay recuperación de la perdida por inflación?

Juzgamos que no.

El ajuste por inflación implica un cambio en la base de medición de los activos y pasivos. A partir de esa nueva base podrá establecer las ganancias o pérdidas que resulten de transacciones sobre los mismos.

Con lleva además asignar al patrimonio neto una base de medición uniforme entre un ejercicio y otro.Lo que permitirá realizar operaciones relativas a los diversos componentes del patrimonio neto con auténtica sujeción al régimen jurídico que les corresponde.

El cambio en la base de medición de los activos, pasivos y patrimonio neto determina la existencia de ganancias y pérdidas por inflación. En sí mismas ellas son definitivas.

Ni las ganancias por inflación se desvanecen porque un activo se venda en monto inferior a su valor ajustado, ni la pérdida del mismo carácter se se recupera po que un pasivo se cancele en valor inferior al que resulta del ajuste. Ello se explica en razón de la nueva base de medición asignada a unos y otros.

pensar que una transacción posterior al ajuste pueda originar una "recuperación de la pérdida" por inflación implica desconocer la nueva base de medición, o suponer que ésta rsulto exagerada. En otras palabras, es negar los efectos del ajuste.

La amortización de acciones del trabajo por valor inferior al ajustado ¿origina una ganancia o beneficio gravable? Las transacciones de capital o patrimonio neto no generan ganancias ni perdidas para la sociedad.

Por ello se afirma que ganancia es todo incremento de patrimonio neto que no deriva de aportes o primas de capital; y que pérdida es cualquier disminución de patrimonio neto por causa distinta de un reembolso de capital o primas, o de una distribución de utilidades.

Cada segmento del patrimonio neto tiene su régimen jurídico específico: Capital reserva legal, resultados acumulados, etc.

Cuando un segmento del patrimonio neto disminuye en monto inferior al que corresponde al desembolso efectuado por el mismo (ej.: amortización de acciones a valor inferior al nominal), no se está obteniendo una ganancia.

Simplemente está variando la condición jurídica de ese segmento por la diferencia (ej.: la diferencia entre el valor nominal de la acción y su valor de amortización pasa a ser una reserva).

Así también, cuando por un segmento del patrimonio neto se produce un desembolso en monto mayor al contabilizado (ej.: amortización de acciones a valor superior al nominal) no se produce una pérdida. En rigor ahí se está afectando otro rubro del patrimonio neto por la diferencia (ej.: cargo a reservas o resultados acumulados del exceso reembolsado sobre el valor nominal).

Si asumimos que el valor ajustado de las acciones laborales no es un pasivo sino un componente del patrimonio neto de la empresa, lo antes expuesto le resulta aplicable.

2/3.1 LAS RETRIBUCIONES POR SERVICIOS DE ASISTENCIA TÉCNICA SE CONSIDERAN RENTAS DE LA 4ª CATEGORÍA CUANDO DICHOS SERVICIOS SON PRESTADOS EN FORMA INDEPENDIENTE POR PERSONAS NATURALES (NO DOMICILIADAS

El Informe 179-2007-SUNAT ha opinado en este sentido, expresando que, en consecuencia, la retención debe efectuarse aplicando la tasa de 30% sobre el 80% de los importes pagados. Sin embargo, dicho Informe no absuelve directamente la consulta planteada, cual fué sobre "el tratamiento tributario a seguir por los pagos que una empresa peruana realice a profesionales independientes del exterior como remuneración por servicios profesionales prestados íntegramente en el exterior, tales como servicios de ingenieros, abogados, contadores, asesores financieros, servicios técnicos diversos u otros".

Al respecto, cabe tener presente que el inc. c) del art. 4-A del Rgto. señala que se entiende por asistencia técnica todo servicio independiente, "por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario".

Luego, el mismo inc. c) destaca que la asistencia comprende los servicios de ingeniería, la investigación y desarrollo de proyectos, y la asesoría y consultoría financiera.

Es bastante obvio que no están comprendidos los servicios profesionales propios de los abogados y contadores, ni de muchos otros profesionales que no se ajustan a estos parámetros.

2/3.1 DIVERSOS CASOS QUE CONSTITUYEN "SERVICIOS DIGITALES" AFECTOS

En el Informe 18-2008-SUNAT se opina que constituyen rentas de servicios digitales comprendidos en el inc. i) del art. 9 de la Ley del IR, los siguientes supuestos consultados:

"1. Las rentas generadas por los servicios de elaboración de balances de operaciones, compensaciones de divisas por deudas y acreencias, estados de cuenta y reportes estadísticos, realizados en el exterior por un proveedor de servicios (persona no domiciliada) para su cliente (persona domiciliada en el Perú).

De acuerdo a los términos de la consulta, el proveedor no domiciliado pone a disposición del cliente una línea de acceso privado para que éste pueda cargar la información que luego el proveedor descargará y almacenará en su servidor ubicado en el exterior. El proveedor no domiciliado descarga la información en su servidor para realizar procesos en batch mediante programas aplicativos diseñados por él a fin de procesar y obtener los balances de operaciones, efectuar las compensaciones de divisas por deudas y acreencias, generar los estados de cuenta y los reportes estadísticos. El procesamiento de la información puede durar varias horas y se realiza sobre lotes de información durante un período de tiempo sin que el cliente pueda tener acceso a los programas ni pueda ejecutarlos o monitorearlos.

La información solicitada, estados de cuenta y balances son puestos a disposición del cliente, todo en una fecha y hora determinada, remitiéndose los resultados o reportes a través de alguno de los siguientes canales: correo postal, fax, archivo adjunto a correo electrónico, archivo almacenado en medios magnético; descargando la información a través del acceso que el proveedor pone a disposición del cliente.

El servicio es facturado en relación a la cantidad de "inputs", de procesos realizados y/o al número de "outputs" de información generados.

2. Las rentas generadas por un proveedor de servicios (persona no domiciliada) que realiza procesos automatizados que emiten respuesta desde su servidor ubicado en territorio extranjero hasta el servidor del cliente ubicado y domiciliado en el país.

Según lo señalado en la consulta, a través de un acceso en línea, el cliente domiciliado conecta su servidor al servidor del proveedor extranjero y le proporciona data de forma automática. El proveedor ejecuta automáticamente en su servidor programas aplicativos diseñados por él, con el propósito de procesar y obtener la información de respuesta solicitada por el cliente y generar una respuesta en línea (la prestación del servicio es en línea, el procesamiento de la información y de la respuesta es inmediata, se realiza en tiempo real y de forma automática).

3. Las rentas generadas por un proveedor (persona no domiciliada), el cual recibe el encargo de una empresa domiciliada (cliente) para prestar el servicio de autorización de transacciones a favor de una tercera empresa no domiciliada, la que a su vez realiza una transacción financiera en el exterior a favor de una cuarta empresa domiciliada. El proveedor no domiciliado autoriza las transacciones mediante la ejecución de procesos automatizados que emiten respuesta desde su servidor ubicado en el exterior, hasta el servidor del tercero no domiciliado también ubicado en el exterior".

En el Informe se citan las disposiciones pertinentes (el inc. i) mencionado y el art. 4-A del Rgto.), y luego se destacan las características de los servicios afectos: prestación de hacer, utilización del Internet, Intranet, Extranet u otra clase de red; acceso en línea, automaticidad del servicio y dependencia de la tecnología de información. A continuación transcribimos lo expresado sobre la tercera y cuarta características, que son las de mayor relevancia conceptual.

"En tercer lugar, el servicio se presta mediante accesos en línea. El término "acceso" significa conexión al Internet u otra red o sistema (1) (2). También puede entenderse como conectarse a una site. (3) (4)

Cabe señalar que el término "en línea" (on line) tiene varios significados. Así tenemos que el Diccionario de Informática define dicho término como "(...) 2. Por extensión, conectado en este momento a la red. 3. Dícese de la base de datos o recurso que se encuentra disponible para los requerimientos que le hagan desde la red. 4. Dícese del usuario de la red que está participando en una conversación". (5)

Por su parte, el Diccionario de Informática e Internet de Microsoft contiene las siguientes definiciones: "(...) 2. En referencia a una o más computadoras, dícese de las que están conectadas a una red. (...) 3. En referencia a un usuario, el término refiere a que éste se encuentra conectado a Internet, a un servicio en línea, a una BBS (6), o que utiliza un módem para conectarse a otro módem. 4. También en referencia a un usuario, que es capaz de conectarse a Internet, un servicio en línea o una BBS, por disponer de una cuenta que le permite el acceso".

En cuarto lugar, debe ser esencialmente automático, esto es, debe requerir una mínima intervención humana. En tal sentido, conforme a la segunda acepción del término, automático es "dicho de un mecanismo: Que funciona en todo o en parte por sí solo". Vale decir, debe ser esencialmente automatizado".

Reproducimos a continuación las partes más importantes del análisis del primer y tercer supuesto consultados.

Primer supuesto: "Igualmente, el servicio se lleva a cabo mediante procesos "en batch", conforme a los cuales la información solicitada, estados de cuenta y balances son puestos a disposición del cliente, todo en una fecha y hora determinada. El término "batch processing" significa "procesamiento por lotes o por tandas. El procesamiento de un grupo de transacciones de una sola vez. Las transacciones se reúnen y se procesan frente a los archivos maestros (...) al final del día o en algún otro período de tiempo". (7)

Sobre este punto, el Reglamento, al indicar que el servicio se pone a disposición mediante accesos en línea, se refiere a que el servicio se presta al usuario mediante conexión a la red, tal como se desprende de las definiciones citadas anteriormente, pero no implica necesariamente que el servicio sea prestado mediante una respuesta inmediata a un requerimiento. Ello implica que es determinante para calificar un servicio como digital el medio a través del cual se accede a la prestación del servicio (conexión a la red), pero no la forma cómo se procesa la información, esto es, mediante un procesamiento inmediato o "en batch".

A manera de ejemplo podemos citar que el numeral 7 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento, considera como "servicios digitales" al acceso electrónico a servicios de consultoría,

por el cual se pueden proveer servicios profesionales (consultores, abogados, médicos, etc.) a través del correo electrónico, video conferencia u otro medio remoto de comunicación.

Ahora bien, la prestación de este servicio no se da siempre en línea (de manera inmediata) pues por el contenido de la consulta, el procesamiento de la misma para dar una respuesta puede tardar, con lo que la prestación es mediata. A ello debe agregarse que hay autores que consideran al correo electrónico como una operación fuera de línea (off line) porque el intercambio de mensajes es sucesivo, a diferencia del "chateo" que tiene la característica de ser on line, porque la comunicación es simultánea, ya que todos los que participan del diálogo están emitiendo y recibiendo los mensajes al mismo tiempo. (8)

Sin embargo, el Reglamento ha calificado al acceso electrónico a servicios de consultoría como un servicio digital a pesar de no necesariamente originar una respuesta al usuario de forma inmediata, lo cual evidencia que la rapidez con la que se ejecuta el servicio en relación con el requerimiento del usuario no es determinante para que se considere la existencia de un acceso en línea.

De lo expuesto en los párrafos precedentes, fluye que el servicio analizado es prestado mediante accesos en línea, aun cuando la ejecución del servicio no se haga de modo inmediato y pueda durar varias horas para su culminación".

Tercer supuesto: "Como se aprecia de la operación antes mencionada, se presentan las siguientes relaciones contractuales:

- Relación cliente/cuarta empresa: El cliente se compromete a efectuar un servicio de transacciones financieras en el exterior para lo cual requiere la participación de empresas no domiciliadas (proveedor y tercera empresa). La cuarta empresa paga una comisión al cliente por el servicio prestado en el exterior, mas no tiene relación contractual con las empresas no domiciliadas ni debe efectuarles pago alguno.

- relación cliente/tercera empresa: El cliente compromete el accionar de la tercera empresa a efecto de brindar en el exterior el servicio a la cuarta empresa. Del tenor de la consulta fluye que el cliente no actúa como intermediario de la tercera empresa, sino como el locador del servicio dado que cobra a la cuarta empresa por el servicio prestado en el exterior.

- Relación cliente/proveedor: A efecto de prestar el servicio de transacción financiera, se requiere la intervención de un proveedor no domiciliado, quien presta el servicio de autorización para que la tercera empresa pueda cumplir con ejecutar la transacción financiera. Una vez efectuado el servicio a su cargo, comunica al cliente para que éste le abone la tarifa convenida por el servicio.

En el presente caso la operación realizada por el proveedor no domiciliado es un servicio, pues se trata de una prestación de hacer (ejecutar el servicio de autorización de transacciones contratado por la cuarta empresa).

En segundo lugar, fluye de la consulta que el servicio se brinda a través de la red (sea ésta Internet, Intranet, Extranet u otra clase de redes).

En tercer lugar, el servicio se presta mediante conexión en línea entre el proveedor no domiciliado y la tercera empresa no domiciliada, aun cuando, en el esquema explicado, el usuario del servicio de autorización de transacciones no es, propiamente, la tercera empresa no domiciliada. La evidencia de ello la constituye la comunicación que efectúa el proveedor al cliente de haber ejecutado el servicio y en el pago que éste efectúa a favor de aquél.

Adicionalmente, como ya se indicó al analizar la relación entre el cliente y la tercera empresa, el prestador del servicio frente a la cuarta empresa es el cliente y la tercera empresa actúa como canal o medio para que el servicio se haga efectivo en el exterior a favor de la cuarta empresa.

De lo expuesto en los párrafos precedentes, se aprecia que es el cliente quien contrata al proveedor no domiciliado, por lo que el servicio que presta el proveedor mediante conexión por red digital con la tercera empresa no domiciliada es, en realidad, un servicio prestado al cliente para que éste, a su vez, pueda prestar sus servicios en el exterior.

Por tanto, el servicio en cuestión cumple con la característica de que sea prestado mediante accesos en línea.

Finalmente, el servicio en cuestión cumple con las características de que sea prestado en forma automática (hay una mínima intervención humana) y que dependa de la tecnología de la información".

Comentario: Respecto al "Acceso electrónico a servicios de consultoría" entendemos que no constituye un servicio digital (que debe ser "esencialmente automático") el simple hecho de formular la consulta a un profesional no domiciliado por correo electrónico y obtener la respuesta por el mismo medio.

1. Definición contenida en el "Diccionario de Informática e Internet de Microsoft", Mc Graw Hill Interamericana, 2001, pág. 13.
2. Diccionario de Informática, Editorial Cultural, Madrid, 1999, pág. 6.
3. Idem, pág. 6.
4. Se define el término "site" como localización, sitio. Dícese del host de Internet que permite acceso remoto a través de FTP, telnet, gopher, etc. Idem, pág. 299
A su vez, se entiende por "host" al ordenador central del cual están enganchadas las líneas de la red.
5. Idem, pág. 108.
6. Diccionario de Informática e Internet de Microsoft, Mc Graw Hill Interamericana, 2001, pág.
47. Acrónimo de Bulletin Board System; (Sistema de boletín electrónico), sistema informático equipado con uno o más módems, u otros medios de acceso a la red que sirve de centro de información y de transmisión de mensajes para los usuarios remotos.
7. FREEDMAN, Alan, "Diccionario de Computación Bilingüe", Tomo I, Editorial Mc Graw Hill, 1994, pp. 57-58.
8. HARGAIN Daniel: "Incidencia del comercio electrónico en el ámbito jurídico: planteo general". En "Comercio Electrónico - Análisis jurídico multidisciplinario", Editorial B de F, Montevideo - Buenos Aires, 2003, página 21.

2/3.1 ACTIVIDADES COMPRENDIDAS COMO ASISTENCIA TÉCNICA

En el Informe 21-2005-SUNAT/2B0000 de 1-2-05 se expresa lo siguiente en las conclusiones:

- 1) El servicio de valorización de mercancías prestado en el exterior por una empresa no domiciliada que realiza labores de supervisión de comercio exterior y/o liquidación de derechos a la importación mediante el cual se proporciona al operador de comercio exterior un documento en el cual se consigna el precio, cantidad y/o calidad de una mercancía que será objeto de una operación de comercio internacional, no constituye un servicio de asistencia técnica.
- 2) En la medida que el servicio prestado por un no domiciliado consistente en la realización de pruebas y ensayos de laboratorio para determinar la pureza de los minerales (lo cual se efectúa íntegramente en el exterior), implique que se efectúen pruebas y ensayos, incluyendo el control de calidad; el indicado servicio configuraría uno de asistencia técnica, pues el mismo constituiría un "servicio de ingeniería" en los términos descritos por el inciso c) del artículo 4°-A del Reglamento de la Ley del IR."

Respecto de la última conclusión, debemos señalar que las pruebas y ensayos de laboratorio para determinar la pureza de minerales (así como las demás labores de laboratorios) son realizadas por químicos, y ni por ingenieros. A nadie se le ocurre denominar un análisis de laboratorio como un "servicio de ingeniería".(1)

Ello no excluye que un estudio de factibilidad de un proyecto minero (considerado como un servicio de ingeniería) incluya el análisis de las muestras de minerales. Además, el "control de calidad" que alude el inc. c) del art. 4-A del Rgto. incluye actividades completamente ajenas a la de los laboratorios químicos. Podría decirse que en la mayoría de los casos los controles de calidad son realizados por ingenieros.

1. Hay químicos y también hay ingenieros químicos, pero éstos no se encuentran en los laboratorios.

3/2 LOS CONDOMINIOS COMO TALES NO SON PERSONAS JURÍDICAS

Como se recuerda, la Ley 27034 introdujo diversos cambios en la Ley del IR (vigente a partir del 1-1-99), incluyendo uno en el art. 14, que señala las consideradas como "personas jurídicas", que consistió en incluir un nuevo inc. k) donde se menciona a "la comunidad de bienes".

Se nos ha consultado si ello significa que los condominios comunes y corrientes (como los que se constituyen en las indivisas, o entre los que adquieren un bien común) se consideran personas jurídicas y están, por tanto, comprendidos en el régimen de las rentas de la 3ª categoría.

En el Boletín N° 99 (Dic. 98) al dar cuenta de las novedades introducidas por la Ley 27034 informamos lo siguiente: "Sujetos del impuesto: Son ahora contribuyentes de la 3ª categoría, en cuanto lleven contabilidad independiente, las sociedades irregulares previstas en el art. 423 de la Ley General de Sociedades, la comunidad de bienes, joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial (art -14, inc. k)."

En efecto, así como en el inc. k) se mencionan las sociedades irregulares y la comunidad de bienes, junto con los contratos de colaboración empresarial, "que llevan contabilidad independiente", en el último párrafo del art. 14 (también agregado por la Ley 27034) se dispone que en el caso de las sociedades irregulares, la comunidad de bienes y los referidos contratos "que no lleven contabilidad independiente", las rentas serán atribuidas a las personas que las integran, vale decir, en este caso no son consideradas personas jurídicas.

Complementando estas disposiciones, se encuentran las del art. 65, (párrafos tercero, cuarto y quinto) que señalan, en principio, la obligación de llevar contabilidad independiente de las entidades arriba mencionadas "perceptoras de rentas de tercera categoría", y luego establece las situaciones en que no rige dicha obligación tratándose de los contratos de colaboración empresarial.

En otras palabras, no son personas jurídicas los condominios de bienes inmuebles constituidos entre personas naturales, por ejemplo, que no llevan contabilidad. Las rentas de estos condominios son de la 1ra categoría y se atribuyen a las personas que los integran.

Distinto es el caso de las sucesiones indivisas (condominios) que son propietarios de empresas, que están comprendidas en la 3ª categoría por ejercer tal actividad (conforme al art. 28) y que obviamente llevan contabilidad por este motivo. Conforme al inc k) del art. 14 la sucesión es contribuyente del impuesto, y no le es aplicable la regla del art. 17 sobre atribución de rentas a los sucesores.

Nota: Es indudable que las normas citadas del art. 14 quedarían más claras si después de mencionar las "sociedades irregulares" y la "comunidad de bienes" se hubieran puesto comas y no punto y comas, con lo cual quedaría mejor evidenciada la intención de que éstas se encuentren también supeditadas a la condición de llevar (o no llevar) contabilidad independiente.

En efecto de mejoras en la ortografía del art. 14, podría aclararse este asunto mediante una Directiva de la SUNAT; ciertamente no se requiere de una disposición en el Reglamento cuando el sentido de la Ley es tan evidente.

2/3.1 DIVERSOS CASOS QUE CONSTITUYEN "SERVICIOS DIGITALES" AFECTOS

En el Informe 18-2008-SUNAT se opina que constituyen rentas de servicios digitales comprendidos en el inc. i) del art. 9 de la Ley del IR, los siguientes supuestos consultados:

"1. Las rentas generadas por los servicios de elaboración de balances de operaciones, compensaciones de divisas por deudas y acreencias, estados de cuenta y reportes estadísticos, realizados en el exterior por un proveedor de servicios (persona no domiciliada) para su cliente (persona domiciliada en el Perú).

De acuerdo a los términos de la consulta, el proveedor no domiciliado pone a disposición del cliente una línea de acceso privado para que éste pueda cargar la información que luego el proveedor descargará y almacenará en su servidor ubicado en el exterior. El proveedor no domiciliado descarga la información en su servidor para realizar procesos en batch mediante programas aplicativos diseñados por él a fin de procesar y obtener los balances de operaciones, efectuar las compensaciones de divisas por deudas y acreencias, generar los estados de cuenta y los reportes estadísticos. El procesamiento de la información puede durar varias horas y se realiza sobre lotes de información durante un período de tiempo sin que el cliente pueda tener acceso a los programas ni pueda ejecutarlos o monitorearlos.

La información solicitada, estados de cuenta y balances son puestos a disposición del cliente, todo en una fecha y hora determinada, remitiéndosele los resultados o reportes a través de alguno de los siguientes canales: correo postal, fax, archivo adjunto a correo electrónico, archivo almacenado en medios magnético; descargando la información a través del acceso que el proveedor pone a disposición del cliente.

El servicio es facturado en relación a la cantidad de "inputs", de procesos realizados y/o al número de "outputs" de información generados.

2. Las rentas generadas por un proveedor de servicios (persona no domiciliada) que realiza procesos automatizados que emiten respuesta desde su servidor ubicado en territorio extranjero hasta el servidor del cliente ubicado y domiciliado en el país.

Según lo señalado en la consulta, a través de un acceso en línea, el cliente domiciliado conecta su servidor al servidor del proveedor extranjero y le proporciona data de forma automática. El proveedor ejecuta automáticamente en su servidor programas aplicativos diseñados por él, con el propósito de procesar y obtener la información de respuesta solicitada por el cliente y generar una respuesta en línea (la prestación del servicio es en línea, el procesamiento de la información y de la respuesta es inmediata, se realiza en tiempo real y de forma automática).

3. Las rentas generadas por un proveedor (persona no domiciliada), el cual recibe el encargo de una empresa domiciliada (cliente) para prestar el servicio de autorización de transacciones a favor de una tercera empresa no domiciliada, la que a su vez realiza una transacción financiera en el exterior a favor de una cuarta empresa domiciliada. El proveedor no domiciliado autoriza las transacciones mediante la ejecución de procesos automatizados que emiten respuesta desde su servidor ubicado en el exterior, hasta el servidor del tercero no domiciliado también ubicado en el exterior".

En el Informe se citan las disposiciones pertinentes (el inc. i) mencionado y el art. 4-A del Rgto.), y luego se destacan las características de los servicios afectos: prestación de hacer, utilización del Internet, Intranet, Extranet u otra clase de red; acceso en línea, automaticidad del servicio y dependencia de la tecnología de información. A continuación transcribimos lo expresado sobre la tercera y cuarta características, que son las de mayor relevancia conceptual.

"En tercer lugar, el servicio se presta mediante accesos en línea. El término "acceso" significa conexión al Internet u otra red o sistema (1) (2). También puede entenderse como conectarse a una site. (3) (4)

Cabe señalar que el término "en línea" (on line) tiene varios significados. Así tenemos que el Diccionario de Informática define dicho término como "(...) 2. Por extensión, conectado en este momento a la red. 3. Dícese de la base de datos o recurso que se encuentra disponible para los requerimientos que le hagan desde la red. 4. Dícese del usuario de la red que está participando en una conversación". (5)

Por su parte, el Diccionario de Informática e Internet de Microsoft contiene las siguientes definiciones: "(...) 2. En referencia a una o más computadoras, dícese de las que están conectadas a una red. (...) 3. En referencia a un usuario, el término refiere a que éste se encuentra conectado a Internet, a un servicio en línea, a una BBS (6), o que utiliza un módem para conectarse a otro módem. 4. También en referencia a un usuario, que es capaz de conectarse a Internet, un servicio en línea o una BBS, por disponer de una cuenta que le permite el acceso".

En cuarto lugar, debe ser esencialmente automático, esto es, debe requerir una mínima intervención humana. En tal sentido, conforme a la segunda acepción del término, automático es "dicho de un mecanismo: Que funciona en todo o en parte por sí solo". Vale decir, debe ser esencialmente automatizado".

Reproducimos a continuación las partes más importantes del análisis del primer y tercer supuesto consultados.

Primer supuesto: "Igualmente, el servicio se lleva a cabo mediante procesos "en batch", conforme a los cuales la información solicitada, estados de cuenta y balances son puestos a disposición del cliente, todo en una fecha y hora determinada. El término "batch processing" significa "procesamiento por lotes o por tandas. El procesamiento de un grupo de transacciones de una sola vez. Las transacciones se reúnen y se procesan frente a los archivos maestros (...) al final del día o en algún otro período de tiempo". (7)

Sobre este punto, el Reglamento, al indicar que el servicio se pone a disposición mediante accesos en línea, se refiere a que el servicio se presta al usuario mediante conexión a la red, tal como se desprende de las definiciones citadas anteriormente, pero no implica necesariamente que el servicio sea prestado mediante una respuesta inmediata a un requerimiento. Ello implica que es determinante para calificar un servicio como digital el medio a través del cual se accede a la prestación del servicio (conexión a la red), pero no la forma cómo se procesa la información, esto es, mediante un procesamiento inmediato o "en batch".

A manera de ejemplo podemos citar que el numeral 7 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento, considera como "servicios digitales" al acceso electrónico a servicios de consultoría, por el cual se pueden proveer servicios profesionales (consultores, abogados, médicos, etc.) a través del correo electrónico, video conferencia u otro medio remoto de comunicación.

Ahora bien, la prestación de este servicio no se da siempre en línea (de manera inmediata) pues por el contenido de la consulta, el procesamiento de la misma para dar una respuesta puede tardar, con lo que la prestación es mediata. A ello debe agregarse que hay autores que consideran al correo electrónico como una operación fuera de línea (off line) porque el intercambio de mensajes es sucesivo, a diferencia del "chateo" que tiene la característica de ser on line, porque la comunicación es simultánea, ya que todos los que participan del diálogo están emitiendo y recibiendo los mensajes al mismo tiempo. (8)

Sin embargo, el Reglamento ha calificado al acceso electrónico a servicios de consultoría como un servicio digital a pesar de no necesariamente originar una respuesta al usuario de forma

inmediata, lo cual evidencia que la rapidez con la que se ejecuta el servicio en relación con el requerimiento del usuario no es determinante para que se considere la existencia de un acceso en línea.

De lo expuesto en los párrafos precedentes, fluye que el servicio analizado es prestado mediante accesos en línea, aun cuando la ejecución del servicio no se haga de modo inmediato y pueda durar varias horas para su culminación".

Tercer supuesto: "Como se aprecia de la operación antes mencionada, se presentan las siguientes relaciones contractuales:

- Relación cliente/cuarta empresa: El cliente se compromete a efectuar un servicio de transacciones financieras en el exterior para lo cual requiere la participación de empresas no domiciliadas (proveedor y tercera empresa). La cuarta empresa paga una comisión al cliente por el servicio prestado en el exterior, mas no tiene relación contractual con las empresas no domiciliadas ni debe efectuarles pago alguno.

- Relación cliente/tercera empresa: El cliente compromete al accionar de la tercera empresa a efecto de brindar en el exterior el servicio a la cuarta empresa. Del tenor de la consulta fluye que el cliente no actúa como intermediario de la tercera empresa, sino como el locador del servicio dado que cobra a la cuarta empresa por el servicio prestado en el exterior.

- Relación cliente/proveedor: A efecto de prestar el servicio de transacción financiera, se requiere la intervención de un proveedor no domiciliado, quien presta el servicio de autorización para que la tercera empresa pueda cumplir con ejecutar la transacción financiera. Una vez efectuado el servicio a su cargo, comunica al cliente para que éste le abone la tarifa convenida por el servicio.

En el presente caso la operación realizada por el proveedor no domiciliado es un servicio, pues se trata de una prestación de hacer (ejecutar el servicio de autorización de transacciones contratado por la cuarta empresa).

En segundo lugar, fluye de la consulta que el servicio se brinda a través de la red (sea ésta Internet, Intranet, Extranet u otra clase de redes).

En tercer lugar, el servicio se presta mediante conexión en línea entre el proveedor no domiciliado y la tercera empresa no domiciliada, aun cuando, en el esquema explicado, el usuario del servicio de autorización de transacciones no es, propiamente, la tercera empresa no domiciliada. La evidencia de ello la constituye la comunicación que efectúa el proveedor al cliente de haber ejecutado el servicio y en el pago que éste efectúa a favor de aquél.

Adicionalmente, como ya se indicó al analizar la relación entre el cliente y la tercera empresa, el prestador del servicio frente a la cuarta empresa es el cliente y la tercera empresa actúa como canal o medio para que el servicio se haga efectivo en el exterior a favor de la cuarta empresa.

De lo expuesto en los párrafos precedentes, se aprecia que es el cliente quien contrata al proveedor no domiciliado, por lo que el servicio que presta el proveedor mediante conexión por red digital con la tercera empresa no domiciliada es, en realidad, un servicio prestado al cliente para que éste, a su vez, pueda prestar sus servicios en el exterior.

Por tanto, el servicio en cuestión cumple con la característica de que sea prestado mediante accesos en línea.

Finalmente, el servicio en cuestión cumple con las características de que sea prestado en forma automática (hay una mínima intervención humana) y que dependa de la tecnología de la información".

Comentario: Respecto al "Acceso electrónico a servicios de consultoría" entendemos que no constituye un servicio digital (que debe ser "esencialmente automático") el simple hecho de formular la consulta a un profesional no domiciliado por correo electrónico y obtener la respuesta por el mismo medio.

1. Definición contenida en el "Diccionario de Informática e Internet de Microsoft", Mc Graw Hill Interamericana, 2001, pág. 13.
2. Diccionario de Informática, Editorial Cultural, Madrid, 1999, pág. 6.
3. Idem, pág. 6.
4. Se define el término "site" como localización, sitio. Dícese del host de Internet que permite acceso remoto a través de FTP, telnet, gopher, etc. Idem, pág. 299
5. Idem, pág. 108.
6. Diccionario de Informática e Internet de Microsoft, Mc Graw Hill Interamericana, 2001, pág.
47. Acrónimo de Bulletin Board System; (Sistema de boletín electrónico), sistema informático

equipado con uno o más módems, u otros medios de acceso a la red que sirve de centro de información y de transmisión de mensajes para los usuarios remotos.

7. FREEDMAN, Alan, "Diccionario de Computación Bilingüe", Tomo I, Editorial Mc Graw Hill, 1994, pp. 57-58.

8. HARGAIN Daniel: "Incidencia del comercio electrónico en el ámbito jurídico: planteo general". En "Comercio Electrónico - Análisis jurídico multidisciplinario", Editorial B de F, Montevideo - Buenos Aires, 2003, página 21.

3/3 SOCIEDAD CONYUGAL - EJERCICIO DE LA OPCIÓN PARA EFECTO DE LA DECLARACIÓN Y PAGO COMO SOCIEDAD CONYUGAL Y COMUNICACIÓN DE ESTE HECHO A LA SUNAT

Como es sabido, el art. 16 de la Ley del IR dispone que en el caso de sociedades conyugales, las rentas que obtenga cada cónyuge serán declaradas independientemente por cada uno de ellos, y las rentas producidas por bienes comunes serán atribuidas, por igual, a cada uno de los cónyuges; sin embargo, éstos podrán optar por atribuir las a uno solo de ellos para efecto de la declaración y pago como sociedad conyugal.

De otro lado, el art. 6 del Rgto. dispone que los cónyuges que ejerciten esta opción:

1) deberán hacerlo en la oportunidad en que corresponda efectuar el pago a cuenta del mes de enero de cada ejercicio gravable, surtiendo efecto a partir de dicho ejercicio;

2) deberán comunicar el ejercicio de la opción a la SUNAT.

Sobre esta materia, se ha pronunciado la RTF 5375-2-2003 expresando lo siguiente:

"Sobre este extremo es preciso anotar que las normas citadas al no establecer la forma en que debe ejercerse dicha opción, dejan a los contribuyentes en la libertad de ejercer la misma por cualquier medio en el que conste fehacientemente su voluntad de atribuir la totalidad de las rentas comunes de la sociedad conyugal a uno de los cónyuges.

No obstante ello, no puede entenderse que la sociedad conyugal ejerció dicha opción con la presentación de los recibos de arrendamiento, pues éstos no permiten conocer de forma inequívoca la voluntad de la sociedad conyugal respecto al ejercicio de la opción, ya que ninguno de los casilleros se refiere a la misma y dicho formulario sólo comprende a las rentas de primera categoría, mientras que la opción debe comprender la totalidad de las rentas producidas por los bienes comunes, que en el presente caso incluye a las rentas de primera categoría y de fuente extranjera".

A continuación se señala que "no existe evidencia que la (sociedad conyugal) hubiera optado por atribuir a uno de los cónyuges las rentas producidas por los bienes comunes, por lo que en el supuesto de existir rentas provenientes de bienes comunes, éstas debían atribuirse por partes iguales a cada uno de los cónyuges".

Esta resolución nos merece los siguientes comentarios:

La comunicación a que se refiere el art. 6 del Rgto. no está establecida como requisito sustancial del ejercicio de la opción. Se trata de un deber formal regulado imperfectamente pues no se ha normado el modo ni el plazo en que debe cumplirse. En el propio TUPA de la SUNAT nada se indica al respecto.

Por lo tanto, su incumplimiento no debería acarrear consecuencia legal alguna.

De otro lado, el ejercicio de la opción en ocasión del pago a cuenta de enero presupone que se trata del pago efectuado en forma directa y no mediante retención.

Tal situación corresponde exclusivamente a las rentas de primera categoría. El pago a cuenta sobre tales rentas se efectúa (según la LIR, art. 84) mediante el denominado "Sistema Pago Fácil" (mal denominado recibo de arrendamiento):

Ello implica que el ejercicio de la opción se concreta realizando el pago a cuenta sobre el íntegro de la renta (derivada de cada bien mueble o inmueble que sea bien común) en cabeza de uno de los cónyuges (que viene a ser el representante de la sociedad conyugal).

En rigor, no hay necesidad de realizar indicación alguna en el sentido de que el pago se realiza como sociedad conyugal. Esta indicación sí deberá ser efectuada al presentarse la declaración jurada anual.

Conforme a lo expuesto, los cónyuges que ejerciten la opción deben proceder como sigue:

Deben ejercitar la opción con el pago a cuenta correspondiente a enero, efectuando un pago único por las rentas de la sociedad conyugal (correspondientes a cada inmueble).

En la declaración jurada anual del cónyuge a quien se atribuyen las rentas, debe agregarse "Soc. Conyugal" a los apellidos y nombres de éste que se consignan en dicha declaración.

De otro lado, llama la atención que la resolución aluda a las rentas de fuente extranjera, toda vez que por ellas no cabe realizar pago a cuenta alguno.

Vale decir, si una sociedad conyugal ha optado en enero por declarar como tal en nombre de uno de los cónyuges sobre sus rentas de primera categoría obtenidas en el país (según lo indicado), ciertamente estaría obligada a computar en cabeza de ese cónyuge el íntegro de las rentas de fuente extranjera proveniente de sus bienes comunes al presentar su declaración jurada anual.

4/3 EMPRESAS INDUSTRIALES DE LA SELVA Y FRONTERA - VIGENCIA DE LA EXONERACIÓN DEL ART. 71 DE LA LEY 23407

Se recordará que según la 4ª Disposición Transitoria del D.Leg.618, tratándose de empresas que se encontraban gozando de la exoneración al dictarse dicho decreto legislativo, el plazo del beneficio no podía exceder de 10 años computados a partir del año en que se inició el goce del beneficio.

Recientemente se ha pronunciado la RTF 447-2-97 de 24-4-97, que reitera el criterio ya establecido por las RTF 909-1-96 de 12-7-96, 1175-1-96 y 1201-1-96, entre otras, conforme al cual en el caso de empresas constituidas antes de la entrada en vigor de la ley 23407, el plazo de la exoneración venció el 31-12-92. este criterio se basa en que habiendo regido la exoneración del Impuesto a la Renta desde el 1-1-98 (Ley 23407, art. 143), desde esa fecha las indicadas empresas tuvieron "el derecho a gozar" de la exoneración. Lo interesante de la RTF 447-2-97 son sus considerando, como sigue:

"Que tratándose de empresa ya constituidas, se podían dar dos supuestos: las constituidas con anterioridad a la promulgación de la Ley Nº 23407, en cuyo caso, únicamente podían gozar del beneficio a partir del ejercicio gravable 1982, o a las constituidas con posterioridad a la promulgación de la Ley Nº 23407, en cuyo caso podían gozar del beneficio desde que se constituyeran; Que en ambos casos debe verificarse si es suficiente la posibilidad de gozar del beneficio, o es requisito indispensable el goce efectivo del mismo

De entenderse que únicamente se requiere la posibilidad del goce, sólo se requeriría verificar que la empresa esté constituida y que exista la norma exoneratoria; en caso contrario, habría que verificar en cada caso particular, además de la existencia de la norma exoneratoria y la constitución de la empresa, los ejercicios en los cuales habría operado efectivamente la exoneración;

Que de acuerdo con esta última interpretación la exoneración a las empresas industriales otorgada por la Ley Nº 23407 podría iniciarse incluso en el ejercicio gravable 1997, pues una empresa constituida al 31 de Diciembre de 1990 fuera de la zona de la selva y frontera podría trasladarse a la zona a la zona beneficiada y alegar que iniciaría el goce del beneficio a partir de dicho ejercicio; es más, quien habiéndose constituido con anterioridad a la vigencia de la Ley 23407 y hubiera tenido utilidades hasta el ejercicio gravable 1981 y pérdida a partir del ejercicio gravable 1982, podría señalar que "no gozó del beneficio" sino hasta que tuvo utilidades a partir del ejercicio gravable 1982 en que se dio el beneficio, o incluso señalar que tampoco gozó del beneficio, hasta que tuvo renta imponible, es decir, que hasta que terminó de compensar las pérdidas de ejercicios anteriores con la utilidad obtenida a partir del ejercicio gravable 1982;

Que en consecuencia únicamente es posible adoptar la primera interpretación, es decir que la exoneración contenida en el artículo 71º de la Ley 23407, es aplicable desde que entra en vigencia, y por lo tanto, desde que potencialmente toda empresa puede acogerse a dicho beneficio, máxime si consideramos que la intención del legislador en la Cuarta Disposición Final del Decreto Legislativo Nº 618 era la de establecer el plazo en el cual concluiría el goce del citado beneficio, y no extenderlo".

En este análisis no se ha considerado una tercera posibilidad, cual es que el plazo del beneficio debe computarse desde el inicio de las operaciones de la empresa, o desde 1983 si dicho inicio tuvo lugar antes. Se fundamenta esta opinión en que se goza del beneficio desde que se es contribuyente del impuesto y se es tal desde que se inician las operaciones de producción y venta de la empresa, o sea desde que se empieza a generar ingresos computables para fines del impuesto a la renta. Precisamente el goce del beneficio consiste en que tales ingresos dejan de ser computables como renta gravada en virtud de su exoneración. Naturalmente, si la empresa venía desarrollando actividades desde antes de 1983 en que entró en vigencia el beneficio, el plazo de 10 años deberá computarse desde ese año.

5/2.2 DIVIDENDOS RECIBIDOS AL EXTERIOR

Se consultó si la aceptación de los mencionados bonos en sustitución de los documentos que sustentaron la deuda hace perder la condición de incobrabilidad de ésta.

En el Informe 272-2006/SUNAT se señala que el inc. i) del art. 37 de la Ley del IR dispone que no se reconoce el carácter de incobrables a "las deudas que hayan sido objeto de renovación", y a continuación menciona el numeral 5 del inc. f) del art. 21 del Rgto. que incluye como deuda objeto de renovación aquellas "Sobre las que se produce una reprogramación, refinanciación o reestructuración de la deuda".

Y concluye como sigue:

"En consecuencia, en el supuesto materia de consulta, la emisión de bonos redimibles dentro del marco de la Ley General Concursal para el pago a los acreedores acarrea que las deudas no tengan el carácter de incobrable para efecto de la determinación de la renta neta de tercera categoría, al haber sido objeto de renovación por decisión de la Junta de Acreedores".

5/2.4A SOBRE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES

Un reparo que efectúa actualmente la SUNAT se refiere a la deducción de la participación en las utilidades en el ejercicio al que corresponda. sosteniendo que para ello es requisito indispensable que dicha participación haya sido pagada dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del impuesto a la renta.

La SUNAT se basa en que lo dispuesto por el inc. 1) del art. 37 de la Ley del impuesto a la renta y en la RTF 18922 de 3-4-85 y en vista de ello, es necesario hacer un poco de historia sobre los antecedentes del mencionado inciso I) y la citada RTF.

Al dictarse el D.S. 287-68- HC el inc. II de su art.38 contemplaba la deducción de:

"Los aguinaldos, bonificaciones y retribuciones similares que se acuerdan al personal.

Estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan, cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio".

El sentido de esta disposición es claro: se acepta la deducción en el ejercicio de estas gratificaciones y "retribuciones similares" que voluntariamente (esto es, sin que mediara obligación legal) se acordaban recién al finalizar el ejercicio, siempre que fueran efectivamente pagadas dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada, esto es siempre que no fueran una forma de reducir arbitrariamente la utilidad a fin de año.

Obviamente no se refería a las remuneraciones y beneficios ya establecidos para el personal, que constituían obligaciones al finalizar el ejercicio, por tanto ya estaban perfectamente devengadas como gastos del mismo.

En el caso resuelto por la RTF 18922 de 3-4-85 se discutía la deducción por el Banco Minero de la participación de 5% en las utilidades a que tenía derecho el personal del Banco en virtud de una disposición especial (D.S. 298-68-HC, art. 62). La D.G. de contribuciones pretendía que la deducción de esta participación no era admisible puesto que "se requeriría de una norma expresa que inafecte esa utilidad, existiendo por el contrario, una norma en sentido contrario, cual es el Art. ° del Decreto Ley 22401".

Ante ello, en el dictamen del vocal informante se expresa: "Tal afirmación no es correcta, pues existe el inciso II) del Art. 38°, antes citado, ya que esta participación en las utilidades es una retribución similar a un aguinaldo, bonificación o gratificación, pero que se paga en tanto existan utilidades y está dispuesta por la ley. Caso similar existe en la legislación con la participación del directorio, que también opera contra utilidades y es la determinación de la materia imponible. Por el contrario, para que no fuera admisible la deducción se requeriría de norma expresa que así lo diga y tal norma no lo es el artículo 1° del Decreto Ley 22401, que legisla para otros casos".

Y el Tribunal decidió levantar el reparo "estando a lo normado en el inciso II) del Artículo 38° del Decreto Supremo N° 287-68-HC, desde que se trata de una retribución por el trabajo, similar a un aguinaldo, bonificación o gratificación".

En nuestra opinión, este fundamento es erróneo. pues debió aceptarse el gasto simplemente por tratarse de una obligación a cargo de la empresa, cuya deducción procede conforme al principio general de causalidad, y no requiere de disposición expresa. (1)

Además, como puede observarse, se discutió si la participación en las utilidades que correspondía a los trabajadores del Banco Minero era deducible o no en sí mismo y no en razón de si se había pagado dentro del plazo para presentar la declaración jurada.

Posteriormente, al aprobarse la nueva ley del impuesto por el D.Leg. 200 (1981), en el inc.II) del art.40 se modificó el primer párrafo, estableciendo que estaban comprendidos: "Los aguinaldos,

bonificaciones, gratificaciones, y retribuciones que se acuerdan al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a los trabajadores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese".

El objetivo de agregar la referencia a todos los pagos "con motivo del cese" era despejar toda duda sobre la deducción de los montos pagados por la "compra de renunciaciones" (como se les denominaba vulgarmente). Pero se hizo mal al insertarlo allí, pues aparece que estos montos también están condicionados a que se paguen dentro del plazo arriba mencionado . Y ello es manifiestamente absurdo: estos pagos se hacen al momento del cese, indefectiblemente.

Y resulta que la nueva redacción de este inciso (que se recoge en la norma vigente) ha tenido otro efecto: La SUNAT interpreta ahora que "todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a los trabajadores en virtud del vínculo laboral" (incluyendo la participación en las utilidades) están sujetos a la condición de que sean pagados dentro del plazo mencionado, lo cual carece de toda lógica.

El art. 6 dispone que dicha participación será pagada dentro de los 30 días siguientes al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del impuesto a la renta. A continuación señala: "Vencido el plazo que contempla este artículo y previo requerimiento de pago por escrito, la participación en las utilidades que no se haya entregado, genera el interés moratorio conforme a lo establecido por el Decreto Ley N° 25920 o norma que los sustituya, excepto en los casos de suspensión de la relación laboral en que el plazo se contará desde la fecha de reincorporación al trabajo".

Y el art. 10 dispone: "La participación en las utilidades fijadas en este Decreto legislativo y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de la tercera categoría".

No cabe la menor duda que al establecer que es deducible la participación se está refiriendo a la que puede pagarse hasta los 30 días siguientes al vencimiento del plazo mencionado, aún posteriormente, con el interés moratorio señalado.

En resumen:

- La participación de los trabajadores que se paga por mandato de la ley (antes la Ley 21789, luego el D.Leg. 677 y ahora el D.Leg. 892) es deducible en el ejercicio a que corresponde por tratarse de una obligación a cargo de la empresa, sin estar sujeta a condición alguna respecto al plazo en que se pague. Igual cabe decir de la participación establecida por convenio individual o colectivo.
- La disposición del art. 37, inc.1), de la vigente Ley del Impuesto a la Renta se refiere a las erogaciones que unilateralmente, como liberalidad del empleador, se acuerde a favor del personal al terminar el ejercicio.
- La disposición del art. 10 del D.Leg. 892 es totalmente innecesaria. Sin embargo, un contribuyente podría invocarla en lo que respecta a la participación fijada por el D.Leg. 892. Una participación "otorgada unilateralmente" al finalizar el ejercicio está sujeta a la condición dispuesta por el art. 37, inc.1), de la Ley del IR.

1. Obsérvese que la referencia que se hace en el dictamen fiscal a la participación del directorio también conduce a error. La norma correspondiente a esta participación no autoriza su deducción sino que se establece una limitación a la misma.

6/1.2 PRÉSTAMOS DE DINERO ENTRE PARTES VINCULADAS, EN LOS QUE NO SE PACTAN INTERESES – APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Se consultó a la SUNAT si en el caso de estos préstamos deben aplicarse las reglas indicadas, y concretamente "si la parte que efectúa el préstamo debe pagar el Impuesto a la Renta en función a las reglas de valor de mercado, determinando un "interés presunto" y sobre esta base pagar el impuesto".

En el Informe 119-2008-SUNAT se cita el art. 26 de la Ley del IR (referente al interés presunto) cuyo último párrafo dispone que las disposiciones del mismo serán de aplicación en aquellos casos en los que no exista vinculación entre las partes intervinientes en la operación de préstamo; de verificarse tal vinculación, será de aplicación lo dispuesto por el numeral 4) del art. 32 de la Ley. Y concluye como sigue:

"Tratándose de préstamos de dinero entre partes vinculadas domiciliadas, en los que no se pactan intereses, deben aplicarse las normas de precios de transferencia reguladas por el artículo 32-A del

TUO de la Ley del Impuesto a la Renta a fin de determinar el valor de mercado de dichas transacciones".

Nuestro comentario:

• Tratándose de préstamos entre partes vinculadas domiciliadas, no deben aplicarse las normas indicadas si no hay perjuicio fiscal, salvo que se esté en algunos de los supuestos en que según la LIR deben aplicarse de todos modos.

• De resultar aplicables, se deben buscar "comparables internos". Si la empresa que realiza o recibe el préstamo también recibe préstamos bancarios, la tasa bancaria sería la aplicable.

• De todos modos se requiere de un Estudio Técnico. Será éste el que diga que el método aplicable es el "método del precio comparable no controlado", que resulta ser la tasa bancaria, e indicará cuál debe ser esa tasa. Es un Estudio Técnico muy sencillo, pero que resulta exigible de todos modos.

6/1.2 PRÉSTAMOS DE DINERO ENTRE PARTES VINCULADAS, EN LOS QUE NO SE PACTAN INTERESES – APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Se consultó a la SUNAT si en el caso de estos préstamos deben aplicarse las reglas indicadas, y concretamente "si la parte que efectúa el préstamo debe pagar el Impuesto a la Renta en función a las reglas de valor de mercado, determinando un "interés presunto" y sobre esta base pagar el impuesto".

En el Informe 119-2008-SUNAT se cita el art. 26 de la Ley del IR (referente al interés presunto) cuyo último párrafo dispone que las disposiciones del mismo serán de aplicación en aquellos casos en los que no exista vinculación entre las partes intervinientes en la operación de préstamo; de verificarse tal vinculación, será de aplicación lo dispuesto por el numeral 4) del art. 32 de la Ley. Y concluye como sigue:

"Tratándose de préstamos de dinero entre partes vinculadas domiciliadas, en los que no se pactan intereses, deben aplicarse las normas de precios de transferencia reguladas por el artículo 32-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta a fin de determinar el valor de mercado de dichas transacciones".

Nuestro comentario:

• Tratándose de préstamos entre partes vinculadas domiciliadas, no deben aplicarse las normas indicadas si no hay perjuicio fiscal, salvo que se esté en algunos de los supuestos en que según la LIR deben aplicarse de todos modos.

• De resultar aplicables, se deben buscar "comparables internos". Si la empresa que realiza o recibe el préstamo también recibe préstamos bancarios, la tasa bancaria sería la aplicable.

• De todos modos se requiere de un Estudio Técnico. Será éste el que diga que el método aplicable es el "método del precio comparable no controlado", que resulta ser la tasa bancaria, e indicará cuál debe ser esa tasa. Es un Estudio Técnico muy sencillo, pero que resulta exigible de todos modos.

6/1.2 PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En el Informe 208-2007-SUNAT se concluye como sigue:

"1. Para evaluar si existe un Impuesto a la Renta inferior al que hubiera correspondido por aplicación de valor del mercado, deben tomarse en cuenta todas las transacciones efectuadas entre las partes vinculadas, sin limitarse a considerar únicamente las transacciones realizadas a valor inferior al de mercado.

2. Para propósito de establecer si, en los términos del inciso a) del artículo 32º-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, existe un Impuesto a la Renta inferior al que hubiera correspondido por aplicación del valor de mercado, considerando el carácter bilateral del ajuste, ello sólo podrá ser estimado apreciando de modo conjunto el impacto sobre la determinación del Impuesto a la Renta de las partes intervinientes en el país".

6/1.2 PRECIOS DE TRANSFERENCIA - INFORMACIÓN PARA EL ESTUDIO TÉCNICO

El Informe 289-2006-SUNAT (1) ha señalado "que por dificultades para obtener información adecuada, no cuenta con información de operaciones entre terceros independientes, debe dejar constancia de ello en dicho Estudio, como parte del análisis sobre la disponibilidad y utilización de la información sobre precios comparables". El mismo documento ha señalado que "(c)uando el método de valoración más apropiado resulte siendo alguno de los métodos tradicionales basados en las operaciones, el contribuyente obligado a aplicar las normas de precios de transferencia, que

por dificultades para obtener información adecuada no cuenta con información de operaciones entre terceros independientes, puede emplear la información obtenida de operaciones que él mismo realice con partes independientes a efectos de la aplicación de tales métodos".

1. Según lo publicado por la revista Análisis Tributario (AELE) de Abril 2008. No se encuentra publicada en la página web de la SUNAT

6/1.3 CONSULTAS SOBRE LA PRESUNCIÓN DE INTERESES

Nos referimos a continuación al Oficio N° 19-98-12.000 de 6-3-98 dirigido por la SUNAT a la Cámara de Comercio de Lima absorbiendo diversas consultas "relacionadas con la presunción de intereses aplicable para efecto del Impuesto a la Renta" (según se expresa en el Oficio).

Agrupamos las cuestiones planteadas como sigue:

A.- Condonación de intereses en préstamos efectuados por personas naturales a empresas.

1. se consulta:

¿Qué ocurre cuando la empresa deudora ha venido provisionando los intereses a favor del acreedor, persona natural, deduciéndolos como gastos; sin embargo dichos intereses, que no han sido todavía pagados, son finalmente condonados por el acreedor?

¿Se produciría la presunción de intereses y la acotación del Impuesto a la Renta sobre esto, a pesar de no haberlos recibido efectivamente el acreedor? De ser así,

¿Cuál sería el monto referencial de dichos intereses (TAMN o tasa Londres, o los intereses que aparecen en la contabilidad del deudor, asumiendo que éstos sean mayores que aquellos)?

En la respuesta de la SUNAT se reproduce casi todo el texto del art. 26 de la Ley (D.Leg. 774) y además se trae a colación las normas sobre devengo del impuesto para las rentas de la 2ª categoría (aplicables a personas naturales) y se llega a la siguiente conclusión: "Así si no existe pago alguno de los intereses - como consecuencia de la condonación - no se cumpliría con la condición legal de atribución de rentas, vale decir, la percepción de rentas por el acreedor. En consecuencia no operaría la presunción de intereses contenida en el artículo 26º..."

Cabe observar lo siguiente:

• La norma del art.26 no puede quedar sin efecto por las normas de devengo. Estas normas únicamente determinan el momento en que surge la obligación de pagar el impuesto habiéndose determinado la existencia de la renta mediante el pacto de intereses. La norma del art. 26 opera cuando no se ha pactado intereses o éstos son diminutos.

• En el caso planteado no hay lugar a la presunción dado que existe "prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor" según precisa el art. 26. la presunción opera en el caso de préstamos efectuados por empresas a personas naturales y no en la situación inversa. (1) Es extraño que se haya ignorado esto.

2. Se consulta además: "La empresa deudora debe modificar las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta, en las que haya considerado como gastos los referidos intereses, reparándolos y asumiendo a la vez, las multas y recargos que correspondan por los montos del impuesto dejados de pagar?"

En la respuesta de la SUNAT se expresa:

"... el relevamiento de la obligación del pago, ocasionará que los intereses que se han venido devengando - y provisionando - deban restituirse en el ejercicio en que se realiza la condonación debe efectuarse el ajuste correspondiente al gasto, dado que este último nunca se realizará".

La respuesta parece correcta, y se nos ocurre lo siguiente: mediante una operación préstamo como la descrita se puede lograr el diferimiento del impuesto a través de las provisiones por los intereses devengados y su "restitución" como ingreso cuando se produce la condonación.

B.- Transferencias de acreencias de una empresa a otra por su valor original, sin considerar los intereses devengados

La consulta se planteó como sigue:

"¿Qué sucedería si el acreedor decide transferir su acreencia a otra empresa, por el sistema de factoring, a su valor original, sin considerar los intereses devengados? ¿se neutralizaría los efectos de la presunción de intereses?"

La respuesta fue la siguiente: "... el caso planteado es el de una empresa acreedora que decide transferir su acreencia a otra empresa. En tal sentido, es irrelevante para efecto de la presunción que el crédito sea transferido a un tercero por la empresa, dado que resulta de aplicación el artículo 26º de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto que los intereses ya se han devengado, no interesando el hecho que los intereses hayan sido o no cobrados".

Nuestro comentario: Es de suponer que la empresa cedente registró como ingresos los intereses devengados; al transferir la acreencia con la pérdida de éstos tiene derecho a la deducción del monto respectivo suponiendo que es auténtica (real) la transferencia así pactada. No viene al caso la aplicación del art. 26.

1. Así se indica en la pag. 83, parte inferior, del Manual
6/1.8 COSTO COMPUTABLE DE LAS ACCIONES DE UNA MISMA SERIE
El inc. c) del art. 14 (derogado) disponía lo siguiente:

"Todas las acciones de una sociedad con iguales derechos, recibidas o adquiridas por el contribuyente en diversas formas u oportunidades tendrá como costo computable el costo promedio de las mismas".

Hechas las consultas a distintas firmas de auditoría, resulta que las NICS no tiene una norma que cubra esta situación. Sin embargo, se nos ha informado que es usual aplicar la norma que contenía el referido inc. c), por la sencilla razón de que en la situación planteada no es posible identificar cuáles son las acciones que se enajenan.

1/2 CONCESIONES DE OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS – EL COFINANCIAMIENTO OTORGADO POR EL ESTADO SE ENCUENTRA GRAVADO POR EL IR

En el Informe 153-2008-SUNAT se opina que, considerando la naturaleza retributiva que le otorga el D.S. 108-2006-EF, el cofinanciamiento otorgado por el Estado como contraprestación en el caso de las concesiones otorgadas al amparo del inciso c) del artículo 14 de la Ley de concesión de obras y servicios públicos, se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta y con el IGV.

13/2 DETERMINACIÓN DEL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO

La RTF 4761-4-2003 de 22-8-03 ha declarado que constituye precedente de observancia obligatoria en cuanto establece los siguientes criterios:

"Los ingresos omitidos de declarar que constituyen renta gravada, detectados en el procedimiento de fiscalización, cuya procedencia ha sido determinada por la Administración, forman parte de la renta imponible a efecto de determinar el Impuesto a la Renta, y consecuentemente se excluyen conjuntamente con la renta declarada, a efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado".

"La renta ficta para predios arrendados o cedidos gratuitamente o a precio indeterminado no permite justificar el incremento patrimonial determinado conforme a lo dispuesto en los artículos 52° y 92° de la Ley del Impuesto a la Renta".

13/2 INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO: REQUISITOS PARA LA INCLUSIÓN DE UN EGRESO EN SU DETERMINACIÓN

En la RTF 6308-2-2006 se indica lo siguiente:

"Al respecto, cabe precisar que para incluir un concepto como egreso o gasto en la determinación del incremento patrimonial no justificado aplicando el método de flujo monetario, resulta imprescindible la confluencia de los siguientes requisitos: (i) Que se encuentre acreditado que dicho concepto implica o constituye una aplicación de fondos o una disposición patrimonial por parte del contribuyente, (ii) Que el egreso haya sido efectuado en el ejercicio acotado, y (iii) Que no se encuentre debidamente sustentado el origen de los fondos empleados para efectuar dicho egreso.

En tal sentido, si bien existe evidencia de la realización de las tres operaciones de transferencia de acciones a favor del recurrente antes descritas, de la revisión de la documentación que obra en autos se advierte que no existe información ni documentación sustentatorias respecto a si dichas adquisiciones efectivamente habrían sido canceladas, si tales pagos se realizaron durante el ejercicio acotado ni la forma en que éstos se habrían llevado a cabo, no teniendo por tanto certeza sobre si dichas operaciones constituyeron realmente a una inversión o si tuvieron un origen distinto que no implicara una disposición de efectivo, así como si todas las acciones adquiridas fueron íntegramente pagadas en el ejercicio acotado, si tales pagos fueron efectuados mediante entregas de dinero en efectivo o cheques, depósitos en cuentas bancarias u otras formas de pago ni la oportunidad en que se habrían realizado.

En consecuencia, lo antes indicado impide corroborar en esta instancia si las referidas transacciones implicaron efectivamente una aplicación de fondos o una disposición patrimonial por

parte del recurrente que deba ser materia de una justificación, por lo que al no encontrarse debidamente acreditadas no correspondía que la Administración incluyera dichos conceptos en la determinación del incremento patrimonial, procediendo dejar sin efecto este extremo del reparo en cuestión".

1. Como podría ser una capitalización de préstamos o acreencias, canje de acciones, aumento de capital, asunción por parte del contribuyente de deudas del vendedor, entre otros.
13/3 PRESUNCIÓN DE RENTA NETA POR APLICACIÓN DE PROMEDIOS, COEFICIENTES O PORCENTAJES: CARACTERÍSTICAS QUE DEBEN CUMPLIR LAS EMPRESAS A FIN DE CONSIDERARLAS SIMILARES

En la RTF 9585-4-2004 se expresa lo siguiente:

"Que este Tribunal en Resoluciones tales como las Nos. 04241-5-2003 y 00234-3-2003, ha dejado establecido que los índices generales que aplique la Administración de conformidad con el artículo 61° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no pueden ser fijados arbitrariamente o tomados al azar, sino que deben elaborarse sobre la base de la actividad del contribuyente o según la experiencia estadística recogida de empresas similares a la recurrente;

Que si bien las normas del Impuesto a la Renta antes glosadas no señalan las características que deben cumplir las empresas a fin de considerarlas como "similares" a otras, no obstante, resulta evidente que para tal fin deben aplicarse criterios razonables que permitan concluir tal situación, entre otros, el giro del negocio, volúmenes de ventas, patrimonio, ubicación geográfica, debiendo indicarse respecto de esta última que tiene relevancia en tanto determina las condiciones de un mercado en una zona específica teniendo incidencia en los ingresos, gastos y márgenes de utilidad de las empresas entre otros aspectos;

Que en el presente caso la Administración para efecto de la determinación del margen de utilidad bruta del 14.82%, ha tomado información de empresas que no realizan sus actividades en la ciudad de Cafete como la recurrente sino en Lima, cuyas condiciones de mercado difieren a las establecidas en provincias lo cual influye en la rentabilidad de un negocio, siendo que además dichas empresas han declarado importes por ventas netas y patrimonio neto que difieren en un amplio margen con los de la recurrente, específicamente, las empresas Kacazu Distribuidora Comercial S.R.L. y JCK E.I.R.L., por lo que no resultaría correcto considerarlas como referentes similares a la recurrente;

Que en tal sentido, corresponderá a la Administración efectuar una nueva determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, considerando para tal efecto no sólo datos referidos a los volúmenes de ventas y patrimonio de las empresas, sino que además deberá tener en cuenta el lugar en que aquéllas desarrollan sus actividades, en caso contrario, podrá aplicar cualquiera de las otras presunciones establecidas por la Ley del referido impuesto, debiendo emitir un nuevo pronunciamiento sobre tal extremo".

15/2B CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO CELEBRADOS A PARTIR DEL 1-1-01 - CONTABILIZACIÓN DE LA DEPRECIACIÓN DE LOS BIENES SUJETOS A CONTRATOS CON CARACTERÍSTICAS ESPECIALES

Respecto a lo dispuesto en el art. 18 del D.Leg. 299, la RTF 986-4-2006 se ha pronunciado como sigue:

"Que en cuanto al tratamiento de la depreciación, el primer párrafo del artículo 18° del Decreto Legislativo antes citado, dispone que ésta se efectuará conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta, en tal sentido, debe entenderse que el régimen de la depreciación de dichos bienes debe seguir las reglas generales dispuestas en la Ley del Impuesto a la Renta antes citadas, esto es que para efecto de deducir como gasto la depreciación se requerirá no superar el tope del porcentaje de depreciación aplicable y estar contabilizada en los libros y registros contables;

Que no obstante, el segundo párrafo del referido artículo 18° del Decreto Legislativo N° 299, modificado por la Ley N° 27394, regula un tratamiento de depreciación diferenciado del establecido en el primer párrafo del mismo artículo, toda vez que dispone que excepcionalmente, cuando los contratos de arrendamiento financiero cumplan con diversas características señaladas en dicho párrafo (tales como plazo mínimo de 2 ó 5 años según se trate de bienes muebles e inmuebles, que sean costo o gasto para efecto del Impuesto a la Renta, que la opción de compra sólo pueda ser ejercitada al término del contrato, entre otros), los bienes sujetos a dichos contratos de arrendamiento financiero podrán ser depreciados en función a la cantidad de años que comprende el contrato, de manera lineal, aplicando por tanto la tasa anual máxima así determinada, no

contemplándose otro requisito adicional para efectos tributarios, como por ejemplo el que la depreciación se encuentre contabilizada;

Que de lo expuesto se desprende que la intención del legislador ha sido establecer dos tratamientos claramente diferenciados en cuanto a la depreciación de los bienes comprendidos en contratos de arrendamiento financiero, estableciendo de un lado en el primer párrafo del precitado artículo 18°, un régimen de depreciación general, cuyas reglas obedecen a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta, que exigen la contabilización de la depreciación efectivamente utilizada para efectos tributarios, entre otros requisitos, y uno especial en el segundo párrafo del referido artículo 18°, para aquellos bienes sujetos a contratos de arrendamiento con las características establecidas en éste, que prevé la depreciación en el plazo del contrato de acuerdo a un método lineal, y en el que no se aprecia como exigencia para su deducción tributaria, el registro de dicha depreciación en los libros contables".

En base a ello, la resolución declaró procedente que la recurrente hubiera deducido dicha depreciación en su declaración jurada.

15/4 : LA COMERCIALIZACIÓN DEL BAGAZO ESTÁ COMPRENDIDA EN LA LEY DE PROMOCIÓN DEL SECTOR AGRARIO

La comercialización del bagazo, al ser un subproducto del mismo proceso para la obtención del azúcar, no modifica su procedencia de actividad agroindustrial y, por ende, está comprendida en el Anexo del D.S. 007-2002-AG – RTF 1644-1-2006.

15/4 ACOGIMIENTO ANUAL A LA LEY DE PROMOCIÓN DEL SECTOR AGRARIO - NO TIENE CARÁCTER CONSTITUTIVO

La RTF 5835-1-2005 (pub. 5-11-05) dispone que constituye precedente de observancia obligatoria en cuanto establece el siguiente criterio:

"El artículo 3° del Decreto Supremo N° 049-2002-AG, que aprueba el reglamento de la Ley N° 27360 - Ley que aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario, en la parte que dispone que el acogimiento a los beneficios a que se refiere la ley y que se efectuará anualmente, tendrá carácter constitutivo, vulnera el principio de legalidad, así como los alcances de lo dispuesto en la Ley N° 27360, dado que la misma no estableció como requisitos y/o condiciones para el goce de los derechos que otorgaba dicha norma el que los beneficiarios presentaran una solicitud de acogimiento".

En los considerandos de esta resolución se expresa lo siguiente: "la concesión de exoneraciones y beneficios y por ende el establecimiento de los supuestos de hecho determinantes, alcances, beneficiarios y requisitos para acceder a los mismos, que constituyen los elementos esenciales que caracterizan y dan contenido a cualquier exoneración y/o beneficio, son aspectos que sólo pueden ser regulados por ley o normas de rango equivalente".

15/4 BENEFICIOS DE LA LEY 27360 (PROMOCIÓN DEL SECTOR AGRARIO) VS. SECADO MECANIZADO O ARTIFICIAL DEL MAÍZ AMARILLO DURO

En el Informe 64-2005 SUNAT se opina que:

El agricultor que además del cultivo efectúa el secado mecanizado o artificial del citado maíz no realiza actividades de cultivo o agroindustriales para efecto de los beneficios contenidos en la Ley 27360.

Resulta irrelevante que el servicio de secado mecanizado o artificial sea efectuado por el mismo agricultor o por un tercero, por cuanto esta actividad no forma parte de las actividades de cultivo ni califica como agroindustrial para efecto de los beneficios contemplados en la Ley 27360.

15/4.1 APLICACIÓN DE LOS BENEFICIOS DE LA LEY 27360 A LAS EMPRESAS AGROINDUSTRIALES

En el caso resuelto por la RTF 056102-2002 de 25-9-02 se discutió si correspondía a una empresa agroindustrial azucarera el derecho a realizar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta con la tasa de 1% (en vez de 2%) por los períodos de setiembre 2001 a febrero 2002 al amparo de la Ley 27360.

La SUNAT había emitido órdenes de pago por la diferencia considerando:

a) que la empresa no había cumplido con presentar el formulario 4888 "Declaración Jurada de Acogimiento a la Ley de Promoción del Sector Agrario", que fue aprobado por la Resolución 024-

98/SUNAT, conforme al D.S. 00298-AG, reglamentario del D.Leg. 885, antecedente de la Ley 27360; y

b) que durante los períodos acotados no eran aplicables a los beneficios de la Ley 27360 por cuanto aún no se había expedido el decreto supremo que según dicha ley debía señalar los porcentajes mínimos de utilización de insumos agropecuarios que permitiera determinar si la empresa agroindustrial utilizaba principalmente tales insumos en la elaboración de sus productos; lo que tuvo lugar recién el 8 de febrero de 2002 con el dictado del D.S. 007-2002-AG.

El Tribunal Fiscal dejó sin efecto las acotaciones en base a las razones siguientes:

Al disponer la 1ra. Disp. Trans. y Final de la Ley 27360 que mientras no se publicase su Reglamento eran de aplicación las normas reglamentarias del D.Leg. 885, se refirió "a la regulación de los alcances de los beneficios establecidos en la citada ley; mas no a aspectos formales vinculados específicamente a los beneficios anteriores, como es la presentación del Formulario 4888....."

"La expedición de la norma reglamentaria que estableciera los parámetros para considerar a la actividad agroindustrial como comprendida en la Ley 27360, no era imprescindible para el goce de los beneficios en los períodos anteriores a ese hecho, tratándose de la empresa agroindustrial que utilice únicamente insumos agropecuarios, ya que en este supuesto se cumple con la finalidad de la ley.

En el caso en comentario se tuvo en cuenta que del Comprobante de Información Registrada, la actividad económica principal era la elaboración de azúcar y que, según lo manifestado por la recurrente en el proceso, sólo utilizaba insumos agropecuarios de su propia producción.

15/4.2 BENEFICIOS PARA LA ACUICULTURA (LEY 27630) SON APLICABLES SIN REQUERIR LA PRESENTACIÓN DEL FORMULARIO 4888

En este sentido se ha pronunciado la RTF 9649-1-2004, en la que se expresa lo siguiente:

"Que al efecto este Tribunal ha dejado establecido en reiterada jurisprudencia como las Resoluciones N°s. 4096-3-2003, 632-1-2003, 6974-5-2003, 505-4-2001 y 2543-1-2002, que la referencia que hiciera la Ley N° 27360 antes mencionada, a las normas reglamentarias del Decreto Legislativo N° 885 y modificatorias, debe entenderse en lo relativo a la regulación de los alcances del beneficio tales como la definición del sujeto beneficiado, actividades beneficiadas, cumplimiento de obligaciones tributarias indicada por la ley y que fluyen como sus requisitos y no a aspectos formales vinculados a la presentación del formulario, aprobado específicamente para la aplicación del beneficio otorgado por el Decreto Legislativo N° 885, y que en todo caso, la presentación extemporánea de la Declaración Jurada – Formulario N° 4888, como ocurrió en este caso, no supone que la solicitud que ella contiene resulte improcedente".

15/4.2 BENEFICIOS PARA LA ACUICULTURA (LEY 27630) SON APLICABLES SIN REQUERIR LA PRESENTACIÓN DEL FORMULARIO 4888

En este sentido se ha pronunciado la RTF 9649-1-2004, en la que se expresa lo siguiente:

"Que al efecto este Tribunal ha dejado establecido en reiterada jurisprudencia como las Resoluciones N°s. 4096-3-2003, 632-1-2003, 6974-5-2003, 505-4-2001 y 2543-1-2002, que la referencia que hiciera la Ley N° 27360 antes mencionada, a las normas reglamentarias del Decreto Legislativo N° 885 y modificatorias, debe entenderse en lo relativo a la regulación de los alcances del beneficio tales como la definición del sujeto beneficiado, actividades beneficiadas, cumplimiento de obligaciones tributarias indicada por la ley y que fluyen como sus requisitos y no a aspectos formales vinculados a la presentación del formulario, aprobado específicamente para la aplicación del beneficio otorgado por el Decreto Legislativo N° 885, y que en todo caso, la presentación extemporánea de la Declaración Jurada – Formulario N° 4888, como ocurrió en este caso, no supone que la solicitud que ella contiene resulte improcedente".

15/7 RÉGIMEN DE LA AMAZONÍA – REDUCCIÓN DE LA TASA DE LA 3ª CATEGORÍA – REQUISITO DE QUE LAS ACTIVIDADES MANUFACTURERAS ESTÉN VINCULADAS A "PRODUCTOS PRIMARIOS"

La RTF 2099-1-2007 ha determinado que la norma del art. 3 del Rgto. de la Ley 27037 "no requiere que el 100% de los componentes del producto final califiquen como productos primarios de la Amazonía, por lo que procede revocar la apelada en cuanto a la tasa del Impuesto a la Renta aplicable a la recurrente". (1)

1. En la resolución se señala que en el requerimiento de la SUNAT se expresa:

"Según el contribuyente su producto final, porcentualmente está compuesto por las siguientes materias primas: Maíz 15%, Arroz 25%, Yuca 10% y plátano 10%, y el 40% restante está compuesto por otros productos como soya, cacao, aceite, azúcar, leche en polvo, vitaminas y saborizantes, los cuales son productos que no se producen en la amazonía".

15/7 AMAZONÍA - QUÉ SE ENTIENDE POR 'PRODUCCIÓN' EN LA ZONA - CASO DEL CAFÉ

En el caso resuelto por la RTF 11134-4-2007, se determinó que "la recurrente realiza parte de su actividad de procesamiento de café, que consiste básicamente en proceso MCM-café de exportación, proceso café segunda, secado, reproceso, mezcla y escojo a mano, fuera de la Amazonía, esto es, en la ciudad de Lima a través de terceros..." y que, por tanto, no le eran aplicables los beneficios de la Ley 27037.

ANEXO B - APORTACIONES A ESSALUD Y SISTEMA DE PENSIONES RELACIÓN DE SUBORDINACIÓN NO ACREDITADA

En el caso resuelto por la RTF 2649-5-2006, el Tribunal se pronunció como sigue:

"Que según refiere la Administración en la apelada, la acotación se hizo en base a la manifestación prestada por el señor Carlos Díaz Aquije, según la cual el trabajo que realizaba como patrón de lancha era dirigido por la recurrente, quien le proporcionaba los bienes para cumplir con dicha labor, que laboraba a tiempo parcial, que la remuneración que recibía estaba sujeta a descuentos si no se alcanzaba el número total de pasajeros que tienen de capacidad las lanchas, que laboraba 8 horas diarias, y recibía gratificaciones en fiestas patrias y navidad.

Que sin embargo, dicha manifestación no acredita fehacientemente la existencia de una relación de subordinación a efecto de calificar los servicios prestados como labores, más aún cuando en ella misma se reconoce que se le hacían descuentos si no se llenaba la embarcación, y se observa de las declaraciones de zarpe que obran en autos que dichos servicios no eran prestados diariamente y no tenían una duración de más de dos horas, en tal sentido, corresponde levantar el reparo en dicho extremo".

SERVICIO DE AGUA POTABLE - PÉRDIDAS DE AGUA QUE CONSTITUYEN MERMAS (DEDUCIBLES) Y PÉRDIDAS QUE NO LO SON

En la RTF 7474-4-2005 se trata esta materia como sigue:

"Que en tal sentido, la pérdida física en el volumen del agua por errores de precisión en el registro de los medidores o subregistro de medidores, califica como merma, tal como ha sido reconocido en el informe emitido por la SUNASS, (1) que constituye el organismo técnico competente a que se refiere el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que representa el 5.9% del total producido por la recurrente, por lo que siendo procedente la deducción de dicho concepto, el reparo efectuado por la Administración no se encuentra en este extremo arreglado a ley;

Que sin embargo, las pérdidas de agua producidas por fallas en la asignación de consumos, que corresponden a diferencias entre los volúmenes asignados y los consumos que efectivamente realizan los usuarios que hacen uso del servicio sin medición, no califican como mermas, por cuanto dichas pérdidas son consecuencia de la política comercial de la recurrente, que a efecto de la facturación del servicio asigna a ciertos usuarios un determinado volumen de agua no sujeto a medición, no habiendo la recurrente acreditado que dichas pérdidas fueran imputables ni a la naturaleza ni al proceso de producción, por lo que el reparo se ajusta a ley".

1. De conformidad con el artículo 9 de la Ley N° 26338, Ley General de Servicios de Saneamiento, corresponde a la Superintendencia Nacional de Servicios de Saneamiento, garantizar a los usuarios la prestación de los servicios de saneamiento en las mejores condiciones de calidad, contribuyendo a la salud de la población y a la preservación del ambiente, para lo cual debe ejercer las funciones establecidas en la Ley N° 26284.

SERVICIO DE AGUA POTABLE - PÉRDIDAS DE AGUA QUE CONSTITUYEN MERMAS (DEDUCIBLES) Y PÉRDIDAS QUE NO LO SON

En la RTF 7474-4-2005 se trata esta materia como sigue:

"Que en tal sentido, la pérdida física en el volumen del agua por errores de precisión en el registro de los medidores o subregistro de medidores, califica como merma, tal como ha sido reconocido en el informe emitido por la SUNASS, (1) que constituye el organismo técnico competente a que se refiere el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que representa el 5.9% del total

producido por la recurrente, por lo que siendo procedente la deducción de dicho concepto, el reparo efectuado por la Administración no se encuentra en este extremo arreglado a ley;

Que sin embargo, las pérdidas de agua producidas por fallas en la asignación de consumos, que corresponden a diferencias entre los volúmenes asignados y los consumos que efectivamente realizan los usuarios que hacen uso del servicio sin medición, no califican como mermas, por cuanto dichas pérdidas son consecuencia de la política comercial de la recurrente, que a efecto de la facturación del servicio asigna a ciertos usuarios un determinado volumen de agua no sujeto a medición, no habiendo la recurrente acreditado que dichas pérdidas fueran imputables ni a la naturaleza ni al proceso de producción, por lo que el reparo se ajusta a ley".

1. De conformidad con el artículo 9 de la Ley N° 26338, Ley General de Servicios de Saneamiento, corresponde a la Superintendencia Nacional de Servicios de Saneamiento, garantizar a los usuarios la prestación de los servicios de saneamiento en las mejores condiciones de calidad, contribuyendo a la salud de la población y a la preservación del ambiente, para lo cual debe ejercer las funciones establecidas en la Ley N° 26284.

CONTABILIDAD DE LAS EMPRESAS UNIPERSONALES

En la RTF 7819-2-2005 se expresa lo siguiente:

"Si bien a la empresa unipersonal se le reconoce como una entidad contable para diferenciarlas de la persona que lleva a cabo la actividad empresarial ("titular" o "propietario"), jurídicamente dichas empresas no poseen un patrimonio propio, independiente del que posee el titular. Al no constituirse como una persona jurídica, distinta al titular, el patrimonio destinado a tales negocios continúa formando parte del patrimonio de la persona natural que realiza la actividad empresarial. Consecuentemente, al llevarse la contabilidad de la empresa unipersonal deberá afectarse a dicha actividad la parte del patrimonio del titular que esté involucrada en el negocio y ello encontrarse reflejado en el balance general de la empresa. No obstante, para determinar si un bien o derecho forma parte del activo de este tipo de empresas, resulta imprescindible verificar su utilización o empleo efectivos en el desarrollo de las actividades de la citada empresa".

SOBRE LA FORMA DE CONTABILIZACIÓN DE LAS OPERACIONES

En la RTF 6263-2-2005 se destaca que la SUNAT se había limitado a señalar como motivo de un reparo: "... por corresponder a compras efectuadas en el ejercicio anterior". Y se agrega el siguiente comentario:

"Al respecto cabe indicar que la Administración no tiene en cuenta que la sola compra de un bien no implica que el valor de este se haya incluido en el costo de ventas del ejercicio en que se realizó la adquisición, pues el bien podría estar aún formando parte del inventario final o relacionarse con una venta o consumo de ejercicios posteriores. Consecuentemente, sólo teniendo en cuenta la fecha de adquisición no puede concluirse su incorporación en el costo de ventas o gasto de un determinado período. Para tal efecto resultaba necesario la verificación del cálculo del costo de ventas y de la forma de contabilización de las operaciones. Sin embargo, en el presente caso la Administración no hace referencia al libro o registro en el que las adquisiciones reparadas se encontraron registradas, el período de registro ni las cuentas contables que afectaron. De lo expuesto se tiene que la Administración no habría acreditado la procedencia de la observación analizada, por lo que procede revocar el reparo".

En la misma RTF 6263-2-2005 también se señala lo siguiente:

"Conforme a lo señalado en el Resultado del Requerimiento N° 00073391 la recurrente no sustentó la observación efectuada por la Administración (folios 159 a 161). Sin embargo, al igual que el reparo analizado en el punto anterior, del expediente no se evidencia que la Administración haya verificado que las adquisiciones a nombre de terceros fueron contabilizadas como gasto o incluidas en la determinación del costo de ventas del año 2000, teniéndose de la referencia realizada en el anexo N° 2 al Requerimiento N° 0073391, que partió de los reparos realizados al Impuesto General a las Ventas, asumiendo su inmediata incidencia en el Impuesto a la Renta, sin tener en cuenta que el simple hecho que una observación respecto al primer tributo no necesariamente constituirá reparo para el segundo, en la medida que este último está sujeto a la forma en que se contabilizó la adquisición (gasto, costo de venta, activo, etc.), en los libros contables como el Diario y el Mayor, y a su inclusión en la renta neta imponible consignada en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta".

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SE PRONUNCIA SOBRE EL ITAN

La sentencia del Tribunal Constitucional de 5-3-07 recaída en el expediente 03797-2006-PA/TC ha declarado infundada la demanda de amparo interpuesta por una entidad financiera contra el ITAN. A continuación presentamos una síntesis de los fundamentos de la referida sentencia constitucional:

- “La potestad tributaria se entiende como el poder que tiene el Estado (bajo razonables parámetros) para imponer a los particulares el pago de tributos (...) Tal es el caso de las obligaciones tributarias que – por algunas de sus características – se consideran antecesoras del ITAN; por ejemplo: El Impuesto Mínimo a la Renta (IMR), el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN) y el Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta (AAIR)”.

- El Tribunal Constitucional respecto del IMR señala que a través de la STC N° 646-1996-AA/TC se declaró la inconstitucionalidad de este impuesto porque pretendía “gravar no el beneficio, la ganancia o la renta obtenida por la accionante como consecuencia del ejercicio de una actividad económica conforme se prevé en el artículo 1º, donde se señala el ámbito de aplicación del tributo, sino el capital o sus activos netos”. Se trata pues “de una desnaturalización del Impuesto a la Renta, dado que en la práctica no grava la renta, sino su fuente productora”. Del AAIR señala que a través de la STC N° 033-2004-AI/TC se declaró su inconstitucionalidad porque “se repetía la incongruencia del IMR al establecerse que para el pago anticipado del impuesto a la renta, se debía tomar en cuenta no la renta, sino un factor muy distinto: los activos netos”.

En tanto que respecto del IEAN señala que en la sentencia N° 2727-2002-AA/TC, consideró que “la naturaleza de este impuesto ya no gravaba la renta de los contribuyentes, sino el patrimonio, estableciendo que “no resulta inconstitucional el que un impuesto grave el patrimonio, siempre y cuando se utilicen mecanismos congruentes para tal fin”.

- Luego de analizar el ITAN y sus particularidades estableció que dicho impuesto “no resulta aplicable a todos los sujetos perceptores de renta de tercera categoría ya que contempla una serie de excepciones y, además de ese universo de contribuyentes, una vez deducidas las depreciaciones y amortizaciones de ley, sólo resultaría aplicable a los activos netos con el límite establecido por la escala progresiva acumulativa correspondiente”. Según la sentencia, se trata de un impuesto temporal que por su propia naturaleza es patrimonial, pues toma como manifestación de capacidad contributiva los activos netos, es decir, la propiedad, por lo que es bajo este presupuesto que analizó el caso en cuestión.

- En cuanto a la distinción principal entre el ITAN y el IMR y el AAIR, señala que “reside precisamente en que tanto el IMR como el AAIR se originaban de un impuesto a la renta. En el caso del ITAN, es un impuesto independiente que efectivamente grava activos netos como manifestación de capacidad contributiva no directamente relacionada con la renta. Es decir, es la incongruencia de un medio impositivo (activos netos) con los fines que persigue el legislador tributario (renta) lo que hizo inconstitucionales a los citados tributos. En consecuencia, teniendo en cuenta el contenido y límites, tanto de la capacidad contributiva como del Principio de No Confiscatoriedad de los tributos en nuestra jurisprudencia, se verifica que mediante la imposición bajo análisis no se ha privado a la actora de una parte significativa de su propiedad, y que al igual que el IEAN, el ITAN (no sólo recurriendo al nomen iuris) resulta un impuesto patrimonial autónomo y, por ello, no vulnera los derechos de la empresa demandante”.

- Respecto al argumento de que el ITAN se constituye como un pago a cuenta o anticipo del impuesto a la renta por ser un crédito utilizable contra éste, el Tribunal no se pronuncia, se limita a señalar que “no debemos perder de vista que nuestra Constitución no impone en materia impositiva más límites que los enunciados por su artículo 74”, los cuales indica no fueron vulnerados en el caso materia del proceso.

- En cuanto al alegato de que la base de cálculo del impuesto resulta antitécnica, el Tribunal ha señalado, así como lo hizo en la sentencia 042-2004-AI/TC, que no siempre lo antitécnico implica necesariamente una colisión con lo constitucional. Sin embargo, admite la posibilidad de que pueda declarar, recurriendo a un test de razonabilidad, la no conformidad de una disposición con la Constitución, si aquella “no es fácil, en términos razonables, de comprender – legibilidad – o cuando es difícilmente concretable por el juez que tiene que resolver un caso específico – concretabilidad. En estos casos el parámetro de control constitucional lo constituyen principios constitucionales tales como el de seguridad, predictibilidad y certeza jurídicas y el principio de interdicción de la arbitrariedad”.

- Finalmente concluye estableciendo que “el ITAN, como alcance de la capacidad impositiva del Estado, constituye también una manifestación del principio de solidaridad” y que “se trata de reglas de orden público tributario, que principalmente todos los contribuyentes deben obedecer por cuanto conducen a fines completamente legítimos: contribuir a la detección de aquellas personas que no cumplen con tributar y, por el otro, a la promoción del bienestar general mediante la contribución equitativa del gasto”.

Nota: A nuestro parecer el Tribunal Constitucional omitió examinar la cuestión clave de la controversia: si el ITAN es un impuesto autónomo ¿Cómo es que puede ser aplicado como crédito contra el IR? Y si excede a éste ¿Cómo es que el exceso puede ser objeto de devolución?.

Tratándose de cualquier impuesto, realizado su hecho imponible surge la obligación legal de pagarlo. El pago que se efectúe, es definitivo y se imputa únicamente a la cancelación de la deuda por el impuesto. Si el pago excede al monto de la obligación, el exceso constituye un pago indebido, respecto del cual cabe solicitar la devolución o compensación.

No corresponde a la naturaleza de un impuesto, que los pagos efectuados en su cancelación, constituyan pagos a cuenta de otro, ni que si tales pagos exceden el monto de ese otro impuesto, sean objeto de devolución. Si eso ocurriera, el impuesto así regulado, vendría a constituir una simple modalidad de pago a cuenta del otro impuesto a cuya cancelación se aplica. Por ende, de impuesto sólo tendría el nomen iuris, mas no la sustancia.

Esto es precisamente lo que ocurre con el ITAN. Si bien se calcula en base al valor de los activos netos, su cancelación se consustancia con la del IR, en cuanto es crédito aplicable contra el monto de este último impuesto. Lo que evidencia su verdadero carácter de pago a cuenta del IR.

Estas consideraciones no han sido desarrolladas en la sentencia en comentario, ni para acogerlas ni para rechazarlas. Creemos que su evaluación es paso necesario en el debate sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad del ITAN.

DIVERSOS: SON DEDUCIBLES LOS HONORARIOS PROFESIONALES PAGADOS A UN ACCIONISTA DE LA EMPRESA POR EL CUMPLIMIENTO DE LAS FUNCIONES DE ASESORÍA EN CALIDAD DE GERENTE GENERAL

En la RTF 507-1-2005 se expresa lo siguiente:

“Que de acuerdo a lo establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0538-1-2001, las funciones de dirección (como es la gerencia general) no implican por sí mismas la existencia de una relación laboral, pues éstas pueden brindarse bajo un contrato de servicios de naturaleza civil, por lo que no existe impedimento legal para la emisión de recibos por honorarios profesionales que acreditan la percepción de rentas de cuarta categoría por el cumplimiento de funciones de asesoría en calidad de gerente general de una empresa;

.....

Que por tanto, la deducción de gastos para efecto del Impuesto a la Renta se encuentra condicionada a la probanza de la relación de causalidad existente entre la generación y mantenimiento de la fuente productora de renta y las erogaciones efectuadas, las que en este caso se encuentran demostradas puesto que se encuentra acreditado que el Sr. ejerció en el ejercicio gravable 2001 las funciones de director, representante legal y gerente general de la empresa recurrente, con lo que se demuestra que efectivamente sí prestaba servicios de asesoría, por lo que le correspondía a la recurrente la deducción del gasto reparado para efectos del Impuesto a la Renta, motivo por el cual el reparo debe ser dejado sin efecto.”

DIVERSOS: REPARO JUSTIFICADO POR LA DEFICIENTE CONTABILIZACIÓN DE UN ACTIVO (REDES DE PESCA)

En el caso resuelto por la RTF 598-1-2005, según lo expuesto por la recurrente cuando se constituyó la empresa se aportaron embarcaciones completamente operativas y que incluyeron las respectivas redes de pesca, habiéndose activado en conjunto, motivo por el cual no aparecen disgregadas en la relación de activos.

Luego la recurrente adquirió redes de pesca para la reparación de las existentes, deduciendo su importe como gasto, lo cual motivó el reparo por la SUNAT, considerando que se trataba de la inversión en activos.

El Tribunal confirmó el reparo, expresando que “cabe señalar que la contabilización como activo de las redes de pesca, así como el reconocimiento de la correspondiente depreciación, hubiera

permitido corroborar lo señalado por la propia recurrente, esto es, que las adquisiciones reparadas por la Administración fueron destinadas a reparar aquéllas ya existentes".

DIVESOS :INEXISTENCIA DE OPERACIONES CELEBRADAS POR UNA EMPRESA CONSIGO MISMA

En la RTF 8510-2-2004 se indica que:

Mediante la RTF 583-3-98 "este Tribunal ha establecido que en el caso de adquisición de bienes, deben existir dos sujetos distintos: un vendedor y un comprador, por lo que al concurrir ambas calidades en una sola persona, no puede inferirse la existencia de una operación de compra; criterio que resulta de aplicación a todo tipo de operaciones de adquisición de bienes y/o servicios".

Y se señala que "no cabe que una empresa celebre contratos de seguro consigo misma respecto de sus bienes por cuanto los contratos son actos jurídicos bilaterales".

DIVERSOS: RTF 1253-96

(13-8-96)

CONSIDERANDO:

Que la Administración, en el Informe que sustenta la apelada expresa, por un lado, que si bien se creó la Asociación con el objeto de realizar acciones de desarrollo y promoción social en favor de la población campesina y urbana en general, realiza actividades mercantiles generando dicho intercambio comercial ganancias o ingresos gravados, de lo que se desprende que la reclamante se ha constituido bajo la forma de una asociación civil sin fines de lucro con el objetivo de dar un supuesto fin social a las actividades mercantiles que realiza.

Que, asimismo, indica que de la interpretación del inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774, y del Testimonio de Escritura Pública de Constitución, se desprende que no existen los requisitos para ser considerada la recurrente como entidad exonerada del pago del Impuesto a la Renta, dado que el apoyo que presta se traduce en la comercialización de productos agrícolas y agroindustriales, por lo que la interpretación que hace la reclamante, respecto de dicho artículo, es errónea, toda vez que al obtener ingresos gravados la recurrente se encuentra afecta al Impuesto a la Renta, siendo considerados estos ingresos como rentas de tercera categoría tal como lo dispone el artículo 280, inciso a), del Decreto Legislativo 774.

Que al respecto, es necesario precisar que la ASOCIACION CORAL RED ALTERNATIVA DE COMERCIALIZACION, es una Asociación Civil sin fines de lucro, constituida de acuerdo a la legislación civil vigente e inscrita en el Tomo 11, Folio 55, Asiento N° 1 del Registro de Asociaciones de los Registros Públicos del Cusco, siendo el fin de la Asociación el de asistencia social al sector campesino de la Región Inka y a los sectores urbanos marginales, lo cual se desprende del artículo 20 de su Estatuto en el que se establece que su objeto consiste en realizar acciones de desarrollo y promoción social en favor del campesinado y de la población urbana en general, especialmente en la Región Inka.

Que, además, el artículo tercero, segundo párrafo, del Estatuto de la recurrente, establece que la Asociación también podrá realizar, en ejecución de su objeto social, todo tipo de actividades mercantiles que no estén expresamente reservadas para otra forma de persona jurídica. Los excedentes que genere cualquier actividad que realice la Asociación se integran a su patrimonio y no podrán distribuirse directa ni indirectamente entre los asociados y se dedicarán exclusivamente a la ejecución del objeto social de la Asociación en el país. De lo que se desprende, que el desarrollo de dichas actividades mercantiles no constituye una finalidad de la asociación, sino uno de los mecanismos que puede utilizar para obtener rentas para el cumplimiento de los fines institucionales.

Que en lo referente al destino de las rentas, tal como lo prescribe el artículo 19, inciso b), del Decreto Legislativo 774, Ley del Impuesto a la Renta, la Asociación las debe emplear en su fin específico, esto es en el desarrollo de sus actividades de asistencia social entre la población rural de la Región Inka, no debiendo distribuirse tales rentas, directa o indirectamente entre sus asociados, lo cual es acatado por la Asociación, toda vez que el artículo 31° de Estatuto establece que el patrimonio de la Asociación será el que arroje su balance y no podrá distribuirse directa ni indirectamente entre los asociados. Toda utilidad, beneficio o excedente que arroje un ejercicio se aplicará necesariamente a los fines de la Asociación en el país y, además, cabe tener en cuenta que todos los asociados son instituciones sin fines de lucro. Por último, la distribución del

patrimonio resultante en caso de disolución y liquidación pasará a una institución que tenga los mismos objetivos, conforme a lo dispuesto en el artículo 36° del Estatuto, que señala que la Asamblea General destinará el patrimonio resultante de la Liquidación a las Instituciones que persigan fines similares a los de la asociación en el país.

Que el artículo 19°, inciso b), del Decreto Legislativo 774, Ley del Impuesto a la Renta, preceptúa que están exoneradas del impuesto hasta el 31 de diciembre del año 2000: "las rentas destinadas a sus fines específicos en el país, de fundaciones afectas y de asociaciones legalmente autorizadas, de beneficencia, asistencia social, educación, culturales, científicas, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, gremiales, de vivienda y otras de fines semejantes; siempre que no se distribuyan, directa o indirectamente, entre los asociados y que en sus estatutos esté previsto que su patrimonio se destinará, en caso de disolución, a cualquiera de los fines contemplados en este inciso"

Que teniendo en cuenta lo analizado y el texto legal citado, se concluye que la recurrente es una Asociación Civil debidamente inscrita en los Registros Públicos, por lo que cuenta con personería jurídica, tiene como fin específico la asistencia social al sector campesino de la Región Inka y a los sectores urbanos marginales, fin al cual se destinan sus rentas, no distribuyéndose éstas entre sus asociados y, está contemplado en su Estatuto, que el patrimonio resultante en caso de liquidación se destinará a las Instituciones que persigan fines similares a los de la asociación en el país, en consecuencia, al cumplir los requisitos establecidos en el artículo 19°, inciso b), del Decreto Legislativo N° 774, Ley del Impuesto a la Renta, la recurrente se encuentra exonerada de dicho impuesto.

Que, finalmente, la Administración califica de errónea la interpretación de la recurrente sobre los alcances del artículo 19° del Decreto Legislativo 774, Ley del Impuesto a la Renta, en cuanto a que la obligación prevista en el segundo párrafo del artículo mencionado, consistente en inscribirse en los registros de la SUNAT, tiene únicamente la función de facilitar a la Administración la fiscalización y la recaudación del Impuesto a la Renta, convirtiéndose así en un acto declarativo y no constitutivo de derecho para gozar del beneficio establecido por Ley.

Que, al respecto, cabe indicar que dicho artículo, en su último párrafo, contempla que las entidades comprendidas en los incisos a) y b) del citado artículo, deberán solicitar su inscripción en el Registro que para el efecto lleva la SUNAT, con arreglo al Reglamento, es decir, no exige para el goce de la exoneración, como condición constitutiva de derecho, la inscripción en el Registro pertinente, de lo que se infiere su carácter simplemente declarativo. Tal parecer fue regulado posteriormente por el D.S. N° 122-94-EF actual Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que en su artículo 80°, último párrafo, establece que la inscripción a que se refieren los incisos c) y d) del artículo 18° de la Ley e incisos a) y b) del artículo 1° de la Ley es declarativa y no constitutiva de derecho.

Que si bien del acuerdo de disolución y liquidación, recientemente acompañado, se aprecian supuestas faltas en la administración de los recursos de la Asociación, en relación al destino de sus fines específicos a dilucidarse al amparo de otro ordenamiento legal, ello no implica que los mismos, luego de su reposición, en su caso, conforme a ley, no sean destinados a los fines específicos previstos en el artículo segundo de sus estatutos, pues, tales apropiaciones dinerarias indebidas, de ser declaradas así, ajenas al objeto social, no representan su negación, mucho menos, significan una distribución legal entre sus asociados

Que, además, no se advierte que se hubiera efectuado la distribución de tales recursos entre sus asociados, ni tampoco modificación alguna en los acuerdos de liquidación y disolución que decidan, en cumplimiento de las cláusulas del Estatuto, no destinar el remanente del patrimonio de la Asociación a instituciones que persigan fines similares, cumpliéndose así con los requisitos dispuestos en el ya mencionado artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo que, la situación conflictiva al interior de la Asociación no enerva su carácter de beneficiaria de la exoneración del Impuesto a la Renta.

De acuerdo con el dictamen del Vocal Parra Rojas, cuyos fundamentos se reproducen.

Con los Vocales Santos Guardamino, Parra Rojas y Santiváñez Yuli.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 095-4-00216 de fecha 15 de octubre de 1994, dejando sin efecto la Orden de Pago N° 091-1-00205

DIVERSOS : RTF 3849

(2-9-68)

CONSIDERANDO

Que del análisis de la cuenta Ganado y del estudio realizado con motivo de la apelación, con vista a los antecedentes del ejercicio reclamado, del anterior y posteriores, se concluye que la recurrente ha efectuado el ajuste de S/. 96,254.90, a fin de regularizar su inventario final, haciéndolo coincidir con el inventario físico determinado por recuento material, en razón de que el control del crecimiento vegetativo lo lleva extracontablemente:

Que comparando el total de cabezas de ganado del cuadro extracontable con el total vendido, resulta un incremento neto de 6,911 cabezas, siendo las castigadas 3,067, arrojando la cuenta utilidad bruta de S/. 1644,571.02, por lo que el ajuste se justificaría;

.....
.....

De acuerdo con el dictamen del Vocal señor Casalino, cuyos fundamentos se reproducen RESUELVE:

Revocar en parte las resoluciones apeladas N°s. 7509 y 7510, debiendo dejarles sin efecto el reparo en la cuenta "Ganado" ascendente a S/. 96,254.90, en el año fiscal de 1961, ... y confirmarlas en lo demás que contienen.

6/1.2 PRÉSTAMOS DE DINERO ENTRE PARTES VINCULADAS, EN LOS QUE NO SE PACTAN INTERESES – APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Se consultó a la SUNAT si en el caso de estos préstamos deben aplicarse las reglas indicadas, y concretamente "si la parte que efectúa el préstamo debe pagar el Impuesto a la Renta en función a las reglas de valor de mercado, determinando un "interés presunto" y sobre esta base pagar el impuesto".

En el Informe 119-2008-SUNAT se cita el art. 26 de la Ley del IR (referente al interés presunto) cuyo último párrafo dispone que las disposiciones del mismo serán de aplicación en aquellos casos en los que no exista vinculación entre las partes intervinientes en la operación de préstamo; de verificarse tal vinculación, será de aplicación lo dispuesto por el numeral 4) del art. 32 de la Ley. Y concluye como sigue:

"Tratándose de préstamos de dinero entre partes vinculadas domiciliadas, en los que no se pactan intereses, deben aplicarse las normas de precios de transferencia reguladas por el artículo 32-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta a fin de determinar el valor de mercado de dichas transacciones".

Nuestro comentario:

- Tratándose de préstamos entre partes vinculadas domiciliadas, no deben aplicarse las normas indicadas si no hay perjuicio fiscal, salvo que se esté en algunos de los supuestos en que según la LIR deben aplicarse de todos modos.
- De resultar aplicables, se deben buscar "comparables internos". Si la empresa que realiza o recibe el préstamo también recibe préstamos bancarios, la tasa bancaria sería la aplicable.
- De todos modos se requiere de un Estudio Técnico. Será éste el que diga que el método aplicable es el "método del precio comparable no controlado", que resulta ser la tasa bancaria, e indicará cuál debe ser esa tasa. Es un Estudio Técnico muy sencillo, pero que resulta exigible de todos modos.

6/1.2 PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En el Informe 208-2007-SUNAT se concluye como sigue:

"1. Para evaluar si existe un Impuesto a la Renta inferior al que hubiera correspondido por aplicación de valor del mercado, deben tomarse en cuenta todas las transacciones efectuadas entre las partes vinculadas, sin limitarse a considerar únicamente las transacciones realizadas a valor inferior al de mercado.

2. Para propósito de establecer si, en los términos del inciso a) del artículo 32°-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, existe un Impuesto a la Renta inferior al que hubiera correspondido por aplicación del valor de mercado, considerando el carácter bilateral del ajuste, ello sólo podrá ser estimado apreciando de modo conjunto el impacto sobre la determinación del Impuesto a la Renta de las partes intervinientes en el país".

6/1.2 PRECIOS DE TRANSFERENCIA - INFORMACIÓN PARA EL ESTUDIO TÉCNICO

El Informe 289-2006-SUNAT (1) ha señalado "que por dificultades para obtener información adecuada, no cuenta con información de operaciones entre terceros independientes, debe dejar

constancia de ello en dicho Estudio, como parte del análisis sobre la disponibilidad y utilización de la información sobre precios comparables". El mismo documento ha señalado que "(c)uando el método de valoración más apropiado resulte siendo alguno de los métodos tradicionales basados en las operaciones, el contribuyente obligado a aplicar las normas de precios de transferencia, que por dificultades para obtener información adecuada no cuenta con información de operaciones entre terceros independientes, puede emplear la información obtenida de operaciones que él mismo realice con partes independientes a efectos de la aplicación de tales métodos".

1. Según lo publicado por la revista Análisis Tributario (AELE) de Abril 2008. No se encuentra publicada en la página web de la SUNAT.

6/1.3 CONSULTAS SOBRE LA PRESUNCIÓN DE INTERESES

Nos referimos a continuación al Oficio N° 19-98-12.000 de 6-3-98 dirigido por la SUNAT a la Cámara de Comercio de Lima absorbiendo diversas consultas "relacionadas con la presunción de intereses aplicable para efecto del Impuesto a la Renta" (según se expresa en el Oficio).

Agrupamos las cuestiones planteadas como sigue:

A.- Condonación de intereses en préstamos efectuados por personas naturales a empresas.

1. se consulta:

¿Qué ocurre cuando la empresa deudora ha venido provisionando los intereses a favor del acreedor, persona natural, deduciéndolos como gastos; sin embargo dichos intereses, que no han sido todavía pagados, son finalmente condonados por el acreedor?

¿Se producirá la presunción de intereses y la acotación del Impuesto a la Renta sobre esto, a pesar de no haberlos recibido efectivamente el acreedor? De ser así,

¿Cuál sería el monto referencial de dichos intereses (TAMN o tasa Londres, o los intereses que aparecen en la contabilidad del deudor, asumiendo que éstos sean mayores que aquellos)?

En la respuesta de la SUNAT se reproduce casi todo el texto del art. 26 de la Ley (D.Leg. 774) y además se trae a colación las normas sobre devengo del impuesto para las rentas de la 2ª categoría (aplicables a personas naturales) y se llega a la siguiente conclusión: "Así si no existe pago alguno de los intereses - como consecuencia de la condonación - no se cumpliría con la condición legal de atribución de rentas, vale decir, la percepción de rentas por el acreedor. En consecuencia no operaría la presunción de intereses contenida en el artículo 26°..."

Cabe observar lo siguiente:

- La norma del art.26 no puede quedar sin efecto por las normas de devengo. Estas normas únicamente determinan el momento en que surge la obligación de pagar el impuesto habiéndose determinado la existencia de la renta mediante el pacto de intereses. La norma del art. 26 opera cuando no se ha pactado intereses o éstos son diminutos.
- En el caso planteado no hay lugar a la presunción dado que existe "prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor" según precisa el art. 26. la presunción opera en el caso de préstamos efectuados por empresas a personas naturales y no en la situación inversa. (1) Es extraño que se haya ignorado esto.

2. Se consulta además: "La empresa deudora debe modificar las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta, en las que haya considerado como gastos los referidos intereses, reparándolos y asumiendo a la vez, las multas y recargos que correspondan por los montos del impuesto dejados de pagar?"

En la respuesta de la SUNAT se expresa:

"... el relevamiento de la obligación del pago, ocasionará que los intereses que se han venido devengando - y provisionando - deban restituirse en el ejercicio en que se realiza la condonación debe efectuarse el ajuste correspondiente al gasto, dado que este último nunca se realizará".

La respuesta parece correcta, y se nos ocurre lo siguiente: mediante una operación préstamo como la descrita se puede lograr el diferimiento del impuesto a través de las provisiones por los intereses devengados y su "restitución" como ingreso cuando se produce la condonación.

B.- Transferencias de acreencias de una empresa a otra por su valor original, sin considerar los intereses devengados

La consulta se planteó como sigue:

"¿Qué sucedería si el acreedor decide transferir su acreencia a otra empresa, por el sistema de factoring, a su valor original, sin considerar los intereses devengados? ¿se neutralizaría los efectos de la presunción de intereses?"

La respuesta fue la siguiente: "... el caso planteado es el de una empresa acreedora que decide transferir su acreencia a otra empresa. En tal sentido, es irrelevante para efecto de la presunción que el crédito sea transferido a un tercero por la empresa, dado que resulta de aplicación el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto que los intereses ya se han devengado, no interesando el hecho que los intereses hayan sido o no cobrados".

Nuestro comentario: Es de suponer que la empresa cedente registró como ingresos los intereses devengados; al transferir la acreencia con la pérdida de éstos tiene derecho a la deducción del monto respectivo suponiendo que es auténtica (real) la transferencia así pactada. No viene al caso la aplicación del art. 26.

1. Así se indica en la pag. 83, parte inferior, del Manual.

6/1.8 COSTO COMPUTABLE DE LAS ACCIONES DE UNA MISMA SERIE

El inc. c) del art. 14 (derogado) disponía lo siguiente:

"Todas las acciones de una sociedad con iguales derechos, recibidas o adquiridas por el contribuyente en diversas formas u oportunidades tendrá como costo computable el costo promedio de las mismas".

Hechas las consultas a distintas firmas de auditoría, resulta que las NICS no tiene una norma que cubra esta situación. Sin embargo, se nos ha informado que es usual aplicar la norma que contenía el referido inc. c), por la sencilla razón de que en la situación planteada no es posible identificar cuáles son las acciones que se enajenan.

6/4.1 SOBRE EL MANTENIMIENTO DE CARRETERAS DE USO PÚBLICO POR LAS EMPRESAS MINERAS

Reiterando el criterio de la RTF 1982-5-2004, en la RTF 4807-1-2006 se expresa lo siguiente:

"Que en el caso de autos, a tenor de lo señalado en Expediente Técnico de Mantenimiento de la Carretera Imata - Condorama - Tintaya presentado como prueba por la recurrente, según el cual las labores de mantenimiento y/o mejoramiento de las carreteras comprende trabajos de mantenimiento rutinario en la referida carretera que permite a la recurrente el acceso al Complejo Minera Tintaya y agrupa trabajos de alta periodicidad tendientes a mantener la funcionalidad del camino tal como fue diseñado (bacheo, limpieza de cunetas, alcantarillas, etc.), se concluye que los mismos no son gastos de carácter extraordinario y suponen, por el contrario, una actividad periódica para la conservación de dichas vías, la que corresponde ser efectuada por entidades estatales tales como el Proyecto Especial de Infraestructura de Transporte Nacional - PROVIAS NACIONAL, el que tiene a su cargo las funciones de mantenimiento y seguridad en las carreteras de acuerdo a lo establecido por su norma de creación, Decreto Supremo N° 033-2002-MTC;

Que en ese orden de ideas, habiendo asumido la recurrente la realización de un gasto de mantenimiento rutinario y no extraordinario que corresponde ser efectuado por un tercero, se establece que ello constituye una liberalidad de la empresa y en consecuencia no es gasto deducible, a tenor de lo establecido por el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde confirmar las apeladas en dicho extremo".

Este pronunciamiento nos merece los siguientes comentarios:

- El razonamiento que lo sustenta viene a ser: "El gasto es innecesario, porque otro es el obligado a asumirlo", que no es valedero si se piensa en cuantas situaciones hay en la vida en que uno se ve forzado a actuar en ausencia del obligado a hacerlo.
- Lo expuesto revela un desconocimiento de la realidad en lo concerniente a muchas carreteras en el país que no son objeto de mantenimiento por inacción del Estado.
- Es obvio que las empresas mineras incurren en estos gastos de mantenimiento para reducir sus gastos de transporte, tanto para el abastecimiento de las minas como para el traslado de los concentrados a su destino (fundición o puerto de embarque), esto es, para aumentar sus ganancias. Si se quiere, dichos gastos obedecen al "afán de lucro", que es lo opuesto a una liberalidad.

6/4.1 GASTOS INHERENTES A VEHÍCULO DE TERCERO UTILIZADO GRATUITAMENTE POR LA EMPRESA

Recogemos las siguientes consideraciones de la RTF 9866-1-2001 de 14-12-01:

La recurrente "indica que no se tuvo en cuenta que conforme a sus facturas el servicio prestado consistía en el traslado de sacos de harina, para lo cual necesitaba utilizar un vehículo, el mismo que se obtuvo por comodato, generando su uso gastos por combustible y otros bienes, añadiendo

que la Administración no le requirió información respecto de dicho vehículo, pese a haber reconocido en la apelada que existió una unidad de transporte a disposición de la empresa".

"Que conforme al inciso a) del artículo 1.8° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Legislativo N° 821 y al artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, las observaciones a las facturas correspondientes a la adquisición de gasolina, repuestos y aditivos destinadas a un vehículo que no formaba parte del activo fijo resultan procedentes, toda vez que si bien uno de los servicios que prestaba la recurrente era el traslado de sacos de harina, para lo cual necesitaba de un vehículo, ésta no acreditó en la fiscalización que se encontraba obligada a asumir los gastos que irrogaba el mismo, pese a que mediante Requerimientos Nos. 027-98-COA y A-027-98-COA se le solicitó que los sustentara;

Que los contratos de comodato presentados en la reclamación no podían meritarse, de conformidad con el artículo 141 del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816, al no haber demostrado que la referida omisión no se debió a su causa o cancelado el monto impugnado"

Por lo visto, se denegó la deducción de los gastos mencionados porque no se llegó a probar que el contribuyente estaba obligado a asumirlos, por cuanto los contratos de comodato respectivos "no podían meritarse" por los motivos indicados.

Si no estaba en discusión que el contribuyente utilizaba para el desarrollo de sus actividades un vehículo de carga, cuyo uso no le generaba gasto por concepto de alquiler, es lógico suponer que dicho uso sí le generaba gastos de combustible, repuestos y mantenimiento.

Lo único que cabía exigir al recurrente era que acreditase la realización de los gastos y su aplicación al vehículo. A este fin el contrato de comodato era irrelevante. Además, es extremadamente improbable que en un contrato de comodato de vehículos de carga el propietario asuma dichos gastos. Es conocido que en los contratos de alquiler de automóviles ("rent-a-car") a corto plazo el arrendatario corre con los gastos de combustible (y aceite, si fuera necesario), y lo lógico es que en un contrato a mayor plazo el arrendatario tenga que asumir además los gastos de reparación y repuestos.

6/4.3 LÍMITE PARA LA DECLARACIÓN DE INTERESES GENERADOS POR MUTUOS ENTRE EMPRESAS VINCULADAS

En el Informe N° 5-2002-SUNAT, se señala lo siguiente:

MATERIA:

Se consulta, para efectos del Impuesto a la Renta, cómo debe determinarse el límite para deducir como gasto los intereses generados por mutuos entre empresas vinculadas en los siguientes supuestos:

1. Cuando al inicio del ejercicio gravable el monto del endeudamiento supere el límite fijado por ley, pero posteriormente disminuya debajo de dicho límite.
2. Cuando al inicio del ejercicio gravable el monto del endeudamiento no exceda el límite fijado por ley, pero posteriormente se incremente por encima del referido límite, como consecuencia de un nuevo desembolso o por capitalización de los intereses generados en un endeudamiento anterior.
3. Cuando durante el transcurso del ejercicio gravable se cancele la integridad del dinero entregado en mutuo, incluidos los intereses.

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con el encabezado del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, 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, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

En tal sentido, el quinto párrafo del inciso a) del referido artículo, establece que serán deducibles los intereses provenientes de endeudamientos de contribuyentes con sujetos o empresas vinculadas, cuando dicho endeudamiento no exceda el resultado de aplicar el coeficiente que se determine mediante decreto supremo sobre el patrimonio del contribuyente; los intereses que se obtengan por el exceso de endeudamiento que resulte de la aplicación del coeficiente no serán deducibles.

Ahora bien, mediante el numeral 6 del inciso a) del artículo 21 del Reglamento, se dispone que el monto máximo de endeudamiento con sujetos o empresas vinculadas se determinará aplicando un coeficiente de tres (3) al patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior.

Asimismo -establece la norma reglamentaria-, si en cualquier momento del ejercicio el endeudamiento con sujetos o empresas vinculadas excede el monto máximo determinado, sólo serán deducibles los intereses que proporcionalmente correspondan a dicho monto máximo de endeudamiento.

2. De las normas glosadas, se puede apreciar que el monto máximo de endeudamiento fijado entre sujetos o empresas vinculados es un límite constante durante el transcurso de todo el ejercicio gravable. De este modo, la suma equivalente a tres (3) veces el patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior deberá tomarse como parámetro a fin de establecer la procedencia de la deducción de los intereses, tanto al inicio del ejercicio como en cualquier otro momento posterior.

Ello implica, en buena cuenta, que aquellos contribuyentes que tengan deudas con sujetos o empresas vinculados deberán comparar permanentemente, a lo largo del ejercicio gravable, el monto de su endeudamiento contraído con dichos sujetos o empresas respecto del tope referido.

Ahora bien, la proporcionalidad a que se refiere la norma reglamentaria es un método que resulta de aplicación cuando el señalado monto de endeudamiento supera, en cualquier momento del ejercicio gravable, el límite fijado en el Reglamento.

En caso contrario, de no producirse un exceso en el endeudamiento, no será necesario recurrir a dicho procedimiento, dado que, en tal caso, el íntegro de los intereses generados serán deducibles como gasto para efectos del Impuesto a la Renta; salvo por supuesto que resulte de aplicación alguna otra limitación prevista por las normas sobre la materia.

3. De acuerdo con lo expuesto, en el supuesto que al inicio del ejercicio gravable el monto del endeudamiento con sujetos o empresas vinculados no supere el límite establecido, pero en el transcurso del ejercicio se incremente por encima de dicho tope, los intereses generados hasta el momento del incremento serán íntegramente deducibles para efectos del Impuesto a la Renta, mientras que los intereses que se originen a partir de dicho momento deberán someterse al resultado del cálculo de la proporcionalidad.

En cuanto al supuesto contrario, en la hipótesis que al inicio del ejercicio gravable el monto de endeudamiento con sujetos o empresas vinculados supere el límite señalado, pero que posteriormente disminuya debajo de ese límite, los intereses generados a partir de esta disminución serán íntegramente deducibles de la renta bruta; en tanto que los intereses originados hasta antes de la referida disminución deberán someterse al cálculo de la proporcionalidad para establecer el monto que puede ser deducido de la renta bruta.

No obstante, cabe anotar que, de producirse antes del cierre del ejercicio gravable un incremento en el endeudamiento con sujetos o empresas vinculadas que supere el límite establecido, a partir de ese momento deberá procederse a efectuar el cálculo de la proporcionalidad para determinar el monto de los intereses que resulte deducible.

Es pertinente precisar, asimismo, que resulta irrelevante que las modificaciones del monto total de endeudamiento con sujetos o empresas vinculados no se produzcan a fin de algún mes, dado que la norma reglamentaria no ha considerado a los meses como unidad temporal para efectuar el cálculo de la proporcionalidad. En tal sentido, en los casos de modificaciones, deberá tomarse en cuenta la fecha en que éstas se produzcan.

4. El cálculo de la proporcionalidad al que se refiere la norma reglamentaria consiste en hallar la razón que hay entre la suma equivalente al monto máximo de endeudamiento y el monto total del endeudamiento con sujetos o empresas vinculados, a fin de aplicar dicha razón al total de intereses generados por dicho endeudamiento.

Según lo expuesto, tenemos que los intereses deducibles para efectos del Impuesto a la Renta se calcularán del modo siguiente:

$$\text{ID} = \frac{\text{MME} * \text{MTI}}{\text{MTE}}$$

ID : Intereses Deducibles

MME : Monto Máximo de Endeudamiento (con sujetos o empresas vinculados).

MTI : Monto Total de Intereses generados (por endeudamientos con sujetos o empresas vinculados).

MTE : Monto Total de Endeudamiento (con sujetos o empresas vinculados).

Es necesario indicar que el cálculo señalado se debe efectuar por el período en que el endeudamiento supere el monto máximo fijado, y será aplicable a los intereses que se devenguen durante ese lapso, con independencia de la periodicidad con que se calcule la tasa. En tal sentido, debe tenerse presente que la proporcionalidad se determina entre intereses que, en principio, tendrían aptitud para ser deducibles para el Impuesto a la Renta por constituir un gasto devengado

con vínculo de causalidad con la fuente generadora de ingresos; sin embargo, por un límite señalado en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dicho gasto resulta parcialmente reparable para establecer la renta neta imponible.

Asimismo, debe señalarse que el cálculo de la proporcionalidad deberá reflejar a lo largo del ejercicio gravable las posibles modificaciones que pueda sufrir el monto total de endeudamiento con sujetos o empresas vinculados.

De este modo, cada vez que el referido monto varíe, deberá estimarse la proporcionalidad en tales oportunidades, a fin que ésta exprese con exactitud el monto de los intereses devengados que resultan deducibles en aplicación del límite señalado en la norma reglamentaria.

Por ejemplo, en caso que el monto total de endeudamiento disminuyera durante el transcurso del ejercicio por efecto de un pago parcial, hasta ese momento deberán calcularse los intereses deducibles considerando dicho monto total y, a partir de esa oportunidad, los intereses deducibles se determinarán teniendo en cuenta el monto total disminuido.

5. Finalmente, es necesario considerar que, según el quinto párrafo del numeral 6 del inciso a) del artículo 21 del Reglamento, los intereses que se determinen conforme a dicho numeral sólo serán deducibles en la parte que, en conjunto con otros intereses por deudas a que se refiere el inciso a) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, excedan el monto de los ingresos por intereses exonerados.

CONCLUSIONES:

1. El monto máximo de endeudamiento con sujetos o empresas vinculados es un límite fijo durante el transcurso del ejercicio gravable.

2. El cálculo de la proporcionalidad de los intereses deducibles deberá efectuarse a partir de la fecha en que el monto total de endeudamiento con sujetos o empresas vinculados supere el monto señalado en el numeral anterior y por el lapso en que se mantenga dicha situación.

3. El cálculo de la proporcionalidad deberá hacerse respecto de los intereses devengados durante el lapso señalado en el numeral anterior, con independencia de la periodicidad de la tasa de interés.

4. El referido cálculo deberá reflejar las variaciones del monto total de endeudamiento con sujetos o empresas vinculados que se produzcan durante el ejercicio gravable.

6/4.11 PROVISIONES POR DEUDAS INCOBRABLES - EMISIÓN DE BONOS REDIMIBLES BAJO EL MARCO DE LA LEY GENERAL CONCURSAL PARA EL PAGO A LOS ACREEDORES

Se consultó si la aceptación de los mencionados bonos en sustitución de los documentos que sustentaron la deuda hace perder la condición de incobrabilidad de ésta.

En el Informe 272-2006/SUNAT se señala que el inc. i) del art. 37 de la Ley del IR dispone que no se reconoce el carácter de incobrables a "las deudas que hayan sido objeto de renovación", y a continuación menciona el numeral 5 del inc. f) del art. 21 del Rgto. que incluye como deuda objeto de renovación aquellas "Sobre las que se produce una reprogramación, refinanciación o reestructuración de la deuda".

Y concluye como sigue:

"En consecuencia, en el supuesto materia de consulta, la emisión de bonos redimibles dentro del marco de la Ley General Concursal para el pago a los acreedores acarrea que las deudas no tengan el carácter de incobrable para efecto de la determinación de la renta neta de tercera categoría, al haber sido objeto de renovación por decisión de la Junta de Acreedores".

6/4.13 SOBRE LA DEDUCCIÓN DE PENSIONES DE JUBILACIÓN VOLUNTARIAMENTE OTORGADAS A EX-SERVIDORES

En un reciente Informativo Legal de la Cámara de Comercio de Lima se da cuenta de una consulta que hizo a la SUNAT sobre la deducción como gasto del "beneficio que las empresas acuerdan otorgar a sus trabajadores con motivo de su jubilación, adicional a la pensión a cargo del Instituto Peruano de Seguridad Social - IPSS, constituido por una suma que se abona mensualmente hasta la extinción del derecho pensión de jubilación".

Se informa además de la respuesta a dicha consulta, según la cual tales pagos "al no estar determinados por las disposiciones laborales vigentes ni por pacto con los trabajadores, constituyen un acto de liberalidad de la empresa y por tanto no son deducibles, conforme lo establece el inciso d) del artículo 50º de la Ley General del Impuesto a la Renta".

Al respecto nos permitimos observar que según el art. 40, inc. 1), son deducibles "las pensiones de jubilación y montepío que paguen las empresas a sus servidores o a sus deudos y en la parte que no estén cubiertas por seguro alguno".

Las sumas que la empresa paga en el caso consultado constituyen una pensión de jubilación aunque las haya acordado voluntariamente. El concepto de pensión de jubilación no está circunscrito a la otorgada o pagada por mandato de la Ley. No existe punto de apoyo semántico, lógico ni jurídico para sostener lo contrario.

Ahora bien, la pensión pagada adicionalmente a la del IPSS, encaja en lo textualmente expresado por el art. 40 inc. 1), pues ella precisamente no está cubierta por el seguro. Nada hay en este dispositivo que induzca a pensar que la única pensión de jubilación a la cual se refiere es la pagada por mandato legal en determinados supuestos por las empresas a sus ex-servidores.

Además las sumas recibidas por este concepto por los ex-servidores constituyen renta de la 5ª categoría según el art. 34 inc. b) de la Ley. En efecto, renta de esa categoría es toda "pensión de jubilación", así, a secas.

Obsérvese además que conforme a este último dispositivo todo ingreso que tenga su origen en el trabajo personal es renta de la 5ª categoría. Por ello, aunque se niegue que el pago en cuestión sea una pensión de jubilación, será renta de la 5ª categoría para el ex-servidor que lo perciba y no una liberalidad inafecta. Como correlato se está ante un gasto deducible para la empresa que lo abona.

Según se nos ha informado la Cámara de Comercio ha replanteado su consulta en función de lo dispuesto por el art. 40 inc. 1).

< ali>

6/4.15 SOBRE LA DEDUCCIÓN DE GASTO DE AGASAJO A LOS TRABAJADORES

La Directiva 9-2000/SUNAT de 21-7-2000 instruye como sigue:

"Los gastos efectuados por la empresa con motivo de agasajar a sus trabajadores, pueden ser deducibles para efecto de la determinación de la renta neta de tercera categoría, siempre que se encuentre debidamente acreditada la relación de causalidad entre el destino del gasto realizado y el motivo de la celebración.

A tal efecto, la acreditación debe encontrarse sustentada, entre otros:

a) Con comprobantes de pago debidamente emitidos conforme al Reglamento de Comprobantes de Pago.

b) Con otros documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, su beneficiario.

c) Teniendo en cuenta la proporcionalidad y razonabilidad de los gastos, esto es si corresponden al volumen de operaciones del negocio".

En la parte de Análisis de esta Directiva se cita el criterio establecido (en idénticos términos a los del segundo párrafo transcrito) por el Tribunal Fiscal en sus resoluciones N°s 2411-4-96 y 2439-4-96. (1)

Estas resoluciones se pronunciaron en el caso del mismo contribuyente, con las siguientes diferencias:

La RTF 2411-4-96 resolvió lo concerniente al IR con relación a reparos por los siguientes conceptos: (1) obsequios al personal, (2) obsequios a terceros, (3) donaciones, y (4) gastos de salud del titular – gerente

La RTF 2439-4-96 resolvió lo concerniente al IGV (crédito fiscal) con relación a reparos por los siguientes concepto (1) obsequios al personal, (2) obsequios y atenciones a clientes, (3) compras de utensilios para la empresa, (4) consumos y gastos de salud del titular – gerente y (5) celebración de fiestas patrias.

Lo que no está muy claro es lo señalado en el acápite b) de las instrucciones arriba transcritas donde se exige el sustento del gasto con los "documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y de ser el caso su beneficiario".

Este requisito tiene sentido tratándose de atenciones a clientes, por ejemplo, pero no se entiende a qué viene tratándose de gastos de agasajo a los trabajadores, que alcanzan a la totalidad de los mismos (en la celebración de Fiestas Patrias, por ejemplo) y cuyo destino está evidenciado por los mismos comprobantes de pago.

Para ilustrar la aplicación de los requisitos señalados cabe citar la RTF 109-3-2000 de 16-2-2000 que se pronunció sobre un reparo por la compra de 50 cajas de cerveza. El Tribunal confirmó la acotación, señalando que:

1) "aquellos gastos en que incurra la empresa, destinados a realizar actividades de esparcimiento o recreativas de sus trabajadores pueden ser considerados como gastos necesarios para mantener la fuente";

2) "sin embargo, este gasto debe estar debidamente sustentado, no sólo con los comprobantes de pago de bienes o servicios destinados a dichas actividades, sino también con toda aquella otra documentación que acredite la realización de los referidos eventos; lo cual no sucede en el presente caso, en el que aparece únicamente la factura por la compra de cerveza".

Efectivamente, la sola factura por la compra de cerveza no es suficiente, pero de haber facturas por la provisión de comida, música, etc. para la misma ocasión, habría quedado demostrada la realización del evento.

1. Dimos cuenta de la RTF 2411-4-96 en el Boletín 89 (Junio 97).

En ambas resoluciones se señaló además como cuarto requisito "en el caso particular de los obsequios, cuál es la relación de las personas beneficiadas con las actividades de la empresa".

6/4.19 GASTOS POR CONCEPTO DE VISITAS A FÁBRICA (DE LA EMPRESA RECURRENTE) QUE SE CONSIDERAN GASTOS DE REPRESENTACIÓN

Citando el art. 21, inc. m), del Rgto. del IR y la RTF 756-2-2000 (que se reproduce en parte en la nota 3 de la sec. 6/4.19), en la RTF 5995-1-2008 se determinó que se consideran gastos de representación (sujetos a limitación) los correspondientes a las "visitas a Fábrica de instituciones" (grupos que provienen de sectores comunes, como gremios, universidades, etc.) "por tratarse de gastos dirigidos a masas de consumidores reales o potenciales, que tienen por objeto publicitar y posicionar sus marcas".

6/5.4 DEPRECIACIÓN - CASO DE BIENES QUE SON UTILIZADOS ÚNICAMENTE DURANTE LOS MESES EN QUE REALIZAN LAS OPERACIONES DEL GIRO

La Sociedad Nacional de Pesquería formuló una consulta respecto al caso de estos bienes que se da, por ejemplo, en actividades como la pesca, agricultura, crianza de animales o agroindustria.

En el informe 187-2001-SUNAT de 279-01 se señala que "no existe norma alguna que ordene efectuar el cómputo de la depreciación en forma proporcional a los meses del año en los que dichos bienes fueron efectivamente utilizados". Y en consecuencia, concluye que procede la deducción por la depreciación anual correspondiente a los bienes materia de consulta.

Opinamos lo mismo y más aún, llamamos la atención al inc. e) del art. 22 del Rgto. que dispone lo siguiente: "Cuando mediante autorización o certificación del Ministerio de Trabajo y Promoción Social, la empresa acredite la suspensión de su actividad productiva, podrá dejar de computar la depreciación de los bienes del activo fijo en tanto persista la suspensión temporal de labores".

Vale decir, sólo cabe dejar de computar la depreciación anual cuando se cumple con el requisito señalado.

6/4.19 GASTOS POR CONCEPTO DE VISITAS A FÁBRICA (DE LA EMPRESA RECURRENTE) QUE SE CONSIDERAN GASTOS DE REPRESENTACIÓN

Citando el art. 21, inc. m), del Rgto. del IR y la RTF 756-2-2000 (que se reproduce en parte en la nota 3 de la sec. 6/4.19), en la RTF 5995-1-2008 se determinó que se consideran gastos de representación (sujetos a limitación) los correspondientes a las "visitas a Fábrica de instituciones" (grupos que provienen de sectores comunes, como gremios, universidades, etc.) "por tratarse de gastos dirigidos a masas de consumidores reales o potenciales, que tienen por objeto publicitar y posicionar sus marcas".

6/5.4 DEPRECIACIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS PARA REPONER BIENES SINIESTRADOS POR EL SEGURO

Se nos ha consultado sobre cuál es el costo y el plazo a considerar para efectos de la depreciación de los bienes del epígrafe.

Según las normas contables (concretamente, la SIC 14), el tratamiento que corresponde en el caso de siniestro de bienes cubierto por el seguro y su reemplazo por nuevos bienes es el siguiente (en nuestros términos, a diferencia del lenguaje técnico de las Normas Internacionales de Contabilidad): La indemnización recibida se abona a la misma cuenta.

El bien adquirido en reposición del siniestrado ingresa al activo a su valor de adquisición. En consecuencia, para efectos contables se deprecia el bien adquirido sobre el indicado valor y por el plazo que le corresponde como bien nuevo.

Como se recuerda, en la Ley del IR hay disposiciones sobre esta materia que establecen lo siguiente:

Conforme al art. 37, inc. d), el costo computable del bien siniestrado no es deducible en la parte cubierta por el seguro.

Conforme al art. 2, inc. b), no está gravada la indemnización en cuanto significa la reparación de un daño, incluyendo la parte que excede al costo computable del bien siniestrado (siempre que se cumplan las condiciones dispuestas por el Rgto.).

El art. 20 dispone que "el costo computable es el que correspondía al bien repuesto, agregándosele únicamente el importe adicional invertido por la empresa si es que el costo de reposición excede el monto de la indemnización recibida".

No hay disposiciones en la Ley del IR respecto al valor computable y el plazo a considerar para efecto de la depreciación del bien adquirido.

Frente a esta situación hay dos posiciones posibles, a nuestro parecer respecto a la depreciación para fines tributarios:

Considerar que los bienes repuestos deben depreciarse como bienes nuevos, en un nuevo plazo de acuerdo a las normas del IR, siendo la base de depreciación el costo computable de los bienes siniestrados (es decir, el valor de adquisición menos las depreciaciones aceptadas), más el importe adicional invertido por la empresa.

Considerar que la referencia al costo computable en el art. 20 (que trata de la Renta Bruta) sólo tiene efecto para determinar la ganancia computable en una posterior venta del bien adquirido. Por tanto, debe calcularse la depreciación sobre:

A) El valor de adquisición del bien siniestrado hasta agotar su importe (esto es, durante los años adicionales necesarios considerando la depreciación acumulada);

B) Además, el importe adicional invertido por la empresa, como bien nuevo, durante el plazo necesario para depreciarlo totalmente.

Para ilustrar el distinto efecto de estas dos posiciones desarrollamos el siguiente ejemplo. Se asume que no hay variación en el porcentaje de depreciación.

Valor original del bien siniestrado: 100

Depreciación acumulada al 31-12-99: 40

Costo computable: 60

El siniestro ocurre en los primeros días del año 2000, se recibe una indemnización de 80 y el bien que lo repone se adquiere en 130 (para simplificar se asume que esta adquisición se produce también en los primeros días del 2000).

La indemnización excede al costo computable en 20 y el monto adicional invertido por la empresa es de 50.

Depreciación del bien adquirido en el año 2000:

	Valor computable	Depreciación	
1ª posición: 60 + 50	110	22	(más los 4 años siguientes)
2ª posición:	100	20	(más 2 años siguientes)
	50	10	(más 4 años siguientes)
	Total	30	

Según se puede apreciar, la segunda posición arroja una mayor depreciación en los primeros años, y viene a significar una depreciación acelerada respecto a la primera.

Cabe plantear si éste es un efecto deseado por la ley y si tiene suficiente amparo en la misma. Más práctico, en el sentido que no da lugar a cuestionamiento alguno por parte del Fisco, es seguir la primera posición.

El costo computable (valor de adquisición menos depreciación) del bien siniestrado pasa a Ganancias y Pérdidas.

6/5.7 AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES DE DURACIÓN LIMITADA - CASO DEL DERECHO DE LICENCIA DE UNA PLANTA INDUSTRIAL PESQUERA

Se consultó si el caso planteado se encuentra dentro de los alcances del inc. g) del art. 44 de la Ley del IR. En el Informe 22-2007-SUNAT, se señala que, a falta de las normas del IR, para el concepto de "activo intangible" es necesario remitirse a las NICs, y al respecto se cita los párrafos 10,12, 13 y 17 de la NIC 38. Concluye que la licencia consultada "constituye un activo intangible para su titular al cumplir con los requisitos señalados por la NIC 38, debiendo contabilizarse en forma independiente de la planta de procesamiento de productos pesqueros a la cual se encuentra ligada".

A continuación, analiza si este activo es de duración limitada o ilimitada. Para ello, señala que el numeral 50.2 del art. 50 del Rgto. de la Ley General de Pesquería indica que la licencia de operación para plantas de procesamiento pesquero artesanal se otorga por el plazo de un (1) año,

la misma que podrá renovarse sucesivamente por el mismo período, previa acreditación de su condición de operatividad. Y luego se expresa lo siguiente:

"... el párrafo 90 de la NIC 38 establece que para determinar la vida útil de un activo intangible, es preciso considerar muchos factores, entre los que figuran, las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad.

Para el supuesto materia de consulta, dado que el mismo es un activo intangible y éste es indesligable a la planta de procesamiento de productos pesquero, se puede inferir que la vida útil del intangible sería similar a la vida útil del activo al cual se considera indesligable, puesto que su existencia está condicionada a la existencia del activo.

En tal sentido, aun cuando el plazo legal de vigencia del derecho puede ser renovado sucesivamente, y que su caducidad se daría al incumplir las condiciones en las que fue otorgado, es correcto afirmar que existe un límite temporal de duración para dicho activo intangible".

/5.7 TRATAMIENTO CONTABLE Y TRIBUTARIO DE LA ADQUISICIÓN DE SOFTWARE

En el Informe 308-2005-SUNAT se concluye como sigue:

"Es posible que para efectos contables se active y se amortice la compra de un activo intangible de duración limitada (software), de conformidad con los criterios y procedimientos establecidos en la NIC 38; mientras que para efectos tributarios, de acuerdo a la opción prevista en el TUO de la LIR, es posible que el precio pagado por dicha compra sea considerado como gasto y aplicado a los resultados de un solo ejercicio

6/5.7 SOBRE EL PLAZO DE AMORTIZACIÓN DE LOS BIENES INTANGIBLES

Como es sabido, en el inc. g) del art. 44 de la Ley del IR se dispone que«...el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años».

A su vez, en el Rgto., el numeral 3 del art. 25 dispone lo siguiente:

«En el caso que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere. Fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años».

Según parece, la SUNAT estaría reparando la deducción del gasto por amortización de activos intangibles de duración limitada, cuando el contribuyente -en aplicación del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) tomó como plazo de amortización uno menor a diez años pero que correspondía al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición del intangible restaban para que se extinga el derecho de uso exclusivo que confiere.

Hay quienes opinan que este criterio de la SUNAT está justificado por la divergencia entre lo establecido por la Ley y lo señalado en su reglamento. Consideran que al fijar en diez años el plazo de amortización, la Ley marginó toda consideración al número de años de vigencia del intangible como derecho exclusivo del contribuyente.

Opinamos en sentido contrario, considerando que lo dispuesto por el Reglamento, que se basa en interpretar el plazo de 10 años señalado en la Ley como un aplazo máximo», no contradice la Ley sino que constituye un desarrollo lógico de la norma citada del art. 44 que admite como alternativa la deducción inmediata. Obsérvese que la norma reglamentaria no admite cualquier número de años para la amortización, según la conveniencia del contribuyente, sino que fija el plazo en función de un hecho cierto y contablemente pertinente, cual es el número de años que «restan para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere» el intangible.

El que, a diferencia de lo previsto en el art. 37, inc. g), de la Ley para los gastos de organización y preoperativos, el plazo de amortización de los intangibles no venga señalado como máximo en el art. 44, inc. g), de la misma Ley, no enerva las razones de orden lógico y contable que sustentan el criterio aquí sostenido.

6/5.7 AMORTIZACIÓN DE LOS DERECHOS DE LLAVE

Como es sabido, conforme al inc. g) del art. 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, procede la deducción como gasto de los activos intangibles siempre que:

a) Sean comprados, y no aportados; y

b) Se trata de activos intangibles de duración limitada. Al respecto, el art. 25 de l Rgto. precisa que se consideran como tales a "aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (software). No se considera activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (goodwill)".

La cuestión por examinar es qué debe entenderse por "derechos de llave" (deducibles), siendo así que la expresión "llave" o "valor llave" se utiliza como sinónima de "good will" o de factor integrante del fondo de comercio" (no deducibles). (1)

La confusión se puede aclarar si se considera que en uso analógico se denomina "llave" a la suma que el propietario exige para conceder la locación de un inmueble (a su futuro inquilino). Efectivamente, en el caso de esta "llave" su vida útil está limitada por el plazo de arrendamiento del local y se da, por tanto, la condición para admitir su deducción como gasto.

1. Citamos los siguientes diccionarios:

Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual (Guillermo Cabanellas), Tomo II, pág.592

"Llave de un negocio":

La que al traspasarse o enajenarse un establecimiento comercial o industrial se paga por las utilidades que rinde, capitalizadas a un alto tipo de interés por lo general. Así, al venderse una tienda, además de la mercadería que queda para el comprador, y de las instalaciones que aprovecha, aún no habiendo transferencia de propiedad, por pertenecer una de las partes a un tercero, se valora la situación del local, la clientela de que goza y las ganancias líquidas que obtiene.

En los pequeños comercios o talleres, la llave no suele exceder de los beneficios obtenibles en un par de años".

Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo XVIII.

"Llave:

Este factor integrante del fondo de comercio no ha sido aislado sino recientemente, y buena parte de su elaboración ha sido obra del derecho fiscal.

En el derecho italiano se le denomina "avviamento" y se le conceptúa como un elemento incorporal e importante de la hacienda comercial.

El "good will", la designación en lengua inglesa, no era sino la posibilidad de que los antiguos clientes siguieran frecuentando el local. Posteriormente, además del factor objetivo relacionado con la clientela y la importancia del desenvolvimiento de la empresa, se computó el factor personal, o sea las condiciones de quien estuviese frente de la misma".

6/6.2 LAS SANCIONES APLICADAS POR EL SECTOR PÚBLICO (NO DEDUCIBLES) NO INCLUYEN LA PENALIDAD DERIVADA DE UN CONTRATO CON UNA ENTIDAD DE DICHO SECTOR

En este sentido se opina en el Informe 308-2005-SUNAT. (1)

1. En el mismo se expresa: "Como puede apreciarse, la penalidad contractual que se estipula en los contratos que celebra el Estado con los particulares para la adquisición de bienes y contratación de servicios, no constituye una sanción administrativa impuesta por las entidades del Estado en ejercicio de su potestad sancionadora, por cuanto no supone una consecuencia jurídica prevista en la ley por la comisión de una infracción de carácter administrativo".

6/6.4B MEJORAS DE CARÁCTER PERMANENTE - SE INCLUYA COMO TAL LA COMPRA DE UN MOTOR USADO DE BAJO VALOR

En el Boletín 165 (Agosto 2007) informamos sobre la RTF 130-4-2007 en la cual se expresa "siendo que el cambio del motor de un vehículo está destinado a obtener un mayor rendimiento del vehículo mas allá de su rendimiento estándar originalmente proyectado, correspondía que sea activado y no deducido como gasto ...".

Lo que se nos pasó fue indicar que el reparo fué por la compra de un motor usado con un valor de S/. 2,373.(1)

Es cierto que se puede prolongar la vida útil del vehículo con el cambio de motor (aunque sea usado), pero ... ¿se justifica un reparo por este valor?

1. El reparo fué por el ejercicio 1998; a mediados de Diciembre de dicho año el T/C era de S/. 3.15 por US\$.

6/6.7 GASTOS SIN DOCUMENTACIÓN SUSTENTATORIA – ALCANCES DEL INC. J) DEL ART. 44 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

Como es sabido, conforme al inc. j del art. 44 no son deducibles "Los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago".

En su oportunidad, en el Boletín 109 (Junio 2000) informamos sobre dicha RTF 902-2-99, incluyendo un comentario criticando la misma.

En el caso resuelto por la RTF 902-2-99 de 24-11-99 se determinó que esta norma no era aplicable a las adquisiciones de bienes que integraban el costo computable de los bienes vendidos por la empresa, considerando que la Ley del IR distingue entre la Renta Bruta, entendida como la diferencia entre el ingreso obtenido y el costo del bien vendido, y la Renta Neta, entendida como la resultante después de deducir los gastos permitidos; y que cuando el art. 44 de la Ley establece cuáles son las deducciones no permitidas, se está refiriendo a los egresos considerados como gastos.

En Setiembre 2004 se pronunció sobre esta materia la RTF 7451-2-2004, citando el criterio establecido por la mencionada RTF 902-2-99 y reproduciendo textualmente su fundamentación.

Ante ello, reproducimos a continuación el comentario que hicimos sobre la RTF 902-2-99 en el Boletín 109:

"Lo sorprendente de esta resolución es que no se encuentra en ella referencia alguna al inc. b) del art. 25 del Rgto. vigente (aprobado por D.S. 122-94-EF) que dispone: "Los gastos a que se refiere el inciso j) del artículo 44 de la Ley son aquellos que de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago no puedan ser utilizados para sustentar gasto o costo".

Es indudable que la intención del legislador al introducir la norma contenida en el inc. j) del art. 44 era incentivar la emisión de comprobantes de pago "con todas las de la ley" (o las del Rgto., en este caso), sin tener en cuenta el destino de los mismos en manos de los compradores o usuarios, es decir, si habrían de sustentar costos o gastos. En este sentido, la norma citada del art. 25 del Rgto. constituye una simple precisión de la ley, y el criterio que la informa, que es el de la propia ley, es aplicable aun a períodos anteriores a la aprobación del Rgto. (éste se aprobó en setiembre de 1994 y el ejercicio acotado fue el de 1994)".

6/6.7 OBLIGACIÓN DE EMITIR COMPROBANTES DE PAGO CONFORME AL INC. J) DEL ART. 44 VS. EL RÉGIMEN DE LO DEVENGADO PARA LA DEDUCCIÓN DE GASTOS

Sobre este tema se incluyó un comentario en el Boletín 144 (Oct. 05).

Referido a la RTF 915-5-2004, la cual da a entender que lo dispuesto en el inc. j) del art. 44 prevalece sobre las normas que rigen lo devengado.

Acá queremos destacar que la mencionada RTF 915-5-2004 tiene como antecedente a la RTF 5355-1-2002, la cual cita como antecedente a la RTF 611-1-2001,2 que fué la primera en recoger este criterio.

En esta resolución se expresó lo siguiente:

"Que el inc. j) del art. 44 de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, vigente en 1994, dispuso que los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpliera con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago no serían deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría y su artículo 57 establecía que, tratándose de rentas de tercera categoría, los gastos se imputarían conforme al criterio de lo devengado;

Que el artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 067-93-EF/SUNAT, vigente para el período acotado, dispuso que en la prestación de servicios y en el arrendamiento, el comprobante de pago debía emitirse cuando se percibiera la retribución, se pusiera ésta a su disposición, o la misma le fuera abonada en cuenta;

Que de acuerdo a lo expuesto, si bien no se permitía la deducción de gastos no sustentados con comprobantes de pago, dicha restricción sólo resultaba aplicable en la medida en que existiera la obligación de emitir dicho documento;

Que en el caso materia de grado, la emisión y entrega del comprobante de pago, estaba condicionada a la contraprestación, la misma que no se llevó a cabo en el ejercicio acotado; en consecuencia, no era posible que se supeditara la deducción del gasto a la existencia de un comprobante de pago, puesto que tal como se ha señalado, no existía la obligación de emitir el

mismo; en tal virtud, carece de sustento lo argumentado por la Administración en el sentido de solicitar una factura para acreditar el gasto;

Que sin embargo, el hecho que no existiera la obligación de sustentar el gasto mediante comprobante de pago, no significaba que el mismo no debía estar sustentado en cuanto a su concepto, monto y relación de causalidad". (1)

Lo que queremos destacar como objetable, es la aseveración de que "si bien no se permitía la deducción de gastos no sustentados con comprobantes de pago, dicha restricción sólo resultaba aplicable en la medida en que existiera la obligación de emitir dicho documento." El corolario de este aserto es que, existiendo la obligación de emitir el documento, no es deducible el gasto mientras no se emita el documento. Por lo menos, así lo han entendido los vocales del Tribunal Fiscal en las resoluciones citadas.

Ante ello, debemos señalar que lo sustancial de la norma establecida por el inc. j) del art. 44 es que, para los pagos comprendidos en la misma debe existir el respectivo comprobante, emitido con todas las formalidades señaladas en la Ley y el Rgto. (2)

En otras palabras, la lógica de esta norma no justifica que se exija la emisión del documento antes de su deducción como gasto, si hay evidencia de su existencia, como es el caso típico de los gastos incurridos a fin de año cuyas facturas se emiten en los primeros días del ejercicio siguiente. Por estas facturas procede hacer las provisiones conforme al criterio de lo devengado, y no debería haber inconveniente para la deducción vía la provisión dado que existe (está a la vista) el documento respectivo.

Cabe agregar que no hay disposición alguna en el sentido de que el comprobante de pago debe estar emitido a la fecha en que se efectúa la deducción (esto es, al cerrar el ejercicio).

1. Y se confirmó el reparo porque el gasto no estaba debidamente sustentado.

2. Y aún así, en la RTF 2353-4-96 (que sentó el precedente para muchas posteriores- véase la pág. 37 del manual "Impuestos a las Ventas") se estableció que el extravío de la factura no determina "la pérdida del derecho a la deducción del crédito fiscal, cuando la preexistencia del documento y la realización de la operación resultan comprobables".

6/6.7 SUSTENTACIÓN DE GASTOS VS. LAS CUOTAS DE GASTOS COMUNES COBRADAS POR LAS JUNTAS DE PROPIETARIOS

Teniendo en cuenta que las Juntas de Propietarios no están obligadas (no están autorizadas) a emitir comprobantes de pago por las cuotas correspondientes a los gastos comunes, por Resolución 50-2001/SUNAT (pub. 17-4-01) se ha dispuesto lo siguiente:

Los gastos comunes que deben pagar las empresas ubicadas en inmuebles sujetos al Régimen de Unidades Inmobiliarias de Propiedad exclusiva y de Propiedad Común, y que conste en comprobantes de pago emitidos a nombre de la junta de propietarios respectiva, serán deducibles siempre que se sustenten "con la liquidación de gastos elaboradas por el administrador de la edificación, en la que se detalle el monto asumido por cada propietario de acuerdo con el porcentaje de participación establecido para tal fin en el respectivo Reglamento Interno así como con la copia fotostática de dichos comprobantes de pago".

- El original del comprobante de pago emitido a nombre de la Junta de Propietarios deberá ser puesto a disposición de la SUNAT cuando ésta así lo requiera, sin perjuicio de lo previsto en el Artículo 12º numeral 11) del Reglamento de comprobantes de Pago y del supuesto en que, tratándose de facturas y recibos por honorarios, el emisor sólo hubiese entregado la segunda copia a la Junta de Propietarios, en cuyo caso bastará con la presentación de esta copia a la SUNAT.

- La Disp. Transitoria señala que estos requisitos no son aplicables a los gastos comunes efectuados con anterioridad, "en cuyo caso únicamente se requerirá demostrar que tales gastos son fehacientes y necesarios para producir la renta y mantener la fuente productora".

Comentario: Respecto a lo dispuesto por esta resolución, entendemos que pretende a dar solución al problema que se les presenta a las empresas frente a lo dispuesto por el enc. j) del art. 44 de la Ley del IGV, conforme al cual no son deducibles "Los gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos y características mínimas establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago".

A nuestro parecer, lo que establece esta norma es lo siguiente:

Cuando el documento que corresponde al gasto es un comprobante de pago regido por el Reglamento mencionado (conforme al art. 6 del mismo), aquél debe reunir los requisitos y características que señala dicho Reglamento para admitir la deducción del gasto.

Ello no significa que todos los documentos sustentatorios deben cumplir con los requisitos de este Reglamento. Al respecto, nos remitimos a lo señalado en la pág. 192.6 de "Impuesto a las Ventas" bajo el epígrafe de "Gastos no comprendidos en el art. 6 del Rgto.", entre los cuales se menciona las cuotas de mantenimiento que cobran las Juntas de Propietarios.

la Resolución 50-2001-SUNAT parte de una apreciación errónea: que la obligación de los propietarios respecto a los gastos comunes surge de la liquidación de gastos elaborados por el administrador de la edificación.

Conforme al Reglamento Interno que rige en las edificaciones en comentario, los propietarios están obligados respecto a estos gastos ante la Junta, representada por su Presidente y en virtud de los acuerdos tomados por la Junta.

En el Reglamento Interno Modelo (Régimen de Unidades Inmobiliarias con secciones de Propiedad Exclusiva y áreas de Propiedad Común), aprobado por Res. Viceministerial N° 004-2000-MTC-15.04 de 29-9-00, se establece:

1) En el art. 13 que corresponde a la Junta de Propietarios:

g) Aprobar el presupuesto anual de ingreso y gastos, administrar los fondos que recaude y aprobar el informe anual de gestión de la Directiva, si la hubiese, así como la cuenta final del ejercicio.

i) Fijar las cuotas ordinarias y extraordinarias que corresponda sufragar a cada propietario para atender la conservación, mantenimiento y administración de la unidad inmobiliaria, y efectuar su cobro.

2) En el art. 19, inc. h) que compete al Presidente de la Junta "Cobrar o disponer la cobranza, de los aportes ordinarios o extraordinarios para cubrir los gastos comunes, de acuerdo con los porcentajes de participación fijados por este Reglamento o por acuerdo de la Junta, y otorgar los correspondientes comprobantes de pago".

El "gasto" para las empresas-propietarias involucradas está constituido por el monto de las cuotas acordadas por la Junta, y no por los gastos incurridos por la Junta. Y la sustentación que corresponde a dichas cuotas es el comprobante emitido por la Junta.

Por lo expuesto, nos parece que lo dispuesto por la Res. 50-2001/SUNAT no tiene amparo en la Ley del IR no en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Por ello, opinamos que lo propio es que la Junta de Propietarios siga girando recibos por los montos acordados que corresponden a los montos efectivamente pagados por las empresas, los cuales constituyen los auténticos comprobantes de contabilidad. Sin perjuicio de ello, se pueden exhibir las liquidaciones de gastos "para demostrar que tales gastos fehacientes y necesarios" (según reza la Dip. Transitoria de la Res. 50-2001/SUNAT) y la SUNAT podrá exigir a la Junta que exhibe los originales de los comprobantes de pago.

6/6.9 SOBRE LA RESTRICCIÓN EN LA DEDUCCIÓN DE GASTOS POR SU VINCULACIÓN CON PARAÍSO FISCAL (INC. M DEL ART. 44)

En el Informe 171-2007-SUNAT se absuelven consultas relativas a los siguientes temas.

- No es aplicable la restricción a las importaciones:

Se expresa en este sentido como sigue:

"... el inciso m) del artículo 44 del TUO de la Ley del Impuesto a Renta contiene una restricción expresa para la deducibilidad de los "gastos", mas no así de los "costos", toda vez que el objeto de la norma es regular el cálculo de la renta neta del Impuesto a la Renta, según se desprende de su ubicación en el TUO de dicho impuesto. En cuanto a los "costos", tal como se ha señalado, dentro de la estructura del impuesto, dicho concepto es de aplicación para la determinación de la renta bruta.

.....

En consecuencia, el costo computable de bienes importados que se originan en operaciones efectuadas con sujetos que califiquen en alguno de los tres supuestos contemplados en el inciso m) del artículo 44 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta será deducible para la determinación de la renta bruta de tercera categoría".

- Operaciones de crédito excluidas de la restricción:

Al respecto se señala lo siguiente:

"Ahora bien, dentro de los gastos aceptados como concepto deducible para la renta imponible, se encuentran las operaciones de "crédito".

Sobre el particular, de acuerdo al Diccionario de la Lengua Española, la primera acepción del término "crédito" es "cantidad de dinero, o cosa equivalente, que alguien debe a una persona o entidad, y que el acreedor tiene derecho de exigir y cobrar".

De acuerdo con la definición citada, el término "crédito" no se restringe a las cantidades debidas por préstamos de dinero en efectivo.

En consecuencia, los gastos provenientes de operaciones de crédito a que se refiere el inciso m) del artículo 44 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta son deducibles, para la determinación de la renta neta, aun cuando no se originen en préstamos de dinero en efectivo, sin perjuicio de la aplicación de las normas sobre precios de transferencia".

6/6.10 PRORRATA DE GASTOS QUE INCIDEN CONJUNTAMENTE EN RENTAS GRAVADAS Y RENTAS EXONERADAS O INAFECTAS

El inc. p) del art. 21 del Rgto. del Impuesto a la Renta :

Se refiere a los mencionados gastos disponiendo que su deducción se efectuará "en forma proporcional a los gastos directos imputables a dichas rentas". Se consultó si para este efecto debe considerarse como parte del "gasto directo" imputable a cada renta, el costo de ventas, el costo de enajenación de valores y/o el costo de enajenación de inmuebles, maquinaria y equipo; vale decir, el costo computable de los bienes enajenados determinado conforme al art. 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En el Informe 155-2006-SUNAT de 16-6-2006 se señala que cuando los ingresos provienen de la enajenación de bienes, la renta bruta está dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados. Y a continuación se expresa como sigue:

"Como se puede apreciar, el costo computable de los bienes enajenados debe considerarse para efectos de la determinación de la renta bruta de tercera categoría, de la cual, posteriormente, y a fin de establecer la renta neta, se deducirán los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital.

Fluye de lo anterior que cuando la norma tribu

6/6.11 USO DE MEDIO DE PAGO: PAGO A PROVEEDORES DEL EXTERIOR MEDIANTE ÓRDENES A BANCO DEL EXTERIOR

Si una empresa tiene abierta una cuenta en una institución financiera del exterior y con los montos cobrados en el exterior y depositados en ella paga a sus proveedores del exterior mediante "órdenes" emitidas a dicha institución, tal empresa utiliza el medio de pago (transferencias) previsto en el numeral 1 de la 1ra. Disp. Final del Reglamento del ITF. Por consiguiente, ese pago tiene efectos tributarios en Perú, siempre que, adicionalmente, se cumplan con todos los requisitos que exigen las normas que regulan cada uno de los derechos mencionados en el art. 8 de la ley – Informe 96-2004-SUNAT/2B0000 de 16-6-04.

7/4 OPORTUNIDAD DE LA DEDUCCIÓN DE RENTAS DE LA 2º, 4º Y 5º CATEGORÍAS

Como se recuerda, el inc. v) del art. 37 de la Ley del IR (incorporado por la Ley 27356, vigente a partir del 1-1-01) dispone lo siguiente:

"Los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio".

Conforme a esta norma se admite la deducción de los gastos mencionados en el ejercicio en que se devengan, sujeta a la condición de que sean pagados en el plazo señalado.

De no cumplirse esta condición serán deducibles en el ejercicio en que se pagan, bajo la norma del inc. a) del art. 57.

En cuanto a la referencia a los "costos" en la citada norma, debemos señalar que éstos no se imputan a un ejercicio determinado, sino que se incorporan al costo de producción de inventarios (o de servicios, cuando requiera de un sistema de costos), el cual a su vez se cargará al costo de ventas cuando se realicen éstas.

De manera que registrado el ingreso (ventas) y su respectivo costo (costo de ventas) en un ejercicio posterior al cual corresponde el inventario, la norma llevaría a que sólo sea deducible si el pago se hizo en el plazo que señala, situación distinta a la que ocurrirá con los gastos.

Es decir, se crea un serio conflicto de control tributario y contable. Lo que es peor aún, la norma violenta el "principio de los devengados" que rige el IR conforme al artículo 57, inc. 2) de la ley. Pensamos que se ha incurrido en un error conceptual sumamente importante en el intento de refrenar la elusión (o el diferimiento) del impuesto.

Corredor de inmuebles (o servicios de «asesoría inmobiliaria»)

Recientemente hemos visto publicado un Oficio (Nº 77-99-KC000 de 18-10-99) dirigido a la Cámara Peruana de Bienes Raíces en respuesta a una consulta sobre los «servicios de asesoría inmobiliaria».

Entendemos que con esta denominación se designa a lo que se conoce comúnmente como «corredor de inmuebles».

En vista de que en este oficio no se hace aclaración alguna al respecto, llamamos la atención a lo expuesto en el «Manual del Impuesto a la Renta», p. 41, bajo el epígrafe de «Comisionistas mercantiles». Después de precisar la noción de comisionista mercantil, se señala que no es tal, entre otros, el corredor de inmuebles que actúa sin organización empresarial, cuya actividad debe considerarse como generadora de renta de la 4ª categoría.

7/8 SISTEMA DE COSTOS ESTÁNDARES VS. LOS MÉTODOS DE EVALUACIÓN SEÑALADOS EN EL ART. 62 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

La Directiva Nº 002-2000/SUNAT expresa que para el impuesto a la renta las existencias deberán valuarse aplicando los métodos que señalan el art.62 de la Ley del IR (PEPS, ponderosa, etc.). Así mismo, hace referencia al último párrafo del art. 35 del Reglamento (modificado por el D.S. 194-99-EF) el cual señala que al fin de mostrar el costo real se deberá acreditar, mediante registros adecuados de control, las unidades producidas durante el ejercicio, así como el costo unitario de los artículos que aparezcan en sus inventarios finales y que en el transcurso del ejercicio gravable se podrá llevar un Sistema de Costos Estándares, pero, al formular cualquier balance para efectos del impuesto deberá necesariamente valorarse las existencias al costo real.

Entiende la SUNAT que la finalidad de los métodos de valuación es valorizar las existencias a una fecha determinada, debiendo aplicarse los métodos señalados expresamente en la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto que la finalidad de un sistema de costos es determinar "los costos unitarios de producción o comercialización a través de la acumulación y asignación de los elementos del costo". Por ello aprecia que existe una clara diferencia entre los métodos de valuación de existencias y un sistema de costos, por lo que el hecho de llevar costos estándares no significa dejar de valorar las existencias conforme al arriba citado art. 62 de la Ley.

Concluye instruyendo que ese hecho "no significa que se hubiera modificado los métodos de valuación señalados taxativamente en el art. 62 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta".

La Directiva en comentario debió ahondar más en lo que referente al sistema de costos. Cualquiera que sea éste, no sólo sirve para determinar los costos unitarios de producción o comercialización luego de haber asignado y acumulado los elementos del costo (materia prima, auxiliares, mano de obra directa y gastos indirectos de fabricación, fijos y variables) sino también sirve para valorizar el movimiento de las existencias, ingresos y salidas, a partir de un saldo inicial, si hubiera, al inicio de cualquier período, para luego establecer el saldo final, tanto en unidad como en valores.

Si se permite llevar un Sistema de Costos estándares se entiende que es en su integridad porque no habría otra forma de hacerlo, es decir, sólo para determinar el costo unitario. Debe tenerse en cuenta que un Sistema de Costo Estándar obliga a llevar un control de las variaciones en precio y cantidad respecto del costo real de manera que la existencia final queda valuada al costo real, como señalan los principios de contabilidad generalmente aceptados.

A la par de lo anterior, debe considerarse el Ajuste por Inflación del Balance General con Incidencia Tributaria -D.Leg. 797 y su Reglamento- respecto a que el límite de reexpresión es el costo de reposición sustentado con comprobantes de pago emitidos durante el mes al que corresponde la actualización.

Pareciera que la confusión habría surgido del inciso f) del mismo art. 35 de la Ley el cual, exige, como no podría ser de otra manera, contabilizar en cuentas separadas los elementos constitutivos del costo de producción "comprendidos en la Norma Internacional de Contabilidad correspondiente...". En efecto, la NIC 2 - existencias, indica en su párrafo 17 que "Para determinar el costo de existencias, si los resultados se aproximan al costo, puede, por conveniencia, emplearse técnicas tales como el método del costo estándar... (que) toma en cuenta los niveles normales de materiales y suministros, manos de obra, eficiencia y capacidad de producción utilizada...".

Entonces, si ocurría tal aproximación podría no nivelarse el costo estándar al real o histórico ajustado por inflación (D.Leg. 797). La directiva en comentario aclara que las existencias sí deberán nivelarse al costo real.

Por otra parte, debe mencionarse que la contabilidad de costos contemplan dos métodos de prefiar éstos, denominados (1) costos estimados y (2) costos estándar. El primero sólo toma como referencia la tendencia de los costos históricos proyectándolos matemáticamente para el siguiente ejercicio o período; en tanto que el segundo requiere de todo un estudio midiendo la eficiencia y capacidad para los elementos constitutivos del costo.

Entendemos que al referirse la Directiva al Costo Estándar no estaría dejando de lado el Costo estimado dada la menor complejidad de este último.

1. Recogemos aquí el comentario de nuestro colaborador CPC Alberto Nué Bracamonte.

7/9 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN - ALCANCES DEL ART. 63 DE LA LEY DEL IR

En el Informe 82-2006-SUNAT de 20-3-06 se llegó a las siguientes conclusiones:

"1. Tratándose de contratos de obra en los cuales de acuerdo con las disposiciones vigentes sobre la materia se requiere la recepción oficial de la misma, en caso se haya optado por el método de diferimiento de los resultados a que se refiere el inciso c) del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, la fecha en que se efectúe la recepción oficial de la obra será la que determine la imputación de los resultados de las obras al ejercicio en que dicha recepción ocurra.

En el supuesto anterior, en caso se incurra en costos en un ejercicio posterior al de la entrega oficial de la obra, los mismos serán deducidos en el ejercicio en que se devenguen siempre que cumplan con el principio de causalidad.

2. Las empresas de construcción y similares que ejecuten contratos de obra cuyos resultados según el contrato respectivo inicialmente correspondían a un ejercicio, y que en ese sentido realizaron pagos a cuenta de acuerdo a las reglas generales del Impuesto; si con ocasión de la determinación del Impuesto de ese ejercicio determinan que los resultados del contrato corresponderán a más de un ejercicio gravable, pueden optar por elegir alguno de los métodos previstos en el artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, para determinar su Impuesto a la Renta.

Los pagos a cuenta abonados durante el primer ejercicio a que se refiere el párrafo anterior, realizados de acuerdo a las reglas generales del Impuesto, no han constituido pagos indebidos al momento de ser realizados pues la empresa constructora aplicaba en tal oportunidad las reglas mencionadas.

3. En cualquier caso de contratos de obra cuya ejecución se realice en más de tres ejercicios, habiéndose optado por el método de diferimiento de resultados, no es posible la ampliación del plazo para la aplicación de dicho método".

/1 PROVISIONES POR DEUDAS INCOBRABLES - CASO DE DEUDAS GARANTIZADAS CON HIPOTECA CUANDO ESTA GARANTÍA NO ES EFECTIVA

El Informe 141-2005-SUNAT de 4-7-05 se ha pronunciado sobre la siguiente consulta:

"En relación con la clasificación de deudas que no son incobrables conforme al acápite (ii) del inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Dicha calificación incluye deudas que no obstante estar garantizadas totalmente con una hipoteca sobre un bien inmueble, resultan, incobrables porque la garantía no es efectiva, toda vez que cubrirá deudas preferentes de terceros con mejor derecho sobre la misma garantía?

2. ¿La referida calificación admite prueba en contrario?"

En las conclusiones del Informe se expresa lo siguiente:

"1. Las deudas garantizadas en su totalidad con una hipoteca que, luego de la ejecución de ésta, no son canceladas total o parcialmente con lo obtenido en la ejecución, podrán calificar como deuda incobrable para fines de la deducción prevista en el inciso i) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, procediendo la deducción previo cumplimiento de los requisitos señalados para tal efecto.

2. No existe procedimiento alguno que permita calificar la deuda garantizada totalmente con hipoteca, como deuda incobrable para efecto de la norma citada en el numeral precedente, con anterioridad a la ejecución de la garantía hipotecaria".

Nuestro comentario: Es cierto que no existe procedimiento alguno que permita calificar la deuda como incobrable para efecto de la provisión correspondiente.

Pero si existe la lógica que ampara la norma del art. 37 inc. i), numeral ii), de la Ley en el caso de la deuda garantizada por una hipoteca común (o sea, una primera hipoteca). Y esta lógica es que, al estar asegurada la cobranza de la deuda en razón de la garantía, no se justifica considerarla como incobrable, lógica que se refleja en el art. 21, inc. f), numeral 4), del Rgto., cuando dispone que podrá calificar como incobrable "la parte de la deuda que no sea cubierta por la fianza o garantía".

También califica una deuda como incobrable cuando la garantía no es efectiva, por la circunstancia descrita en la consulta o cualquier otra.

Obsérvese que lo indicado no significa dejar de lado el Reglamento, frente al mandato de la Ley. Se trata del desarrollo lógico de una norma de ésta, a fin de aplicarla a una situación no contemplada en el Reglamento.

8/2 SOBRE EL DEVENGO DEL IGV PARA EFECTOS DE SU DEDUCCIÓN COMO GASTOS

En el caso resuelto por la RTF 1860-5-2005, la recurrente era un sujeto exonerado del IGV por encontrarse ubicada en la zona beneficiada por la Ley 27037 (de Promoción e Inversión en la Amazonía), que utilizó los servicios prestados por una empresa no domiciliada en los meses de noviembre y diciembre de 2001, sustentados en comprobantes emitidos en febrero de 2002.

Elo originó la obligación de pagar el IGV respectivo, que no podía ser deducido como crédito fiscal (en razón de la exoneración que amparaba a la recurrente) y, por tanto, procedía su deducción como gasto para efectos del IR.

La recurrente hizo lo propio, deduciéndolo de su renta correspondiente al ejercicio 2001, lo cual fue reparado por la SUNAT (sólo el IGV, mas no el servicio) considerando que su deducción recién procedía en el ejercicio 2002. El Tribunal confirmó el reparo, en base a las siguientes consideraciones:

Que respecto al concepto de devengado, el párrafo 22 del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, señala que ello implica que los efectos de las transacciones y otros hechos se reconocen cuando ocurren, se inscriben en los registros contables y se presentan en los estados financieros de los períodos a los cuales corresponden, sin importar, como señala la recurrente, los pagos o cobros de las obligaciones durante dicho período.

Que efectivamente no es relevante establecer cuándo se pagó el impuesto sino cuándo se devengó, esto es, en qué oportunidad resultó ser una obligación para el sujeto, lo que origina necesariamente remitirse a las normas que regulan el Impuesto General a las Ventas.

Que el inciso d) del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas señala que la obligación tributaria se origina, en la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, en la fecha en que se anote el comprobante de pago en el registro de compras o en la fecha en que se pague la retribución, lo que ocurra primero, y el artículo 21 de la misma norma indica que tratándose de la utilización de servicios, el crédito fiscal podrá aplicarse únicamente cuando el impuesto correspondiente hubiera sido pagado.

Que sólo cumplido el citado requisito surgía el derecho de la recurrente para utilizarlo como crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, o de no ser posible, deducirlo como gasto para efecto del Impuesto a la Renta.

Que en el caso de autos no sólo los comprobantes de pago que sustentaban la utilización de servicios fueron emitidos en el ejercicio 2002 sino que según se apreciaba del reporte de pagos emitidos por la Administración que obra a folios 538 del expediente, la recurrente canceló el Impuesto General a las Ventas (S/. 620,280.00) producto de los servicios prestados por el no domiciliado el 22 de enero de 2002, con lo cual el derecho a utilizar el impuesto pagado como crédito fiscal o como gasto surgió en dicho momento y por tanto no resulta válida su deducción como gasto antes de dicha fecha.

8/3 ASOCIACIONES SIN FINES DE LUCRO - DISTRIBUCIÓN DE SUS RENTAS ENTRE LOS ASOCIADOS - CASO DE LOS FONGALES

Antes de referirnos a lo resuelto por la RTF 2102-4-2004 nos parece necesario hacer algunas precisiones sobre las rentas exoneradas a que se refiere el inc. b) del art. 19 de la Ley del IR.

Las rentas que se exoneran son aquellas que normalmente estarían alcanzadas por el impuesto conforme a los arts. 1 al 5 de la Ley, vale decir, comprenden los ingresos tales como los alquileres, los intereses, los dividendos, las ganancias de capital, e inclusive las utilidades provenientes de actividades mercantiles (en cuanto correspondan a sus fines estatutarios). Se trata de montos

identificables, y lo que pretende la ley es que estas rentas gocen de la exoneración, destinada a favorecer a la asociación para el cumplimiento de sus fines, "siempre que no se distribuyan, directamente o indirectamente, entre los asociados", aun en el caso de disolución.

En el caso resuelto por la RTF 2102-4-2004 la recurrente era FONGAL LA LIBERTAD, regido por el Decreto Ley 21846 promulgado el 10-5-77.(1) Respecto de este FONGAL se señala en la "Que de lo expuesto, puede inferirse válidamente que las rentas obtenidas por la comercialización de productos agropecuarios tienen como beneficiarios a sus asociados y no a la asociación, máxime si indica que la misma se realiza "en beneficio directo de los asociados", lo que supone una forma de distribución indirecta de renta entre los asociados, por lo que estando a que el inciso b) del artículo 19 de la Ley antes citada, la recurrente no cumple con el requisito de no Resolución lo siguiente: distribución directa o indirecta de la renta obtenida entre los asociados, corresponde confirmar la apelada."

"Que obra en autos copia de la Escritura Pública de modificación total de estatutos y constitución legal y formal de la recurrente del 14 de marzo de 1987, inscrita en la Partida LXIII del Registro de Asociaciones de La Libertad, apreciándose en el artículo cuarto que ésta tiene como fines y objetivos el "fomento y desarrollo de la ganadería lechera entre sus asociados, así como la prestación de servicios respectivos" (folio 23 vuelta);

Que adicionalmente, en el artículo quinto se señala que son objetivos de la recurrente "prestar servicios a sus asociados tales como: abastecimiento de insumos, (...), comercialización de productos agropecuarios y otros en beneficio directo de sus asociados", consignándose en el último párrafo que "las actividades económicas propiamente dichas de Fongal La Libertad serán aquellas necesarias para:

Comercialización de leche fresca, procesada y derivados mientras subsista su necesidad, comercialización de los alimentos concentrados, medicinas, materiales, equipos y utensilios, para el abastecimiento preferencial de las explotaciones pecuarias de los aportantes" (folios 22 y 23 vuelta).

Nos parece que no tiene sentido alguno la aseveración de que "las rentas obtenidas por la comercialización de productos agropecuarios tienen como beneficiarios a sus asociados y no a la asociación". Lo que estipulan los estatutos es que la asociación tiene como objetivo "prestar servicios a sus asociados tales como: abastecimiento de insumos, (...), comercialización de productos agropecuarios y otros en beneficio directo de sus asociados".

Lo del "beneficio directo" se refiere obviamente a las condiciones más favorables en que se efectúan el abastecimiento de insumos y la comercialización de los productos, y no tiene nada que ver con la distribución de las rentas de la asociación, que está proscrito por el Decreto Ley.

Además, cabe señalar que el beneficio para los asociados está implícito en las actividades de casi todas las asociaciones dedicadas a los fines que señala el inc. b) del art. 19 (educación, cultural, científica, deportiva, gremiales, etc.).

1. Este Decreto Ley establece que "Los productores agropecuarios podrán crear "Fondos" destinados al fomento de la producción, de la comercialización de sus productos y de la investigación agropecuaria, así como al mejoramiento de riego y otras actividades afines." (art. 1). Para el funcionamiento de cada Fondo es requisito la aprobación de sus Estatutos por Resolución Suprema. Y se establece que "Los recursos de los "Fondos" sólo podrán ser utilizados en la finalidad prevista en el artículo 1 del presente Decreto Ley".

10/2 EXPRESIÓN EN M/N DE LA CERTIFICACIÓN DEL CAPITAL INVERTIDO EN M/E

Ante una consulta sobre si "(la) certificación de la recuperación de capital invertido puede ser otorgada en moneda extranjera o debe otorgarse en moneda nacional incluyendo el reajuste que corresponda", la SUNAT, mediante Informe 229-2005-SUNAT/2B0000 de 28-9-05, ha opinado que dicha certificación "debe ser otorgada sólo en moneda nacional".

Luego de citar lo establecido en los arts. 20 y 21 de la LIR, en los incisos b) y e) del art. 11 del Reglamento y los arts. 1 y 2 de la Ley 28394 el informe expresa lo siguiente:

"Ahora bien, debemos considerar que el costo computable constituye un elemento de la determinación de la obligación tributaria (1) del Impuesto a la Renta.

Siendo ello así, dicho elemento debe expresarse en moneda nacional, pues no existe disposición que establezca que la determinación del Impuesto a la Renta de los no domiciliados pueda efectuarse en moneda extranjera. Al contrario, la remisión a los artículos 20° y 21° del TUO de la

Ley del Impuesto a la Renta evidencia que la determinación del costo computable debe efectuarse en moneda nacional".

1. El artículo 59° del Código Tributario indica que por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

a. El deudor tributario (contribuyente o responsable) verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

b. La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica el deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

10/3 SERVICIOS TÉCNICOS PRESTADOS POR NO DOMICILIADOS

En el caso resuelto por la RTF 903-1-99 de 9-11-99 se trataba de un consorcio integrado por una empresa no domiciliada y dos domiciliadas, que había contratado con el Ministerio de T. y C. de la prestación de servicios de "supervisión y control" de una obra.

El consorcio retuvo el IR sobre la retribución correspondiente a la no domiciliada tomando como renta imponible el 40% de la misma, considerando que se trataba de "servicios técnicos", prestados parte en el país y parte en el extranjero. La SUNAT acotó el IR (30%) sobre el íntegro de la retribución, considerando que el servicio había sido prestado enteramente en el país. El tribunal confirmó la acotación por las siguientes consideraciones, entre otras:

Que la recurrente aduce que el contrato celebrado entre el Consorcio y el Ministerio no se reducía a sólo el aporte de técnicos sino además a la de prestación de servicios de consultoría; sin embargo debe precisarse que si bien es cierto que en varias de las cláusulas del contrato se hace referencia a que el contratista debía entregar diversos informes, debe entenderse que eran aquellos que el personal que conformaba el equipo debía elaborar;

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe anotar que en el supuesto que excepcionalmente pudiera solicitarse informes que por su naturaleza y especialidad implicasen la realización de labores fuera del país, ello no ha sido acreditado por la recurrente, pues si bien ha acompañado copias de informes supuestamente elaborados en España y copias de unas facturas de empresas de mensajería, estos documentos no acreditan fehacientemente lo alegado;

Quen en consecuencia, no habiéndose acreditado que el servicio contratado requería la realización de labores parte en el país y parte en el extranjero y que éstas se hayan efectuado de esa forma, conforme a los términos del artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso d) (1) del artículo 27° de su reglamento, resultado procedente la determinación de la deuda tributaria formulada por la Administración al amparo de lo previsto en el artículo 76° del decreto Legislativo N° 774.

Comentario: La cuestión en debate es cuáles son los alcances del inc. d) del art. 48 de la Ley del IR según el cual constituye renta neta el 40% de los ingresos brutos obtenidos por personas jurídicas no domiciliadas, por "Servicios técnicos que requieren la realización de actividades, parte en el país y parte en el extranjero".

La RTF 903-1-99 centró la discusión en la cuestión de si los servicios de la empresa no domiciliada se reducían al aporte de personal técnico o comprendían además la prestación de servicios de consultoría, lo cual habría significado la realización de labores fuera del país. El criterio subyacente en ese enfoque es que la aplicación del inc. d) del art. 48 requiere la realización de labores (prestación de servicios) en el extranjero, además de las que realizan en el país.

Consideramos que este criterio debiese examinado a la luz de los verdaderos alcances de los art.12 y 48 de la ley referentes a las actividades internacionales.

El art.12 dispone lo siguiente en su primer párrafo:

"Se presume de pleno derecho que las rentas netas por contribuyentes domiciliados en el exterior a razón de actividades que se llevan a cabo parte en el país y parte en el extranjero, son iguales a los importes que resulten de aplicar sobre los ingresos brutos provenientes de las mimas, los porcentajes que establece el artículo 48".

Lo que esta en juego es la determinación de la renta en el caso de estas actividades, las cuales requieren todas las realizaciones de gastos en el extranjero.

Es a esta constatación que se refiere el art. 12 cuando expresa "que se llevan a cabo parte en el país y parte en el extranjero".

Es precisamente la dificultad para fiscalizar los gastos incurridos en el extranjero que son inherentes a tales actividades lo que ha llevado a la presunción de que la renta neta obtenida en el país es un porcentaje de la renta bruta. Y está claro que los porcentajes establecidos por el art. 48 reflejan mayormente la proporción en que los gastos correspondientes se realizan en el extranjero.

Tratándose de los "servicios técnicos" obsérvese que el inc. d) del art. 48 no se refiere a la realización de "labores" parte en el país y parte en el extranjero (como se señala en la RTF 903-1-99), sino a la realización de "actividades".

Es obvio que en el caso de estos servicios la actividad realizada en el extranjero comprende principalmente el pago de las remuneraciones del personal enviado al país (además de los gastos relacionados con la selección y contratación de dicho personal, la supervisión de sus labores, sus beneficios sociales, etc.) y es en consideración a este gasto que se fija la renta neta obtenida en el país en 40% de los ingresos brutos. (2)

Vale decir, los "servicios técnicos" no son servicios prestados al usuario parte en el país y parte desde el exterior, sino esencialmente servicios prestados en el país, que requieren actividad (que implica gasto) en el exterior.

Lo resuelto por el RTF 903-1-99 equivale a desconocer por completo este gasto en el exterior, lo que definitivamente va en contra de la intención que anima las disposiciones de los art. 12 y 48 de la ley y lleva, por ende, a la desnaturalización del impuesto, el que acaba gravando un ingreso bruto en una situación en que se manifiesta la realización de gastos.

Estimamos que la norma del inc. d) del art. 48 debería interpretarse como sigue: procede determinar la renta neta en base a esta norma en todos los casos de servicios técnicos en que se compruebe el envío de personal al país, lo cual es evidencia de:

a) que se incurren en gastos sustanciales en el extranjero directamente vinculados con dichos servicios.

b) que no se trata de la "transmisión de conocimientos técnicos", que es gravable a título de regalía (30% sobre el ingreso bruto).

Están comprendidos casos como el de las labores de montaje y puesta en marcha de maquinaria de una fábrica local, labores realizadas bajo la dirección de técnicos montadores enviados con esa finalidad específica, y con la intervención de personal contratado directamente por la firma local.

Téngase presente que en todos estos casos en que se compruebe el envío de personal al país el considerar 40% de los ingresos brutos como renta neta satisface ampliamente al Fisco Peruano; la utilidad neta como porcentaje de los ingresos brutos es probablemente bastante menor que el 40% (3)

1. Inciso c) en el Rgto. vigente.

2. Téngase presente además que el personal enviado al país deben tributar el impuesto a la renta sobre sus remuneraciones, conforme a las normas de control que se señalan en la sección 12/7.

3. Más bien, puede considerarse este porcentaje excesivamente gravoso; si la magnitud de los servicios lo justifica, la alternativa es constituir una sucursal que registre todos los gastos, incluyendo obviamente los sueldos del personal extranjero (la cuestión acá sería comparar el menor pago por impuesto a la renta de la sucursal con el mayor gasto por los tributos que gravan los sueldos).

10/4 SOFTWARE - CESIÓN EN USO VS. CESIÓN DEFINITIVA

Como es sabido, las regalías constituyen rentas de fuente peruana cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan se utilizan económicamente en el país o cuando son pagadas por un sujeto domiciliado en el país (art. 9 de la Ley).

A su vez, conforme al art. 27, tratándose del software, constituyen regalías los pagos "por la cesión en uso" de estos programas, a diferencia del precio pagado por la cesión definitiva de tales bienes.(1)

Por su parte, el art. 16 del Rgto. establece que la cesión en uso de software cuya contraprestación genera una regalía puede efectuarse a través de las siguientes modalidades contractuales:

1) Licencia de uso de derechos patrimoniales sobre el programa.

2) Cesión parcial de los derechos patrimoniales sobre el programa para la explotación del mismo por parte del cesionario.

Añade que cuando la contraprestación corresponda a la cesión definitiva, ilimitada y exclusiva de los derechos patrimoniales sobre el programa o retribuya la adquisición de una copia del programa para el uso personal del adquirente, se entenderá configurada una enajenación.

Respecto a la aplicación de estas normas se formularon diversas consultas, que fueron absueltas mediante el Informe 311-2005-SUNAT como sigue:

1.- Para efectos del Impuesto a la Renta, en la adquisición de copias de software, la retribución que pagan los licenciatarios a los licenciantes respecto de contratos que impliquen la simple licencia de uso personal de tales programas para computadoras no califica como regalía.

2.- En la adquisición de software hecho a la medida o de programas estandarizados, la retribución que se pague será la contraprestación a una enajenación de bienes tratándose de adquisiciones que impliquen el simple otorgamiento de licencias de uso personal del software.

3.- Cuando un distribuidor adquiere una o más copias de un programa estandarizado para destinarlos a su comercialización como mercadería, la retribución que pague por dicha adquisición constituirá una regalía.

4.- Cuando se entrega un solo ejemplar del programa que se instala en el servidor para ser utilizado desde un número determinado de computadoras, por cada una de las cuales se paga las correspondientes licencias de uso, se está ante una enajenación para efectos del Impuesto a la Renta".

En síntesis, si el pago faculta a explotar uno o más derechos patrimoniales sobre el software, será regalía; y si sólo da derecho a su uso personal en una o más computadoras, será precio por su compra.

12/5 LA OBLIGACIÓN DE RETENER EL IMPUESTO A LA RENTA CUANDO SE DEVENGA Y LA PROVISIÓN DE LA REMUNERACIÓN VACACIONAL.

El segundo párrafo del art. 71 de la Ley del Impuesto a la Renta obliga a los contribuyentes con las rentas de la 3ra. categoría a retener el impuesto aplicable sobre rentas de la 5ª categoría, entre otras, "en el mes de su devengo", en tanto sean deducibles.

La norma alude al momento en que la renta de la 5ª categoría se devenga para su futuro perceptor, esto es, al momento en que nace su derecho a obtener el pago de la remuneración o beneficio social gravado de que se trate.

Tratándose de la provisión de la remuneración vacacional y del pago por vacaciones trunca la obligación de efectuar el pago adelantado del impuesto nacerá en el mes en que se cumpla el año laboral al que corresponde el beneficio o en que se produce el cese del trabajador, respectivamente.

Según el art. 21, inc. q), del reglamento, la deducción del gasto por rentas de la 5ª categoría no estará condicionada a su pago en el plazo para presentar la declaración jurada anual como lo prevé el art. 37, inc. v), de la Ley del Impuesto a la Renta, si la empresa ha cumplido con efectuar la retención sobre dicha renta como lo dispone el segundo párrafo del art. 71 antes mencionado.

Dado que según lo expuesto en el rubro anterior el indicado condicionamiento no es aplicable a la provisión por el beneficio vacacional, no es pertinente a aquélla lo dispuesto por la citada disposición reglamentaria.

15/5 INCUMPLIMIENTO DE FORMALIDAD QUE NO INVALIDA EL ACOGIMIENTO AL BENEFICIO DE REINVERSIÓN - D.LEG. 882, EDUCACIÓN

El art. 17 del D.Leg. 882 dispone que para efecto de la fiscalización, las instituciones deberán llevar una cuenta de control en el activo donde se registrarán los bienes adquiridos al amparo del programa de reinversión, denominada "Bienes para reinversión – Decreto Legislativo N° 882".

En el caso resuelto por la RTF 3980-1-2004 el colegio recurrente había incumplido esta formalidad, lo que fué uno de los motivos por los cuales la SUNAT le acotó denegando el beneficio que establece el art. 13 de dicho D.Leg.

Al respecto, el Tribunal determinó que procedía un nuevo pronunciamiento "tomando en cuenta que ni el Decreto Legislativo N° 882, ni su reglamento, sujetan el goce del beneficio por reinversión al registro de los bienes adquiridos en una cuenta de control en el activo, siendo finalidad de ésta última facilitar la labor de fiscalización, por lo que el no haberse dado cumplimiento a dicha obligación no impide que la Administración pueda realizar su referida labor".

15/6.2 ESTABILIDAD TRIBUTARIA BAJO LAS NORMAS DE LA LEY GENERAL DE MINERÍA

En el Informe 166-2007-SUNAT se llega a las siguientes conclusiones:

1. La estabilidad tributaria garantizada mediante contrato suscrito con el Estado al amparo del (Título Noveno del Texto Unico Ordenado de la Ley General de Minería) beneficia al titular de la actividad minera por el plazo de 15 años sólo por las inversiones realizadas que se encontraban previstas en el Estudio de Factibilidad, teniendo en cuenta el monto definitivo que demandó para su ejecución en determinada concesión o Unidad Económico-Administrativa.

2. Los contribuyentes que celebren contratos de estabilidad tributaria, al amparo de los artículos 82 y 83 del TUO de la Ley General de Minería, suscritos a partir del 15.8.1998, se encuentran obligados a presentar sus declaraciones y a efectuar sus pagos, en el año 2002 y en adelante, en moneda nacional. De igual modo procederán respecto de las inversiones que no gocen del beneficio de estabilidad tributaria.

3. De optar el titular de la actividad minera que celebre un contrato con el Estado por un plazo de 15 años, por el tratamiento especial de la depreciación previsto en el artículo 84 del TUO de la Ley General de Minería, no existe impedimento para que año a año varíe, ya sea incrementando o disminuyendo, la tasa global, siempre que no se sobrepase el límite establecido y se cumpla con los demás requerimientos legales.

Asimismo, los términos "tasa global" resultan de aplicación a todos los bienes conformantes del activo fijo, a excepción de las edificaciones y construcciones.

15/6.2 ESTABILIDAD TRIBUTARIA BAJO LAS NORMAS DE LA LEY GENERAL DE MINERÍA

En el Informe 166-2007-SUNAT se llega a las siguientes conclusiones:

1. La estabilidad tributaria garantizada mediante contrato suscrito con el Estado al amparo del (Título Noveno del Texto Unico Ordenado de la Ley General de Minería) beneficia al titular de la actividad minera por el plazo de 15 años sólo por las inversiones realizadas que se encontraban previstas en el Estudio de Factibilidad, teniendo en cuenta el monto definitivo que demandó para su ejecución en determinada concesión o Unidad Económico-Administrativa.

2. Los contribuyentes que celebren contratos de estabilidad tributaria, al amparo de los artículos 82 y 83 del TUO de la Ley General de Minería, suscritos a partir del 15.8.1998, se encuentran obligados a presentar sus declaraciones y a efectuar sus pagos, en el año 2002 y en adelante, en moneda nacional. De igual modo procederán respecto de las inversiones que no gocen del beneficio de estabilidad tributaria.

3. De optar el titular de la actividad minera que celebre un contrato con el Estado por un plazo de 15 años, por el tratamiento especial de la depreciación previsto en el artículo 84 del TUO de la Ley General de Minería, no existe impedimento para que año a año varíe, ya sea incrementando o disminuyendo, la tasa global, siempre que no se sobrepase el límite establecido y se cumpla con los demás requerimientos legales.

Asimismo, los términos "tasa global" resultan de aplicación a todos los bienes conformantes del activo fijo, a excepción de las edificaciones y construcciones.

15/7 CRÉDITO FISCAL REGULADO POR LA LEY DE AMAZONÍA - LOS BENEFICIOS GENERADOS NO ESTÁN GRAVADOS POR EL IMPUESTO A LA RENTA

En el Informe 64-2006-SUNAT se expresa lo siguiente:

"Ahora bien, los ingresos obtenidos por los contribuyentes derivados de la aplicación del beneficio del Crédito Fiscal Especial no cumplen con el criterio de renta-producto pues se originan en la aplicación de una norma legal que tiene por objeto promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía, y no de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

De otro lado, debe tenerse en consideración que los ingresos generados a favor de los contribuyentes al aplicar el beneficio del Crédito Fiscal Especial, no se originan de operaciones con particulares en los términos señalados en el inciso g) del artículo 1º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sino de un derecho concedido en base al IUS IMPERIUM del Estado, por lo que el referido ingreso tampoco se ajusta al criterio de flujo de riqueza asumido por nuestra legislación.

En consecuencia, los ingresos originados por la aplicación del beneficio del Crédito Fiscal Especial regulado en la Ley de la Amazonía, no se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta".

16/2 DIVIDENDOS Y OTRAS DISTRIBUCIONES DE UTILIDADES EFECTUADAS POR PERSONAS JURÍDICAS ACOGIDAS AL RER VS. LA TASA DE 4.1%

En la conclusión del Informe 222-2007-SUNAT se señala que las distribuciones indicadas constituyen rentas gravadas de las personas naturales beneficiarias, sujetas a la tasa del 4.1% como rentas de segunda categoría. Están exceptuadas las sumas que significan una disposición indirecta de las utilidades (a que se refiere el inc. g) del art. 24-A de la Ley del IR).

PARTICIPACIONES EN LAS UTILIDADES POR MANDATO LEGAL - CASO EN QUE APARENTEMENTE EL TRIBUNAL FISCAL SEÑALA QUE ES APLICABLE EL INC. V) DEL ART. 37 Sobre la materia del epígrafe, en el Boletín 174 (Mayo 2008) informamos sobre lo resuelto por la RTF 10167-2-2007 (de 26-10-07) en el sentido siguiente:

"... tratándose de una retribución "obligatoria" a favor del trabajador, su deducción se efectuaría de acuerdo con la regla general aplicable para la imputación de gastos de tercera categoría, esto es, conforme con el criterio de lo devengado recogido en el inciso e) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, mientras que si la retribución se realiza de manera voluntaria por el empleador, en virtud del vínculo laboral, se debía cumplir con lo establecido por el inciso l) del art. 37 de la Ley del IR, dado que sólo en ese caso se estaría en el supuesto de obligaciones que "se acuerdan" al personal".

Resulta que en la RTF 10847-3-07 (de 13-11-07), después de citar el inc. v) del art. 37 de la Ley del IR, el inc. q) de su Rgto. y el art. 71, segundo párrafo, de la Ley, se expresa lo siguiente:

"Que de las normas citadas se tiene que en el ejercicio en cuestión, para la deducción del gasto correspondiente a la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debía cumplirse con su pago hasta antes que venciera el plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta, salvo que se acreditara que se habían efectuado las retenciones correspondientes, dentro del plazo establecido por la ley".

Sobre esta resolución cabe resaltar los siguientes aspectos:

- Se dictó apenas 18 días después de la RTF 10167-2-2007 arriba citada, y no hace referencia alguna a la materia tratada en ésta (retribución obligatoria vs. voluntaria), pues no estaba en discusión.

- El concepto del reparo fue definido como "el pago de utilidades a los trabajadores se efectuó en especie, pero las boletas de venta por el retiro de las mercaderías correspondía a la empresa ...". Y la resolución señala al respecto:

"Que estando a que no existe controversia sobre el derecho de los trabajadores a participar de las utilidades de la empresa ni de la procedencia de su deducción en el caso que se cumpla con las exigencias legales correspondientes, resulta pertinente indicar que la falta de acreditación del "pago" de tales participaciones de acuerdo a las normas glosadas, no constituía motivo suficiente para efectuar el reparo impugnado, pues también resultaba posible aceptar las deducciones si la recurrente acreditaba la efectiva realización de las retenciones respectivas". (1)

Y se revocó la apelada porque la Administración no había "cumplido con verificar si la apelante efectuó retenciones por concepto de las citadas participaciones y con determinar si aquella cumplió con las obligaciones tributarias derivadas, por lo cual corresponde revocar la apelada en este extremo a fin que efectúe la verificación respectiva".

Comentario final: Reproducimos a continuación una parte del comentario que se encuentra en el Apéndice de Comentarios (referida a la norma del D.S. 287-68-HC antecesora del inc. v) del art. 37):

"El sentido de esta disposición es claro: se aceptaba la deducción en el ejercicio de estas gratificaciones y "retribuciones similares" que voluntariamente (esto es, sin que mediara obligación legal) se acordaban recién al finalizar el ejercicio, siempre que fueran efectivamente pagadas dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada, esto es siempre que no fueran una forma de reducir arbitrariamente la utilidad a fin de año. Obviamente no se refería a las remuneraciones y beneficios ya establecidos para el personal, que constituían obligaciones al finalizar el ejercicio, y por tanto ya estaban perfectamente devengadas como gasto del mismo".

1. El inc. q) del art. 21 del Rgto. que contiene normas sobre esta materia, ha quedado tácitamente derogado (véase la nota 6 de la sec. 7/4).

SOBRE LOS GASTOS NECESARIOS INCURRIDOS POR LAS EMPRESAS VS. ACTOS DE LIBERALIDAD

El reparo sobre el cual se pronunció la sentencia de la Corte Suprema (de la que informamos en este boletín) fue materia de la RTF 3718-1-2008 en la que se expresa:

"Que con relación al reparo a la procedencia de la deducción como gasto y como crédito fiscal de los gastos de mantenimiento del Canal Pañe - Sumbay, cabe mencionar que mediante la citada Resolución Nº 07263-1-2004 este Tribunal ha emitido pronunciamiento respecto del referido reparo, señalando que el mismo resulta procedente en tanto la recurrente se encontraba obligada a pagar una tarifa por el uso de agua con fines no agrarios, según lo señalado en el mismo Convenio

(numeral 2.03), en aplicación del Decreto Supremo Nº 027-93-PRES, siendo que el Proyecto Especial Majes-Siguas tiene a su cargo la operación y mantenimiento del Sistema Hidráulico Chili Regulado hasta su transferencia al sector privado, por lo que se concluye que la recurrente ha efectuado un acto de liberalidad".

Este pronunciamiento es similar al que se comentó en el Boletín 177 (Agosto 2008), sobre el mantenimiento de carreteras de uso público por las empresas mineras, en el que se expresó:

"Que en ese orden de ideas, habiendo asumido la recurrente la realización de un gasto de mantenimiento rutinario y no extraordinario que corresponde ser efectuado por un tercero, se establece que ello constituye una liberalidad de la empresa y en consecuencia no es gasto deducible, a tenor de lo establecido por el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde confirmar las apeladas en dicho extremo".

Con la interpretación dada por la Corte Suprema a lo que constituye un "acto de liberalidad", las empresas ya no tendrán problemas con los gastos que obviamente están relacionados con la obtención de ganancias en su actividad.

PAGOS A CUENTA QUE CONSTITUYEN PAGOS EN EXCESO (NO PAGOS INDEBIDOS)

En el Informe 193-2007-SUNAT se concluye como sigue:

"Los pagos realizados contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría, en aquellos casos en los que, respecto de dichos pagos a cuenta, el deudor tributario, al presentar su Declaración Jurada Anual del citado Impuesto, hubiese ejercitado la opción de compensar automáticamente el saldo a favor del ejercicio anterior o precedente al anterior contra los mismos, establecida en el artículo 87 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 55 de su Reglamento; constituyen pagos en exceso de la obligación del contribuyente".

Nota: De acuerdo a este criterio, tales pagos en exceso integran el saldo a favor del ejercicio y pueden ser objeto de compensación automática o devolución, a elección del contribuyente.

COMPENSACIÓN DE PAGOS EN EXCESO POR RETENCIONES DEL IR DE NO DOMICILIADOS, (POR RENTAS DISTINTAS A LA DE 5ª CATEGORÍA) CONTRA DEUDAS DEL AGENTE DE RETENCIÓN POR EL MISMO CONCEPTO

En el Informe 9-2008-SUNAT se señala que en este caso debe tenerse en cuenta el criterio vertido en el Informe 66-2001-SUNAT/K00000 y expresa lo siguiente:

"Así, conforme se señala en dicho Informe, el contribuyente no domiciliado en el país es quien se encuentra legalmente facultado a solicitar al fisco la devolución de retenciones practicadas en forma indebida o en exceso por concepto del Impuesto a la Renta; salvo que exista un procedimiento específico establecido, tal como es el caso de las rentas de quinta categoría.

Cabe indicar que si bien el citado Informe se pronuncia sobre el sujeto facultado a solicitar la devolución de las retenciones indebidas o en exceso realizadas a sujetos no domiciliados por concepto del Impuesto a la Renta, el sustento que lo ampara resulta aplicable tratándose de la compensación, toda vez que para ambos supuestos (devolución y compensación) se debe determinar el sujeto que tiene derecho al crédito originado de la retención indebida o en exceso, siendo éste -en el caso materia de examen- el sujeto no domiciliado, en su condición de contribuyente obligado al cumplimiento del pago del tributo o deudor por cuenta propia, y no el agente de retención.

En ese orden de ideas, si el agente de retención consignó y pagó, en su declaración original, el importe efectivamente retenido por concepto del Impuesto a la Renta de no domiciliados por rentas distintas a la quinta categoría, el cual fue modificado mediante la presentación de una declaración rectificatoria al monto que le correspondía retener conforme a ley; dicho agente de retención no tendrá derecho a compensar la retención en exceso con la deuda que por el mismo concepto deba abonar al fisco con posterioridad al período rectificado".

En cambio, si en su declaración original, por error, el agente de retención declaró un monto mayor al realmente retenido al contribuyente, error que es corregido mediante la presentación de una declaración rectificatoria, se configurará para dicho agente un pago en exceso o indebido cuyo crédito puede ser compensado por aquél contra las deudas que por los mismos conceptos se originen con posterioridad al período rectificado.

EL PERMISO DE PESCA CONSTITUYE UN INTANGIBLE DE DURACIÓN LIMITADA

En el Informe 40-2007-SUNAT, después de citar el párrafo 90 del art. 121 del Reglamento de la Ley de General de Pesquería, se expresa lo siguiente:

"Para el supuesto materia de consulta, dado que el mismo es un activo intangible y éste es indesligable de la embarcación pesquera de bandera nacional, se puede inferir que la vida útil del intangible sería similar a la vida útil del activo al cual se considera indesligable, puesto que su existencia está condicionada a la existencia del activo.

En tal sentido, aun cuando el plazo legal de vigencia del derecho tiene como límite la caducidad del mismo, que se daría al incumplir las condiciones en las que fue otorgado, es correcto afirmar que existe un límite temporal de duración para dicho activo intangible".

Y se concluye que el pago efectuado por la adquisición del permiso de pesca, a opción del contribuyente, podrá amortizarse o considerarse como gasto (conforme a lo dispuesto por el inc. g) del art. 44 de la Ley del IR.

CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN – ALCANCES DEL ART. 63 DE LA LEY DEL IR

En el Informe 82-2006-SUNAT de 20-3-06 se llegó a las siguientes conclusiones:

1. "Tratándose de contratos de obra en los cuales de acuerdo con las disposiciones vigentes sobre la materia se requiere la recepción oficial de la misma, en caso se haya optado por el método de diferimiento de los resultados a que se refiere el inciso c) del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, la fecha en que se efectúe la recepción oficial de la obra será la que determine la imputación de los resultados de las obras al ejercicio en que dicha recepción ocurra.

En el supuesto anterior, en caso se incurra en costos en un ejercicio posterior al de la entrega oficial de la obra, los mismos serán deducidos en el ejercicio en que se devenguen siempre que cumplan con el principio de causalidad.

2. Las empresas de construcción y similares que ejecuten contratos de obra cuyos resultados según el contrato respectivo inicialmente correspondían a un ejercicio, y que en ese sentido realizaron pagos a cuenta de acuerdo a las reglas generales del Impuesto; si con ocasión de la determinación del Impuesto de ese ejercicio determinan que los resultados del contrato corresponderán a más de un ejercicio gravable, pueden optar por elegir alguno de los métodos previstos en el artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, para determinar su Impuesto a la Renta.

Los pagos a cuenta abonados durante el primer ejercicio a que se refiere el párrafo anterior, realizados de acuerdo a las reglas generales del Impuesto, no han constituido pagos indebidos al momento de ser realizados pues la empresa constructora aplicaba en tal oportunidad las reglas mencionadas.

3. En cualquier caso de contratos de obra cuya ejecución se realice en más de tres ejercicios, habiéndose optado por el método de diferimiento de resultados, no es posible la ampliación del plazo para la aplicación de dicho método".

ENTIDADES FINANCIERAS - INTERESES EN SUSPENSO, OPERACIONES DE REPORTE Y PACTOS DE RECOMPRA - DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS DEL D.LEG. 979

A continuación comentamos lo establecido sobre la materia por las indicadas disposiciones.

2ª Disp. Complementaria: Se recordará que conforme a esta disposición, "(los) intereses en suspenso por créditos en situación de vencidos que, en estricto cumplimiento de las disposiciones dictadas por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradora de Fondos de Pensiones, se contabilizan como ingresos o rendimientos en suspenso por las empresas del sistema financiero, no se consideran devengados para efectos del inciso a) del artículo 57° de la Ley" y que "(una) vez percibidos se considerarán ingresos gravables en el ejercicio correspondiente".

Se ha suscitado la cuestión de si esta norma es modificatoria o aclaratoria. En la exposición de motivos del D.Leg. 979, se señala que la disposición transitoria en cuestión "busca aclarar" que los intereses, que de acuerdo a las disposiciones dictadas por la SBS se contabilizan como ingresos en suspenso, "no se consideran" como ingresos devengados para efectos del IR, "en tanto no se produzcan las circunstancias que dichas disposiciones establecen para el levantamiento de la suspensión". Por tal motivo, somos del parecer que la norma en mención es de carácter interpretativo. (1)

Llama la atención que no se haya comprendido en la aclaración a los intereses vencidos derivados de cuentas por cobrar comerciales (o de otra índole) que, por circunstancias que evidencian su incobrabilidad, han sido objeto de provisión contable. Al circunscribirse la aclaración a los intereses de créditos bancarios, se quiebra el principio de igualdad.

3ª Disp. Complementaria: También respecto de la regla de esta Disposición ha surgido la interrogante acerca de si tiene carácter retroactivo. Según dicha regla, para los fines del IR las

Operaciones de Reporte y Pactos de Recompra generan rentas de naturaleza similar a un interés para el adquirente o reportante y un gasto financiero deducible para el reportado o transferente. De acuerdo a la Exposición de Motivos del D.Leg. 979 "Esta disposición final complementaria aclara el tratamiento tributario de este tipo de operaciones". Se señala al respecto que la regla establecida trata la operación de reporte (en que hay una venta de valores a ser liquidada en un plazo establecido y, simultáneamente, una compra a ser liquidada en el plazo pactado, por la misma cantidad y especie de valores y a un precio convenido), como una operación de financiamiento garantizada con títulos que representan o incorporan derechos patrimoniales o crediticios, materializada en dos etapas, y no como dos operaciones de venta de valores generadoras de ganancias de capital. La razón de ser de la aclaración efectuada nos hace pensar que la disposición en comentario es de carácter retroactivo.

1. Además, esta norma concuerda con lo establecido en la NIC 18, párrafo 34, y la NIC 30, párrafo 48, que señalan los alcances del criterio de lo devengado.

DECLARACIÓN JURADA DEL IMPUESTO A LA RENTA

ANOTE LOS IMPORTES EN NUEVOS

SOLES SIN CONSIDERAR CENTIMOS

NOMBRE O RAZON SOCIAL DEL EMPLEADOR

APELLIDOS Y NOMBRES DEL TRABAJADOR

TOTAL RENTAS DE 5TA. CATEGORIA PERCIBIDAS EN EL EJERCICIO (Incluya gratificaciones y utilidades) S/.

DEDUCCION (7 UIT) Art. 46° - D.Leg 774 S/.

TOTAL RENTA NETA (Anote el total de rentas percibidas menos la deducción) S/.

CALCULO DEL IMPUESTO

(Utilice esta escala para la determinación del impuesto) ESCALA PARA EL CALCULO DEL IMPUESTO A LA RENTA

(de acuerdo al Total Renta Neta)

Hasta cincuenta y cuatro (54) UIT, pagarán el 15% del Total Renta Neta

Más de 54 UIT pagarán: (15% de 54 U.I.T.)+(30% de)

IMPUESTO A LA RENTA CALCULADO : (Anote el Impuesto que obtenga de aplicar la tasa) S/.

CREDITO POR DONACION (1)

S/.(.....)

TOTAL IMPUESTO RETENIDO : (2) (Anote el Impuesto efectivamente retenido por el Empleador) S/.(.....)

TOTAL IMPUESTO NO RETENIDO O RETENIDO EN EXCESO S/.

SOLO DE TENER IMPUESTO RETENIDO EN EXCESO

Marcar un aspa "X" donde corresponda DEVOLUCION de las retenciones en exceso

COMPENSACION Con futuras retenciones

Fecha:..... de..... de.....

.....

Firma del trabajador

LA SUNAT PUBLICA EL PRESENTE MODELO CON LA FINALIDAD DE SER REPRODUCIDO, LA SUNAT NO PONDRA A LA VENTA NI DISTRIBUIRA ESTE FORMATO

1. Para determinar el credito por donaciones debera proceder de la siguiente manera:

- MULTIPLIQUE EL MONTO DE SUS DONACIONES POR EL MONTO DE IMPUESTO A LA RENTA CALCULADO Y DIVIDA EL RESULTADO ENTRE EL TOTAL RENTA NETA.

- TOME EN CONSIDERACION QUE EL MONTO MAXIMO DE SUS DONACIONES QUE LE GENERAN CREDITO NO PUEDE SUPERAR EL 10% DEL TOTAL RENTA NETA.

2. CON FOTOCOPIA DE LOS CERTIFICADOS DE RETENCION CORRESPONDIENTES.

CERTIFICADO DE RENTAS DE SEGUNDA CATEGORIA / RENTAS DE CUARTA CATEGORÍA / DIVIDENDOS Y OTRAS FORMAS DE DISTRIBUCIÓN

Certificado de Rentas de..... (1)

(Nombre y apellidos, denominación o razón social de la empresa).....

con RUC N°....., domiciliado (a) en(domicilio fiscal).

CERTIFICA

Que a Don (ña).....con RUC (2) N°.....y domicilio fiscal (3) en, ha percibido (4)..... rentas brutas de S/....., reteniéndosele sobre el referido monto el importe de S/..... por concepto de Impuesto a la Renta.

Concepto	Total Bruto	Monto Retenido
----------	-------------	----------------

(*).....	S/.....	S/.....
----------	---------	---------

.....
Fecha de emisión

.....
Nombre y apellido del representante legal acreditado en el RUC

1. Insertar según corresponda: Rentas De Segunda Categoría / Rentas de Cuarta Categoría / Dividendos y otras formas De Distribución de Utilidades.

2. Tratándose de sujetos que no se encuentren obligados a inscribirse en el RUC, se deberá consignar su numero de DNI.

3. Si el sujeto no se encuentra obligado a inscribirse en el RUC, se consignará su dirección domiciliaria.

4. Insertar según corresponda:

- Por concepto de rentas de segunda categoría.

- Por la prestación de servicios de(se deberá señalar el servicio prestado)

- Por concepto de dividendos y otras formas de distribución de utilidades.

(*)Rentas de 2da. categoría, Rentas de 4ta categoría o dividendos, según corresponda.

Nota: La RS 10-2006 que ha servido de base para la elaboración de este modelo, no contempla la necesidad de incluir el monto de las rentas no sujetas a retención, tratándose de rentas de 4ta. categoría. Sin embargo, de estimarlo conveniente, el agente de retención y el sujeto al cual se le practicó la retención podrían acordar que se incluya esta información con el fin de contar con un documento que acredite la totalidad de rentas pagadas y percibidas durante el ejercicio respectivamente. En ese caso, se deberá discriminar las rentas sujetas a retención de las que no lo estuvieron para que se produzca ninguna confusión.

OBLIGACIONES FORMALES

1/1.1 INTRODUCCIÓN

El uso intensivo y extendido de los sistemas informáticos por parte de la SUNAT y de los deudores tributarios, ha conducido a la sustitución de los formularios físicos por los formularios virtuales. Con ello se ha facilitado a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En el lenguaje de la normativa legal se denomina Programa de Declaración Telemática (PDT) al medio informático desarrollado por la SUNAT para la elaboración y presentación de declaraciones (1) (Res. 002-2000/SUNAT de 7-1-00, art. 1, inc. a); Res. 129-2002/SUNAT de 17-9-02, art. 1). Este medio informático genera los formularios virtuales a ser utilizados para la presentación de las declaraciones determinativas e informativas de que se trate (2).

El art. 1, inc. b) de la Res. 002-2000/SUNAT señala que las declaraciones determinativas son aquellas en las que el deudor tributario «determina la base imponible y, en su caso, la deuda tributaria a su cargo» y que las declarativas son las declaraciones en las que el deudor tributario o tercero obligado «informa sus operaciones o las de terceros que no implican determinación de deuda tributaria».

Esta sección se ocupa de las reglas que establecen los requisitos y condiciones de uso de los PDT. Tales reglas vienen dadas en la Res. 002-2000/SUNAT de 7-1-2000, sus modificatorias y complementarias.

1. Los PDT enuncian como características propias las siguientes: seguridad, portabilidad de datos; facilidad de uso y envío mediante códigos.

2. Según el Portal de SUNAT, los PDT constan de un módulo integrador, que contiene las opciones de uso común de todas las declaraciones, y de un módulo independiente, que contiene las distintas declaraciones determinativas e informativas.

1/1.2 DISTRIBUCIÓN DE LOS PDT

De acuerdo al art. 4 de la Res. 143-2000/SUNAT de 29-12-00:

- Los distintos PDT que apruebe la SUNAT se encontrarán a disposición de los interesados en Internet, en la siguiente página web: <http://www.sunat.gob.pe>, a partir de la fecha que la SUNAT señale en cada caso.

- La SUNAT, a través de sus dependencias, facilitará la obtención de los PDT a aquellos declarantes que no tuvieran acceso a Internet.

A este fin los contribuyentes deben proporcionar los disquetes de capacidad 1.44 MB de 3.5 pulgadas que sean necesarios. Así lo señalan las resoluciones que regulan la presentación mediante PDT de las declaraciones correspondientes a diversos tributos.

1/1.3 CONDICIONES DE USO DE LOS PDT

Conforme al art. 5 de la Res. 143-2000/SUNAT de 29-12-00:

- Para instalar los distintos PDT y registrar la información deben seguirse las instrucciones establecidas en la página web de la SUNAT o en las ayudas contenidas en cada PDT.

- Luego de registrar la información ésta se grabará en disquete de capacidad 1.44 MB de 3.5 pulgadas, para efectos de su presentación (1).

- Una vez efectuada la presentación de las declaraciones y entregada al declarante la constancia de presentación, aquél debe registrar en el archivo correspondiente a las declaraciones presentadas el número de orden que se le entregue (2). Este procedimiento no será aplicable tratándose de declaraciones informativas.

1. Para grabar la información deben seguirse los siguientes pasos: ingresar a la opción GENERAR MEDIO MAGNETICO/ADMINISTRADOR DE ENVÍOS ubicada en la página principal del PDT; seleccionar EL DECLARANTE y presione ACEPTAR; seleccionar el tipo de envío, la UNIDAD «A» del medio magnético y la DECLARACION REGISTRADA a grabar y presione ENVIAR.

2. Para ello debe ingresar a la opción Declaraciones enviadas/registrar número de orden del módulo del PDT respectivo.

1/1.4 RECHAZO DEL DISQUETE O ARCHIVO: CAUSALES Y EFECTO

Causales (Res. 129-2002/SUNAT de 17-9-02, art. 5):

El disquete será rechazado si, luego de verificado, se presentan algunas de las siguientes situaciones (1) (num. 5.1):

a. "Contiene virus informático.

b. Presenta defectos de lectura».

La información contenida en el disquete será rechazada si, luego de verificada, se presenta alguna de las siguientes situaciones (2) (5.2):

a. "Los archivos que contienen la(s) declaración(es) a ser presentada(s) no fueron generados por el respectivo PDT.

b. Los archivos han sido modificados luego de ser generados por el respectivo PDT.

c. Los archivos no han sido generados en forma completa o sus tamaños no corresponden a los generados por el respectivo PDT.

d. La declaración ha sido presentada más de una vez por el mismo período y tributo sin haberse registrado en ésta que se trata de una declaración sustitutoria o rectificatoria, según sea el caso.

e. La forma de pago y/o el monto pagado no coinciden con los declarados en la casilla respectiva de la declaración.

f. La versión del PDT presentado (3) no está vigente.

g. Los parámetros que deben ser utilizados para efecto de registrar información en la declaración, no están vigentes.

h. (4) En la declaración presentada se consigna un importe total a pagar igual a cero (0). Dicha causal sólo será aplicable a las declaraciones determinativas generadas por los PDT que sean presentadas en las sucursales y agencias autorizadas de la Red Bancaria».

Es causal adicional de rechazo del disquete, del archivo o de la información contenida en éste, el hecho de que el PDT no contenga el Nuevo Código de Envío a partir de la etapa en que es de uso obligatorio – Res. 183-2005/SUNAT de 29-12-05, Disp. Final, modif. por Res. 084-2006/SUNAT, art. 2.

Efecto: (Res. 002-2000/SUNAT, art. 7):

Cuando se rechace el disquete o archivo por cualquiera de las situaciones antes señaladas, la declaración que contenga será considerada como no presentada.

En aquellos casos en los que para la presentación de una declaración se deba emplear más de un disquete, aquella se considerará como no presentada cuando se rechace cualquiera de los disquetes o parte de la información que la conforma.

1. En la constancia de rechazo la primera causal se indica con el código 01 y la segunda con el código 02.

Para evitar un nuevo rechazo se debe generar nuevamente el archivo de envío en un disquete nuevo o formateado.

2. En la constancia de rechazo las causales de los literales a), b) y c) se indican con los códigos de rechazo 03, 05 y 04, respectivamente. Para corregir las causales se debe ingresar a la opción «modificar», «grabar la declaración» y «generar el archivo de envío» nuevamente.

La causal del literal d) se indica en la constancia de rechazo con el código 07. Esta causal se subsana seleccionando la opción «sí» a la pregunta «¿la presente declaración es rectificatoria o sustitutoria?» que aparece en la sección «identificación de la declaración del PDT».

La causal del literal d) corresponde al código 09. Para subsanarla se debe ingresar a la opción «modificar» y cambiar el monto o tipo de pago y luego grabar y generar nuevamente el archivo de envío.

Las causales de los literales f) y g) tienen como códigos de rechazo 10 y 11 respectivamente. Para subsanarlas se debe ingresar a la página web de la SUNAT, actualizar la versión del PDT, ingresar al PDT en la opción «modificar», grabar la declaración y generar nuevamente el archivo de envío.

3. O sea, el PDT utilizado para elaborar la declaración.

4. Literal agregado por Res. 192-2003/SUNAT de 22-10-03, 1ra. Disp. Final.

1/1.5 CONSTANCIA DE PRESENTACIÓN O RECHAZO - DEVOLUCIÓN DEL DISQUETE

Conforme a la Res. 002-2000/SUNAT, art. 5:

- De no mediar rechazo, el personal de recepción de la SUNAT o de los bancos autorizados, según corresponda, almacenará la información y procederá a emitir la constancia de presentación, conteniendo el respectivo número de orden, la que debidamente sellada y refrendada, será entregada al declarante.

- En caso de producirse el rechazo, se imprimirá la constancia de rechazo, la cual será sellada y entregada al declarante.

- En todos los casos, el disquete o los disquetes presentados por el declarante le serán devueltos al momento de la presentación.

1/1.6 CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN

De acuerdo a la Res. 002-2000/SUNAT, art. 9:

- Los declarantes deben consolidar la totalidad de sus operaciones y retenciones, así como de la información solicitada, en una sola declaración determinativa o informativa, según corresponda.

Para tal efecto, los declarantes que tengan sucursales, agencias, establecimientos anexos o puntos de venta en distintos lugares, tomarán como referencia el monto consolidado de sus operaciones y retenciones, así como de la información solicitada.

- Las declaraciones determinativas deben presentarse por cada período tributario y las declaraciones informativas conforme lo dispongan las Resoluciones que las aprueben.

1/1.7 SISTEMA DE SEGURIDAD DE LAS DECLARACIONES Y SOLICITUDES PRESENTADAS MEDIANTE PDT

Para acreditar que las declaraciones determinativas e informativas y las solicitudes presentadas a través de los formularios virtuales generados por los PDT han sido efectivamente elaboradas y presentadas por quienes aparecen en ellas como declarantes o solicitantes, éstos deben ingresar en los formularios virtuales un Nuevo Código de Envío (NCE) – Res. 183-2005/SUNAT de 29-9-05, art. 2.

El NCE debe ser ingresado en los formularios virtuales sea que su presentación se realice a través de SUNAT Virtual, en las dependencias de la SUNAT o en las entidades del sistema financiero nacional autorizadas para ello – Res. 183-2005/SUNAT, art. 2.

La obligación de usar el NCE empezó a regir en las siguientes fechas (Res. 183-2005/SUNAT, art. 4, modificado por Res. 084-2006/SUNAT y 238-2006/SUNAT):

- Principales contribuyentes: 1-6-06
- Medianos y pequeños contribuyentes:
 - Primeros dígitos del RUC
 - 20: 1-3-07
 - 10, 15 y 17: 1-6-07

El NCE puede ser generado a través de SUNAT Virtual, ingresando a SUNAT Operaciones en Línea, para lo cual debe obtenerse previamente el Código de Usuario y Clave de Acceso en caso de no contarse con ellos – Res. 183-2005/SUNAT, art. 3.

Cada declarante o solicitante tendrá un solo NCE, el que puede ser reemplazado ingresando a SUNAT Operaciones en Línea – Res. 183-2005/SUNAT, art. 3.

El hecho de que el PDT no contenga el NCE es causal de rechazo del disquete, del archivo o de la información contenida en éste – Res. 084-2006/SUNAT, Disp. Final.

1/2.1 INTRODUCCIÓN

SUNAT Operaciones en Línea es el sistema informático desarrollado por la SUNAT y disponible en Internet que permite realizar operaciones en forma telemática entre el usuario y la SUNAT (1) (Res. 109-2000/SUNAT de 2-11-00, art. 1, inc. a). Las operaciones se realizan a través de SUNAT Virtual, que es el Portal de la SUNAT en la Internet, cuya dirección es <http://www.sunat.gob.pe> - Res. 109-2000/SUNAT, art. 1, inc. f), incorporado por Res. 147-2003/SUNAT de 1-8-03.

Esta sección se ocupa de las operaciones realizables mediante SUNAT Operaciones en Línea y de la forma y condiciones en que los deudores tributarios pueden convertirse en usuarios de ese sistema. (2)

1. Como indica la página web de la SUNAT, el uso de SOL ofrece las siguientes ventajas: comodidad, funciona 24 horas todos los días, seguridad, personalización, facilidad de uso y creación de otros usuarios SOL.

2. En el capítulo 4 se tratan las normas sobre la presentación de declaraciones determinativas y la realización de pagos mediante SOL.

1/2.2 OPERACIONES REALIZABLES MEDIANTE SUNAT OPERACIONES EN LÍNEA

Las operaciones realizables a través de SUNAT Virtual son actualmente las siguientes (1):

- Presentar declaraciones determinativas e informativas - Res. 109-2000/SUNAT, art. 2, inc. 1.
- Realizar trámites del RUC y Comprobantes de pago (2) - Res. 109-2000/SUNAT, art. 2, inc. 2.
- Realizar consultas a la información del deudor tributario registrada por la SUNAT - Res. 109-2000/SUNAT, art. 2, inc. 3.
- Canalizar los pagos de tributos a través de los servicios de Internet de la Red Bancaria - Res. 109-2000/SUNAT, art. 2, inc. 4.

• Presentar solicitudes a través de los formularios virtuales generados por los Programas de Declaración Telemática (PDT) u otros similares - Res. 109-2000/SUNAT, art. 2, inc. 5, incorporado por la Res. 172-2005/SUNAT de 9-9-05.

• Realizar la entrega de los montos de dinero que se hubiera retenido en cumplimiento de un embargo en forma de retención ordenado por un Ejecutor Coactivo de la SUNAT dentro de un procedimiento de cobranza coactiva - Res. 109-2000/SUNAT, art. 2, inc. 6, incorporado por la Res. 019-2006/SUNAT de 27-1-06.

• Complementar la información en el RUC para efectos de la activación del número de RUC otorgado en el caso de los sujetos inscritos de acuerdo a lo establecido en el art. 5-A de la Res. 210-2004/SUNAT y normas modificatorias (3) - Res. 109-2000/SUNAT, art. 2, inc. 7, incorporado por Res. 159-2007/SUNAT de 16-8-07, art. 7.

• Presentar la Planilla Electrónica a que se refiere el inciso h) del art. 1 del Decreto Supremo 018-2007-TR de 27-8-07 - Res. 109-2000/SUNAT, art. 2, inc. 8, incorporado por Res. 204-2007/SUNAT.

• Afiliarse al Sistema de Emisión Electrónica y utilizar dicho sistema para la emisión de recibos por honorarios y notas de crédito electrónicos y la generación del Libro de Ingresos y Gastos Electrónico - Res. 109-2000/SUNAT, art. 2, incs. 11, 12 y 13, incorporado Res. 182-2008/SUNAT.

• Presentar solicitudes de autorización de impresión o importación de comprobantes de pago y otros documentos conforme al Reglamento de Comprobantes de Pago - Res. 110-2000/SUNAT de 2-11-00, art. 5.

• Registrar las autorizaciones de impresión o importación por imprentas habilitadas como Imprentas conectadas a la SUNAT - Res. 110-2000/SUNAT de 2-11-00, arts. 3, 4 y 6.

• Presentar la solicitud de suspensión de retenciones y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por rentas de cuarta categoría - Res. 116-2003/SUNAT de 28-5-03, art. 3, modificado por Res. 130-2003/SUNAT de 27-6-03, art. 2.

• Comunicar el reingreso al Nuevo RUS - Res. 203-2005/SUNAT de 10-10-05, art. 3.

1. De hecho, también pueden realizarse en SOL operaciones distintas a las señaladas en la sec. 1/2.2, para las cuales no se requiere contar con Código de Usuario ni Clave SOL. Por ejemplo, es el caso de las siguientes: acceder a información de uso público (ej.: consultas de RUC, de comprobantes de pago; padrones de agentes de retención o percepción; extracto de declaraciones y pagos); solicitar la suspensión de retenciones y pagos a cuenta; realizar consultas (tipo de cambio, instituciones bancarias autorizadas, etc.); actualizar los PDT de acuerdo a las nuevas versiones que aprueba la SUNAT.

2. Véase más abajo lo dispuesto por la Res. 109-2000/SUNAT.

3. Este artículo regula la inscripción en el RUC de los sujetos constituidos a través del SISEV (Sistema Integrado de Servicios Públicos Virtuales a través de la Ventanilla Única del Estado).

A) OBTENCIÓN DEL CÓDIGO DE USUARIO Y DE LA CLAVE SOL

Para realizar las operaciones contenidas en SUNAT Operaciones en Línea, el deudor tributario debe contar con sus Código de Usuario y Clave SOL a dicho sistema (1) (Res. 109-2000/SUNAT, art. 3, modif. por Res. 159-2007/SUNAT de 16-8-07, art. 6). El primero permite identificarlo cuando ingresa al sistema; el segundo es de conocimiento exclusivo del usuario y, asociado al Código de Usuario, otorga privacidad en el acceso al sistema - Res. 109-2000/SUNAT, art. 1, incs. d) y e), modif. por Res. 159-2007/SUNAT de 16-8-07, art. 6.

Para obtener el Código de Usuario y la Clave SOL el deudor tributario debe realizar el siguiente trámite en cualquiera de las dependencias o Centros de Servicios al Contribuyente de la SUNAT a nivel nacional - Res. 109-2000/SUNAT y modificatorias, art. 3:

1. "El deudor tributario o su representante legal acreditado en el RUC o el empleador del trabajador del hogar deberá:

a. Exhibir el original de su documento de identidad vigente y presentar una copia del mismo.

b. (3) Presentar la Solicitud de Acceso debidamente llenada y firmada por el deudor tributario o su representante legal acreditado en el RUC o por el empleador del trabajador del hogar.

Para tal efecto, la solicitud podrá recabarse en forma preimpresa en las dependencias y Centros de Servicios al Contribuyente de la SUNAT, imprimirse a través de SUNAT Virtual o fotocopiar el anexo adjunto a la presente resolución. (2)

2. (3) El Código de Usuario y la Clave SOL serán entregados al deudor tributario o su representante legal acreditado en el RUC o al empleador del trabajador del hogar en un sobre

sellado (4), previa verificación de los requisitos señalados en el numeral anterior, quien deberá firmar una Constancia de Recepción en señal de conformidad.

3. El trámite podrá ser realizado por una persona distinta al deudor tributario o su representante legal acreditado en el RUC o empleador del trabajador del hogar, quien deberá:

a. (3) Presentar la Solicitud de Acceso debidamente llenada y firmada de acuerdo a lo indicado en el inciso b) del numeral 1 del presente artículo, la misma que además deberá contener la información requerida en el rubro «Trámite realizado por un tercero». La firma del deudor tributario o su representante legal acreditado en el RUC o empleador del trabajador del hogar consignada en dicho rubro deberá ser legalizada notarialmente.

b. Exhibir el original de su documento de identidad vigente y presentar una copia del mismo.

c. (5)

En este caso, la persona autorizada a realizar el trámite deberá firmar la Constancia de Recepción respectiva».

Reglas especiales para los sujetos que se constituyan a través del SISEV (6)

Res. 109-2000/SUNAT, art. 3-A, incorporado por Res. 159-2007/SUNAT de 16-8-07, art. 8:

«El Código de Usuario y la Clave SOL, para efectos de la activación del número de RUC a través de SUNAT Virtual a que se refiere el numeral i) del artículo 5-A de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT y normas modificatorias, se obtendrán, ante el Notario, de acuerdo al siguiente procedimiento:

1. Si el Código de Usuario y la Clave SOL fueran solicitados por el representante del sujeto constituido a través del SISEV, éste obtendrá:

a. Exhibir el original de su documento de identidad vigente y presentar al Notario la solicitud de Acceso debidamente llenada y firmada en el Rubro I de la Solicitud de Acceso al Sistema SUNAT Operaciones en Línea.

b. Firmar la Constancia de Recepción en señal de conformidad.

2. Si el Código de Usuario y la Clave SOL fueran solicitados por una tercera persona designada por el representante del sujeto constituido a través del SISEV, éste deberá:

a. Exhibir al Notario el original de su documento de identidad vigente y presentar una copia del mismo.

b. Presentar al Notario la Solicitud de Acceso al Sistema SUNAT Operaciones en Línea debidamente llenada y firmada por el representante del sujeto constituido a través de la Ventanilla Unica del Estado en los Rubros I y II. La firma del representante consignada en el rubro II de la solicitud deberá estar legalizada notarialmente.

c. Firmar la Constancia de Recepción en señal de conformidad.

3. El Notario realizará la entrega del Código de Usuario y de la Clave SOL al solicitante, previa verificación de los requisitos señalados en los numerales anteriores.

4. Una vez realizada la entrega del Código de Usuario y la Clave SOL, el Notario deberá foliar la documentación relacionada a dicha entrega en la parte superior derecha, así como organizarla para su posterior custodia, teniendo en cuenta el siguiente orden:

i. Constancia de Anotación de Inscripción de la empresa en los Registros Públicos.

ii. Formato de Solicitud de Acceso.

iii. Constancia de Recepción del Código de Usuario y la Clave SOL.

iv. Otros documentos relevantes a la solicitud y entrega de la Clave SOL.

5. En caso que la empresa decida obtener el Código de Usuario y la Clave SOL de manera presencial, deberá seguir el procedimiento establecido en el artículo 3°.

6. Para efecto de lo señalado en los numerales 1, 2 y 3, la SUNAT entregará a los Notarios de manera periódica y a su solicitud, Formatos de Solicitud de Acceso al Sistema SUNAT Operaciones en Línea y Códigos de Usuario y Claves SOL quienes deberán custodiarlos y almacenarlos».

1. Es de notar que en la cartilla que otorga la SUNAT al contribuyente, referida a SOL, se describe la Clave SOL como «clave de uso personal conformada por un «Código de Usuario» y una «Clave de Acceso».» Por otro lado, en el demo o instructivo del servicio en línea de la SUNAT, se señala que se debe ingresar el código de usuario y la clave de acceso para poder realizar operaciones en línea.

2. El anexo vigente es el aprobado por la Res. 268-2005/SUNAT de 30-12-05, con la modificación dispuesta por la Res. 229-2006/SUNAT de 27-12-06.

3. Sustituido por Res. 245-2008/SUNAT (pub. 9-1-09).

4. La entrega del sobre tiene lugar de manera inmediata.

5. Inciso derogado por la Res. 229-2006/SUNAT, Disp. Compl. Derogatoria (pub. 28-12-06).

6. Sistema Integrado de Servicios Públicos Virtuales a través de la Ventanilla Unica del Estado.

B) POSIBILIDAD DE GENERAR OTROS CÓDIGOS DE USUARIO Y CLAVES SOL PARA USUARIOS SUBORDINADOS

El usuario puede generar otros Códigos de Usuario y Claves SOL a usuarios subordinados a fin de autorizarles la realización de todas o algunas operaciones - Res. 109-2000/SUNAT, art. 4, modif. por Res. 159-2007/SUNAT de 16-8-07, art. 6.

C) OBTENCIÓN DE UN NUEVO CÓDIGO DE USUARIO Y CLAVE SOL

El deudor tributario en cualquier momento puede obtener un nuevo Código de Usuario y Clave SOL siguiendo el mismo procedimiento. El otorgamiento del nuevo Código de Usuario y Clave SOL implica la anulación automática del Código de Usuario y Clave SOL generados por la SUNAT y de los Códigos de Usuario y Claves SOL generados por el deudor tributario, de ser el caso - Res. 109-2000/SUNAT, art. 7, modif. por Res. 159-2007/SUNAT de 16-8-07, art. 6.

D) RESPONSABILIDAD Y MANEJO DE LA CLAVE SOL

Es responsabilidad del deudor tributario tomar las debidas medidas de seguridad en el uso de la Clave SOL. En este sentido, se entiende que la operación ha sido efectuada por el deudor tributario en todos aquellos casos en los que para acceder a SUNAT Operaciones en Línea se haya utilizado el Código de Usuario y la Clave SOL otorgadas por la SUNAT, así como los Códigos de Usuario y Claves SOL generadas por el deudor tributario - Res. 109-2000/SUNAT, art. 6, modif. por Res. 159-2007/SUNAT de 16-8-07, art. 6.

E) INGRESO A SUNAT OPERACIONES EN LÍNEA

El usuario debe ingresar a SUNAT Operaciones en Línea a través de SUNAT Virtual registrando su número de RUC, Código de Usuario y Clave SOL - Res. 109-2000/SUNAT, art. 5, modificado por Res. 147-2003/SUNAT de 1-8-03 y Res. 159-2007/SUNAT de 16-8-07, art. 6.

E) INGRESO A SUNAT OPERACIONES EN LÍNEA

El usuario debe ingresar a SUNAT Operaciones en Línea a través de SUNAT Virtual registrando su número de RUC, Código de Usuario y Clave SOL - Res. 109-2000/SUNAT, art. 5, modificado por Res. 147-2003/SUNAT de 1-8-03 y Res. 159-2007/SUNAT de 16-8-07, art. 6.

1/2.4 BAJA DEL USUARIO

La baja de usuario de SUNAT Operaciones en Línea sólo puede ser efectuada por la SUNAT en la oportunidad que ella determine. Dicha baja tiene como consecuencia la baja inmediata del Código de Usuario y Clave SOL generados por la SUNAT y los Códigos de Usuario y Claves SOL generados por el deudor tributario, de ser el caso - Res. 109-2000/SUNAT, art. 8, modif. por Res. 159-2007/SUNAT de 16-8-07, art. 6.

1/2.5 SEGURIDAD DE SUNAT OPERACIONES EN LÍNEA

SUNAT Operaciones en Línea está diseñado para prevenir, detectar e impedir violaciones a la seguridad durante el envío de información. A este fin cuenta, entre otros, con los siguientes requerimientos de seguridad - Res. 109-2000/SUNAT, art. 9, modif. por Res. 159-2007/SUNAT de 16-8-07, art. 6:

- Cifrado de la información transferida a través del Sistema para protegerla de interceptaciones y modificaciones por usuarios no deseados.
- Uso de Código de Usuario y Clave SOL para efectos de identificar al Usuario que acceda a SUNAT Operaciones en Línea.
- Seguridad y monitoreo de la red privada de la SUNAT, a través de dispositivos de seguridad que permiten proteger a los usuarios contra cualquier tráfico no autorizado.

2/1 SUJETOS OBLIGADOS A PRESENTAR DECLARACIONES DETERMINATIVAS MEDIANTE PDT

Los siguientes sujetos están obligados a utilizar los formularios virtuales generados por los PDT aprobados por la SUNAT, siempre que se encuentren obligados a presentar declaraciones determinativas de acuerdo a las normas que regulan los distintos tributos (Res. 129-2002/SUNAT de 17-9-02, art. 3):

- Las entidades consideradas personas jurídicas para efectos del Impuesto a la Renta (num. 3.1).
 - Las personas naturales, sucesiones indivisas, sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en el artículo 16 de la Ley del Impuesto a la Renta y entidades del sector público nacional que cumplan por lo menos una de las siguientes condiciones (num. 3.2):
 - Hayan pertenecido o pertenezcan a algún directorio de Principales Contribuyentes (inc. a).
 - Hayan obtenido ingresos brutos superiores a S/. 216,000.00 (doscientos dieciséis mil y 00/100 nuevos soles) durante el ejercicio 1999 o a S/. 100,000.00 (cien mil y 00/100 nuevos soles) durante el ejercicio 2000, de acuerdo a la declaración anual del Impuesto a la Renta correspondiente a cada uno de dichos ejercicios (inc. b) (1).
 - Tengan a su cargo cuatro (4) o más trabajadores que perciban rentas de quinta categoría para efectos del Impuesto a la Renta (inc. c).
 - Tengan a su cargo uno o más trabajadores que perciban rentas de quinta categoría para efectos del Impuesto a la Renta y se encuentren inscritos ante la Oficina de Normalización Previsional – ONP, o deban ser inscritos por haber optado por incorporarse al Sistema Nacional de Pensiones o por ratificar su permanencia en dicho Sistema, de conformidad con lo señalado por el artículo 6 del TUO de la Ley del Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones, aprobado por D.S. N° 054-97-EF, así como por el artículo 45° de su reglamento, aprobado por D.S. N° 004-98-EF.
- No están comprendidos en este inciso las declaraciones de las contribuciones de la Seguridad Social de los empleadores que tengan a su cargo trabajadores del hogar y trabajadores de construcción civil (inc. d).
- Respecto de esta exclusión la Res. 133-2002/SUNAT de 27-9-02 prevé lo siguiente:
- Se refiere exclusivamente a las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en el artículo 16 de la Ley del Impuesto a la Renta, que empleen a trabajadores del hogar o que eventualmente contraten trabajadores de construcción civil para la construcción o refacción de edificaciones, no relacionadas con su actividad comercial.
 - Para presentar las declaraciones determinativas de las contribuciones de Seguridad Social que correspondan a dichos trabajadores, los empleadores utilizarán el formulario físico N° 1076 – «Trabajadores del Hogar» o el N° 1072 – «Construcción Civil Eventuales – ESSALUD – ONP», según el caso.
 - Tengan trabajadores artistas a su cargo (inc. e).
 - Hayan contratado los servicios de una Entidad Prestadora de Salud (EPS) o cuenten con Servicios Propios de Salud (inc. f).
 - Hayan suscrito con el ESSALUD un contrato por Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo (inc. g).
 - Efectúen retenciones del Impuesto a la Renta por rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, o por rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados (inc. h).
 - Estén obligadas a llevar contabilidad completa o registro de ingresos y gastos, conforme a la Ley del Impuesto a la Renta, y hayan pagado o acreditado honorarios u otras remuneraciones que constituyan rentas de cuarta categoría, aun cuando por disposición legal no tengan que efectuar la retención del Impuesto a la Renta de cuarta categoría (inc. i).
 - Perciban rentas de tercera categoría y tengan saldo a favor en concepto del Impuesto a la Renta de dicha categoría (inc. j).
 - Perciban rentas de tercera categoría y realicen operaciones no gravadas con el Impuesto General a las Ventas. Tratándose de contribuyentes acogidos al Régimen Especial de Renta, la obligación sólo alcanza a aquéllos cuyos ingresos netos mensuales sean mayores a 1 UIT. Se entenderá por operaciones no gravadas las definidas en el segundo párrafo del numeral 6.2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV (inc. k).
 - Se encuentren gravadas con el Impuesto Selectivo al Consumo (inc. l).
 - Vendan bienes cuyo Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal es asumido por el Estado (inc. m).
 - Sean designados agentes de retención o percepción del Impuesto General a las Ventas (inc. n).
 - Se les efectúe retenciones o percepciones por el Impuesto General a las Ventas o tengan retenciones o percepciones en exceso pendientes de aplicación (inc. o).

- Se encuentren obligadas a efectuar la declaración y pago de las contribuciones de los pescadores y procesadores pesqueros artesanales independientes, de acuerdo a lo señalado por la Resolución de Superintendencia N° 062-2000/SUNAT (inc. p).
 - Gocen del beneficio de estabilidad jurídica y/o tributaria (inc. q).
 - Sean empresas industriales establecidas en la zona de frontera (inc. r).
 - Se encuentren ubicadas en la Amazonía y realicen las actividades señaladas en los numerales 11.1 del artículo 11° y 12.1, 12.3 y 12.4 del artículo 12° de la Ley N° 27037 – Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía (inc. s).
 - Realicen inversiones al amparo de lo dispuesto en el inciso b) de la Quinta y Sexta Disposiciones Complementarias de la Ley N° 27037 (inc. t).
 - Tengan derecho a crédito tributario contra el Impuesto a la Renta por la realización de inversiones o reinversiones (inc. u).
 - Se encuentren acogidas o se acojan a la Ley N° 27360, que aprueba Normas de Promoción del Sector Agrario, o a la Ley N° 27460 – Ley de Promoción y Desarrollo de la Acuicultura, así como las comprendidas en la Ley N° 26564 y sus ampliatorias (inc. v).
 - Realicen operaciones de importación y exportación (inc. w).
 - Tengan a su cargo trabajadores dependientes identificados con documentos distintos al Documento Nacional de Identidad (DNI) o Libreta Electoral (LE), salvo que se trate de trabajadores del hogar o de construcción civil eventual (inc. x, incorporado por Res. 013-2003/SUNAT de 15-1-03, art. 4).
- Además de los sujetos indicados, que están obligados a utilizar los PDT para declarar las obligaciones tributarias a su cargo, existen otros sujetos que tienen la obligación de usar el PDT que corresponda al cumplimiento de una determinada obligación. Por ejemplo, es el caso de los sujetos obligados a presentar el PDT Trabajadores Independientes (véase la sección 11/3.2).
- Todo sujeto que hubiera adquirido o adquiriera la obligación de presentar sus declaraciones determinativas utilizando los formularios virtuales generados por los PDT, debe seguir empleando este medio para generar sus declaraciones determinativas que presente a partir de esa fecha, aun cuando ya no cumpla con alguna de las condiciones establecidas en el art. 3 de la Res. 129-2002/SUNAT (art. 4, num. 4.1).

1. Respecto de los ejercicios posteriores al 2000 no se ha señalado montos de ingresos a partir de los cuales el sujeto queda obligado a utilizar los PDT

2/2 SUJETOS FACULTADOS A PRESENTAR DECLARACIONES DETERMINATIVAS MEDIANTE PDT

Los formularios virtuales generados por los PDT pueden ser utilizados por aquellos sujetos que, sin estar obligados a emplearlos, opten por presentar cualquiera de sus declaraciones determinativas a través de dichos medios. A partir de la fecha en que se opte por presentar las declaraciones determinativas mediante los formularios virtuales, las declaraciones determinativas que se presenten a la SUNAT deben ser elaboradas utilizando este medio - Res. 129-2002/SUNAT, art. 4, num. 4.2.

2/3 PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES SUSTITUTORIAS Y RECTIFICATORIAS

La presentación de las declaraciones sustitutorias y rectificatorias está sujeta a las reglas siguientes (Res. 129-2002/SUNAT, art. 7):

- Si la declaración original se presentó utilizando los formularios virtuales generados mediante PDT, la declaración sustitutoria o la rectificatoria deberá efectuarse a través de dicho medio (num. 7.1).
- Si la declaración original fue presentada utilizando formularios físicos preimpresos, el contribuyente podrá optar por presentar su declaración sustitutoria o rectificatoria empleando el PDT, de acuerdo a lo siguiente (num. 7.2):
 - Tratándose de declaraciones mensuales, tomará en cuenta los períodos tributarios que se señalan a continuación (inc. a):
 - PDT Remuneraciones – Sólo a partir del período tributario enero 1993.
 - PDT ISC – Sólo a partir del período tributario julio 1999.
 - PDT Otras retenciones – Sólo a partir del período tributario enero 1998.
 - PDT IGV Renta Mensual IEV – Sólo a partir del período tributario enero 1998.
 - Tratándose de la declaración anual de regularización del Impuesto a la Renta, se deberá utilizar los siguientes PDT (inc. b):

- PDT 672 – Tercera Categoría 1998 – Para la declaración del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 1998.
- PDT 674 – Tercera Categoría 1999 – Para la declaración del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 1999.
- PDT 675 – Persona Natural 2000 – Para la declaración del Impuesto a la Renta de Otras Categorías generadas por la persona natural en el ejercicio 2000.
- PDT 676 – Tercera Categoría 2000 – Para la declaración del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2000.
- PDT 677 – Persona Natural 2001 – Para la declaración del Impuesto a la Renta de Otras Categorías generadas por la persona natural en el ejercicio 2001.
- PDT 678 – Tercera Categoría 2001 – Para la declaración del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2001.

Si las declaraciones a sustituir o rectificar corresponden a períodos tributarios mensuales anteriores a los señalados en el inciso a), o si corresponden a ejercicios gravables o conceptos no especificados en el inciso b), se debe utilizar el formulario físico preimpreso correspondiente.

- A partir de la fecha en que se opte por presentar la declaración sustitutoria o rectificatoria utilizando los formularios virtuales generados por los PDT, las declaraciones determinativas que se presenten a la SUNAT deben ser elaboradas utilizando este medio (último párrafo).

2/4 PRERÍODOS A PARTIR DE LOS CUALES DEBEN UTILIZARSE FORMULARIOS VIRTUALES PARA REGULARIZAR DECLARACIONES OMITIDAS

Conforme a la Res. 129-2002/SUNAT, Disposición Transitoria Unica:

- Los omisos a la presentación de declaraciones determinativas están obligados a utilizar los formularios virtuales generados por los PDT para efectuar sus declaraciones determinativas correspondientes a los siguientes períodos tributarios:

- Tratándose de declaraciones mensuales (inc. a):
- PDT Remuneraciones – Sólo a partir del período tributario enero 1993.
- PDT ISC – Sólo a partir del período tributario julio 1999.
- PDT Otras retenciones – Sólo a partir del período tributario enero 1998.
- PDT IGV Renta Mensual IEV – Sólo a partir del período tributario enero 1998.
- Tratándose de la declaración anual del Impuesto a la Renta (inc. b):
- PDT 672 – Tercera Categoría 1998 – Para la declaración del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 1998.
- PDT 674 – Tercera Categoría 1999 – Para la declaración del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 1999.
- PDT 675 – Persona Natural 2000 – Para la declaración del Impuesto a la Renta de Otras Categorías generadas por la persona natural en el ejercicio 2000.
- PDT 676 – Tercera Categoría 2000 – Para la declaración del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2000.
- PDT 677 – Persona Natural 2001 – Para la declaración del Impuesto a la Renta de Otras Categorías generadas por la persona natural en el ejercicio 2001.
- PDT 678 – Tercera Categoría 2001 – Para la declaración del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2001.

- Si las declaraciones corresponden a períodos tributarios mensuales anteriores a los señalados en el inciso a), o si corresponden a ejercicios gravables o conceptos no especificados en el inciso b), se debe utilizar el formulario físico preimpreso correspondiente.

FORMULARIOS VIRTUALES UTILIZABLES

ANEXO DEL CAPITULO 2

FORMULARIOS VIRTUALES UTILIZABLES

N° Form. Virtual	Versión	Res. SUNAT N°
Remuneraciones 600	4.9 (1)	
005-2008		
Planilla Electrónica	601	1.3 (2)
056-2009		
Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo	610	3.5 (1)
005-2008		
Impuesto Selectivo al Consumo	615	2.1 (7)

012-2009			
Trabajadores Independientes	616	1.4	013-2007
IGV Otras Retenciones	617 (6)		
1.7 009-2009			
Fondos y Fideicomisos	618	1.1	165-2005
IGV Renta 3ra.	621	4.8 (3)	
186-2008			
Modificación de Coeficiente o Porcentaje para el Cálculo del Pago a Cuenta del Impuesto a la Renta			
625	1.1	048-2008	
Agentes de Retención	626	1.1	013-2003
Agentes de Percepción	633	1.2	062-2005
Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional	634	1.0	
151-2003			
Impuesto Temporal a los Activos Netos	648	1.2	067-2007
Renta Anual Personas Naturales 2002	679	1.0	018-2003
Renta Anual 3ra. Categoría 2002	680	1.0	018-2003
Renta Anual Persona Natural 2003	651	1.0	019-2004
Renta Anual 2003 3ra. Categoría e ITF	652	1.1	037-2004
Renta Anual Persona Natural 2004	653	1.0	019-2005
Renta Anual 2004 3ra. Categoría e ITF	654	1.0	019-2005
Renta Anual Persona Natural 2005	655	1.0	004-2006
Renta Anual 2005 3ra. Categoría e ITF	656	1.0	004-2006
Renta Anual Persona Natural 2006	657	1.0	235-2006
Renta Anual 2006 3ra. Categoría e ITF	658	1.0	235-2006
Renta Anual - Persona natural 2007	659	1.0	002-2008
Renta Anual 2007 - 3ra. Categoría e ITF	660	1.0	002-2008
Renta Anual - Persona Natural 2008	661	1.0	001-2009
Renta Anual 2008 - 3ra. Categoría e ITF	662	1.0	001-2009
Solicitud de Aplazamiento y/o Fraccionamiento del Artículo 36° del Código Tributario	687	1.4	
(4)			
080-2008			
Solicitud de Acogimiento al Refinanciamiento del Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria - Art. 36° del Código Tributario			
	689	1.1 (4)	
080-2008			
Casinos y Máquinas Tragamonedas	693	1.0	014-2003
Impuesto a las Transacciones Financieras	695	1.6	163-2007
Agentes de Percepción Ventas Internas	697	1.5	046-2008
Regalía Minera	698	1.1	176-2005
Embarcaciones de Recreo	1691	1.0	91-2005
Operaciones con Terceros	3500	3.3	251-2005
Notarios	3520	3.1	053-2007
Predios	3530	1.0	167-2005
Boletos de Transporte Aéreo	3540	1.0	166-2004
Detalle de Operaciones	3550	1.0	176-2007
Precios de Transferencia	3560	1.1 (4)	
087-2008			
PDB Exportadores		1.1 (5)	
210-2005			
1.	Debe utilizarse desde el 1-2-08.		
2.	Debe utilizarse desde el 1-3-09, pero se puede utilizar la versión anterior hasta el 31-3-09.		
3.	Debe utilizarse a partir del período octubre de 2008. Los obligados a presentar el PDT IGV - Renta Mensual por períodos anteriores a octubre 2008, deben utilizar la nueva versión desde el 1-11-08 (para presentar las declaraciones por dichos períodos).		
4.	Debe utilizarse desde el 2-6-08.		
5.	Debe utilizarse desde el 2-1-08.		
6.	Debe utilizarse desde el 1-2-09.		
7.	Su uso es obligatorio a partir del 1-3-09, pero puede utilizarse desde el 1-2-09.		

FORMULARIOS FÍSICOS UTILIZABLES

FORMULARIOS FÍSICOS UTILIZABLES

N° de Formulario Res. SUNAT N°

1072 «Construcción Civil Eventuales - ESSALUD - ONP»	133-2002
1076 «Trabajadores del Hogar» 59-2000	59-2000
1610 «Boleta de Pago del Régimen Unico Simplificado (RUS)»	125-2003
1660 «Pago de Valores» 080-2007	
1662 «Boleta de Pago del Sistema Pago Fácil» 125-2003	
1672 «Pagos Varios por Responsabilidad Solidaria»	113-2006
2046 «Establecimientos Anexos» 210-2004	
2054 «Representantes Legales, Directores, Miembros del Consejo Directivo y Personas Vinculadas» 210-2004	
2119 «Solicitud de Inscripción o Comunicación de Afectación de Tributos»	210-2004
2127 «Solicitud de Modificación de Datos, Cambio de Régimen o Suspensión Temporal de Actividades» 210-2004	
2135 «Solicitud de Baja de Inscripción o de Tributos» 210-2004	
2305 «Declaración de Régimen Tributario y Base Imponible de Tributos»	210-2004
4888 «Declaración Jurada de Acogimiento a los Beneficios Tributarios de la Ley de Promoción del Sector Agrario y de la Ley de Promoción de Desarrollo de la Acuicultura»	07-2003
5020 «Formato para la presentación de quejas o sugerencias»	73-2002
5030 «Solicitud de Acceso a la Información Pública»	159-2003

1/1 NECESIDAD DE CONTAR CON CÓDIGO DE USUARIO Y CLAVE SOL

Para realizar la presentación de las declaraciones (determinativas e informativas) y el pago de los tributos a través de SUNAT Virtual, los deudores tributarios deben contar con el Código de Usuario y la Clave SOL a SUNAT Operaciones en Línea (Res. 260-2004/SUNAT de 29-10-04, art. 3).

Sobre la obtención del Código de Usuario y de la Clave SOL, véase la sección 1/2.3a.

3/2.1 UTILIZACIÓN OPTATIVA

SUNAT Virtual puede ser utilizado:

- Por los Principales, Medianos y Pequeños Contribuyentes, para presentar sus declaraciones originales, rectificatorias y sustitutorias y realizar el pago de sus tributos (1) – Res. 260-2004/SUNAT, art. 2, incs. a) y b), modif. por Res. 154-2007/SUNAT, de 27-7-07, art. 1. Véase en la sec. 3/2.2 el supuesto en que el uso de SUNAT Virtual es obligatorio para los Medianos y Pequeños Contribuyentes.
 - Por los deudores tributarios, excepto los responsables solidarios (2), para pagar la deuda tributaria correspondiente a tributos internos, contenida en una o más órdenes de pago o resoluciones – Res. 80-2007/SUNAT de 27-4-07, art. 2.
 - Por los sujetos obligados a efectuar el depósito de las detracciones efectuadas conforme al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) del D.Leg. 940 – Res. 183-2004/SUNAT de 13-8-04, art. 17, num. 17.3, lit. b) (régimen general); Res. 73-2006/SUNAT de 12-5-06, art. 7, num. 7.2.2 (transporte de bienes); Res. 57-2007/SUNAT de 16-3-07 (transporte de pasajeros).
 - Para solicitar la libre disposición de los montos depositados en aplicación del SPOT en las cuentas del Banco de la Nación – Res. 183-2004/SUNAT, art. 25, num. 25.3, literal a2).
- La presentación de declaraciones a través de SUNAT Virtual no obliga al deudor tributario a utilizar este medio en otras oportunidades – Res. 260-2004/SUNAT, art. 4, último párrafo.

1. A este fin se debe llenar y verificar el archivo del PDT respectivo en disquete, el cual queda así listo para ser enviado a través de la opción «declarar y pagar con PDT».

2. Los responsables solidarios deben utilizar el Sistema Pago Fácil para efectuar el pago de la deuda que les sea imputada en cuanto tales. Véase al respecto la sec. 11/4.

3/2.2 UTILIZACIÓN OBLIGATORIA

Los medianos y pequeños contribuyentes están obligados a utilizar SUNAT Virtual cuando el importe a pagar consignado en la declaración sea igual a cero – Res. 260-2004/SUNAT, art. 2, inc. b), modif. por Res. 154-2007/SUNAT de 27-7-07, art. 1.

3/3 DECLARACIONES Y PAGOS REALIZABLES A TRAVÉS DE SUNAT VIRTUAL

A través de SUNAT Virtual pueden presentarse las declaraciones originales, rectificatorias o sustitutorias generadas por los PDT que se señalan en el art. 4 de la Res. 260-2004/SUNAT de 29-10-04 y los demás autorizados por la SUNAT (1), así como realizarse los pagos que corresponda:

Formulario Virtual N° Denominación del PDT

600	PDT – Remuneraciones
610	PDT – Seguro Complementario de trabajo de Riesgo
615	PDT – Impuesto Selectivo al Consumo
616	PDT – Trabajadores Independientes
617	PDT – Otras Retenciones
621	PDT – IGV Renta Mensual
626	PDT – Agentes de Retención
633	PDT – Agentes de Percepción
634	PDT – Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional
651	PDT – Renta Anual 2003 – Persona Natural Otras Rentas
652	PDT – Renta Anual 2003 – Tercera Categoría
672	PDT – Renta 1998
674	PDT – Renta 1999
675	PDT – Renta Anual 2000 – Persona Natural
676	PDT – Renta Anual 2000 – Tercera Categoría
677	PDT – Renta Anual 2001 – Persona Natural
678	PDT – Renta Anual 2001 – Tercera Categoría
679	PDT – Renta Anual – Persona Natural Ejercicio 2002
680	PDT – Renta Anual – Tercera Categoría Ejercicio 2002
693	PDT – Casinos y Máquinas Tragamonedas
695	PDT – Impuesto a las Transacciones Financieras
697	PDT – Agentes de Percepción de Ventas Internas

Tratándose del pago de órdenes de pago o resoluciones, debe utilizarse el Formulario Virtual N° 1660 – Pago de Valores – Res. 80-2007/SUNAT de 27-4-07, art. 3, num. 2.

1. El art. 4 de la Res. 260-2004/SUNAT prevé que mediante Resolución de Superintendencia puede autorizarse la recepción, a través de SUNAT Virtual, de la declaración y pago por otros conceptos, como consecuencia de la implementación de nuevos medios de declaración y pago virtuales.

3/4 PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN CON O SIN MONTO A PAGAR

Para presentar la declaración y efectuar el pago a través de SUNAT Virtual, el deudor tributario debe acceder a la opción SUNAT «Operaciones en línea» y seguir las indicaciones del sistema, teniendo en cuenta lo siguiente (Res. 260-2004/SUNAT, art. 6):

- Si la declaración no cuenta con importe a pagar y no tiene causal de rechazo, el sistema emitirá la Constancia de Presentación de la Declaración.
- Si la declaración señala monto a pagar, cualquiera sea la modalidad de pago que seleccione el deudor tributario, deberá cancelar el íntegro del Importe a pagar consignado en la declaración, a través de una única transacción bancaria. Realizado el pago, el sistema emitirá la Constancia de Presentación de la Declaración y Pago.

3/5.1 PAGO DEL IMPORTE CONSIGNADO EN LA DECLARACIÓN

Para cancelar a través de SUNAT Virtual el importe a pagar consignado en la declaración (Res. 260-2004/SUNAT, art. 5, modificado por Res. 199-2007/SUNAT de 19-10-07):

- Los pequeños y medianos contribuyentes pueden optar por alguna de las siguientes modalidades (inc. 1):
- Pago mediante débito en cuenta: En esta modalidad el deudor tributario ordena el débito en cuenta del importe a pagar indicado en el PDT, al Banco que seleccione de la relación de Bancos que tiene habilitado SUNAT Virtual y con el cual ha celebrado previamente un Convenio de Afiliación al Servicio de Pago de tributos con cargo en cuenta. La cuenta en la que se realiza el débito es de conocimiento exclusivo del deudor tributario y del Banco (lit. a).

- Pago mediante enlace al Portal del Banco: En esta modalidad el deudor tributario realiza el pago utilizando el Portal del Banco que seleccione, de la relación de Bancos que tiene habilitado SUNAT Virtual. Para tal efecto debe seguir las instrucciones señaladas en el Portal antes mencionado (lit. b) (1).
- Pago mediante tarjeta de crédito o débito: En esta modalidad se ordena el cargo en una tarjeta de crédito o débito, del Importe a pagar indicado en el PDT, al Operador de Tarjeta de Crédito o Débito que se seleccione de la relación que tiene habilitada SUNAT Virtual y con el cual previamente existe afiliación al servicio de pagos por INTERNET (2) (lit. c).
- Los principales contribuyentes sólo pueden utilizar las modalidades de pago mediante débito en cuenta o tarjeta de crédito o débito (inc. 2).
- Debe consignarse una marca en el casillero «efectivo» del rubro «forma de pago» de la declaración que está contenida en el PDT respectivo (inc. 3).

1. La página web del Banco de la Nación indica que los contribuyentes que tuvieran una cuenta de detracciones en el Banco de la Nación, pueden realizar los pagos con cargo a ella, en cuyo caso no necesitan afiliación previa; sólo debe seleccionarse el ícono del referido banco desde el módulo de «declaración y pago» en SUNAT Virtual.
2. En la página web de la SUNAT se señala que las tarjetas de crédito o débito VISA, deben estar afiliadas a «Verified by VISA», para lo cual deben seguirse las indicaciones de la página www.visanet.com.pe/promovbv/Bancos.html

3/5.2 PAGO DE ÓRDENES DE PAGO Y RESOLUCIONES

Para cancelar órdenes de pago y resoluciones a través de SUNAT Virtual deben utilizarse las modalidades de pago mediante débito en cuenta o tarjeta de crédito o débito – Res. 080-2007/SUNAT, art. 4, modif. por Res. 199-2007/SUNAT.

Véanse en la sección anterior las reglas para la realización de los pagos mediante las modalidades señaladas.

Obsérvese que la indicación en SOL de los valores a cancelar debe efectuarse por períodos que no excedan los seis meses.

3/6 CONSTANCIAS DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN Y REALIZACIÓN DEL PAGO

La Constancia de Presentación de la Declaración y la Constancia de Presentación de la Declaración y Pago son los únicos comprobantes de la operación efectuada por el deudor tributario. Se emiten de acuerdo a las siguientes reglas - Res. 260-2004/SUNAT, art. 8:

- Tratándose de declaraciones sin importe a pagar, de no mediar causal de rechazo, el sistema de la SUNAT emite la Constancia de Presentación de la Declaración para el deudor tributario, la que contiene el detalle de lo declarado y el respectivo número de orden.
- Tratándose de declaraciones con importe a pagar que haya sido cancelado mediante débito en cuenta, de no mediar causal de rechazo, el sistema de la SUNAT emite la Constancia de Presentación de la Declaración y Pago para el deudor tributario, en la que se indica el detalle de lo declarado y de la operación de pago realizada a través del Banco, así como el respectivo número de orden.
- Tratándose de declaraciones con importe a pagar que haya sido cancelado mediante enlace con el Portal del Banco, de no mediar causal de rechazo, el sistema del Banco a través de su Portal emite la Constancia de Presentación de la Declaración y Pago para el deudor tributario, en la que se indica el detalle de la declaración y de la operación de pago realizada a través del Banco y el respectivo número de orden.

3/7 RECHAZO DEL ARCHIVO: CAUSALES Y EFECTO

El art. 7, primer párrafo, de la Res. 260-2004/SUNAT de 29-10-04 prevé las causales de rechazo del archivo. Las causales señaladas son iguales a las contempladas en las reglas sobre el uso de los PDT (véase la sec. 1/1.4). Además operan las causales siguientes según el mismo dispositivo: Num. 5: La declaración pertenece a un Principal Contribuyente que no ha sido notificado por la SUNAT para poder presentarla a través de SUNAT Virtual o que no se encuentra comprendido en el Anexo de la Res. 260-2004/SUNAT (1).

Num. 13: Tratándose del pago con débito en cuenta:

- a. Que el deudor tributario no posea cuenta afiliada;
- b. Que la cuenta no posea los fondos suficientes para cancelar el importe a pagar; o,
- c. Que no se pueda establecer comunicación con el Portal del Banco.

Num. 14: Tratándose del pago mediante enlace con el Portal del Banco, que el deudor tributario no posea una cuenta con los fondos suficientes para cancelar el importe a pagar.

Num. 15: Cualquiera sea la modalidad de pago, que éste no se realice por un corte en el sistema.

Num. 16 (2): Tratándose del pago mediante tarjeta de crédito o débito:

- a. Que no se utilice una tarjeta de crédito o débito afiliada al servicio de pago por INTERNET.
- b. Que la operación mediante tarjeta de crédito o débito no sea aprobada por el operador de tarjeta de crédito o débito correspondiente.
- c. Que no se pueda establecer comunicación con el portal del operador de tarjeta de crédito o débito.

Cuando se rechacen los archivos por cualquiera de las situaciones señaladas, la declaración será considerada como no presentada - Res. 260-2004/SUNAT, art. 7, segundo párrafo.

1. Este Anexo contiene la relación de los Principales Contribuyentes que a partir del 1-12-04 estaban habilitados para realizar la presentación de sus declaraciones y el pago a través de SUNAT Virtual.

2. Numeral incorporado por Res. 199-2007/SUNAT de 19-10-07, art. 2.

4/1 INTRODUCCIÓN

Las declaraciones determinativas son aquéllas en las que los deudores tributarios determinan la base imponible y, de ser el caso, la deuda tributaria a su cargo, de los tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación se le encargue - Res. 002-2000/SUNAT de 7-1-00, art. 1, inc. b); Res. 129-2002/SUNAT de 17-9-02, art. 1.

En rigor, debe distinguirse entre el acto de determinación y el de declaración. Mediante el acto de determinación el deudor tributario establece su situación jurídica respecto de la aplicación de un tributo. Ello implica, en esencia, señalar si ha surgido o no la obligación tributaria y, de ser el caso, la base imponible y la cuantía del tributo aplicado. La declaración es la manifestación de ese acto ante la Administración Tributaria.

En esta sección se tratan las reglas aplicables a la presentación de declaraciones determinativas mensuales, sea que tenga lugar mediante formulario virtual (PDT) o formulario preimpreso. La presentación de declaraciones determinativas mensuales está sujeta además a las reglas sobre presentación de declaraciones determinativas mediante PDT (Capítulo 2) y mediante el sistema SUNAT Operaciones en Línea (Capítulo 3).

4/2 SUJETOS OBLIGADOS - MOMENTO DESDE EL CUAL RIGE LA OBLIGACIÓN

Están obligados a presentar las declaraciones mensuales del Impuesto a la Renta, del Impuesto General a las Ventas, del Impuesto Selectivo al Consumo, del Régimen Especial del Impuesto a la Renta y del Nuevo Régimen Unico Simplificado, los contribuyentes de dichos tributos.

Se entiende como tales a quienes realizan actividades u operaciones, u obtienen ingresos, comprendidos en el campo de aplicación del respectivo tributo.

Momento desde el cual rige la obligación

La obligación de presentar las declaraciones mensuales surge desde el mes en que el contribuyente inicia o reinicia sus actividades.

Con anterioridad la RTF 323-3-97 de 15-4-97 declaró que tratándose de una empresa que no ha iniciado aún sus actividades, la inscripción determina que asuma la condición de contribuyente desde la fecha de ese acto; y que, en consecuencia, a partir del mes en que ello tenga lugar, queda obligada a presentar la declaración-pago mensual del tributo de que se trate con arreglo a su normatividad, aun cuando inicie sus actividades en mes posterior. (1)

Se entiende como fecha de inicio de actividades, para efecto de la presentación de las declaraciones mensuales, la fecha en la cual el contribuyente o responsable comienza a generar ingresos gravados o exonerados, o adquiere bienes o servicios deducibles para efectos del Impuesto a la Renta – Res. 203-2006/SUNAT de 24-11-06, 1ra. Disp. Compl. Final y Res. 210-2004/SUNAT de 16-9-04, art. 1, inc. e), 1er. párrafo (Rgto. del RUC).

Análogamente, debe aplicarse esta regla para establecer la fecha de reinicio de actividades (luego de la suspensión temporal de actividades comunicada a la SUNAT conforme al Reglamento del RUC).

1. Como excepción a este criterio jurisprudencial se tiene el recogido en la RTF 25521 de 13-11-92, según el cual no estaban obligadas a presentar declaración-pago mensual las empresas unipersonales que no habían iniciado sus actividades.

4/3 EXCEPCIÓN A LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR LAS DECLARACIONES

Están exceptuados de la obligación de presentar declaraciones mensuales: (1)

- De la obligación de presentar las declaraciones mensuales correspondientes a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de 3ra. categoría – Régimen General y del Impuesto General a las Ventas:

- Los sujetos que se encuentran exonerados del Impuesto a la Renta y realicen únicamente operaciones exoneradas del Impuesto General a las Ventas – Res. 203-2006/SUNAT de 24-11-06, art. 3, inc. 1, lit. a).

- Los sujetos que perciban exclusivamente rentas exoneradas del Impuesto a la Renta y realicen únicamente operaciones exoneradas del Impuesto General a las Ventas – Res. 203-2006/SUNAT, art. 3, inc. 1, lit. b).

- Los sujetos que hubieran suspendido temporalmente sus actividades o dejado de realizar las actividades generadoras de obligaciones tributarias – Res. 203-2006/SUNAT, art. 3, inc. 2. En los dos primeros supuestos la excepción rige desde el período tributario en que el deudor se encuentre en las situaciones indicadas (Res. 203-2006/SUNAT, art. 4, 1er. párrafo, inc. a). En el tercer supuesto la excepción opera a partir del período tributario siguiente a la fecha en que el deudor suspendió temporalmente sus actividades o se produjo alguno de los supuestos previstos en el art. 27 del Rgto. del RUC para la baja de la inscripción en el RUC, según corresponda – Res. 203-2006/SUNAT, art. 4, 1er. párrafo, inc. b).

Se entiende que, tratándose del IGV, mientras no se comunique a la SUNAT la suspensión de actividades, subsiste la obligación de presentar la declaración-pago mensual consignando «00» como monto a favor del fisco, conforme al art. 30 del D.Leg. 821 y 8, inc. 2, de su Rgto., aprobado por D.S. 136-96-EF de 30-12-96.

Es de notar que tratándose del Impuesto a la Renta no hay norma semejante a la del IGV. Ello hace pensar que no será obligatoria la presentación de declaraciones-pago respecto de ese impuesto cuando se encuentren suspendidas las actividades (y por consiguiente no hubiera ingreso en base al cual pueda efectuarse pagos a cuenta del impuesto). Sin embargo, de acuerdo al criterio de la RTF 168-6-97 de 15-7-97, aun en esa situación debe presentarse la declaración-pago del Impuesto a la Renta. En el caso, se discutió si la sociedad recurrente estaba obligada o no a presentar la declaración-pago correspondiente al mes en que quedó inscrito el acuerdo de su disolución y liquidación, el mismo que había sido adoptado después de varios meses de haber paralizado sus actividades. Se declaró que subsistía la obligación indicada toda vez que recién con la inscripción de la extinción de la sociedad, ésta dejaba de ser contribuyente del Impuesto a la Renta.

Los deudores tributarios que se encuentren exonerados del Impuesto a la Renta o que perciban exclusivamente rentas exoneradas de dicho tributo pero que se encuentren gravados con el IGV, deberán declarar en el PDT 621 IGV Renta Mensual como si estuvieran en el sistema b) del artículo 85° de la Ley del IR, consignando en la casilla N° 315 cero (00) y en la casilla N° 301, el monto de sus ingresos netos – Res. 203-2006/SUNAT, 4ª Disp. Compl. Final, 1er. párrafo.

Tratándose de deudores tributarios que se encuentren en la situación señalada en el párrafo anterior y que presenten el Formulario N° 119 – Régimen General, deberán consignar en la casilla B cero (00) y en la casilla N° 301 el monto de sus ingresos netos – Res. 203-2006/SUNAT, 4ª Disp. Compl. Final, 2º párrafo.

- De la obligación de presentar las declaraciones mensuales correspondientes a los pagos del Régimen Especial del Impuesto a la Renta y del Nuevo RUS, según corresponda: Los sujetos que hubieran suspendido temporalmente sus actividades o dejado de realizar las actividades generadoras de obligaciones tributarias – Res. 203-2006/SUNAT, art. 3, inc. 2.

En estos supuestos la excepción rige a partir del período tributario siguiente a la fecha en que el deudor tributario suspendió temporalmente sus actividades, o se produjo alguno de los supuestos previstos en el art. 27 del Rgto. del RUC para la baja de la inscripción en el RUC, según corresponda – Res. 203-2006/SUNAT, art. 4, 1er. párrafo, inc. b).

- De la obligación de presentar la declaración jurada mensual correspondiente a las rentas de 4ª categoría: Los contribuyentes que no estén obligados a efectuar pagos a cuenta del

Impuesto a la Renta por dichas rentas o que hayan obtenido la autorización para suspender su realización – Res. 013-2007/SUNAT de 12-1-07, 2da. Disp. Compl. Final.

- De la obligación de presentar las declaraciones mensuales correspondientes al Nuevo RUS: (2) Los contribuyentes comprendidos en la Categoría Especial del Nuevo RUS establecida en el numeral 7.2 del art. 7 del D.Leg. 937 – Res. 032-2004/SUNAT de 6-2-04, art. 2, sustituido por Res. 024-2007/SUNAT, art. 3; Res. 203-2006/SUNAT, art. 3, 2º párrafo.

En todos los casos las excepciones surtirán efecto aun cuando el deudor tributario comunique a la SUNAT los hechos que dan lugar a ellas en un plazo posterior al previsto en el Rgto. del RUC, sin perjuicio de las sanciones correspondientes – Res. 203-2006/SUNAT, art. 4, 2º párrafo.

Las excepciones:

- No son aplicables a los exportadores ni a los sujetos afectos al Impuesto Selectivo al Consumo – Res. 203-2006/SUNAT, 3ra. Disp. Compl. Final.

- No eximen a los deudores tributarios de declarar otros conceptos contenidos en un mismo formulario u otros, salvo que se hubiera comunicado la baja de tributos. Tampoco los exceptúa de la presentación de la declaración anual del Impuesto a la Renta – Res. 203-2006/SUNAT, 2da. Disp. Compl. Final.

1. Las reglas que se indican a continuación son aplicables a las declaraciones juradas correspondientes al período tributario diciembre 2006 en adelante – Res. 203-2006/SUNAT, 5ta. Disp. Compl. Final.

Con anterioridad rigió lo dispuesto por la Res. 60-99/SUNAT de 12-5-99.

2. Los sujetos acogidos al Nuevo RUS que comunicaron la suspensión temporal de sus actividades o presentaron la solicitud de baja de inscripción en el RUC durante la vigencia de la Resolución de Superintendencia N° 060-99/SUNAT, están exceptuados de la presentación de sus declaraciones correspondientes al período tributario siguiente a la fecha en que hubieran comunicado la referida suspensión o presentado la solicitud de baja de inscripción – Res. 203-2006/SUNAT, Disp. Compl. Transitoria Unica.

4 FORMA

Dado el amplio alcance de la obligación de utilizar los formularios virtuales generados por los programas de declaración telemática (PDT), actualmente la presentación de declaraciones determinativas se efectúa, en la generalidad de los casos, mediante dichos formularios.

Respecto de los sujetos obligados a presentar declaraciones determinativas mediante PDT, véase la sección 2/1.

Las reglas particulares dictadas para la declaración y pago mensual de diversas obligaciones tributarias mediante PDT se tratan en los capítulos 6 al 11.

La utilización de los formularios físicos ha quedado restringida a:

- Los sujetos no obligados al uso de los PDT que no optan por ese uso.

Sobre los sujetos no obligados al uso de los PDT, véanse las secciones 2/1 y 2/2.

- Los obligados al empleo de formularios preimpresos para la declaración y pago de determinadas obligaciones. Es el caso de:

- Las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que tengan a su cargo trabajadores del hogar y trabajadores de construcción civil eventual, a los que se refiere la Res. 129-2002/SUNAT, art. 3, num. 3.2, inciso d). Véanse las seccs. 12/1.2 y 12/2.2, respectivamente.

- Los sujetos obligados a presentar declaraciones rectificatorias o subsanar la omisión de la declaración, mediante formulario físico. Véase la sección 2/3.

Respecto de la utilización de formularios físicos, véase en la sección siguiente lo dispuesto por el art. 6 de la Res. 74-93-EF/SUNAT y el comentario sobre dicha disposición.

4/5 LUGAR

En tanto la presentación de la declaración no se realice o no deba realizarse a través de SUNAT Virtual, debe efectuarse en los lugares señalados por la

SUNAT (de acuerdo a la facultad que le concede el art. 87, inc. 5 del Código Tributario). Las reglas varían según que el declarante sea principal contribuyente o no.

- Principales Contribuyentes: Deben presentar la declaración en las oficinas bancarias ubicadas en las Unidades de Principales Contribuyentes de la Intendencia de Principales

Contribuyentes Nacionales, Intendencias Regionales u Oficinas Zonales de la SUNAT - Res. 100-97-SUNAT de 7-11-97, art. 1, 1er. párrafo, modif. por Res. 189-2006/SUNAT de 8-11-06, art. 1.

- Medianos y Pequeños Contribuyentes: Deben presentar la declaración en las instituciones bancarias autorizadas - Res. 100-97-SUNAT, art. 1, 2º párrafo, modif. por Res. 189-2006/SUNAT de 8-11-06, art. 1.

Obsérvese que los medianos y pequeños contribuyentes deben utilizar SUNAT Virtual cuando el importe consignado en la declaración sea igual a cero (véase la sec. 3/2.2).

De acuerdo con la Res. 74-93-EF/SUNAT de 25-6-93, art. 6, la obligación de presentar declaraciones tributarias se considera cumplida únicamente cuando se efectúa en los lugares y mediante los formularios señalados por la SUNAT.

Debe entenderse que esta norma no rige pues contraría lo previsto en el Código al respecto. En efecto, el art. 176, inc. 6, tipifica la presentación de declaraciones en forma o lugares distintos a los establecidos por la SUNAT como infracción distinta a la omisión de presentar la declaración, tipificada en el art. 176, inc. 1. Esta distinción es importante pues son diferentes las sanciones y la gradualidad aplicables a cada una de estas infracciones. La RTF 2412-4-96 de 15-11-96 acoge este criterio.

4/6 PLAZO

En uso de la facultad que le concede el art. 29 del Código Tributario, la SUNAT viene aprobando anualmente el cronograma para el pago y presentación de las declaraciones mensuales correspondientes a los tributos que dicha entidad administra (véase al respecto la sección 5/1).

4/7 DECLARACIÓN UNITARIA POR CADA PERIODO TRIBUTARIO

Los deudores tributarios deben efectuar la declaración de los conceptos a que se refiere el Anexo 1 de la Res. 100-97/SUNAT, respecto de los tributos a los que se encuentran afectos, mediante la presentación de una declaración por cada período tributario - Res. 100-97/SUNAT de 7-11-97, art. 4, primer párrafo.

El Anexo 1 de la Res. 100-97/SUNAT fue sustituido por el Anexo 1 de la Res. 087-99/SUNAT de 23-7-99. Véase su contenido en el anexo de este capítulo.

Salvo disposición expresa en contrario, los deudores tributarios deben consolidar la totalidad de sus operaciones y retenciones en una sola declaración, de acuerdo a lo establecido en el párrafo anterior. Para tal efecto los deudores tributarios que tengan sucursales, agencias, establecimientos anexos o puntos de venta en distintos lugares, tomarán como referencia el monto consolidado de sus operaciones y retenciones - Res. 100-97/SUNAT, art. 4, segundo párrafo.

4/8 INDEPENDENCIA DE LAS DETERMINACIONES DE OBLIGACIONES CONTENIDAS EN UN MISMO FORMULARIO

Las determinaciones de (distintos) tributos constituyen obligaciones independientes entre sí, aun cuando sean declaradas en un mismo formulario (Res. 100-97/SUNAT de 7-11-97, art. 7). La misma regla ha sido establecida por la Res. 143-2000/SUNAT de 30-12-00, art. 1, para las declaraciones determinativas mensuales que se presentan mediante PDT.

Conforme a ello, si no se presenta la declaración se incurrirá en tantas omisiones de declaración como tributos estuviera obligado a determinar y declarar el contribuyente en un mismo formulario físico o virtual (PDT). Esta situación configura un caso de concurso ideal de infracciones. Así ha opinado la SUNAT mediante Oficio N° 042-2000-K00000 de 5-6-2000 al responder una consulta de la Cámara de Comercio de Lima sobre el particular.

4/9 REDONDEO DE CIFRAS RELATIVAS A LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La información solicitada en las declaraciones debe ser expresada en números enteros, salvo que se trate de declaraciones presentadas mediante medios telemáticos, en cuyo caso dicha obligación se restringirá al rubro referido a la determinación de la deuda tributaria. A este fin se debe considerar el primer decimal y aplicar el siguiente procedimiento de redondeo: 1) Si la fracción es inferior a cinco, el valor permanecerá igual, suprimiéndose el decimal. 2) Si la fracción es igual o superior a cinco, el valor se ajustará a la unidad inmediata superior - Res. 025-2000/SUNAT de 21-2-00, art. 2.

4/10 DATOS MÍNIMOS DE LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN MEDIANTE FORMULARIO FÍSICO

El art. 5 de la Res. 100-97/SUNAT de 7-11-97, modificado por la Res. 087-99/SUNAT de 23-7-99, establece que las declaraciones deben contener la siguiente información mínima para que se consideren presentadas: número de RUC; nombre y apellido; denominación o razón social; período tributario y, además, en el caso de los pagos a cuenta del ISC, número de la semana a la que corresponde el pago; y firma del contribuyente, responsable o representante legal. (1) (2)

El mismo dispositivo prevé que la declaración-pago que reúna tales datos se considera presentada respecto de todos los tributos incluidos en el formulario por los que exista la obligación de declarar.

Esta norma implica que aun cuando no se indique ningún otro dato en el formulario, la declaración se considera presentada si se consignó la información antes señalada; asimismo, que no se considera presentada la declaración cuando se haya omitido uno solo de los datos mínimos, aun cuando estén consignados los que permitan identificar al contribuyente y todos los relativos a la determinación del tributo.

Debe entenderse que esta última regla no opera, pues de acuerdo con el Código Tributario la omisión de datos da lugar a infracciones distintas a la falta de presentación de la declaración jurada. Es el caso del art. 173, inc. 6, que tipifica como infracción la presentación del formulario en los que no se consigna el número del RUC. Igual sucede con la falta de indicación de los demás datos, lo cual configura la infracción del art. 176, num. 3, consistente en presentar la declaración en forma incompleta.

1. La Res. 111-99/SUNAT de 7-10-99, 1ra. Disp. Final, introdujo como información a proporcionar un dato («número válido que identifique el tipo de régimen si fuere el caso») que era pertinente a la declaración pago del IGV e IPM que gravaba con la tasa de 5% las ventas de arroz conforme a la Ley 27168. Al haber quedado derogado dicho régimen ya no hacemos referencia a ese dato.

2. Si bien el art. 5 de la Res. 100-97/SUNAT no hace distinguos, debe entenderse que sólo resulta de aplicación a las declaraciones-pago que se presentan mediante formulario físico. En el caso de los formularios virtuales, el PDT no permite avanzar en su llenado si no se incorporan los datos exigidos.

4/11 CONDICIONES DE LA DECLARACIÓN COMPLETA

El art. 6 de la Res. 100-97-SUNAT de 7-11-97 dispone lo siguiente:

«La declaración será considerada completa, cuando habiendo cumplido con las condiciones establecidas en el artículo anterior (1), además se incluyen datos referidos a la información que debe declarar el deudor tributario y cuya omisión impediría determinar la deuda tributaria, por cada concepto. Para estos efectos, la declaración-pago deberá consignar información numérica que permita determinar la deuda correspondiente a los tributos a los que el deudor tributario estuviere afecto. En el caso de no existir monto a declarar por determinado período, se deberá consignar cero (00) en las casillas detalladas en el Anexo 2 (2).

La declaración no será considerada completa cuando:

a. No exista información en las casillas detalladas en el Anexo 2 que forma parte de la presente Resolución, que correspondan a los conceptos referidos a los tributos a los que el deudor tributario estuviese afecto.

b. Exista información en alguna casilla correspondiente a la columna tributo, no existiendo información en la casilla de la misma línea de la columna base imponible.

En estos casos se incurrirá en la infracción de presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta, tipificada en el numeral 3 del Artículo 176º del Código Tributario. La declaración se entenderá incompleta respecto de cada concepto, en forma independiente».

1. Véase la sección anterior.

2. Este Anexo 2 fue sustituido por el Anexo 2 de la Res. 87-99/SUNAT de 23-7-99. Véase su contenido en el anexo de este capítulo.

4/12.1 CUÁNDO PROCEDE LA DECLARACIÓN SUSTITUTORIA O RECTIFICATORIA

Conforme al art. 1 de la Res. 102-97-SUNAT de 7-11-97, procede utilizar la declaración sustitutoria o rectificatoria de la declaración a fin de corregir «los montos consignados en las declaraciones

presentadas, en relación a los pagos a cuenta mensuales, retenciones y tributos de liquidación mensual», así como para consignar los montos omitidos en la declaración original que se hubiere presentado consignando sólo los datos mínimos a que se refiere el art. 5 de la Res. 100-97-SUNAT (véase la sec. 4/10). En este segundo supuesto la declaración rectificatoria no se considera para efecto de la infracción a que se refiere el art. 176, inciso 5, del Código Tributario (presentar más de una declaración rectificatoria respecto del mismo tributo y período).

4/12.2 FORMA

Tratándose de sujetos obligados a presentar declaración mediante los PDT, las declaraciones sustitutorias o rectificatorias deben presentarse por la misma vía. Véase la sec. 2/1. Los sujetos no obligados a utilizar los PDT deben presentar las declaraciones sustitutorias o rectificatorias mediante los formularios aprobados por la SUNAT para tal efecto. La Res. 87-99/SUNAT de 23-7-99 ha aprobado a este fin los formularios 196 (Medianos y Pequeños Contribuyentes) y 296 (Principales Contribuyentes). La 3ra. Disp. Final de dicha resolución expresa que esos formularios deben utilizarse inclusive para la rectificación de declaraciones pago presentadas antes de su vigencia por los siguientes conceptos: tributos derogados; retenciones del IES efectuadas a empresas constructoras y/o proveedoras; e IGV por la utilización de servicios prestados en el país por no domiciliados. Reglas particulares:

Retención del Imp. a la Renta de 5ª categ.: La sustitución o rectificación de la declaración se efectúa siguiendo el procedimiento establecido en la 2ª Disp. Final de la Res. 80-99-SUNAT de 14-7-99, independientemente del período al cual corresponda la declaración que se sustituye o rectifica – Res. 87-99/SUNAT, art. 10. La indicada Disposición Final señala que para rectificar la declaración del Imp. a la Renta de 5ª categ. debe utilizarse el PDT Remuneraciones o el Formulario 402, según corresponda, y que una vez completada la información corres

4/12.3 DECLARACIÓN SUSTITUTORIA O RECTIFICATORIA PARA CORREGIR MONTOS: PRESENTACIÓN DE UN FORMULARIO POR CADA OBLIGACIÓN MENSUAL

El art. 1 de la Res. 102-97-SUNAT de 7-11-97 expresa que «Los deudores tributarios a efecto de realizar la sustitución o rectificación de los montos consignados en las declaraciones presentadas, en relación a los pagos a cuenta mensuales, retenciones y tributos de liquidación mensual, utilizarán una declaración sustitutoria o rectificatoria por cada uno de los conceptos señalados en el Anexo adjunto a la presente Resolución». El art. 5 de la misma resolución reitera esa exigencia. Habiendo sido sustituido dicho Anexo por el Anexo 3 de la Res. 87-99/SUNAT (véase dicho Anexo en el anexo de este capítulo), el art. 8 de esta última dispone que «Los deudores tributarios deberán presentar un formulario por cada concepto a que se refiere» el indicado Anexo. Los indicados «conceptos» hacen referencia a las distintas obligaciones que deben ser objeto de declaración a través del formulario de declaración-pago que corresponda y por las cuales el declarante resulta ser sujeto pasivo como contribuyente o agente de retención, según el tributo de que se trate. El art. 1 de la Res. 102-97/SUNAT también señala que «En tal sentido, el número de las declaraciones rectificatorias presentadas se contará respecto de cada uno de los conceptos a que se refiere el párrafo anterior.» Esto es, para efecto de establecer si se ha presentado más de una declaración rectificatoria (lo que constituye infracción según el art. 176, inc. 5, del Código Tributario), se debe tener en cuenta el número de declaraciones presentadas por cada «concepto».

4/12.4 PAGO DE LA DEUDA RESULTANTE DE LA DECLARACIÓN RECTIFICATORIA O SUSTITUTORIA

Si como consecuencia de la presentación de la declaración rectificatoria o sustitutoria resultara una deuda tributaria pendiente de pago, ésta se pagará en el mismo formulario en que se presenta la rectificación o sustitución - Res. 102-97/SUNAT, art. 3, sustituido por el art. 9 de la Res. 87-99/SUNAT. Esto es:

- En el caso de los obligados a presentar declaración mediante PDT, el pago se hace por la misma vía, obteniéndose la constancia de presentación y pago emitida por la entidad receptora del pago.

- Tratándose de obligados a presentar el formulario 196 denominado «Declaración Sustitutoria Rectificatoria», el pago se efectúa mediante el mismo formulario. Si el pago se efectúa posteriormente a la rectificación o sustitución, deberá utilizarse el Sistema Pago Fácil (formulario 1662) - Res. 125-2003/SUNAT, art. 4, inc. a) (véase el Cap. 5). En cualquier caso, la multa que pueda corresponder se paga mediante el denominado Sistema Pago Fácil.

/12.5 DECLARACIÓN RECTIFICATORIA O SUSTITUTORIA CON DATOS OMITIDOS O ERRÓNEOS: SUBSANACIÓN

La omisión o la indicación errónea de datos en los formularios de declaración rectificatoria o sustitutoria puede ser subsanada mediante el formulario Nº 1093 – Solicitud de Modificación de Datos/Comunicación de Presentación de Declaraciones Pago, cuando se refieren a (Res. 89-95/SUNAT de 10-11-95, art. 2, modif. por Res. 100-97/SUNAT de 7-11-97, 1ra. Disp. Final):

- Número de RUC.
- Número de la declaración original a rectificar o sustituir.
- Número de orden de la declaración original a rectificar o sustituir.
- Período de la declaración original a rectificar o sustituir.

Tal subsanación surtirá efecto desde la fecha de presentación de la declaración siempre que la solicitud sea aceptada por la SUNAT (Res. 89-95/SUNAT, art. 4).

ANEXO 1 DE LA RES. 087-99/SUNAT: TRIBUTOS Y CONCEPTOS

TRIBUTOS	CONCEPTO
Impuesto a la Renta	Renta 1ra. Categoría - cuenta propia
Renta 3ra. Categoría	- cuenta propia
Renta 4ta. Categoría	- cuenta propia
Renta 2da. Categoría	- retenciones
Renta 4ta. Categoría	- retenciones
Renta no domiciliados	- retenciones
Régimen Especial del Impuesto a la Renta	
Impuesto General a las Ventas	Impuesto General a las Ventas - Cuenta propia
Impuesto General a las Ventas	- Retenciones
Impuesto Selectivo al Consumo	ISC - Apéndice III
ISC - Apéndice IV	
ISC - Juegos de Azar y apuestas - Loterías, Bingos, Rifas y Sorteos	
ISC - Juegos de Azar y Apuestas - Eventos Hípicos	
Impuesto Extraordinario de Solidaridad - IES	IES - Cuenta propia - Trabajadores independientes
IES - Cuenta de terceros	- retenciones efectuadas a trabajadores independientes
Impuesto Extraordinario a los Activos Netos	
Régimen Unico Simplificado	

ANEXO 2 DE LA RES. 087-99/SUNAT: INFORMACIÓN CUYA OMISIÓN CONSTITUYE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN EN FORMA INCOMPLETA

TRIBUTOS/CONCEPTO	CASILLA
Impuesto General a las Ventas	Ventas gravadas - Base Imponible
Impuesto General a las Ventas	Retenciones - IGV - Base Imponible
Impuesto a la Renta/Régimen Especial	Ingresos Brutos (Renta Régimen Especial) - Base Imponible
Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta	- Tercera Categoría / Régimen Amazonía
Tipo de régimen	

Base Imponible

Impuesto a la Renta / Régimen General Renta Tercera Categoría - Cuenta Propia - Pago a cuenta - Base Imponible

Impuesto a la Renta / Trabajadores Renta Cuarta Categoría - Cuenta Propia - Pago a cuenta por servicios prestados - Base Imponible

Impuesto a la Renta / Régimen Especial Ingresos Netos - (Régimen Especial) - Base Imponible

Impuesto a la Renta / Retenciones Retenciones de Segunda Categoría - Base Imponible

Retenciones de Cuarta Categoría - Por servicios prestados - Base Imponible

Retenciones No Domiciliados - Tributo

Impuesto Extraordinario de Solidaridad - IES

Cuenta Propia:

Cuenta de Terceros:

Trabajadores independientes - Base Imponible

Retenciones efectuadas a trabajadores independientes - Base Imponible

Impuesto Selectivo al Consumo Apéndice III - Base Imponible

Apéndice IV - Base Imponible

Juegos de Azar y apuestas - Loterías, Bingos, Rifas y Sorteos - Base Imponible

Juegos de Azar y apuestas - Eventos Hípicos - Base Imponible

ANEXO 3 DE LA RES. 087-99/SUNAT: TRIBUTOS Y CONCEPTOS

TRIBUTOS CONCEPTOS

Impuesto General a las Ventas Impuesto General a las Ventas – Cuenta Propia

Impuesto General a las Ventas - Retenciones

Impuesto a la Renta Renta 3ra. Categoría - cuenta propia

Renta 4ta. Categoría - cuenta propia

Renta 2da. Categoría - retenciones

Renta 4ta. Categoría - retenciones

Renta No Domiciliados - retenciones

Renta – Régimen Especial

Impuesto Selectivo al Consumo ISC - Apéndice III

ISC - Apéndice IV

ISC - Juegos de Azar y apuestas - Loterías, Bingos, Rifas y Sorteos

ISC - Juegos de Azar y apuestas - Eventos Hípicos

Impuesto Extraordinario de Solidaridad - IES IES - Cuenta propia - Trabajadores independientes

IES - Cuenta de terceros - retenciones efectuadas a trabajadores independientes

5/1 PLAZO - CRONOGRAMA

El pago de las obligaciones mensuales debe realizarse de acuerdo a las reglas y al cronograma que anualmente aprueba la SUNAT.

Reglas para el pago de las obligaciones mensuales de los períodos de enero a diciembre de 2009

La Res. 237-2008/SUNAT de 30-12-08 ha aprobado las reglas del rubro como sigue:

- Los deudores tributarios deben cumplir con realizar el pago de los tributos de liquidación mensual, cuotas, pagos a cuenta mensuales, tributos retenidos o percibidos, así como con presentar las declaraciones relativas a los tributos a su cargo, administrados y/o recaudados por la SUNAT correspondientes a los períodos tributarios de enero a diciembre del año 2009, de acuerdo con el cronograma detallado en el Anexo 1 que forma parte de la presente resolución – art. 1. Véase dicho cronograma en el Anexo de este capítulo.

- Los contribuyentes y responsables incorporados en el Régimen de Buenos Contribuyentes, así como las Unidades Ejecutoras del Sector Público comprendidas en los alcances del D.S. 163-2005-EF, deben cumplir las indicadas obligaciones tributarias hasta las fechas previstas en las dos últimas columnas del Anexo 1 – art. 2.

- Los agentes de retención o percepción, según sea el caso, y los contribuyentes del ITF deben presentar la declaración jurada de las operaciones en las que hubieran intervenido en cada período tributario, de acuerdo al cronograma del Anexo 1. El pago debe efectuarse de acuerdo al cronograma del Anexo 2 – art. 3, num. 3.1 y 3.2.

Véase dicho cronograma en el Anexo de este capítulo.

- Tratándose de las operaciones gravadas con el ITF a que se refiere el art. 9, inciso g), de la Ley N° 28194, la declaración y el pago del impuesto deben realizarse en la misma oportunidad de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable en el cual se realizaron dichas operaciones – art. 3, num. 3.3.

Para el pago de los tributos de periodicidad anual (Impuesto a la Renta, Impuesto Temporal al Valor de los Activos Netos e Impuesto a las Embarcaciones de Recreo) rigen los plazos señalados en las disposiciones que la SUNAT dicta anualmente para el pago al contado o en cuotas, según el caso, de cada tributo.

5/2.1 LUGAR

Res. 100-97/SUNAT de 7-11-97, art. 1, modificado por Res. 189-2006/SUNAT de 8-11-06, art. 1:

«Los deudores tributarios notificados como Principales Contribuyentes efectuarán la declaración y el pago de la deuda tributaria en las oficinas bancarias ubicadas en las Unidades de Principales Contribuyentes de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, Intendencias Regionales u Oficinas Zonales de la SUNAT, en efectivo o mediante cheque. (1)

Los deudores tributarios considerados Medianos y Pequeños Contribuyentes, efectuarán la declaración y el pago de la deuda tributaria en las instituciones bancarias autorizadas, en efectivo o mediante cheque.

Sin perjuicio de lo señalado en los párrafos anteriores, la SUNAT podrá designar lugares distintos para la presentación y el pago de la deuda tributaria».

1. Lo dispuesto en este párrafo sólo es de aplicación «respecto de la presentación de las Declaraciones originales, rectificatorias y sustitutorias y los pagos que los Principales Contribuyentes no realicen a través de SUNAT Virtual» – Res. 260-2004/SUNAT de 29-10-04, art. 2, inc. a), segundo párrafo.

5/2.2 REGLAS SOBRE EL PAGO CON CHEQUE

Res. 100-97/SUNAT de 7-11-97, art. 3, modificado por Res. 189-2006/SUNAT de 8-11-06, art. 2:

«El pago mediante cheque se ceñirá a las siguientes reglas:

a) Se utilizará un solo cheque para abonar el importe a pagar por la deuda tributaria contenida en cada formulario. Por excepción, se podrá utilizar un solo cheque para pagar la deuda tributaria, costas y gastos, contenidos en más de un formulario, cuando éste sea certificado o de gerencia.

b) Se emitirá con cargo a la cuenta corriente del deudor tributario y a nombre de SUNAT/... (nombre del banco donde se efectúe el pago).

c) Se girará a cargo del banco receptor o a cargo de otro banco que opere en la misma plaza y esté comprendido dentro del mismo radio de compensación.

d) Tratándose del pago de la multa o de los gastos originados en la ejecución del comiso, así como por el internamiento temporal de vehículos, a que se refieren el literal a) del artículo 184°, el literal b) del noveno párrafo y el literal a) del décimo párrafo del artículo 182° del Código Tributario, respectivamente, aquél se realizará mediante cheque certificado o de gerencia.

e) Tratándose del pago de deudas que son objeto del procedimiento de cobranza coactiva, aquél se realizará mediante cheque certificado o de gerencia, excepto en el caso a que se refiere el artículo 11° de la Resolución de Superintendencia N° 156-2004/SUNAT».

A) INTRODUCCIÓN

Mediante el Sistema Pago Fácil (1) los deudores tributarios declaran y pagan sus obligaciones tributarias prescindiendo del uso de los formularios preimpresos (Res. 125-2003/SUNAT, art. 1, inc. a). Esta modalidad ha venido a sustituir al uso de los formatos impresos denominados Boleta de Pago, salvo los casos de excepción en que todavía subsiste el uso de dichos formatos.

La Resolución 125-2003/SUNAT de 24-6-03 y sus modificatorias regulan este sistema, el cual se trata a continuación.

1. Antes, «Transferencia Electrónica de Fondos» (TEF).

B) DEUDAS CUYO PAGO DEBE EFECTUARSE MEDIANTE EL SISTEMA PAGO FÁCIL

El Sistema Pago Fácil debe ser utilizado para efectuar los pagos siguientes (Res. 125-2003/SUNAT, art. 4):

- Pago de tributos, inclusive las contribuciones al ESSALUD y a la ONP.

De modo más preciso puede afirmarse que el pago de tributos debe efectuarse mediante el Sistema Pago Fácil cuando:

- la deuda ha sido establecida mediante una resolución u orden de pago.
- existe norma expresa que obliga a utilizar dicho sistema para el pago del tributo (ej.: declaración y pago de los pagos a cuenta del IR sobre rentas de 1ra. categoría o de las cuotas del Nuevo RUS; pago de las cuotas segunda a novena de las cuotas del ITAN, etc.).
- el pago se efectúa total o parcialmente en ocasión distinta (antes o después) a la presentación de la declaración (ej.: pago de las contribuciones al ESSALUD por concepto de pensiones - Res. 005-2008/SUNAT, art. 4).
- no existe obligación de presentar declaración determinativa (ej.: IGV que grava la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados).
- Pago de multas, incluidas las que deban pagar los sujetos comprendidos en el Nuevo RUS.
- Pago de aplazamientos y fraccionamientos de carácter particular o general.
- Pago de costas procesales y gastos administrativos.

El Sistema Pago Fácil no es utilizable para el pago de la deuda aduanera (Res. 125-2003/SUNAT, art. 1, inc. a).

C) REALIZACIÓN Y CONSTANCIA DE PAGO

Los Principales Contribuyentes deben efectuar el pago en la dependencia de la SUNAT en la que se encuentren obligados a cumplir sus obligaciones tributarias; a su vez, los Pequeños y Medianos Contribuyentes deben realizarlo en las sucursales o agencias de las entidades bancarias autorizadas por la SUNAT (Res. 125-2003/SUNAT, art. 2).

Los datos esenciales que sirven para identificar al deudor, la deuda y el monto del pago, se informan en el acto de realización de éste al personal de la SUNAT o entidad bancaria en cuya oficina tiene lugar.

Los datos a informar son los señalados en el Anexo 1 de la Res. 125-2003/SUNAT.

Véase dicho Anexo en el Anexo de este capítulo.

Concluida la transacción efectuada por el deudor tributario, la SUNAT o la entidad bancaria, según corresponda, le entrega el Formulario N° 1662 – Boleta de Pago como constancia del pago (Res. 125-2003/SUNAT, art. 4), salvo que por disposición específica se haya señalado otro formulario como constancia de pago de la obligación de que se trate.

Tratándose del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de primera categoría, se entrega al deudor tributario un ejemplar del Formulario N° 1683 - Impuesto a la Renta de primera categoría - Res. 099-2003/SUNAT de 5-5-03, art. 2.

Informe 270-2004-SUNAT/2B0000 de 28-12-04: La declaración y pago a cuenta por concepto de rentas de primera categoría debe realizarse en forma independiente por cada arrendamiento que se devengue en un período determinado. Ello es así en razón de que el Sistema Pago Fácil exige que en la respectiva declaración el contribuyente identifique al inquilino obligado al pago de las referidas rentas.

En la boleta de pago deben aparecer impresos los datos proporcionados por el deudor tributario (Res. 125-2003/SUNAT, art. 2).

Para informar estos datos debe efectuarse su anotación en el formato denominado «Guía», el cual se utiliza como borrador. Existen diversas guías según la obligación de que se trate. En la «Guía para pagos varios» aparecen indicados los códigos de los distintos tributos y multas.

5/3.1 LUGAR

Res. 100-97/SUNAT de 7-11-97, art. 2:

«El pago mediante documentos valorados tales como Notas de Crédito Negociables y otros, se realizará exclusivamente en la dependencia de la SUNAT que corresponda al deudor tributario, empleando los formularios establecidos para tal efecto.

Cuando el pago se efectúe parcialmente mediante documentos valorados, la entrega del efectivo y/o del cheque se realizará en las oficinas bancarias ubicadas en las dependencias de la SUNAT o en las instituciones bancarias autorizadas, según le corresponda al deudor tributario.

El pago mediante documentos valorados no exime de la obligación de presentar la declaración en los lugares señalados para ello, aun cuando con aquéllos se pague la totalidad de la deuda tributaria.

El pago de los impuestos que constituyan ingresos del Tesoro Público, que afecten a las importaciones y que se realice mediante Notas de Crédito Negociables, deberá sujetarse a lo señalado en las normas sobre Notas de Crédito Negociables».

5/3.2 FORMALIDADES

Reglamento de las Notas de Crédito Negociables (aprobado por D.S. 126-94-EF de 27-9-94), art. 23: «El pago mediante Notas de Crédito Negociables se efectuará utilizando los formularios que para tal efecto pondrá a disposición la SUNAT.

Para el pago se requiere el endoso de las Notas de Crédito Negociables a la orden de la SUNAT así como su entrega a la mencionada entidad, indicando fecha de presentación, nombres y apellidos, denominación o razón social y número de inscripción en el RUC del último tenedor que hace uso del documento y el concepto por el que se paga, excepto en el caso previsto en el artículo 21 (1)".

1. Art. 21: «En caso que el exportador tuviere deudas tributarias exigibles, la SUNAT podrá retener la totalidad o parte de las Notas de Crédito Negociables a efecto de cancelar las referidas deudas».

5/4 PAGO MEDIANTE DÉBITO EN CUENTA O EN TARJETA DE CRÉDITO O DÉBITO: PAGO A TRAVÉS DE SUNAT VIRTUAL

Respecto de esta modalidad de pago véanse las seccs. 3/5.1 y 3/5.2.

TABLA DE VENCIMIENTOS PARA LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE VENCIMIENTO MENSUAL, CUYA RECAUDACIÓN EFECTÚA LA SUNAT

Anexo 1 de la Res. 237-2008/SUNAT, arts. 1 y 2

MES AL QUE CORRESPONDE LA OBLIGACION ULTIMO DIGITO DEL NUMERO DE R.U.C.

	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Buenos Contribuyentes y UESP (1)										
	0, 1, 2, 3 y 4	5, 6, 7, 8 y 9								
Enero	11-2-09	12-2-09	13-2-09	16-2-09	17-2-09	18-2-09	19-2-09	20-2-09	9-2-09	10-
2-09	24-2-09	23-2-09								
Febrero		12-3-09	13-3-09	16-3-09	17-3-09	18-3-09	19-3-09	20-3-09	9-3-09	10-
3-09	11-3-09	23-3-09	24-3-09							
Marzo	17-4-09	20-4-09	21-4-09	22-4-09	23-4-09	24-4-09	13-4-09	14-4-09	15-4-09	16-
4-09	28-4-09	27-4-09								
Abril	18-5-09	19-5-09	20-5-09	21-5-09	22-5-09	11-5-09	12-5-09	13-5-09	14-5-09	15-
5-09	25-5-09	26-5-09								
Mayo	16-6-09	17-6-09	18-6-09	19-6-09	8-6-09	9-6-09	10-6-09	11-6-09	12-6-09	15-
6-09	23-6-09	22-6-09								
Junio	17-7-09	20-7-09	21-7-09	8-7-09	9-7-09	10-7-09	13-7-09	14-7-09	15-7-09	16-
7-09	22-7-09	23-7-09								
Julio	20-8-09	21-8-09	10-8-09	11-8-09	12-8-09	13-8-09	14-8-09	17-8-09	18-8-09	19-
8-09	25-8-09	24-8-09								
Agosto	21-9-09	8-9-09	9-9-09	10-9-09	11-9-09	14-9-09	15-9-09	16-9-09	17-9-09	18-
9-09	22-9-09	23-9-09								
Setiembre		9-10-09	12-10-09	13-10-09	14-10-09	15-10-09	16-10-09	19-10-09	20-10-09	21-
10-09	22-10-09	26-10-09	23-10-09							
Octubre		10-11-09	11-11-09	12-11-09	13-11-09	16-11-09	17-11-09	18-11-09	19-11-09	20-
11-09	9-11-09	23-11-09	24-11-09							
Noviembre		11-12-09	14-12-09	15-12-09	16-12-09	17-12-09	18-12-09	21-12-09	22-12-09	9-
12-09	10-12-09	23-12-09	23-12-09							
Diciembre		14-1-10	15-1-10	18-1-10	19-1-10	20-1-10	21-1-10	22-1-10	11-1-10	12-
1-10	13-1-10	25-1-10	26-1-10							

1. UESP: Unidades Ejecutoras del Sector Público Nacional.

TABLA DE VENCIMIENTOS PARA EL PAGO DEL IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

Anexo 2 de la Res. 237-2008/SUNAT

FECHA DE REALIZACION DE OPERACIONES PAGO

DEL	AL	
01/01/2009	15/01/2009	22/01/2009
16/01/2009	31/01/2009	06/02/2009
01/02/2009	15/02/2009	20/02/2009
16/02/2009	28/02/2009	06/03/2009
01/03/2009	15/03/2009	20/03/2009
16/03/2009	31/03/2009	07/04/2009
01/04/2009	15/04/2009	22/04/2009
16/04/2009	30/04/2009	08/05/2009
01/05/2009	15/05/2009	22/05/2009
16/05/2009	31/05/2009	05/06/2009
01/06/2009	15/06/2009	22/06/2009
16/06/2009	30/06/2009	07/07/2009
01/07/2009	15/07/2009	22/07/2009
16/07/2009	31/07/2009	07/08/2009
01/08/2009	15/08/2009	21/08/2009
16/08/2009	31/08/2009	07/09/2009
01/09/2009	15/09/2009	22/09/2009
16/09/2009	30/09/2009	07/10/2009
01/10/2009	15/10/2009	22/10/2009
16/10/2009	31/10/2009	06/11/2009
01/11/2009	15/11/2009	20/11/2009
16/11/2009	30/11/2009	07/12/2009
01/12/2009	15/12/2009	22/12/2009
16/12/2009	31/12/2009	08/01/2010

DATOS MÍNIMOS PARA DECLARAR O PAGAR MEDIANTE EL SISTEMA PAGO FÁCIL

Anexo 1 de la Res. 125-2003/SUNAT

FORMULARIO CONCEPTO DATOS A PROPORCIONAR

Formulario N° 1610 - Boleta de Pago de Régimen Unico Simplificado Régimen Unico
Simplificado • Número de Registro Unico de Contribuyentes - RUC.

- Período tributario.
- Categoría.
- Importe a pagar.
- Indicar si la declaración corresponde a una declaración sustitutoria o rectificatoria, de ser el casop.

Formulario N° 1662 - Boleta de Pago Pago de tributos • Número de Registro Unico de Contribuyentes - RUC.

- Período tributario (1)
- Código de tributo.
- Importe a pagar.
- Pago de aplazamiento y/o fraccionamientos • Número de Registro Unico de Contribuyentes - RUC.

- Período tributario.
- Código de tributo o concepto a pagar.
- Importe a pagar.
- Número de Resolución de Intendencia, sólo tratándose de pagos respecto de los fraccionamientos otorgados al amparo del artículo 36° del Código Tributario.

Pago de multas sin Resolución notificada • Número de Registro Unico de Contribuyentes - RUC.

- Período tributario.
- Código de la multa.
- Código de tributo asociado (de corresponder).
- Importe a pagar.

ULTIMO DIA PARA REALIZAR EL

Pago de Costas Procesales y Gastos Administrativos • Número de Registro Unico de Contribuyentes - RUC.

- Período tributario.
- Concepto a pagar.
- Número de expediente de ejecución coactiva o Resolución de Intendencia.
- Importe a pagar.

Pagos referidos a:

Orden de Pago, Resolución de Multa, Resolución de Determinación.

Excepcionalmente a las Resoluciones de Intendencia o Resoluciones de Oficina Zonal, cuando de acuerdo al Sistema de SUNAT, éste sea el único dato registrado al haberse producido el quiebre de los valores que generaron la deuda. • Número de Registro Unico de Contribuyentes - RUC.

- Período tributario.
- Código de tributo.
- Número de documento a pagar, de tratarse de Principales Contribuyentes.
- Importe a pagar.

1. En el formulario N° 1662, utilizado para el pago del IGV que grava la utilización de servicios prestados por no domiciliados, entre otros, debe consignarse como periodo tributario la fecha en que se realiz el pago - Informe N° 075-2007-SUNAT/2B0000 de 24-4-07.

A) LUGAR DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN Y REALIZACIÓN DEL PAGO - PRESENTACIÓN Y PAGO A TRAVÉS DE SUNAT VIRTUAL

Art. 9:

«Los lugares para presentar la Declaración y efectuar el pago de regularización y del ITF son los siguientes:

- Tratándose de Principales Contribuyentes, en los lugares fijados por la SUNAT para efectuar la declaración y pago de sus obligaciones tributarias o a través de SUNAT Virtual.
- Tratándose de Medianos y Pequeños Contribuyentes, en las sucursales o agencias bancarias autorizadas a recibir los mencionados formularios y pagos o a través de SUNAT Virtual. Sin embargo, si es que el importe total a pagar fuese igual a cero, la Declaración se presentará sólo a través de SUNAT Virtual».

B) PLAZO

El art. 10 fija el siguiente cronograma para presentar la declaración y realización del pago:

ULT. DIG. DEL RUC	9	0	1	2	3	4	5	6
7	8							
VENCIMIENTO	26-3-09	27-3-09	30-3-09	31-3-09	1-4-09	2-4-09	3-4-09	6-4-09
09	8-4-09							7-4-09

C) NORMAS DE APLICACIÓN SUPLETORIA

Art. 16:

«La presentación y utilización de los formularios virtuales generados por los PDT aprobados en el artículo 2°, se registrá supletoriamente por la Resolución de Superintendencia N° 129-2002/SUNAT y modificatorias y por la Resolución de Superintendencia N° 183-2005/SUNAT y normas modificatorias. (1)

La presentación de la Declaración y el pago de regularización y del ITF que se efectúe a través de SUNAT Virtual, se registrá supletoriamente por lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 260-2004/SUNAT (2) y modificatorias».

- Las reglas de estas Resoluciones se tratan en el Cap. 2 y en la sec. 1/1.7 del Cap. 1, respectivamente.
- Las reglas de esta Resolución se tratan en el Cap. 3.

D) REGULARIZACIÓN DE LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN

Los deudores tributarios que hasta el 9-1-09 hubieran comunicado la determinación del impuesto correspondiente al ejercicio gravable 2008 en forma distinta a la establecida en la presente Resolución, deben regularizar la presentación de su Declaración a través del medio correspondiente dentro de los plazos previstos en el artículo 10 (1) – 5ta. Disp. Complementaria Final.

1. Véase la sec. 6/1.4 b).

1.5 SUJETOS NO DOMICILIADOS

Respecto de los sujetos no domiciliados con renta de fuente peruana, operan las disposiciones siguientes:

- No deberán presentar la declaración – art. 3, num. 3.3.
- Tratándose de las rentas de fuente peruana sobre las cuales no se hubiera realizado la retención del impuesto en la fuente, deben realizar el pago del impuesto no retenido mediante el formulario preimpreso N° 1073, habilitado para el pago del impuesto, consignando el código de tributo 3061 – Renta No Domiciliados – Cuenta Propia y el período correspondiente al mes en que procedía la retención – 4ta. Disp. Complementaria Final.

7/1.1 OBLIGACIONES QUE SE DETERMINAN MEDIANTE EL PDT IGV RENTA MENSUAL

El PDT IGV Renta Mensual – Formulario Virtual N° 621 debe ser utilizado para declarar y, en su caso, pagar las obligaciones vinculadas a los siguientes conceptos (Res. 143-2000/SUNAT de 29-12-00, art. 1) (1):

- El Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal (inc. f). Los deudores tributarios están eximidos de presentar la declaración del IGV que grava la utilización en el país de los servicios prestados por no domiciliados (Res. 087-99/SUNAT de 23-7-99, art. 5). El pago de este impuesto se realiza mediante el Sistema Pago Fácil (véase la sección 5/2.3).
 - Los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta a que están obligados los contribuyentes domiciliados con rentas de 3ra. categoría (inc. f).
 - Las cuotas del Régimen Especial del Impuesto a la Renta (inc. f).
 - Los bienes (úrea para uso agrícola, producto contenido en la partida arancelaria 3102.10.00.10) cuyo Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal es asumido por el Estado (inc. g).
- También debe utilizarse el PDT IGV Renta Mensual para declarar y pagar el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado – Res. 266-2004/SUNAT de 3-11-04, art. 18, num. 18.1, lit. a).

1. Conforme a este dispositivo el PDT IGV Renta Mensual también es utilizable para declarar las retenciones del Impuesto a la Renta sobre las rentas de 4ta. categoría (inc. f) y para informar las rentas de esa categoría que han sido pagadas o puestas a disposición, respecto de las cuales no ha existido la obligación de retener el Impuesto a la Renta (inc. f). Estas reglas no son de aplicación para el cumplimiento de esas obligaciones que correspondan a los períodos de enero de 2008 en adelante, a cuyo efecto debe utilizarse el PDT Planilla Electrónica (véase la sección 7/2.1). Sin embargo, siguen siendo de aplicación para regularizar la omisión de la declaración de esas obligaciones, en tanto la regularización tenga lugar desde el indicado mes. Así lo dispone la 1ra. Disp. Complem. Final de la Res. 204-2007/SUNAT de 26-10-07 (véase la sección 7/2.13).

A) EMPRESAS COMPRENDIDAS EN LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS DE LA LEY DE AMAZONÍA

Conforme a la Res. 044-2000/SUNAT de 24-3-00:

- «Las empresas señaladas en el numeral 2 del Artículo 1° del Reglamento de la Ley de Amazonía, que se dediquen principalmente a las actividades económicas detalladas en el numeral 11.1 del Artículo 11° y en los numerales 12.1 y 12.3 del Artículo 12° de la Ley de Amazonía, señalarán en el rubro Régimen de Renta la opción «Régimen de Amazonía, Zona de Frontera o Selva», así como el ubigeo que corresponda a su domicilio fiscal, el mismo que debe corresponder a la Zona de la Amazonía.» – art. 14, 1er. párrafo.
- «La presentación del PDT IGV - Renta Mensual con la información que se señala en el párrafo anterior efectuada hasta el vencimiento que se establezca para la declaración y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al período tributario enero de cada ejercicio gravable, constituirá el acogimiento a este Régimen para dicho ejercicio. Tratándose de empresas que inicien operaciones en el transcurso del ejercicio, dicho acogimiento se realizará, de acuerdo

a lo señalado anteriormente, hasta la fecha de vencimiento que se establezca para la declaración y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al período tributario de inicio de operaciones.» – art. 14, 2° y 3er. párrafos.

- «Para efecto de lo dispuesto en el numeral 12.1 del Artículo 12° del Reglamento de la Ley de Amazonía, el monto del crédito fiscal especial que se declarará en la casilla N° 172 del PDT IGV-Renta Mensual deberá ser calculado sin considerar el impuesto bruto mensual que provenga de operaciones diferentes a la venta de bienes muebles producidos en la Amazonía.» – art. 15.
- «Adicionalmente a la presentación del PDT IGV-Renta Mensual, las empresas señaladas en el numeral 2 del Artículo 1° del Reglamento de la Ley de Amazonía, exoneradas del Impuesto a la Renta en aplicación del numeral 12.3 del Artículo 12° de la Ley de Amazonía, deberán comunicar dicha exoneración a través del Formulario N° 2119 «Solicitud de inscripción o comunicación de afectación de tributos», hasta el vencimiento del período tributario enero de cada ejercicio gravable.» – art. 16.
- «Las empresas señaladas en el numeral 2 del Artículo 1° del Reglamento de la Ley de Amazonía, darán por cumplida la comunicación de la exoneración del Impuesto General a las Ventas a que se refiere el Artículo 7° del Reglamento de la Ley de Amazonía, indicando el monto de las ventas exoneradas en la casilla N° 105 del Formulario N° 118 ó 119, ó en el PDT IGV-Renta Mensual, según corresponda.» – art. 17.

B) EMPRESAS UBICADAS EN ZONA DE FRONTERA O ZONA DE SELVA

Según la Res. 044-2000/SUNAT de 24-3-00:

- «Las Empresas ubicadas en la Zona de Frontera o Zona de Selva declararán sus pagos a cuenta del Impuesto a la Renta mediante el PDT IGV-Renta Mensual, señalando en el rubro Régimen de Renta la opción «Régimen de Amazonía, Zona de Frontera o Selva» e indicando el ubigeo que corresponda a la zona a la que pertenecen.» – art. 18, 1er. párrafo.
- «Los deudores tributarios comprendidos en el Artículo 71° de la Ley N° 23407, que se encuentren exonerados del Impuesto General a las Ventas, efectuarán la declaración del Impuesto de Promoción Municipal utilizando el PDT IGV-Renta Mensual. El impuesto determinado será cancelado utilizando la Boleta de Pago que les corresponda, dentro del plazo y en el lugar establecido para la declaración del mismo, debiéndose anotar en la casilla correspondiente el código de tributo N° 7021 – Impuesto de Promoción Municipal.» – art. 19.

C) DEUDORES ACOGIDOS A LA LEY DE PROMOCIÓN DEL SECTOR AGRARIO

«Los deudores tributarios que se encuentren acogidos a los beneficios establecidos en la Ley de Promoción del Sector Agrario – Decreto Legislativo N° 885, modificado mediante la Ley N° 26865, deberán consignar en el rubro Régimen de Renta que se encuentran en el Régimen General y deberán responder «sí» a la pregunta «¿Se ha acogido al D.L. 885?.» – Res. 044-2000/SUNAT de 24-3-00, art. 20.

D) DEUDORES CON CONVENIOS DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA

Res. 044-2000/SUNAT de 24-3-00, art. 13:

«Los deudores tributarios con convenio de estabilidad tributaria seguirán el procedimiento que se señala a continuación para la declaración de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta:

- a. Aquéllos que se encuentren obligados a efectuar pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría - Régimen General, determinados de manera distinta a la que establecen las normas vigentes, deberán declarar como si estuvieran en el sistema b) del Artículo 85° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, consignando en la casilla N° 315 el porcentaje o, de ser el caso, expresando porcentualmente el coeficiente aplicable para su caso y en la casilla N° 301 la base imponible que les corresponda.
- b. (1)
- c. Aquéllos que se encuentren exonerados del Impuesto a la Renta, deberán declarar como si estuvieran en el sistema b), consignando en la casilla N° 315 cero (00) y en la casilla N° 301 el monto de sus ingresos netos.»

1. El inciso b) señala el procedimiento a seguir por los sujetos que tengan estabilizadas las normas del Impuesto Mínimo a la Renta. No recogemos esta regla en tanto el Tribunal Constitucional, en reiterada jurisprudencia establecida en acciones de amparo, ha declarado la inconstitucionalidad de dicho impuesto.

) DEUDORES ACOGIDOS AL RÉGIMEN ESPECIAL DEL IMPUESTO A LA RENTA

Res. 044-2000/SUNAT de 24-3-00, art. 10:

«Los deudores tributarios que se encuentren obligados u opten por presentar el PDT IGV-Renta Mensual y que cumplan los requisitos establecidos para estar dentro del RER, señalarán en el rubro Régimen de Renta la opción «Especial».

La presentación del PDT IGV - Renta Mensual en la forma señalada en el párrafo anterior, efectuada hasta el vencimiento que se establezca para la declaración y el pago correspondiente al período tributario enero de cada ejercicio, constituirá el acogimiento a este Régimen para dicho ejercicio.

Tratándose de empresas que inicien operaciones durante el transcurso del ejercicio, dicho acogimiento se realizará, de acuerdo a lo señalado anteriormente, hasta la fecha de vencimiento que se establezca para la declaración y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al período tributario de inicio de operaciones.»

Según la 3ra. Disp. Final de la Res. 044-2000/SUNAT «A partir del 3 de abril del año 2000, el Formulario N° 118 «Régimen Especial de Renta» sólo deberá ser utilizado por aquellos deudores tributarios sujetos a dicho régimen que, al no encontrarse obligados a utilizar el PDT IGV-Renta Mensual, opten por declarar a través del referido formulario, salvo lo dispuesto en el numeral 1 de la Única Disposición Transitoria de la presente resolución».

F) DEUDORES QUE COMPREN O VENDAN ÚREA PARA USO AGRÍCOLA

Res. 143-2000/SUNAT de 29-12-00, 2da. Disp. Final:

«Los deudores tributarios que vendan úrea para uso agrícola, a que se refiere el Decreto de Urgencia N° 090-2000, al declarar el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal deberán considerar, en el PDT IGV Renta Mensual IEV – Formulario Virtual N° 621, lo siguiente:

- En la casilla N° 100 consignarán como base imponible el total de las operaciones gravadas realizadas en el período tributario, incluyendo el de las facturas y boletas de venta referidas a los Bienes cuyo Impuesto es asumido por el Estado.
- En la casilla N° 124 consignarán como base imponible el total de las operaciones contenidas en las facturas y boletas de venta que sustenten las ventas de Bienes cuyo Impuesto es asumido por el Estado, que se hubieren realizado en el período tributario.
- En la casilla N° 125 consignarán el impuesto correspondiente a las operaciones anotadas en la casilla N° 124.
- Los adquirentes de los Bienes cuyo Impuesto es asumido por el Estado al declarar el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal consignarán el monto de dichas adquisiciones en la casilla N° 120 y, de ser el caso, en la casilla N° 168 se consignará el monto de las devoluciones de las compras de los Bienes cuyo Impuesto es asumido por el Estado (1).

Asimismo, los deudores tributarios o adquirentes de úrea para uso agrícola deberán registrar en una columna adicional en el Registro de Ventas o Compras, según corresponda, el detalle de las operaciones materia del beneficio.»

1. La versión del PDT 621 ha sufrido variaciones en sus casilleros en virtud de las modificaciones de los regímenes del IGV. Actualmente, en el casillero 168 deben consignarse las percepciones declaradas en períodos anteriores, habiendo quedado sin efecto la declaración de las devoluciones de las compras de los bienes cuyo impuesto lo asume el Estado.

7/2.1 OBLIGACIONES QUE DAN LUGAR A LA UTILIZACIÓN DEL PDT PLANILLA ELECTRÓNICA - INDEPENDENCIA DE ESAS OBLIGACIONES

El D.S. 018-2007-TR de 27-8-07 estableció la obligación a cargo de los empleadores de llevar el documento denominado «Planilla Electrónica» a través de medios electrónicos, en reemplazo de las planillas llevadas a través de medios convencionales. Además de señalar cuáles empleadores deben cumplir esa obligación y de disponer que por Resolución Ministerial del MTPE se fijara la información de la planilla, encargó su recepción a la SUNAT y la facultó a modificar el ámbito de los sujetos obligados y la información de aquella, así como a regular la forma y condiciones de su soporte electrónico.

Tras el dictado de la R.M. 250-2007 de 28-9-07, la SUNAT ha expedido la Res. 204-2007/SUNAT de 26-10-07, mediante la cual ha aprobado el PDT Planilla Electrónica y ha normado la

presentación de la planilla electrónica, del registro de los empleadores, trabajadores, pensionistas y derechohabientes y de la declaración y pago de los tributos y otras obligaciones que inciden en las remuneraciones y pensiones y en las retribuciones de los prestadores de servicios. Se tratan a continuación tales normas.

OBLIGACIONES QUE DAN LUGAR A LA UTILIZACIÓN DEL PDT PLANILLA ELECTRÓNICA – INDEPENDENCIA DE ESAS OBLIGACIONES

Res. 204-2007/SUNAT de 26-10-07, art. 3:

«El PDT Planilla Electrónica, deberá ser utilizado por los sujetos señalados en el artículo 4°, para cumplir con la presentación de la Planilla Electrónica y declaración de las obligaciones que se generen a partir del período enero de 2008 (1) y que deben ser presentadas a partir del mes de febrero de 2008, por los siguientes conceptos:

- (8) Planilla electrónica, que deberá contener la información establecida en el anexo de la presente Resolución. (9)
- Registro de Entidades Empleadoras contribuyentes y/o responsables de las Aportaciones a la Seguridad Social. Se entiende por Entidad Empleadora a los sujetos señalados en el literal a) del artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 080-99/SUNAT (2), así como a los señalados en el literal iv) del inciso a) del artículo 1° del Decreto Supremo (3), con excepción de aquellas personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en el artículo 16° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias, que emplean a trabajadores del hogar y a trabajadores de construcción civil eventuales (4).
- Registro de Asegurados Titulares y Derechohabientes ante el EsSalud, que incluye la inscripción y actualización y/o modificación de los datos vinculados a éstos.
- Registro de Afiliados Obligatorios ante la ONP, que incluye la inscripción, actualización y/o modificación de los datos vinculados a éstos.
- Retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría. (5)
- Retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta categoría. (6)
- Información de los sujetos perceptores de rentas de cuarta categoría pagadas o puestas a disposición, aun cuando el Empleador no tenga la obligación de efectuar retenciones por dichas rentas.
- Impuesto Extraordinario de Solidaridad, respecto de las remuneraciones que corresponden a los trabajadores de las Entidades Empleadoras a las que se refiere el literal b) del presente artículo (sólo en el caso que exista convenio de estabilidad).
- Contribuciones al EsSalud, respecto de las remuneraciones que corresponden a los trabajadores de las Entidades Empleadoras a las que se refiere el literal b) del presente artículo, o los ingresos que correspondan a los trabajadores independientes que sean incorporados por mandato de una ley especial al EsSalud como asegurados regulares.
- Contribuciones al EsSalud, por concepto de pensiones. (7)
- Contribuciones a la ONP, bajo el régimen del Decreto Ley N° 19990 y normas modificatorias.
- Prima por el concepto de «+ Vida Seguro de Accidentes», respecto de los afiliados regulares al EsSalud que contraten el mencionado seguro.
- Aportes al Fondo de Derechos Sociales del Artista.
- Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo contratado con el EsSalud para dar cobertura a los afiliados regulares del EsSalud.
- Contribución Solidaria para la Asistencia Previsional, creada por el artículo 4° de la Ley N° 28046, Ley que crea el Fondo y la Contribución Solidaria para la Asistencia Previsional, precisada por el Decreto Legislativo N° 948.
- Registro de los Pensionistas del Régimen del Decreto Ley N° 20530, a los que se hace referencia en el artículo 11° de la Ley N° 28046, Ley que crea el Fondo y la Contribución Solidaria para la Asistencia Previsional, precisada por el Decreto Legislativo N° 948.
- (10) Prima por el concepto "Asegura Tu Pensión", respecto de los afiliados obligatorios al Sistema Nacional de Pensiones que contraten el mencionado seguro".

La determinación de los conceptos a que se refieren los incisos e) al n) y p) y la presentación del documento e inscripción de lo señalado en los incisos a) al d) y o) del presente artículo, constituyen obligaciones independientes entre sí». (11)

Las obligaciones enunciadas en los literales b) al o) por las que debe utilizarse el PDT Planilla Electrónica, son las correspondientes a enero de 2008 en adelante, las del literal p) lo serán a partir del período julio de 2008. En cuanto a las obligaciones de meses anteriores, véase la sección 7/2.13.

1. En cuanto a las obligaciones de meses anteriores, véase la sección 7/2.13.

2. Res. 080-99/SUNAT de 14-7-99, art. 1, literal a), primer párrafo:

«Para efecto de la presente Resolución se considera:

a. Entidad Empleadora.- A toda persona natural, empresa unipersonal, persona jurídica, sociedad irregular o de hecho, cooperativas de trabajadores, instituciones públicas, instituciones privadas, entidades del sector público nacional inclusive a las que se refiere el Decreto Supremo N° 053-97-PCM, o cualquier otro ente colectivo, que tenga a su cargo personas que laboren para ella bajo relación de dependencia o que paguen pensiones de jubilación, cesantía, incapacidad o sobrevivencia».

El D.S. 053-97-PCM establece la obligación de las Unidades Ejecutoras y Entidades de proporcionar a la Presidencia del Consejo de Ministros, a través de la SUNAT, información respecto de las adquisiciones de bienes o servicios. Como tales entidades entiende a las comprendidas en el Sector Público Nacional, inclusive las Entidades bajo el ámbito de la Oficina de Instituciones y Organismos del Estado.

3. D.S. 018-2007-TR de 27-8-07, art. 1, inciso a), segundo párrafo, literal iv:

«Adicionalmente, para efecto de la Planilla Electrónica, el término Empleador abarca a aquellos que:

.....

Realicen las aportaciones de salud, por las personas incorporadas como asegurados regulares al Régimen Contributivo de Seguridad Social en Salud, por mandato de una ley especial».

4. Véase en las secciones 12/1 y 12/2 las normas relativas a estos trabajadores.

5. Están comprendidas inclusive las rentas de quinta categoría abonadas a trabajadores no domiciliados. Al respecto, la Directiva N° 003-2000/SUNAT de 28-3-00 precisó que el PDT Remuneraciones (hoy PDT Planilla Electrónica) debía ser utilizado para declarar las retenciones del impuesto, efectuadas a trabajadores no domiciliados.

6. Están comprendidas las rentas de cuarta categoría abonadas a contribuyentes domiciliados y no domiciliados.

7. Cuando el pago de las Contribuciones al EsSalud por concepto de pensiones se realice en una oportunidad distinta a la presentación del PDT Planilla Electrónica, debe utilizarse el Sistema Pago Fácil considerando el formulario virtual «N° 1662 - Boleta de Pago» y el Código de Tributo «5242 - EsSalud Ley N° 26790 - Retenciones» - Res. 005-2008/SUNAT de 11-1-08, art. 4.

8. Inciso sustituido por la Res. 125-2008/SUNAT de 24-7-08.

9. Véase dicho anexo en nuestros Manuales en Línea, Procedimientos y Obligaciones Formales ante la SUNAT, Apéndice de Disposiciones, Resoluciones de la SUNAT.

10. Inciso incorporado por Res. 125-2008/SUNAT de 24-7-08.

11. Párrafo sustituido por Res. 125-2008/SUNAT de 24-7-08.

7/2.2 SUJETOS OBLIGADOS A UTILIZAR EL PDT PLANILLA ELECTRÓNICA

Res. 204-2007/SUNAT de 26-10-07, art. 4 (1):

«Se encuentran obligados a presentar el PDT Planilla Electrónica, los sujetos siguientes:

a) Aquellos Empleadores definidos en el literal j) del artículo 1° (2) que se encuentren dentro de los supuestos del artículo 2° del Decreto Supremo (3), con excepción de quienes únicamente contraten a los prestadores de servicios a que se refiere el numeral i) del inciso d) del artículo 1° del mencionado Decreto Supremo (4), cuando no tengan la calidad de agentes de retención de acuerdo al inciso b) del artículo 71° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias.

b) Aquellos que hubieran incurrido o que incurran en los supuestos previstos en las normas vigentes para presentar sus declaraciones mensuales, sustitutorias o rectificatorias, a través de los PDTs que se detallan a continuación y siempre que deban presentar o declarar alguno de los conceptos señalados en el artículo 3°:

i) PDT Remuneraciones, Formulario Virtual N° 600.

ii) PDT Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo, Formulario Virtual N° 610.

iii) PDT IGV – Renta Mensual, Formulario Virtual N° 621.

Aquellos sujetos no comprendidos en el presente artículo podrán optar por presentar y/o declarar los conceptos a que se refiere el artículo 3° mediante el PDT Planilla Electrónica. Una vez ejercida la opción deberán continuar utilizando dicho PDT para dichos efectos».

En síntesis, se puede decir que están obligados a utilizar el PDT Planilla Electrónica:

- Los empleadores obligados a presentar la Planilla Electrónica según el D.S. 018-2007-TR.
- Los sujetos obligados a presentar declaraciones determinativas mediante PDT (5), que sean titulares de una o más de las obligaciones señaladas en el art. 3 de la Res. 204-2007/SUNAT, las cuales, hasta la implantación del PDT Planilla Electrónica, se declaraban mediante los PDT enunciados en el dispositivo arriba transcrito, como sigue:
 - PDT Remuneraciones Form. Virtual 600:
 - Res. 143-2000/SUNAT de 30-12-01, art. 1:
 - Registro de la entidad empleadora, los asegurados, pensionistas y derechohabientes.
 - Retenciones al Impuesto a la Renta de quinta categoría.
 - Contribuciones al Seguro Regular, respecto de las remuneraciones y pensiones que corresponden a los trabajadores y pensionistas, respectivamente, de las entidades empleadoras.
 - Contribuciones al Seguro de Salud Agrario a que se refiere el Decreto Legislativo N° 885 y normas modificatorias y la Ley N° 27360, que corresponda por los trabajadores agrarios dependientes.
 - Contribuciones a la ONP, bajo el régimen del Decreto Ley N° 19990.
 - Aportes al Fondo de Derechos Sociales del Artista.
 - Res. 110-2004/SUNAT de 7-5-04: Registro de pensionistas – D.L. 20530 y declaración y pago de la Contribución Solidaria para la Asistencia Previsional.
 - Res. 096-2007/SUNAT de 22-5-07, arts. 1 y 3: Declaración y pago de la prima por el concepto «+ Vida Seguro de Accidentes».
 - PDT Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo, Form. Virtual N° 610:
 - Res. 080-99/SUNAT de 14-7-99, art. 15: Declaración y pago de la prima por dicho seguro. (6)
 - PDT IGV Renta Mensual, Form. Virtual N° 621:
 - Res. 143-2000/SUNAT de 30-12-01, art. 1:
 - Retenciones del Impuesto a la Renta sobre las rentas de 4ª categoría (inc. f).
 - Declaración de las rentas de 4ª categoría pagadas o puestas a disposición, respecto de las cuales no ha existido la obligación de retener el Impuesto a la Renta (inc. f).

1. Modificado por Res. 005-2008/SUNAT de 11-1-08, Unica Disp. Complementaria.

2. El literal j) del art. 1 de la Res. 204-2007/SUNAT establece que se entiende como empleador al sujeto que el inc. a) del art. 1 del D.S. 018-2007-TR considera igualmente como tal, con exclusión de los empleadores de trabajadores del hogar y de construcción civil eventual. Este último dispositivo considera empleador a toda persona, empresa o entidad, pública o privada «que remuneren a cambio de un servicio prestado bajo relación de subordinación» y, adicionalmente, «para efecto de la Planilla Electrónica a aquellos que:

i) Paguen pensiones de jubilación, cesantía, invalidez y sobrevivencia u otra pensión, cualquiera fuere el régimen legal al cual se encuentre sujeto.

ii) Contraten a un prestador de servicios, en los términos definidos en el presente Decreto Supremo.

iii) Contraten a un prestador de servicios – modalidad formativa, en los términos definidos en el presente Decreto Supremo.

iv) Realicen las aportaciones de salud, por las personas incorporadas como asegurados regulares al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, por mandato de una ley especial.

v) Recibe, por destaque o desplazamiento, los servicios del personal de terceros».

3. D.S. 018-2007-TR, art. 2, 1er. párrafo:

«Se encuentran obligados a llevar la Planilla Electrónica y presentarla ante el MTPE, los Empleadores que cumplan con alguno de los siguientes supuestos:

a) Cuenten con más de tres (3) trabajadores.

b) Cuenten con uno (1) o más prestadores de servicios y/o personal de terceros.

c) Cuenten con uno (1) o más trabajadores o pensionistas que sean asegurados obligatorios del Sistema Nacional de Pensiones.

d) Cuando estén obligados a efectuar alguna retención del Impuesto a la Renta de cuarta o quinta categoría.

e) Tengan a su cargo uno o más artistas, de acuerdo con lo previsto en la Ley N° 28131.

f) Hubieran contratado los servicios de una Entidad Prestadora de Salud – EPS u otorguen servicios propios de salud conforme lo dispuesto en la Ley N° 26790, normas reglamentarias y complementarias.

g) Hubieran suscrito con el Seguro Social de Salud – EsSalud un contrato por Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo.

h) Gocen de estabilidad jurídica y/o tributaria.

i) Cuenten con uno (1) o más prestadores de servicios – modalidad formativa».

4. D.S. 018-2007-TR, art. 1, inc. d), numeral i):

«d) Prestador de Servicios: Personas naturales que:

i) Prestan servicios a un empleador sin relación de subordinación, sujeto a cualquier régimen legal, cualquiera sea la modalidad del contrato de prestación de servicios, y que perciba o tenga derecho a percibir por sus servicios rentas que no califiquen como rentas de primera, segunda o tercera categoría, de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta».

5. Acerca de los sujetos obligados a presentar declaraciones determinativas mediante PDT, véase la sección 2/1.

6. Nota informativa del MTPE, pub. 7-2-07: Se declara al personal de terceros cuando se asume el pago del SCTR, consignando el RUC del empleador que destaca a dicho personal, la base de cálculo del SCTR, el establecimiento y la tasa asociada a dicho establecimiento.

7/2.3 INFORMACIÓN A DECLARAR

Los sujetos obligados a utilizar el PDT Planilla Electrónica deben registrar previamente sus datos y los de sus trabajadores, pensionistas, prestadores de servicios de cuarta categoría, de modalidades formativas y el personal de tercero que le hubiera sido destacado. El anexo de la Res. 204-2007/SUNAT establece el detalle de la información que se debe declarar. Véase su contenido al final de este capítulo.

Obsérvese que para llenar la declaración del período se debe seleccionar el menú "Declaraciones Determinativas". Luego se debe ingresar la información de aquellos trabajadores, pensionistas, prestadores de servicios - cuarta categoría, prestadores de servicios - modalidades formativas y personal de terceros e ingresar los datos de su jornada laboral, sus ingresos y los tributos que les fueran aplicables, a fin de determinar el monto que se debe pagar en el período por retenciones del Impuesto a la Renta, aportes a la ONP y al Sistema Privado de Pensiones, entre otros conceptos.

Web SUNAT:

- Se debe declarar a todos los prestadores de servicios de cuarta categoría, a quienes se les hubiera pagado o acreditado honorarios en el período, al margen de que dichos honorarios se encuentren sujetos o no a retención.
- El período vacacional de los trabajadores se registra en la ventana jornada laboral, en el rubro días no laborados y no subsidiados.

7/2.4 CONDICIONES DE USO Y CAUSALES DE RECHAZO

Res. 204-2007/SUNAT de 26-10-07, art. 5, nums. 5.1 y 5.2:

«5.1 La forma, condiciones generales para la utilización y presentación del PDT Planilla Electrónica se rigen por lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia N° 143-2000/SUNAT y normas modificatorias.

5.2 Los motivos de rechazo del (los) disquete (s) o de la información contenida en éstos y la constancia de presentación no de rechazo del referido PDT, se sujetarán a lo establecido en las Resoluciones de Superintendencia Núms. 129-2002/SUNAT y 183-2005/SUNAT».

En relación con lo dispuesto en el num. 5.1, véanse las secciones 1/1.2 y 1/1.3. Respecto de lo dispuesto en el num. 5.2, véase la sección 1/1.4.

7/2.5 CONSTANCIAS A SER EMITIDAS EN CASO DE ACEPTACIÓN O RECHAZO

Res. 204-2007/SUNAT de 26-10-07, art. 5, num. 5.3:

«5.3 Con la presentación del PDT Planilla Electrónica se emitirán dos constancias de presentación o de rechazo:

i. Una constancia, por concepto de la Planilla Electrónica.

ii. (1) Una constancia, por la declaración de los conceptos señalados en los literales b) al p) del artículo 3° de la presente Resolución».

Según el numeral 5.4, segundo párrafo, del mismo art. 5 «La constancia de presentación permitirá a los sujetos que declaren el Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo contratado con el EsSalud para dar cobertura a los afiliados regulares del EsSalud, sustentar gasto o costo para efecto tributario así como ejercer el derecho al crédito fiscal, según sea el caso. Dicha constancia contendrá el Impuesto General a las Ventas discriminado».

1. Sustituido por Res. 125-2008/SUNAT de 24-7-08.

7/2.6 PRESENTACIÓN A TRAVÉS DE SUNAT VIRTUAL

«Los sujetos que opten por presentar el PDT Planilla Electrónica a través de SUNAT Virtual, deberán aplicar lo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 260-2004/SUNAT y normas modificatorias, incluyendo las causales de rechazo en ella reguladas» (Res. 204-2007/SUNAT de 26-10-07, art. 5, num. 5.4, 1er. párrafo). A este fin debe obtenerse el Código de Usuario y Clave SOL conforme a la Res. 109-2000/SUNAT y modificatorias – art. 6, num. 6.1, lits. a) y b).

Véase en la sección 1/2 las reglas de la Res. 109-2000/SUNAT y en el Cap. 3 las de la Res. 260-2004/SUNAT.

7/2.7 LUGAR

Conforme al art. 6 de la Res. 204-2007/SUNAT de 26-10-07 la presentación del PDT Planilla Electrónica debe efectuarse (cuando no tiene lugar a través de SUNAT Virtual):

- «Tratándose de Principales Contribuyentes, a través de SUNAT Virtual o en las Unidades de Principales Contribuyentes de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, Intendencias Regionales u Oficinas Zonales de la SUNAT» – num. 6.1, lit. a), 1er. párrafo.
- «Tratándose de Medianos y Pequeños Contribuyentes, a través de SUNAT Virtual aplicando lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia N° 260-2004/SUNAT y normas modificatorias o en las sucursales y agencias bancarias autorizadas por la SUNAT, salvo cuando sea obligatoria la presentación a través de SUNAT Virtual» – num. 6.1, lit. b), 1er. párrafo.

7/2.7 LUGAR

Conforme al art. 6 de la Res. 204-2007/SUNAT de 26-10-07 la presentación del PDT Planilla Electrónica debe efectuarse (cuando no tiene lugar a través de SUNAT Virtual):

- «Tratándose de Principales Contribuyentes, a través de SUNAT Virtual o en las Unidades de Principales Contribuyentes de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, Intendencias Regionales u Oficinas Zonales de la SUNAT» – num. 6.1, lit. a), 1er. párrafo.
- «Tratándose de Medianos y Pequeños Contribuyentes, a través de SUNAT Virtual aplicando lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia N° 260-2004/SUNAT y normas modificatorias o en las sucursales y agencias bancarias autorizadas por la SUNAT, salvo cuando sea obligatoria la presentación a través de SUNAT Virtual» – num. 6.1, lit. b), 1er. párrafo.

7/2.9 CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN

«Los sujetos obligados a presentar el PDT Planilla Electrónica deberán consolidar la información de todos sus Trabajadores y sus Derechohabientes, Pensionistas y sus Derechohabientes, Prestadores de Servicios y, cuando corresponda, sus Derechohabientes, Prestadores de Servicios Modalidad Formativa Laboral y/o Personal de Terceros. Para tal efecto, los sujetos obligados que tengan sucursales, agencias, establecimientos anexos o puntos de venta en distintos lugares, presentarán la información consolidada de los sujetos antes mencionados» – Res. 204-2007/SUNAT de 26-10-07, art. 7.

7/2.10 INSCRIPCIÓN DE LAS ENTIDADES EMPLEADORAS ANTE LA SEGURIDAD SOCIAL

Res. 204-2007/SUNAT de 26-10-07, art. 8:

«Para efectos del Registro de las Entidades Empleadoras a que se hace referencia en el literal b) del Artículo 3°, la inscripción de dichas Entidades ante la Seguridad Social se entenderá realizada mediante la presentación del PDT Planilla Electrónica, en tanto se encuentren obligadas u opten por presentar dicho PDT. Para ello deberán identificarse con su número de Registro Unico de Contribuyentes (RUC).

Aquellos que no se encuentren obligados a presentar el PDT Planilla Electrónica, se entenderán inscritos ante la Seguridad Social mediante la presentación del Formulario N° 402 «Retenciones y contribuciones sobre remuneraciones».

7/2.11 INSCRIPCIÓN DE LOS TRABAJADORES, PENSIONISTAS Y DERECHOHABIENTES ANTE LA SEGURIDAD SOCIAL

Res. 204-2007/SUNAT de 26-10-07, art. 9:

«El PDT Planilla Electrónica, a que se refiere el artículo 2°, solicitará toda la información necesaria para la inscripción de los trabajadores, de los pensionistas y de los respectivos derechohabientes a

la Seguridad Social, así como de los trabajadores independientes que sean incorporados como asegurados regulares del EsSalud por mandato de una ley especial y los de sus correspondientes derechohabientes, con excepción de los trabajadores del hogar y los trabajadores de construcción civil eventuales.

Para la inscripción de los trabajadores, de los pensionistas y de los respectivos derechohabientes, así como de los trabajadores independientes que sean incorporados como asegurados regulares del EsSalud por mandato de una ley especial y los de sus correspondientes derechohabientes, se utilizará únicamente el DNI. Los mencionados sujetos que fueran menores de edad y carecieran de DNI, podrán ser identificados con la partida de nacimiento, salvo aquellos que tengan la calidad de cónyuge o concubino(a), quienes deberán ser registrados con el DNI.

Para el registro de los trabajadores, de los pensionistas y de los respectivos derechohabientes, así como de los trabajadores independientes que sean incorporados como asegurados regulares del EsSalud por mandato de una ley especial y los de sus correspondientes derechohabientes, de nacionalidad extranjera, se utilizará el carné de extranjería o el pasaporte, con visa de trabajo vigente, de corresponder».

Nota informativa del MTPE, pub. 7-2-07: El empleador debe registrar como trabajadores inclusive a quienes perciben rentas comprendidas en el art. 34, inc. e) de la Ley del Imp. a la Renta. Ello no afecta la naturaleza jurídica de la relación entre las partes. Lo mismo sucede con los pescadores, artesanos independientes y practicantes del SENATI.

Informe N° 238-2002-SUNAT/K00000 de 23-8-02: Los empleadores que omitan la presentación de la declaración referida al registro de trabajadores, pensionistas y derechohabientes incurrir en la infracción prevista en el numeral 2 el art. 176 del Código Tributario (no presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos).

7/2.12 DECLARACIONES SUSTITUTORIAS O RECTIFICATORIAS

Res. 204-2007/SUNAT de 26-10-07, art. 10 (3):

«Para efecto de las declaraciones sustitutorias, así como las rectificatorias de los conceptos b) al p) del artículo 3° declarados en el PDT Planilla Electrónica, se observará lo siguiente (1):

a) Si la declaración original se presentó utilizando el PDT Planilla Electrónica, la declaración sustitutoria o la rectificatoria deberá efectuarse a través de dicho medio.

b) Se ingresarán nuevamente todos los conceptos de la declaración que se sustituye o rectifica, inclusive aquella información que no se desea rectificar o sustituir.

c) La declaración se presentará en los lugares señalados en el artículo 6°, según corresponda».

(2)

Las declaraciones sustitutorias o rectificatorias de los periodos mensuales hasta diciembre de 2007 se presentarán mediante los formularios virtuales N° 600, 610 y 621 - Res. 204-2007/SUNAT, 1ra. Disp. Compl. Final.

1. La Res. Ministerial 020-2008-TR de 15-1-08 ha establecido reglas idénticas a las de los incisos a) y b) para la rectificación o sustitución de la información declarada en la Planilla Electrónica (a la que alude el concepto a) del art. 3 de la Res. 204-2007/SUNAT).

2. Véase la sección 7/2.6.

3. Artículo sustituido por Res. 125-2008/SUNAT de 24-7-08.

7/2.13 ACTUALIZACIÓN Y MODIFICACIÓN DE DATOS

Res. 204-2007/SUNAT de 26-10-07, art. 11:

«El PDT Planilla Electrónica solicitará toda la información necesaria para la actualización y/o modificación de los datos de los Trabajadores y sus Derechohabientes, de los Pensionistas y sus Derechohabientes, de los Prestadores de Servicios, y de corresponder, de sus Derechohabientes, de los Prestadores de Servicios Modalidad Formativa Laboral y/o del Personal de Terceros.

Los sujetos obligados a presentar el PDT Planilla Electrónica podrán actualizar y/o modificar los datos referidos al tipo y número de documento de identidad y el referido a la fecha de nacimiento, para lo cual deberán ingresar al módulo «Actualización/Corrección de Datos», habilitado en el menú integrador del PDT Planilla Electrónica, el cual deberá ser enviado con la presentación del referido PDT».

7/2.14 DECLARACIÓN DE OBLIGACIONES CORRESPONDIENTES A PERÍODOS ANTERIORES A ENERO DE 2008

Res. 204-2007/SUNAT de 26-10-07, 1ra. Disp. Complementaria Final:

«La declaración original así como sus sustitutorias o rectificatorias de los conceptos señalados en los literales b) al o) del artículo 3°, de los sujetos que se encuentren obligados a presentar el PDT

Planilla Electrónica, que correspondan a períodos anteriores a enero de 2008, deberán ser presentadas a través de los siguientes PDTs, en las versiones vigentes al momento de realizar su presentación, de:

i) PDT Remuneraciones, Formulario Virtual N° 600.

ii) PDT Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo, Formulario Virtual N° 610.

iii) PDT IGV – Renta Mensual, Formulario Virtual N° 621».

7/2.15 APLICACIÓN SUPLETORIA DE LAS NORMAS RELATIVAS A LOS PDT REMUNERACIONES, SEGURO COMPLEMENTARIO DE RIESGO E IGV - RENTA MENSUAL

La 2da. Disp. Complementaria Final de la Res. 204-2007/SUNAT de 26-10-07 establece que: «En lo no previsto en la presente Resolución y en tanto no se oponga a lo dispuesto en ésta, se aplicará lo establecido en las Resoluciones de Superintendencia que regulan la declaración y pago de las obligaciones que se realizan a través de los PDT, el PDT Remuneraciones, Formulario Virtual N° 600, el PDT Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo Formulario Virtual N° 610 y el PDT IGV – Renta Mensual, Formulario Virtual N° 621».

A continuación se señalan las normas supletorias pertinentes a cada uno de los indicados PDT:

PDT Remuneraciones

- Calidad de deudor tributario de la entidad empleadora: La entidad empleadora es contribuyente de las contribuciones al Seguro Social de Salud - ESSALUD respecto de sus trabajadores dependientes y, actúa como agente retenedor, tratándose de las contribuciones al ESSALUD que corresponde a los pensionistas, de las aportaciones a la Oficina de Normalización Previsional – ONP y del Impuesto a la Renta de quinta categoría – Res. 080-99/SUNAT de 14-7-99, art. 2.

- Declaración incompleta: La declaración será considerada incompleta cuando no se consigne información respecto en los siguientes campos respecto de cada trabajador registrado (Res. 018-2000/SUNAT, art. 4):

- Tipo de documento de identidad.
- Número de documento de identidad.
- Tipo de trabajador.
- Base imponible del Impuesto Extraordinario de Solidaridad, de encontrarse afecto.
- Base imponible de Pensiones (Contribuciones a la ONP) bajo el Decreto Ley N° 19990, de encontrarse afiliado al Sistema Nacional de Pensiones.
- Base imponible de Salud (Contribuciones al ESSALUD), de encontrarse afecto.
- Base imponible de Seguro de Salud Agrario, de encontrarse afecto.
- Base imponible del Fondo de Derechos Sociales del Artista, de encontrarse obligado.
- Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta categoría, de corresponder.

La declaración se entenderá incompleta respecto de cada concepto, en forma independiente – Res. 080-99/SUNAT, art. 20.

PDT Seguro Complementario de Riesgo

- Sujetos obligados a su presentación: Toda entidad empleadora que contrate el Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo con el ESSALUD debe presentar la respectiva información empleando el Programa de Declaración Telemática PDT del Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo – Res. 080-99/SUNAT de 14-7-99, art. 15, primer párrafo.

Tratándose de los pagos por el mencionado seguro, que correspondan a los meses de enero en adelante, la información se presenta utilizando el PDT Planilla Electrónica.

- Declaración que se considera incompleta: La declaración que se presente mediante el PDT del Seguro Complementario del Trabajo de Riesgo1 será considerada incompleta si omite consignar, por cada trabajador registrado en la declaración, información en los siguientes campos (Res. 080-99/SUNAT de 14-7-99, art. 20):

- Tipo y número de documento de identidad
- Remuneración afecta al Seguro en Salud

La declaración se entenderá incompleta respecto de cada concepto, en forma independiente – Res. 080-99/SUNAT, art. 20.

- Inadmisibilidad del pago parcial: El PDT del Seguro Complementario del Trabajo de Riesgo (1) no permitirá efectuar un pago menor al monto que se está declarando que corresponde pagar por dicho seguro – Res. 018-2000/SUNAT de 27-1-00, 2da. Disp. Final.

PDT IGV – Renta Mensual

Este PDT debía utilizarse para la declaración y pago, entre otras obligaciones surgidas hasta diciembre de 2007, de las retenciones del Imp. a la Renta sobre las rentas de 4ta. categoría y para

declarar las rentas de esa categoría pagadas o puestas a disposición, respecto de las cuales no ha existido la obligación de retener ese impuesto.
En la normativa de este PDT (Res. 044-2000/SUNAT de 24-3-00 y Res. 143-2000/SUNAT de 29-12-00), no se encuentra regla que pueda entenderse como de aplicación supletoria a partir de enero de 2008 respecto de las obligaciones antes mencionadas.

1. A partir de enero de 2008, el PDT Planilla Electrónica.

ANEXO: INFORMACIÓN DE LA PLANILLA ELECTRÓNICA

(1)

Información de la Planilla Electrónica

1. Datos del Empleador - Declarante:

1.1 Número del Registro Unico de Contribuyentes (RUC)

1.2 Nombre, denominación o razón social

1.3 Micro Empresa (Ley N° 28015)

a) Fecha de acogimiento en el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo

b) Número de acogimiento en el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo

1.4 Indicador si tiene trabajadores sin régimen pensionario

1.5 Régimen laboral

1.6 Administración Pública

1.7 Agencia de empleos

1.8 Entidad de Intermediación Laboral

1.9 Desarrolla actividades por las que aporta al SENATI

1.10 Correo electrónico (1)

1.11 Empleadores a quienes destacó o desplazó personal

a) Número de RUC

b) Nombre, denominación o razón social

c) Actividad por la que destacó o desplazó personal

d) Denominación del establecimiento a donde destacó o desplazó personal

e) Indicador de Centro de Riesgo

f) Tasa del seguro Complementario de Trabajo de Riesgo - SCTR, cuando la cobertura de salud es proporcionada por el EsSalud

1.12 Empleadores que le destacan o desplazan personal

a) Número de RUC

b) Nombre, denominación o razón social

c) Actividad por la que le destacan o desplazan personal

1.13 Establecimientos propios (*)

a) Tipo del establecimiento

b) Código del establecimiento según su inscripción en el RUC

c) Denominación del establecimiento

d) Indicador de Centro de Riesgo

e) Tasas de Centro de Riesgo - SCTR, cuando la cobertura de Salud es proporcionada por EsSalud

1.14 Convenio de estabilidad tributaria y/o exoneraciones

a) Tributos y sus tasas respectivas

2. Datos de trabajadores, pensionistas, prestadores de servicios -cuarta categoría, prestadores de servicios- modalidades formativas y personal de terceros:

2.1 Datos Personales

2.1.1 Tipo de documento de identificación

2.1.2 Número de documento

2.1.3 Apellidos (**) y nombres

2.1.4 Sexo

2.1.5 Fecha de nacimiento (2)

2.1.6 Nacionalidad (3)

2.1.7 Domicilio (4)

2.1.8 Teléfono (1)

2.1.9 Correo electrónico (1)

2.1.10 Indicador de afiliación a EsSalud: +Vida - Seguro de Accidentes (3)

2.1.11 Condición de domicilio según el Impuesto a la Renta

2.2 Datos del trabajador

2.2.1 Tipo de trabajador (***)

2.2.2 Categoría ocupacional del trabajador

2.2.3 Régimen laboral

2.2.4 Nivel educativo (5)

2.2.5 Ocupación (5)

2.2.6 Discapacidad

2.2.7 Régimen pensionario

2.2.8 Indicador de afiliación a ONP: Seguro Asegura tu Pensión (9)

2.2.9 Fecha de inscripción al régimen pensionario (1) (****)

2.2.10 Código Unico del Sistema Privado de Pensiones - CUSPP

2.2.11 SCTR - Salud

2.2.12 SCTR - Pensión

2.2.13 Tipo de contrato de trabajo

2.2.14 Datos referidos a la jornada de trabajo:

a) Sujeto a régimen alternativo, acumulativo o atípico de jornada de trabajo y descanso

b) Sujeto a jornada de trabajo máxima

c) Sujeto a trabajo en horario nocturno

2.2.15 Información de otros ingresos de quinta categoría: RUC y nombre, denominación o razón social de otros empleadores

2.2.16 Sindicalizado

2.2.17 Periodicidad del ingreso

2.2.18 Prestaciones de Salud - Entidad Prestadora de Salud (EPS)/Servicios propios y código de la EPS

2.2.19 Situación del trabajador (*****)

2.2.20 Indicador de rentas de quinta categoría exoneradas (inciso e) del Artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta)

2.2.21 Situación especial del trabajador

a) Trabajador de dirección

b) Trabajador de confianza

c) Ninguna

2.2.22 Tipo de pago

2.2.23 Período

a) Fecha de inicio o reinicio

b) Fecha de fin o cese

c) Motivo del fin del período

2.2.24 Indicador de obtención de rentas respecto de las cuales resultan de aplicación los Convenios para evitar la Doble Tributación

2.3 Datos del pensionista

2.3.1 Tipo de pensionista

2.3.2 Régimen pensionario (*****)

a) Código del régimen pensionario

b) Fecha a partir de la cual se le reconoce la calidad de pensionista en su régimen pensionario

c) Código Unico del Sistema Privado de Pensiones - CUSPP (1), cuando la pensión es otorgada por el Sistema Privado de Pensiones

2.3.3 Situación del pensionista

2.3.4 Tipo de pago

2.3.5 Período

a) Fecha de inicio (*****) o reinicio

b) Fecha del fin o suspensión

c) Motivo del fin del período

2.4 Datos del prestador de servicios - cuarta categoría

2.4.1 Número de RUC

2.4.2 Indicador de obtención de rentas respecto de las cuales resultan de aplicación los Convenios para evitar la Doble Tributación

2.5 Datos del prestador de servicios - modalidades formativas

2.5.1 Seguro Médico

2.5.2 Nivel educativo

2.5.3 Ocupación en la cual se está formando
 2.5.4 Madre con responsabilidad familiar
 2.5.5 Discapacidad
 2.5.6 Tipo de Centro de Formación Profesional
 2.5.7 Sujeto a horario nocturno
 2.5.8 Período
 a) Tipo de modalidad formativa
 b) Fecha de inicio o reinicio
 c) Fecha de fin
 2.6 Datos del personal de terceros (6)
 2.6.1 RUC del Empleador que destaca o desplaza
 2.6.2 SCTR - Salud
 2.6.3 SCTR - Pensión
 2.7 Datos del derechohabiente del trabajador o pensionista
 2.7.1 Tipo de documento de identificación
 2.7.2 Número de documento
 2.7.3 Apellidos y nombres
 2.7.4 Fecha de nacimiento
 2.7.5 Sexo
 2.7.6 Vínculo familiar
 2.7.7 Tipo de documento que acredita la paternidad (sólo para el vínculo familiar gestante) (7)
 2.7.8 Número del documento que acredita la paternidad (1)
 2.7.9 Situación del derechohabiente
 2.7.10 Fecha de alta
 2.7.11 Fecha de baja
 2.7.12 Motivo de baja
 2.7.13 Número de la Resolución Directoral (sólo para el vínculo familiar hijo mayor de edad siempre que sea incapacitado)
 2.7.14 Indicador si vive en el mismo domicilio del trabajador o pensionista
 2.7.15 Domicilio del derechohabiente (8)
 3. Información mensual de los trabajadores, pensionistas, prestadores de servicios y personal de terceros
 3.1 De la información
 3.1.1 Período al que corresponde la información
 3.1.2 Teléfono del Empleador - Declarante (1)
 3.1.3 Indicador de declaración sustitutoria o rectificatoria
 3.2 Del trabajador
 3.2.1 Establecimientos propios y de terceros donde usualmente realiza su labor
 3.2.2 Tasa SCTR cuando el establecimiento es un centro de riesgo y la cobertura de Salud es proporcionada por el EsSalud
 3.2.3 Días efectivamente laborados
 3.2.4 Días subsidiados
 a) Tipo
 b) Número del Certificado de Incapacidad Temporal para el Trabajo - CITT
 c) Fecha de inicio
 d) Fecha de fin
 e) Días subsidiados en el mes
 f) Días subsidiados con Certificado de Incapacidad Temporal para el Trabajo - CITT
 3.2.5 Días no laborados y no subsidiados
 a) Tipo
 b) Fecha de inicio
 c) Fecha de fin
 d) Días no laborados y no subsidiados en el mes
 3.2.6 Horas ordinarias (10)
 3.2.7 Horas en sobretiempo (10)
 3.2.8 Montos de ingresos
 a) Monto devengado
 b) Monto pagado

3.2.9 Monto de descuentos
 3.2.10 Base de cálculo de los tributos y aportaciones
 3.2.11 Monto de tributos vinculados a remuneraciones y aportaciones
 3.3 Del pensionista
 3.3.1 Montos de ingresos
 a) Monto devengado
 b) Monto pagado
 3.3.2 Monto de descuentos
 3.3.3 Base de cálculo de tributos y aportaciones
 3.3.4 Monto de tributos vinculados a remuneraciones/pensiones y aportaciones
 3.4 Del prestador de servicios - cuarta categoría
 3.4.1 Comprobante emitido
 a) Tipo de comprobante
 b) Serie
 c) Número
 d) Fecha de emisión
 e) Fecha de pago
 f) Monto total de la retribución del servicio
 g) Indicador de retención
 h) Monto retenido
 3.5 Del prestador de servicios - Modalidades Formativas
 3.5.1 Establecimientos propios y de terceros donde usualmente realiza su labor
 3.5.2 Monto pagado
 3.6 Del personal de terceros
 3.6.1 Base de cálculo para el SCTR cuando la cobertura de Salud es proporcionada por el EsSalud
 3.6.2 Establecimiento (debe ser centro de riesgo)
 3.6.3 Tasa del SCTR - EsSalud (asociada al establecimiento seleccionado anteriormente)
 Notas:
 (1) Opcional.
 (2) Obligatorio sólo para el trabajador, pensionista, prestador de servicios - modalidades formativas y personal de terceros.
 (3) Obligatorio sólo para el trabajador y pensionista.
 (4) Obligatorio sólo para el trabajador, pensionista y personal de terceros, cuando el documento de identidad es diferente al DNI.
 (5) Obligatorio a partir del período enero de 2009. Se declara la situación al 1 de enero de cada año.
 (6) Obligatorio sólo en el caso que el SCTR del personal de terceros sea asumido por el Declarante.
 (7) Escritura pública, testamento o sentencia de declaratoria de paternidad.
 (8) Obligatorio sólo si tipo de documento es diferente al DNI y no vive en el mismo domicilio del trabajador o pensionista.
 (9) Obligatorio sólo para el trabajador activo afiliado al D. Ley 19990.
 (10) Incluye fracciones de hora.
 1. Incorporado por Res. 204-2007/SUNAT (25-7-08).
 * Web SUNAT: Es obligatorio declarar todos los establecimientos anexos registrados en el RUC, donde laboren los trabajadores o donde presten servicios.
 ** Web SUNAT: El aplicativo valida que se registre el apellido paterno o el materno. Basta que se consigne uno de ellos.
 *** Web SUNAT: Los sujetos que generan ingresos de 4ta-5ta categoría serán registrados en el PDT marcando el código 98-Ingresos 4ta-5ta sin relación de dependencia.
 **** Web SUNAT: Se consignará la fecha de inscripción al último sistema pensionario al cual se hubiera acogido.
 ***** Web SUNAT: Se registrará como activo al trabajador que hubiera laborado al menos un día en el período.
 ***** Web SUNAT: Los pensionistas víctimas del terrorismo serán registrados con el código: 12, otros regímenes pensionarios.
 ***** Web SUNAT: Será aquella desde la cual se le reconoce el derecho a la pensión.

A) FORMULARIO VIRTUAL A UTILIZAR

Mediante Res. 001-2009/SUNAT de 9-1-09 se han dictado las normas para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta y del Impuesto a las Transacciones Financieras del ejercicio gravable 2008, las cuales se tratan a continuación.

6/1.1 SUJETOS CON RENTAS DISTINTAS A LAS DE 3RA. CATEGORIA

a) Formulario virtual a utilizar

Los sujetos con rentas distintas a las de 3ra. categoría, deben utilizar el formulario virtual N° 661 generado por el PDT Renta Anual 2008 – Persona Natural – Otras Rentas – arts. 2 inc. a) y 4.

B) SUJETOS OBLIGADOS Y NO OBLIGADOS A PRESENTAR DECLARACIÓN

Sujetos obligados

Los sujetos con rentas distintas a las de 3ra. categoría están obligados a presentar la declaración por el ejercicio 2008 cuando se encuentren en las siguientes situaciones (art. 3, num. 3.1, inc. b):

i. «Cuando consignen un saldo a favor del fisco en la casilla 142 del Formulario Virtual N° 661, luego de deducir los créditos con derecho a devolución.

ii. Cuando arrastren saldos a favor del Impuesto de ejercicios anteriores o hayan aplicado dicho saldo contra los pagos a cuenta del Impuesto durante el ejercicio gravable 2008.

iii. Cuando tengan pérdidas tributarias pendientes de compensar acumuladas al ejercicio gravable 2007 o tengan pérdidas tributarias en el ejercicio gravable 2008.

iv. Hayan percibido durante el ejercicio gravable 2008, rentas de cuarta categoría por un monto superior a S/. 30 625 (treinta mil seiscientos veinticinco y 00/100 Nuevos Soles). Dichas rentas se determinarán sumando los montos de las casillas 107 y 108 del Formulario Virtual N° 661.

v. Que la suma total de la Renta Neta Global más la Renta Neta de Fuente extranjera obtenidas durante el ejercicio gravable 2008, sea superior a S/. 30 625 (treinta mil seiscientos veinticinco y 00/100 Nuevos Soles). Dichas rentas se determinarán sumando los montos de las casillas 113 y 116 del Formulario Virtual N° 661".

Sujetos no obligados

No deben presentar la declaración los deudores tributarios que en el ejercicio gravable 2008 hubieran obtenido exclusivamente rentas de quinta categoría – art. 3, num. 3.2.

C) UTILIZACIÓN OPTATIVA DEL ARCHIVO PERSONALIZADO

Art. 5:

«5.1 Los sujetos obligados a presentar su Declaración mediante el Formulario Virtual N° 661 podrán utilizar el archivo personalizado que la SUNAT pondrá a su disposición, ingresando a SUNAT Operaciones en Línea de SUNAT Virtual con su Código de Usuario y Clave SOL, a partir del 23 de febrero de 2009.

5.2 El archivo personalizado incorpora en el PDT, de manera automática, información referencial de las rentas, retenciones y pagos del Impuesto, la que deberá ser verificada y, de ser el caso, completada o modificada por el declarante antes de generar y enviar su Declaración a la SUNAT.

5.3 La información del archivo personalizado estará actualizada al 31 de enero de 2009".

D) OBLIGACIÓN DE DECLARAR LAS RENTAS EXONERADAS

«Los sujetos que hubieran obtenido rentas distintas a las de tercera categoría y se encuentren obligados a presentar la Declaración o que sin estarlo opten por hacerlo, estarán obligados a declarar los ingresos exonerados del Impuesto siempre que el monto acumulado de dichos ingresos durante el ejercicio gravable 2008 exceda de dos (2) Unidades Impositivas Tributarias correspondientes al referido ejercicio» – art. 6

E) DECLARACIONES SUSTITUTORIAS O RECTIFICATORIAS

La presentación de la declaración sustitutoria o rectificatoria debe efectuarse utilizando el formulario virtual N° 661. El deudor tributario debe consignar nuevamente todos los datos de la declaración, incluso aquéllos que no desea sustituir o rectificar – art. 11, num. 11.1 y 11.2.

F) NO ADQUISICIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR LAS DECLARACIONES DETERMINATIVAS MEDIANTE FORMULARIO VIRTUAL

Los sujetos que generen o perciban rentas distintas a las de 3ra. categoría y que antes de la vigencia de la Res. 001-2009/SUNAT (1), no estaban obligados a presentar sus declaraciones mediante formularios virtuales generados por los PDT, adquirirán la obligación de presentar sus declaraciones determinativas mediante dichos formularios virtuales a partir de la vigencia de la

citada resolución si conforme a lo establecido en ésta tienen la obligación de presentar el Formulario Virtual N° 661.

1. Con vigencia a partir del 10-1-09.

A) FORMULARIO VIRTUAL A UTILIZAR

Los sujetos con rentas de tercera categoría, deben utilizar el formulario virtual N° 662 generado por el PDT Renta Anual 2008 – Tercera Categoría e ITF – arts. 2, inc. b) y 4.

B) OBLIGACIÓN DE PRESENTAR LA DECLARACIÓN

Los sujetos que hubieran generado rentas o pérdidas de 3ra. categoría como contribuyentes del Régimen General del Impuesto a la Renta, están obligados a presentar la declaración – art. 3, num. 3.1, inc. a).

Informe 176-2007-SUNAT/2B0000 de 1-10-07: El patrimonio fideicometido no está obligado a presentar la declaración jurada anual del Imp. a la Renta, pues no se le considera como persona jurídica ni tiene la calidad de contribuyente de ese impuesto.

Informe 251-2002-SUNAT/K0000 de 17-9-02: Los Colegios Profesionales, aun cuando se encuentren exonerados del Impuesto a la Renta, están obligados a presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, en aplicación del art. 79 del TUO de la Ley del Imp. a la Renta y de los arts. 47, inc. d) y 49, inc. a), del Reglamento de esa ley.

C) OBLIGACIÓN DE CONSIGNAR EL BALANCE DE COMPROBACIÓN

Art. 7:

«7.1 Estarán obligados a consignar como información adicional en la Declaración presentada mediante el Formulario Virtual N° 660 el Balance de Comprobación (1), los contribuyentes a que se refiere el literal a) del inciso 3.1 del artículo 3° que al 31 de diciembre de 2007 hubieran obtenido ingresos en dicho ejercicio iguales o superiores a quinientas (500) Unidades Impositivas Tributarias correspondientes al referido ejercicio (2).

El monto de los ingresos se determinará por la suma de los importes consignados en las casillas 463 Ventas netas, 473 Ingresos financieros gravados, 475 Otros ingresos gravados y 477 Enajenación de valores y bienes del activo fijo, del Formulario Virtual N° 660. Tratándose de la casilla 477 solamente se considerará el monto de los ingresos gravados.

7.2 No estarán obligados a consignar la información señalada en el numeral anterior:

a. Las empresas supervisadas por la Superintendencia de Banca y Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones: empresas bancarias, empresas financieras, empresas de arrendamiento financiero, empresas de transferencia de fondos, empresas de transporte, custodia y administración de numerario, empresas de servicios fiduciarios, almacenes generales de depósito, empresas de seguros, cajas y derramas, administradoras de fondo de pensiones, cajas rurales de ahorro y crédito, cajas municipales, entidades de desarrollo a la pequeña y microempresa (EDPYMES) y empresas afianzadoras y de garantías.

b. Las cooperativas.

c. Las entidades prestadoras de salud.

d. Los concesionarios de transporte de hidrocarburos por ductos y de distribución de gas por red de ductos.

e. Los sujetos que durante el ejercicio gravable 2007 obtuvieron únicamente rentas exoneradas.

f. Las Empresas Administradoras de Fondos Colectivos sólo por las operaciones registradas considerando el plan de cuentas del Sistema de Fondos Colectivos».

1. Según la cartilla de instrucciones para el llenado del PDT el programa permite ingresar la información de manera manual o importando un archivo de texto.

2. Para el ejercicio 2007 el ingreso es de S/. 1 725,000.00.

D) DECLARACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

Art. 8:

«8.1 Las personas o entidades que hubieran realizado operaciones gravadas con el ITF, conforme a lo previsto en el inciso g) del artículo 9° del Texto Unico Ordenado de la Ley del ITF (1), deberán ingresar la siguiente información en el rubro ITF del Formulario Virtual N° 662:

a. El monto total de los pagos efectuados en el país y en el extranjero.

b. El monto total de los pagos efectuados en el país y en el extranjero utilizando dinero en efectivo o Medios de Pago.

8.2 El ITF deberá ser pagado en la oportunidad de la presentación de la Declaración. Si el pago del ITF determinado se efectúa con posterioridad, se deberá realizar a través del Sistema Pago Fácil, consignando el código de tributo 8131 – ITF Cuenta Propia y como período tributario 13/2008".

1. Conforme al inc. g) del art. 9 de la Ley 28194, el ITF grava los pagos, en un ejercicio gravable, de más del 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 del impuesto sobre los montos cancelados que excedan el porcentaje anteriormente señalado.

E) DECLARACIONES SUSTITUTORIAS O RECTIFICATORIAS

Conforme al art. 11:

- La presentación de la declaración sustitutoria o rectificatoria debe efectuarse utilizando el formulario virtual N° 662 – num. 11.1.
- Para efecto de la sustitución o rectificación, el deudor tributario debe consignar nuevamente todos los datos de la declaración, incluso los que no desea sustituir o rectificar – num. 11.2.
- Se podrá sustituir o rectificar más de un tributo a la vez. Cada tributo rectificado en este caso constituye una declaración independiente – num. 11.3.

A) CONTRIBUYENTES CON CONTRATOS DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN O EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS

Los contribuyentes que cuenten con uno o más contratos de exploración y explotación o explotación de hidrocarburos, suscritos al amparo de la Ley N° 26221 (1) y aquéllos que hayan ejercido la opción prevista en la 3ra. Disposición Transitoria de dicha Ley, sin perjuicio de aplicar las reglas previstas para los sujetos con rentas de 3ra. categoría (2), deben consignar el íntegro de la información que fuera requerida por cada uno de dichos contratos, Actividades Relacionadas u Otras Actividades a que se refiere la Ley N° 26221, Ley Orgánica de Hidrocarburos, a fin de determinar el impuesto correspondiente – arts. 12 y 14.

1. TUO aprobado por D.S. 042-2005-EM.
2. El art. 12 alude a estas reglas al señalar que deben aplicarse, además de las reglas del art. 14, «las disposiciones del capítulo anterior en cuanto fueran pertinentes».

B) TITULARES DE ACTIVIDAD MINERA CON CONTRATOS DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA

La declaración a cargo de los titulares de la actividad minera por las inversiones que realicen en las concesiones o Unidades Económico-Administrativas a las que alcance la garantía de estabilidad tributaria, sin perjuicio de aplicar las reglas previstas para los sujetos con rentas de 3ra. categoría (1), debe consignar el íntegro de la información que fuera requerida por cada concesión minera o Unidad Económico-Administrativa a que se refiere el TUO de la Ley General de Minería, a fin de determinar el impuesto correspondiente – arts. 13 y 14.

1. El art. 13 alude a estas reglas al señalar que deben aplicarse, además de las reglas del art. 14, «las disposiciones del capítulo anterior en cuanto fueran pertinentes».

C) CONTRIBUYENTES AUTORIZADOS A LLEVAR SU CONTABILIDAD EN MONEDA EXTRANJERA

Conforme al art. 15, los contribuyentes a que se refieren los arts. 12 y 13 (1):

- Deben presentar su declaración considerando la información solicitada en moneda nacional, salvo que se hubiere pactado la declaración del impuesto en moneda extranjera – num. 15.1.
- En todos los casos el pago del impuesto debe efectuarse en moneda nacional – num. 15.2.
- Para efecto de la presentación de la Declaración en moneda nacional y de su respectivo pago de regularización se utilizará el tipo de cambio establecido en el inciso 2) del artículo 5° del Decreto Supremo N° 151-2002-EF, norma que establece las disposiciones para que los contribuyentes que han suscrito contratos con el Estado y recibido y/o efectuado inversión extranjera directa, puedan llevar contabilidad en moneda extranjera – num. 15.3.

1. O sea, los contribuyentes indicados en los literales a) y b) de esta sección, respectivamente.

8/1.1 SUJETOS OBLIGADOS A PRESENTAR DECLARACIÓN JURADA DEL ITAN

El régimen del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) viene establecido por la Ley 28424 de 21-12-04 (vig. 1-1-05) y su Reglamento aprobado por D.S.025-2005-EF de 15-2-05 y modificatorias. Véanse las normas de dicho régimen en el Anexo C de nuestra publicación Manual del Impuesto a la Renta.

Res. 043-2008/SUNAT de 31-3-08, art. 3:

«Los sujetos del ITAN se encuentran obligados a presentar una declaración jurada en la que determinarán el valor de sus activos netos y el monto total a que asciende el mencionado Impuesto. No están obligados a presentar la declaración jurada a que se refiere el párrafo anterior:

- a. Los sujetos del ITAN cuyo monto total de activos netos al 31 de diciembre del 2007 determinado conforme a lo señalado en el numeral 2.1 (1) del artículo 2°, sin considerar las deducciones a que se refiere el artículo 5° de la Ley, no supere el importe de un millón de Nuevos Soles (S/. 1 000 000).
- b. Los sujetos exonerados del ITAN, conforme a lo dispuesto por el artículo 3° de la Ley».

1. El numeral 2.1 señala lo siguiente:

«Por el ejercicio 2008, el monto del ITAN se determinará sobre la base del valor histórico de los activos netos de la empresa, según balance cerrado al 31 de diciembre de 2007. Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación en tanto se mantenga la suspensión del régimen de ajuste por inflación con incidencia tributaria dispuesta por la Ley N° 28394. Para determinar el valor de los activos netos a que se refiere el presente numeral deberán considerarse las deducciones previstas en el artículo 5° de la Ley».

A) PDT A UTILIZAR - OPORTUNIDAD Y FORMA DE PAGO AL CONTADO O EN CUOTAS

Res. 043-2008/SUNAT, art. 4:

«La declaración jurada a que se refiere el artículo 3° se presentará mediante el PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648 (1).

El ITAN podrá ser pagado al contado o en nueve (9) cuotas mensuales iguales, de la siguiente manera:

- a. Si el sujeto del ITAN opta por el pago al contado, éste se realizará en la oportunidad de la presentación del PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648.
- b. Si el sujeto del ITAN opta por el pago en cuotas, el monto total del ITAN se dividirá en nueve (9) cuotas mensuales iguales, cada una de las cuales no podrá ser menor a S/. 1.00 (un nuevo sol y 00/100).

La primera cuota mensual deberá ser pagada en la oportunidad de presentación del PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648.

Si el pago al contado o de la primera cuota se efectúa con posterioridad a la presentación del PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648, se deberá realizar a través del Sistema Pago Fácil – Formulario Virtual N° 1662, para lo cual el pago podrá realizarse en efectivo o cheque, consignando el código de tributo «3038 – Impuesto Temporal a los Activos Netos» y como período tributario 03/2008.

El pago de las ocho (8) cuotas restantes se realizará también mediante el Sistema Pago Fácil – Formulario Virtual N° 1662, para lo cual el pago podrá realizarse en efectivo o cheque, consignando como código de tributo «3038 – Impuesto Temporal a los Activos Netos» y como período tributario lo siguiente, según corresponda:

Nº de Cuota	Período Tributario
Segunda	04/2008
Tercera	05/2008
Cuarta	06/2008
Quinta	07/2008
Sexta	08/2008
Sétima	09/2008
Octava	10/2008
Novena	11/2008

Se podrá pagar también a través de documentos valorados o notas de crédito negociable, utilizando las boletas de pago N° 1052 ó 1252, según corresponda».

1. Véase en el anexo del capítulo 2 cuál es la versión vigente de este formulario.

Los omisos a la presentación del PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648 por los ejercicios anteriores al 2008, deben regularizar dicha presentación utilizando el PDT ITAN Formulario Virtual N° 648 - Versión 1.2 - Res. 043-2008/SUNAT, 2da. Disp. Complem.

B) LUGAR - PRESENTACIÓN A TRAVÉS DE SUNAT VIRTUAL

Res. 071-2005/SUNAT de 1-4-05, art. 6, 1er. párrafo:

«Los lugares para presentar la declaración y efectuar el pago del ITAN, son los siguientes:

a. Tratándose de Principales Contribuyentes, en los lugares fijados por la SUNAT para efectuar la declaración y pago de sus obligaciones tributarias.

No obstante, también podrán presentarla a través de SUNAT Virtual, aquellos Principales Contribuyentes comprendidos en el Anexo de la Resolución de Superintendencia N° 260-2004/SUNAT y los que hubieran sido notificados por la SUNAT para tal efecto, para lo cual deberán contar previamente con el Código de Usuario y la Clave de Acceso a SUNAT Operaciones en Línea.

b. Tratándose de Medianos y Pequeños Contribuyentes, en las sucursales o agencias bancarias autorizadas o a través de SUNAT Virtual, en cuyo caso deberán contar previamente con el Código de Usuario y la Clave de Acceso a SUNAT Operaciones en Línea».

C) PLAZO

Res. 071-2005/SUNAT de 1-4-05, art. 6, 3er. y 4to. párrafos:

«La declaración y pago del ITAN se deberán realizar en los plazos señalados en el cronograma de vencimientos establecido por la SUNAT para el pago de las obligaciones tributarias de periodicidad mensual.

La presentación de esta declaración jurada y el pago al contado o el de la primera cuota, (1) se efectuará en los plazos previstos para la declaración y pago de tributos de liquidación mensual, correspondientes al período marzo del ejercicio al que corresponda el pago. Las cuotas restantes, de la segunda a la novena, se pagarán en los plazos previstos para la declaración y pago de tributos de liquidación mensual correspondientes a los períodos de abril a noviembre del ejercicio al que corresponda el pago, respectivamente».

1. Sobre la oportunidad del pago de la primera cuota, véase la regla del art. 4, inc. b), segundo párrafo, de la Res. 043-2008/SUNAT (véase la sec. 8/1.2a).

D) PAGO CON NOTA DE CRÉDITO NEGOCIABLE O DOCUMENTO VALORADO

El pago también puede ser efectuado a través de documentos valorados o notas de crédito negociable, utilizando las boletas de pago N° 1052 ó 1252, según corresponda (Res. 043-2008/SUNAT, art. 4, último párrafo). En este supuesto el pago sólo se podrá efectuar en la oficina de la SUNAT que corresponda al sujeto obligado.

8/1.3 COMPENSACIÓN DEL ITAN CON EL SALDO A FAVOR DEL EXPORTADOR MATERIA DEL BENEFICIO

La Res. 088-2005/SUNAT de 29-4-05 norma la compensación del saldo a favor del exportador materia del beneficio con las cuotas del ITAN, cuando se ha optado por la forma de pago fraccionada de este impuesto. A este fin:

- Para efectuar la compensación el contribuyente debe utilizar el Formulario de Compensación, Formulario Virtual N° 1648, el que debe ser llenado indicando como Concepto, el saldo a favor materia del beneficio, e informando los datos referidos al período tributario y monto a compensar – art. 2.

- La presentación del formulario virtual N° 1648 y el pago de las cuotas segunda a novena, debe efectuarse en los plazos previstos para la declaración y pago de tributos de liquidación mensual correspondientes a los períodos de abril a noviembre del ejercicio al que corresponda la compensación o el pago, respectivamente – art. 3.

- El Formulario Virtual N° 1648 será presentado a través de SUNAT Virtual (art. 4). Será considerado como no presentado: a) si el contribuyente no ha cumplido con presentar el PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648 y b) si el contribuyente indica como concepto a compensar el saldo a favor materia de beneficio y no ha elegido pago fraccionado del ITAN en el PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648 – art. 5.

- Si luego de la compensación del saldo a favor materia de beneficio contra el ITAN, quedara un impuesto por pagar, esta diferencia deberá ser cancelada a través del Sistema Pago Fácil – Formulario Virtual N° 1662, para lo cual el pago podrá realizarse en efectivo o cheque,

consignando como código de tributo «3038 – IMPUESTO TEMPORAL A LOS ACTIVOS NETOS». Se podrá pagar también a través de documentos valorados o notas de crédito negociable, utilizando las boletas de pago N° 1052 ó 1252, según corresponda – art. 6.

- Véase en la sec. 8/1.7 la regla especial dictada para los contribuyentes que tributan en el exterior sobre rentas de fuente peruana.

8/1.4 DECLARACIONES SUSTITUTORIAS Y RECTIFICATORIAS

Res. 071-2005/SUNAT de 1-4-05, art. 7:

«Toda declaración rectificatoria o sustitutoria del ITAN se deberá efectuar utilizando el PDT ITAN, Formulario Virtual 648, presentándolo en los lugares señalados en el artículo 6°. A tal efecto, se deberá ingresar nuevamente todos los datos de la declaración que se sustituye o rectifica, incluso aquella información que no se desea sustituir o rectificar. (1)

Los sujetos del ITAN que efectúen rectificatorias de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, modificando alguna de las cuentas del activo, también deberán rectificar el PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648 en el cual se consignó el total del activo. De no presentar la rectificatoria, la SUNAT procederá, de corresponder, a emitir la orden de pago, tomando como referencia el valor de los activos netos declarados en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

Si como consecuencia de la declaración rectificatoria del ITAN se determinara un mayor o menor impuesto al declarado inicialmente, se tendrá en cuenta las siguientes disposiciones:

a. En caso de pago fraccionado, cuando se determine un mayor impuesto, la diferencia entre el impuesto declarado en la rectificatoria y el impuesto declarado originalmente se dividirá entre nueve (9) y el resultado se agregará a cada una de las nueve (9) cuotas. El mayor impuesto agregado a las cuotas vencidas devengará los intereses moratorios previstos en el Código Tributario.

La diferencia entre el monto del ITAN declarado originalmente y el rectificado, podrá utilizarse como crédito contra el Impuesto a la Renta, una vez que haya sido efectivamente pagada.

b. Cuando en la declaración rectificatoria se determine un menor impuesto y esta declaración surta efecto, podrá solicitarse la devolución del exceso pagado que no hubiera sido utilizado como crédito contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Si el exceso pagado fue utilizado como crédito contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, éste no será materia de devolución; sin embargo, el monto se podrá consignar en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, como parte del crédito generado por los pagos del ITAN».

1. Según la ventana de ayuda del PDT ITAN:

- Sea que se trate de una sustitutoria o rectificatoria, corresponde marcar la opción "sí" en el rubro "rectificatoria" ubicado en el campo de identificación de dicho PDT.

- En caso se rectifique la declaración del 2005 se habilitará el casillero 109 referido a la base imponible al 31 de marzo de 2005, debiendo aplicar al importe consignado en el casillero 108 el factor 1.003.

8/1.5 APLICACIÓN DEL ITAN EFECTIVAMENTE PAGADO COMO CRÉDITO

Conforme al art. 5 de la Res. 043-2008/SUNAT "Se considera que el ITAN ha sido efectivamente pagado cuando la deuda tributaria generada por el mismo se hubiera extinguido en forma parcial o total mediante cualquiera de los medios de pago establecidos por las normas de la materia (1) o su compensación".

Res. 071-2005/SUNAT de 1-4-05, art. 8, segundo y tercer párrafos:

«El monto del ITAN efectivamente pagado, parcial o total, podrá ser aplicado como crédito contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en la casilla 328 - «Crédito por ITAN» del PDT IGV/Renta mensual, Formulario Virtual N° 621. El saldo no aplicado podrá ser dispuesto de acuerdo a lo señalado en el literal e) del artículo 9° y en el artículo 10° del Reglamento. (2)

No se podrá utilizar como crédito los intereses previstos en el Código Tributario por pago extemporáneo».

1. La Res. 033-2008/SUNAT (pub. 15-3-08) ha aprobado la relación vigente de los medios de pago utilizables.

2. Según la ventana de ayuda del PDT ITAN, tratándose de la opción del art. 10 del Reglamento, el saldo se consigna en el casillero 126 de la declaración anual, debiendo marcarse en el respectivo PDT "haber presentado el PDT 648 y el Anexo referido en el D.S. 025-2005-EF".

8/1.6 DECLARACIÓN Y PAGO DEL ITAN EN CASOS DE FUSIÓN Y ESCISIÓN TOTAL

Res. 043-2008/SUNAT, art. 6:

"Las empresas que hubieran participado en un proceso de reorganización empresarial entre el 1 de enero del 2008 y la fecha de vencimiento para la declaración y pago del ITAN del 2008, y que hubieran iniciado operaciones con anterioridad al 1 de enero de dicho ejercicio, estarán obligadas a efectuar la declaración y pago del ITAN, de acuerdo a las siguientes disposiciones:

a. Empresas absorbentes o empresas ya existentes que adquieran bloques patrimoniales de las empresas que se extingan como consecuencia de una escisión:

a.1) Por sus propios activos, deberán determinar y declarar el ITAN por los activos netos que figuren en su balance al 31 de diciembre de 2007.

a.2) Por los activos de las empresas absorbidas o escindidas, deberán consignar, en el rubro referido a "Reorganización de Sociedades", contenido en el PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648, la información solicitada sobre cada una de las empresas cuyo patrimonio o bloques patrimoniales hayan absorbido o adquirido como producto de la reorganización, y respecto de las cuales el monto total de activos netos al 31 de diciembre de 2007 determinado conforme a lo dispuesto en el numeral 2.1 del artículo 2° de la presente Resolución, de manera individual, exceda el importe de un millón de nuevos soles (S/. 1 000 000).

En el mencionado rubro se informará sobre la base imponible al 31 de diciembre de 2007 y la determinación del ITAN a cargo de las empresas antes señaladas. La presentación de esta información implica el cumplimiento de la obligación contenida en el literal a) del segundo párrafo del inciso c) del artículo 4° del reglamento de la Ley, aprobado por Decreto Supremo N° 025-2005-EF, referida a la presentación de los balances.

El pago del ITAN que corresponda a dichas empresas, sea al contado o de la primera cuota en caso de pago fraccionado, será realizado de manera consolidada, a través del PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648.

En caso las empresas absorbentes o empresas ya existentes que adquieran bloques patrimoniales de las empresas que se extingan como consecuencia de una escisión, optaran por el pago fraccionado, el pago de las cuotas segunda a la novena que correspondan al ITAN a que se refieren los literales a.1) y a.2) del presente inciso, en su caso, será realizado en forma consolidada mediante el Sistema Pago Fácil - Formulario Virtual 1662.

b. Empresas constituidas por efectos de la fusión o las empresas nuevas adquirentes de bloques patrimoniales de otra empresa extinguida en un proceso de escisión:

b.1) Por sus propios activos, presentarán el PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648, consignando como base imponible el importe de cero.

b.2) Por los activos de las empresas absorbidas o escindidas, se aplicarán las reglas previstas en el literal a.2) del inciso anterior".

8/1.7 REGLAS ESPECIALES PARA DETERMINADOS CONTRIBUYENTES

- Contribuyentes con contratos de exploración o explotación de hidrocarburos: Los arts. 9 a 12 de la Res. 071-2005/SUNAT de 1-4-05 establecen cuáles sujetos están obligados o no a declarar y pagar el ITAN y de ser el caso; cómo se determina la base imponible cuando se desarrollan varias actividades no alcanzadas por la estabilidad tributaria; reglas para la aplicación del ITAN como crédito contra el Impuesto a la Renta y para la presentación de información sobre las actividades complementarias, relacionadas y otras actividades.

- Contribuyentes obligados a tributar en el exterior: El art. 15 de la Res. 071-2005/SUNAT de 1-4-05 establece la obligación de presentar el Anexo de dicha resolución, cuando el contribuyente ha optado por aplicar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo y meses siguientes del ejercicio, como crédito contra el ITAN, al amparo del art. 8 de la ley de este último (N° 28424). Conforme al art. 7 de la Res. 088-2005/SUNAT de 29-4-05:

- La utilización del crédito a que estos contribuyentes tienen derecho por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta contra las cuotas del ITAN, operará automáticamente sin necesidad de comunicación alguna (1er. párrafo).

- Sin embargo, si el monto del crédito no alcanzara a cubrir el total de la cuota del ITAN, la diferencia deberá ser cancelada a través del Sistema Pago Fácil, Formulario Virtual N° 1662, o a través de documentos valorados o notas de crédito negociables utilizando las Boletas de Pago N° 1052 ó 1252, según corresponda (2do. párrafo).

- El pago de estas diferencias se efectuará en los plazos previstos para la declaración y pago de tributos de liquidación mensual correspondientes a los períodos de abril a noviembre del ejercicio al que corresponda el pago, respectivamente (3er. párrafo).

8/2.1 DECLARACIÓN Y PAGO MENSUAL

En aplicación del art. 63 del TUO del D.Leg. 821 (aprob. por D.S. 055-99-EF, pub. 16-4-99); del art. 14, numeral 1, del Reglamento aprobado por D.S. 29-94-EF de 28-3-94 y, en el caso del ISC que grava las loterías, bingo, rifas y sorteos y los eventos hípicas, del art. 13 del Reglamento aprobado por D.S. 95-96-EF de 27-9-96, los contribuyentes del Impuesto Selectivo al Consumo están obligados a presentar la declaración y a realizar el pago mensual de dicho impuesto. De otro lado, tratándose del ISC que grava los combustibles, el agua, cervezas, licores y cigarrillos, los contribuyentes deben realizar pagos a cuenta y, además, el pago de regularización mensual.

A continuación se tratan las reglas sobre el cumplimiento de estas obligaciones mediante el PDT Impuesto Selectivo al Consumo.

DECLARACION Y PAGO MENSUAL

Los contribuyentes del ISC están obligados a presentar todas sus declaraciones determinativas mediante PDT (Véase en la sec. 2/1 lo dispuesto por la Res. 129-2002/SUNAT, art. 3, num. 3.1 y 3.2, literal I).

El PDT a utilizar es el PDT Impuesto Selectivo al Consumo Formulario Virtual N° 615. (1)

La declaración puede ser presentada a través de SUNAT Virtual, sea que se trate de Principales, Medianos o Pequeños Contribuyentes (Véase la sec. 3/2.1). Alternativamente puede ser presentada (Res. 134-2003/SUNAT de 30-6-03, art. 5):

- De tratarse de Principales Contribuyentes: en las dependencias de la SUNAT encargadas de la recepción de sus declaraciones pago mensuales (inc. a).

- De tratarse de Medianos y Pequeños Contribuyentes: en SUNAT Virtual o en las sucursales y agencias bancarias autorizadas (inc. b).

El pago del importe a pagar declarado debe efectuarse al presentarse la declaración. De no efectuarse ningún pago en esa ocasión o de realizarse sólo un pago parcial, el saldo deberá ser pagado mediante el Sistema Pago Fácil (Véase la sec. 5/2.3b).

El plazo para presentar la declaración mensual y realizar el pago es el establecido en el cronograma de la SUNAT para el cumplimiento de las obligaciones mensuales (Véase dicho cronograma en el anexo del capítulo 5).

1. Véase en el anexo del capítulo 2 cuál es la versión vigente de ese formulario.

Téngase presente que a los fines de llenar el PDT ISC se deberá seleccionar la partida arancelaria que corresponda a cada bien afecto a dicho impuesto que sea objeto de declaración.

8/2.2 DECLARACIÓN Y PAGO DE LOS PAGOS A CUENTA

Los contribuyentes obligados a realizar pagos a cuenta del ISC por la venta de combustibles, agua y cerveza deben cumplir esa obligación haciendo uso del PDT Impuesto Selectivo al Consumo y en la forma y lugar que se han señalado para la declaración pago mensual.

Los pagos a cuenta por la venta de gasolinas para motores, kerosene y otros se efectúan en cuatro armadas en cada mes calendario: La primera el sexto día hábil y las tres restantes, el último día hábil de la primera quincena, el décimo sexto día hábil y el último día hábil de la segunda quincena – Rgto. art. 14, num. 2.

Los pagos a cuenta por la venta de aguas y cerveza se efectúan hasta el segundo día hábil de cada semana. Para este efecto la semana se computa de domingo a sábado – Rgto. art. 14, num. 3.

Los sujetos obligados a realizar pagos a cuenta del impuesto por la venta de licores y cigarrillos, cumplen esa obligación mediante la adquisición de signos de control visible, según lo dispone el Rgto. art. 14, numeral 4.

En cada caso el pago de regularización se efectúa de acuerdo a las reglas de la declaración pago mensual.

8/3.1 DECLARACIÓN DEL IMPUESTO

Se tratan a continuación las reglas dictadas para el pago y declaración mensuales del Impuesto a las Transacciones Financieras creado por la Ley N° 28194 y reglamentado por el D.S. 082-2004/SUNAT de 2-4-04.

DECLARACION DEL IMPUESTO

Res. 082-2004/SUNAT de 2-4-04, art. 3, modif. por Res. 092-2004/SUNAT de 16-4-04, art. 4:

«3.1 Por el agente de retención o percepción

El agente de retención o percepción deberá presentar una declaración jurada de las operaciones en las que hubiera intervenido, realizadas en cada período tributario.

A tal efecto, presentará el Formulario Virtual N° 0695 (1) (2) para declarar los conceptos señalados en el segundo y tercero párrafos del artículo 17° de la Ley (3), así como la relación de contribuyentes que presentaron la «Constancia de presentación de la declaración jurada de goce del beneficio de estabilidad tributaria» y la «Constancia de presentación de la declaración jurada de inafectación» a que se refieren el numeral 2 de la Cuarta Disposición Final y el segundo párrafo de la Quinta Disposición Final del Reglamento, respectivamente.

La presentación del Formulario Virtual N° 0695 se efectuará de acuerdo al cronograma de vencimiento mensual de obligaciones tributarias de liquidación mensual aprobado mediante la Resolución de Superintendencia N° 244-2003/SUNAT (4), en los siguientes lugares:

a) Los agentes de retención o percepción considerados Principales Contribuyentes presentarán el Formulario Virtual N° 0695 en la dependencia de la SUNAT en la que se encuentren obligados a cumplir sus obligaciones tributarias.

b) Los agentes de retención o percepción considerados medianos y pequeños contribuyentes lo presentarán en las entidades bancarias autorizadas por la SUNAT o a través de SUNAT Virtual, según corresponda.

3.2 Por el contribuyente

La declaración jurada será efectuada por el contribuyente:

a) Tratándose de las operaciones gravadas con el Impuesto señaladas en los incisos f) y h) del artículo 9° de la Ley (5), de acuerdo al cronograma y en los lugares mencionados en el tercer párrafo del numeral 3.1.

b) Tratándose de las operaciones gravadas con el Impuesto señaladas en el inciso g) del artículo 9° de la Ley, en la misma oportunidad de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable en el cual se realizaron dichas operaciones, de acuerdo a lo que se establezca mediante Resolución de Superintendencia». (6)

No deben informarse a la SUNAT aquellas operaciones gravadas en las que por aplicación de las reglas de redondeo del Impuesto conforme a lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley, no resulte impuesto a pagar – Res. 082-2004/SUNAT, art. 3, num. 3.3, segundo párrafo.

1. Este formulario es generado por el PDT Impuesto a las Transacciones Financieras. Según el art. 3, num. 3.3, de la Res. 082-2004/SUNAT, la declaración que se efectúe a través de este formulario tiene carácter determinativo.

2. Por las características particulares de este PDT, si el tamaño del archivo es grande, la SUNAT recomienda gravar la información en un CD, el cual debe ser presentado en las oficinas de la SUNAT.

3. Los citados párrafos establecen la obligación de presentar información en la declaración jurada sobre los sujetos que han realizado operaciones gravadas o exoneradas, así como sobre el monto acumulado de las operaciones gravadas y el de las exoneradas.

4. Véase el cronograma vigente en el anexo del capítulo 5.

5. El inc. f) alude a «La entrega o recepción de fondos propios o de terceros que constituyan un sistema de pagos organizado en el país o en el exterior, sin intervención de una Empresa del Sistema Financiero, aun cuando se empleen cuentas abiertas en empresas bancarias o financieras no domiciliadas». El inciso h) se refiere a determinadas operaciones realizadas por Empresas del Sistema Financiero por cuenta propia.

6. Las reglas para la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta se tratan en el capítulo 6.

8/3.2 PAGO DEL IMPUESTO

Res. 082-2004/SUNAT de 2-4-04, art. 2:

«2.1 Por el agente de retención o percepción

El agente de retención o percepción deberá realizar dos (1) pagos por las retenciones o percepciones efectuadas en cada período tributario, de acuerdo al cronograma que para tal efecto apruebe la SUNAT. (2)

Los pagos se realizarán a través del Sistema Pago Fácil, mediante el Formulario N° 1662 – Boleta de Pago, consignando como código de tributo «8132 – Impuesto a las Transacciones Financieras – Retenciones y/o percepciones», en los siguientes lugares:

a) Tratándose de los agentes de retención o percepción considerados Principales Contribuyentes, en las dependencias de la SUNAT en las que se encuentren obligados a cumplir sus obligaciones tributarias.

b) Tratándose de los demás agentes de retención o percepción, en las entidades bancarias autorizadas por la SUNAT.

2.2 Por el contribuyente

El pago del Impuesto será realizado directamente por el contribuyente, en los siguientes supuestos:

a) Tratándose de las operaciones gravadas con el Impuesto señaladas en los incisos f) y h) del artículo 9° de la Ley (3), en cuyo caso el pago se realizará en la forma, plazo y condiciones establecidos en el numeral 2.1, salvo lo referido al código de tributo.

b) Tratándose de las operaciones gravadas con el Impuesto señaladas en el inciso g) del artículo 9° de la Ley, el pago se realizará en la misma oportunidad de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable en el cual se realizaron dichas operaciones, de acuerdo a lo que se establezca mediante Resolución de Superintendencia. (4)

En ambos supuestos, se consignará como código de tributo «8131 – Impuesto a las Transacciones Financieras – Cuenta propia».

1. Léase «los».

2. Véase el cronograma vigente en el anexo del capítulo 5.

3. El inciso f) señala como hecho gravado la entrega o recepción de fondos propios o de terceros que constituyan un sistema de pagos organizado en el país o en el exterior, sin intervención de una Empresa del Sistema Financiero. A su vez el inciso h) alude a determinadas operaciones realizadas por cuenta propia por las Empresas del Sistema Financiero.

4. Las reglas para la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta se tratan en el capítulo 6.

8/3.3 DECLARACIÓN SUSTITUTORIA O RECTIFICATORIA

Res. 082-2004/SUNAT de 2-4-04, art. 5:

«5.1 De la declaración sustitutoria

La presentación de la declaración sustitutoria del Impuesto se efectuará mediante el formulario Virtual N° 0695, debiéndose ingresar en éste nuevamente todos los datos.

5.2 De la declaración rectificatoria

La presentación de la declaración rectificatoria del Impuesto se efectuará utilizando el Formulario Virtual N° 0695, de acuerdo a lo siguiente:

a) En los supuestos a que se refieren los numerales 18.1 y 18.2 del artículo 18° (1) de la Ley, las Empresas del Sistema Financiero declararán y pagarán el Impuesto retenido o percibido conjuntamente con el Impuesto que corresponda a las operaciones realizadas en la fecha en que se efectúe la retención o percepción, conforme a lo señalado en el numeral 18.3 (2) del citado artículo 18°.

En este caso, los intereses moratorios que correspondan serán abonados por el contribuyente mediante pago directo a la SUNAT a través del Sistema Pago Fácil. Para tal efecto, se utilizará el Formulario N° 1662 – Boleta de Pago, consignando como código de tributo «8131 – Impuesto a las Transacciones Financieras – Cuenta propia».

b) En todos los demás casos, el agente de retención o percepción o el contribuyente, según corresponda, deberá ingresar sólo los datos que desea rectificar, conjuntamente con la declaración correspondiente al período en el cual se conoce la información.

En el supuesto previsto en el párrafo precedente, los sujetos obligados deberán realizar el pago del Impuesto y los intereses moratorios correspondientes en la fecha en que se conoce la información a rectificar».

1. Art. 18, nums. 18.1 y 18.2:

«18.1 Si un contribuyente presenta la declaración jurada a que se refiere el segundo párrafo del artículo 11° y, posteriormente, determina que no le corresponde la exoneración invocada, comunicará tal hecho a la empresa del Sistema Financiero incluyendo el monto de la deuda tributaria correspondiente, de acuerdo a lo que se establezca en el Reglamento. Con dicha comunicación la empresa del Sistema Financiero procederá a efectuar los débitos respectivos por concepto del Impuesto.

18.2 Cuando los contribuyentes realicen operaciones gravadas a través de cuentas que conforme a la ley deben destinarse exclusivamente a la realización de operaciones exoneradas, deberán presentar una declaración jurada a la empresa del Sistema Financiero, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes de ocurrido el hecho, de acuerdo a lo que se establezca en el Reglamento. Con dicha declaración, las empresas del Sistema Financiero procederán a efectuar los débitos respectivos por concepto del Impuesto».

2. Art. 18, num. 18.3:

«18.3 En los supuestos a que se refieren los numerales anteriores, el impuesto retenido o percibido será declarado y pagado por la empresa del Sistema Financiero, conjuntamente, con el impuesto que corresponda a las operaciones realizadas en la fecha en que efectúe la retención o percepción. Los intereses moratorios que correspondan deberán ser abonados por el contribuyente mediante pago directo a la SUNAT».

8/4.1 OBLIGACIÓN DE USAR EL FORMULARIO VIRTUAL N° 693 PARA LA DECLARACIÓN Y EL PAGO

Conforme al art. 31, inc. q), de la Ley N° 27153, el titular de la autorización para la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, está obligado a presentar la declaración jurada del impuesto en el lugar, la oportunidad y el formulario que disponga la SUNAT. Se tratan a continuación las reglas dictadas al respecto.

OBLIGACION DE USAR EL FORMULARIO VIRTUAL N° 693 PARA LA DECLARACION Y EL PAGO

El sujeto del impuesto debe presentar la declaración mediante el Formulario Virtual N° 693, en el cual debe consignar la totalidad de la información que se solicite en el PDT – Formulario Virtual N° 693 que lo genera (1) (2) – Res. 014-2003/SUNAT de 15-1-03, art. 2, primer párrafo.

El Formulario Virtual N° 693 debe ser utilizado para efecto de realizar cualquier pago vinculado al impuesto (Res. 014-2003/SUNAT, art. 5), salvo aquellos supuestos en que debe utilizarse el Sistema Pago Fácil (véase la sección 5/2.3b).

1. En el formulario virtual N° 693 debe consignarse la liquidación diaria del impuesto a que se refiere el art. 7 de la Res. 014-2003/SUNAT.

2. Véase en el anexo del capítulo 2 cuál es la versión vigente de este formulario.

8/4.2 OBLIGACIÓN DE UTILIZAR SÓLO UN FORMULARIO VIRTUAL

El sujeto del impuesto debe declarar en un solo formulario virtual la totalidad de establecimientos (1) y los impuestos a los Juegos de Casino y a los Juegos de Máquinas Tragamonedas que corresponda a cada uno de ellos, siguiendo las indicaciones de las ayudas contenidas en el PDT – Formulario Virtual N° 693 – Res. 014-2003/SUNAT de 15-1-03, art. 2, segundo párrafo.

1. Se entiende por establecimiento el lugar destinado a la explotación de los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas.

8/4.3 LUGAR Y PLAZO PARA LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN Y REALIZACIÓN DEL PAGO

Res. 014-2003/SUNAT de 15-1-03, art. 4:

«El lugar para la presentación del(de los) disquete(s) que contiene(n) la Declaración, es el siguiente:

1) Tratándose de Principales Contribuyentes, en la Oficina de Principales Contribuyentes de la SUNAT que corresponda al deudor tributario o en los lugares que dicha Institución hubiere designado para tal efecto.

2) Tratándose de Medianos y Pequeños Contribuyentes, en las sucursales y agencias bancarias autorizadas a recibir los disquetes conteniendo la Declaración.

La Declaración y el pago del Impuesto deberán realizarse en los plazos señalados en el cronograma establecido por la SUNAT para el pago de las obligaciones tributarias de periodicidad mensual».

Téngase presente que la presentación de la declaración y la realización del pago también pueden ser efectuadas a través de SUNAT Virtual. Véase al respecto el Capítulo 3.

9/1 RETENCIONES DEL IMPUESTO A LA RENTA SOBRE RENTAS DE SEGUNDA CATEGORÍA DE SUJETOS DOMICILIADOS

La retención del Impuesto a la Renta sobre la renta de segunda categoría de sujetos domiciliados, debe ser declarada y pagada por el agente de retención mediante el PDT Otras Retenciones – Formulario Virtual N° 617 (1) – Res. 143-2000/SUNAT de 30-12-00, art. 1.

El lugar en el que deben efectuarse la declaración y el pago, es el que corresponde al deudor según se trate de Principal Contribuyente o de Mediano y Pequeño Contribuyente (véase al respecto la sec. 4/5). Alternativamente la declaración y el pago pueden ser realizadas a través de SUNAT Virtual (véase la sec. 3/3 y siguientes).

Las retenciones deben abonarse dentro de los plazos establecidos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual – Ley del Imp. a la Renta, art. 72, segundo párrafo.

Al respecto, véase en el anexo del capítulo 5 el cronograma vigente aprobado por la SUNAT para el cumplimiento de las obligaciones mensuales.

1. Véase en el anexo del capítulo 2 cuál es la versión vigente de este formulario.

9/2 RETENCIONES DEL IMPUESTO A LA RENTA SOBRE RENTAS DE PRIMERA, SEGUNDA O TERCERA CATEGORÍA DE SUJETOS NO DOMICILIADOS

Las retenciones del Impuesto a la Renta efectuadas a sujetos no domiciliados sobre rentas de primera, segunda o tercera categoría, se declaran y pagan mediante el PDT Otras Retenciones – Formulario Virtual N° 617 – Res. 143-2000/SUNAT de 30-12-00, art. 1.

El lugar en el que deben efectuarse la declaración y el pago, es el que corresponde al deudor según se trate de Principal Contribuyente o de Mediano y Pequeño Contribuyente (véase al respecto la sec. 4/5). Alternativamente, la declaración y el pago pueden ser realizados a través de SUNAT Virtual (véase la sec. 3/3 y siguientes).

Informe N° 091-2007-SUNAT/2B0000 de 18-5-07: La retención del Impuesto a la Renta que debe efectuar quien adquiere de un sujeto no domiciliado en el país inmuebles o derechos sobre los mismos, debe determinarse y pagarse utilizando el PDT Otras Retenciones - Formulario Virtual N° 617. No obstante, si se declara la obligación sin efectuarse el pago, deberá realizarse luego éste mediante el Sistema Pago Fácil, Formulario N° 1662 - Boleta de Pago, consignando como código de tributo el 3062 (Retenciones no domiciliados).

Las retenciones deben abonarse dentro de los plazos establecidos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual – Ley del Impuesto a la Renta, art. 76, primer párrafo.

Al respecto, véase en el anexo del capítulo 5 el cronograma vigente aprobado por la SUNAT para el cumplimiento de las obligaciones mensuales.

9/3 RETENCIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA SOBRE OPERACIONES POR LAS CUALES SE EMITAN LIQUIDACIONES DE COMPRA

El art. 71, inc. f), del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta otorga la calidad de agente de retención a las personas y entidades receptoras de rentas de tercera categoría que paguen o acrediten rentas de similar naturaleza a sujetos domiciliados, de acuerdo a las disposiciones que establezca la SUNAT.

La Res. 234-2005/SUNAT de 16-11-05 dispone que la retención se efectúe en las operaciones con importe superior a S/. 700.00, por las cuales el adquirente esté obligado a emitir liquidaciones de compra, según el numeral 1.3 del art. 6 del Rgto. de Comprob. de Pago (1), así como en aquellas en que sin tener esa obligación, emita documentos como liquidaciones de compra (2), con exclusión de las adquisiciones de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria (arts. 2, modif. por Res. 033-2006/SUNAT de 24-2-06 y 6). El monto de la retención es 1.5% del importe de la operación (sin incluir impuestos) y debe efectuarse al pagar o acreditar la renta correspondiente (Res. 234-2005/SUNAT, art. 5, modif. por Res. 011-2006/SUNAT de 11-1-06).

La declaración y pago de la retención están sujetos a la siguiente normativa (Res. 234-2005/SUNAT, art. 8):

«El agente de retención declarará el monto total de las retenciones practicadas en el período y efectuará el pago respectivo utilizando el PDT – Otras Retenciones, Formulario Virtual N° 617, Versión N° 1.5. (3)

El referido PDT deberá ser presentado respecto de los períodos tributarios en los que se hubieran practicado retenciones.

La declaración y el pago se realizarán de acuerdo al cronograma aprobado por la SUNAT para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias de periodicidad mensual.

El agente de retención no podrá compensar el saldo a favor del exportador contra los pagos que tenga que efectuar por retenciones realizadas.

En aquellos casos en que el agente de retención hubiera declarado el Impuesto a la Renta retenido y no lo hubiera pagado, el pago del impuesto retenido se efectuará a través del Sistema Pago Fácil, para lo cual proporcionará la siguiente información:

- Número de RUC del agente de retención.
- Período tributario al que corresponde la declaración.
- Código de Tributo 3039 – Retenciones Renta – Liquidaciones de Compra.
- Importe a pagar».

1. Al señalar a los agentes de retención, el art. 3, inc. a), de la Res. 234-2005/SUNAT alude a los obligados a emitir liquidaciones de compra según el num. 3 del art. 6 del Rgto. de Comprobantes de Pago. Tras la modificación de este artículo por la Res. 176-2006/SUNAT de 19-10-06, la regla que contenía su numeral 3 está recogida ahora en su numeral 1.3.

2. La SUNAT aún no ha señalado cuáles son las operaciones en las que procede emitir dichos documentos.

3. Véase en el anexo del capítulo 2 cuál es la versión vigente de este formulario.

9/4.1 DECLARACIÓN JURADA ANUAL DE LOS ADMINISTRADORES

Como es sabido, las utilidades, rentas y ganancias de capital provenientes de Fondos Mutuos de Inversión en Valores, Fondos de Inversión, Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras y Fideicomisos Bancarios, se atribuyen al cierre del ejercicio a los respectivos partícipes, fideicomisarios o fideicomitentes, cuando corresponda, previa deducción de los gastos o pérdidas generadas (TUO Ley del Imp. Renta, art. 29-A). A su vez, las sociedades administradoras, las sociedades titulizadoras y los fiduciarios, según corresponda, deben retener el Impuesto a la Renta de 3ra. categoría con la tasa de 30% sobre la renta devengada en dicho ejercicio, debiendo pagar el impuesto retenido hasta el vencimiento de las obligaciones tributarias correspondientes al mes de febrero del siguiente ejercicio (TUO Ley del Imp. a la Renta, art. 73-B). Asimismo, en caso se efectúen redenciones o rescates en fecha anterior al cierre del ejercicio, la retención sobre las rentas de tercera categoría debe efectuarse sobre la renta devengada a esa fecha – TUO Ley del Imp. a la Renta, art. 73-B, último párrafo.

A continuación se presenta el régimen de las declaraciones que deben presentar las sociedades administradoras, las sociedades titulizadoras y los fiduciarios en relación con las obligaciones de atribución y retención antes mencionadas.

DECLARACION JURADA ANUAL DE LOS ADMINISTRADORES

De conformidad con lo dispuesto por el inciso h) del artículo 47 del Reglamento, los Administradores (1) se encuentran obligados a presentar la declaración jurada anual en la que se incluirá información por cada Fondo o Fideicomiso que administren, debiendo realizarse ésta a través del PDT Fondos y Fideicomisos, Formulario Virtual N° 618 – Res. 047-2005/SUNAT de 25-2-05, art. 3.

Debe consignarse la información requerida por el PDT Fondos y Fideicomisos, Formulario Virtual N° 618, salvo aquella que se encuentre protegida con el deber de reserva por mandato de una norma constitucional o legal – Res. 047-2005/SUNAT, 1ra. Disp. Final.

1. Se entiende por tales a las Sociedades Administradoras de los Fondos Mutuos de Inversión en Valores o de los Fondos de Inversión, empresariales o no, así como a las Sociedades Titulizadoras de Patrimonios Fideicometidos y los Fiduciarios de un Fideicomiso Bancario – Res. 047-2005/SUNAT de 25-2-05, art. 3.

9/4.2 DECLARACIÓN Y PAGO DE LAS RETENCIONES POR RENTA DE LA TERCERA CATEGORÍA

La declaración y el pago del impuesto retenido por rentas originadas por un Fondo o Fideicomiso deben efectuarse a través de los siguientes medios:

- Tratándose de rentas de tercera categoría que provengan de una redención o rescate efectuada con anterioridad al cierre del ejercicio, la retención del Impuesto será declarada y pagada a través del PDT Otras Retenciones, Formulario Virtual N° 617 – Res. 047-2005/SUNAT de 25-2-05, art. 4, num. 4.1, literal a).

- Tratándose de rentas de tercera categoría atribuidas al cierre del ejercicio, la retención del Impuesto será declarada y pagada a través del PDT Fondos y Fideicomisos, Formulario Virtual N° 618 – Res. 047-2005/SUNAT, art. 4, num. 4.2, literal b).

Si los Administradores hubieran declarado el Impuesto retenido y no lo hubieran pagado, el pago del Impuesto retenido debe efectuarse a través del Sistema Pago Fácil, para lo cual deben proporcionar la siguiente información (Res. 047-2005/SUNAT, art. 4, num. 4.2, primer párrafo):

- Número de RUC del administrador.
- Período tributario al que corresponde la declaración. Tratándose del Impuesto declarado a través del PDT Fondos y Fideicomisos, Formulario Virtual N° 618. (1)
- Código de Tributo 3032 – Renta de tercera categoría – Retenciones.
- Importe a pagar.

Una vez efectuado el pago, las entidades bancarias autorizadas por la SUNAT o esta última, según corresponda, deben entregar a los Administradores la constancia N° 1662 del Sistema Pago Fácil, en la que constará de manera impresa la información proporcionada por el administrador – Res. 047-2005/SUNAT, art. 4, num. 4.2, segundo párrafo.

1. Véase en el anexo del capítulo 2 cuál es la versión vigente de este formulario.

9/4.3 PLAZO PARA LA DECLARACIÓN Y EL PAGO DE LA RETENCIÓN

Los Administradores deben presentar la declaración y efectuar el pago del impuesto retenido dentro de los siguientes plazos (Res. 047-2005/SUNAT de 25-2-05, art. 5):

- Tratándose de la declaración anual con la información que corresponde a cada fondo o patrimonio administrado, así como de la declaración y pago del impuesto retenido sobre las rentas atribuidas al cierre del ejercicio: Dentro del calendario de vencimientos para el período tributario de cada ejercicio correspondiente al administrador (inciso a).
- Tratándose de la declaración y pago del impuesto retenido sobre las rentas de 3ra. categoría que provengan de la redención o rescate efectuada antes del cierre del ejercicio: Dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual correspondiente al Administrador (inciso b).

Véase en el anexo del capítulo 5 el cronograma de vencimiento de dichas obligaciones.

9/4.4 LUGAR PARA PRESENTAR LA DECLARACIÓN Y REALIZAR EL PAGO - USO DE SUNAT VIRTUAL

Tanto los Principales Contribuyentes como los Medianos y Pequeños Contribuyentes pueden presentar la declaración y efectuar el pago de la retención a través de SUNAT Virtual, en aplicación de las reglas tratadas en la sección 3/2.1.

En caso de no hacer uso de SUNAT Virtual, los Principales Contribuyentes deben presentar la declaración y realizar el pago en los lugares que les han sido fijados por la SUNAT para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y los Medianos y Pequeños Contribuyentes deben hacerlo en las sucursales o agencias bancarias autorizadas (Res. 047-2005/SUNAT de 25-2-05, art. 6).

9/4.5 MODIFICACIÓN DE DATOS

El Formulario Virtual N° 1693 «Solicitud de Modificación y/o Inclusión de Datos», podrá ser utilizado para modificar el dato referido a «Ejercicio», cuando haya sido consignado erróneamente en el Formulario Virtual N° 618 – Res. 165-2005/SUNAT de 1-9-05, art. 3.

9/5 RETENCIÓN DEL IGV A LOS PROVEEDORES

Conforme al art. 10, inc. c), del TUO de la Ley del IGV (aprobado por D.S. 055-99-EF, pub. 16-4-99), son responsables solidarios del pago del impuesto los sujetos designados como agentes de retención por Ley, Decreto Supremo o Resolución de la Superintendencia, debiendo efectuarse las

retenciones en la oportunidad, forma, plazos y condiciones que establezca la SUNAT, lo que ha tenido lugar mediante la Res. 37-2002/SUNAT de 18-4-02.

Se expone a continuación lo dispuesto en esa resolución sobre la declaración y pago de las retenciones del IGV aplicable a los proveedores.

Res. 37-2002/SUNAT de 18-4-02, art. 9:

«El Agente de Retención declarará el monto total de las retenciones practicadas en el período y efectuará el pago respectivo utilizando el PDT - Agentes de Retención, Formulario Virtual N° 626 (1). El referido PDT deberá ser presentado inclusive cuando no se hubieran practicado retenciones en el período.

La declaración y el pago se realizarán de acuerdo al cronograma aprobado por la SUNAT para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El Agente de Retención no podrá compensar el saldo a favor del exportador contra los pagos que tenga que efectuar por retenciones realizadas».

1. Este formulario permite la «importación» del detalle de los comprobantes de retención, mediante la utilización del archivo de texto «0626 + RUC + período + txt».

9/6 PERCEPCIONES DEL IGV

El art. 1 de la Ley N° 28053 (pub. 8-8-03) dispone que cuando los sujetos del IGV adquieran bienes deben efectuar un pago por el impuesto que causarán en sus futuras operaciones, el cual será objeto de percepción de conformidad con la ley del IGV, art. 10, inciso c), numeral 2. La oportunidad, forma, plazos y condiciones en que deben efectuarse, declararse y pagarse esas percepciones está regulada por la Res. 058-2006/SUNAT (pub. 1-4-06) y modificatorias.

A continuación se expone la regla sobre la declaración y el pago del IGV percibido por los sujetos designados por la SUNAT como agentes de percepción.

Res. 058-2006/SUNAT de 31-3-06, art. 12:

«12.1 El agente de percepción declarará el monto total de las percepciones practicadas en el período y efectuará el pago respectivo utilizando el PDT – Percepciones a las ventas internas, Formulario Virtual N° 697 – versión 1.4. (1)

El referido PDT deberá ser presentado respecto de los períodos por los cuales se mantenga la calidad de agente de percepción aun cuando no se hubieran practicado percepciones en alguno de ellos.

La declaración y el pago se realizarán de acuerdo al cronograma aprobado por la SUNAT para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. (2)

12.2 El agente de percepción no podrá compensar los créditos tributarios que tenga a su favor contra los pagos que tenga que efectuar por percepciones realizadas».

1. Véase en el anexo del capítulo 2 cuál es la versión vigente de este formulario.

2. Véase dicho cronograma en el anexo del capítulo 5.

10/1 PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN MEDIANTE EL PDT REGALÍA MINERA

La Ley N° 28258 de 23-6-04 creó la regalía minera, no como tributo, sino como contraprestación económica que los titulares de las concesiones mineras deben pagar al Estado por la explotación de los recursos minerales metálicos y no metálicos. Debe ser calculada mensualmente por el titular de la actividad minera y declarada y pagada con arreglo a las normas que se tratan a continuación. Presentamos a continuación las normas dictadas para el cumplimiento de dicha obligación.

PRESENTACION DE LA DECLARACION MEDIANTE EL PDT REGALIA MINERA

Los sujetos obligados a presentar la declaración y efectuar el pago de la regalía minera lo harán a través del PDT Regalía Minera – Formulario Virtual N° 698 (1) – Res. 035-2005/SUNAT de 14-1-05, art. 3, primer párrafo.

El formulario virtual N° 698 también puede ser utilizado exclusivamente como boleta de pago de la regalía minera (véase la sec. 10/7).

1. Véase en el anexo del capítulo 2 cuál es la versión vigente de este formulario.

10/2 SEÑALAMIENTO DE LA BASE DE REFERENCIA POR CADA UNIDAD DE PRODUCCIÓN

«Los sujetos obligados deberán presentar una declaración jurada mensual en los medios, condiciones, forma y lugares que determine la SUNAT. En la declaración jurada se deberá consignar en forma independiente la base de referencia por cada Unidad de Producción, señalando para cada una de ellas el tonelaje de mineral tratado proveniente de cada concesión» – Rgto. (1), art. 7, num. 7.1, modif. por D.S. 018-2005-EF de 28-1-05.

1. Aprobado por D.S. 157-2004-EF de 11-11-04.

10/3 DESCARGA PREVIA DEL ARCHIVO CON LA INFORMACIÓN DE LAS UNIDADES DE PRODUCCIÓN

Res. 035-2005/SUNAT de 14-2-05, art. 5:

«5.1 Para efecto de la presentación del PDT Regalía Minera – Formulario Virtual N° 0698 – Versión 1.0 (1) – es necesario descargar previamente el archivo que contiene la información de las Unidades de Producción, proporcionado por el MEM a la SUNAT. Dicha descarga será realizada por los sujetos obligados desde SUNAT Virtual, con una periodicidad mensual y es obligatoria cuando los sujetos obligados usen el PDT Regalía Minera – Formulario Virtual N° 0698 – Versión 1.0 (1) para la Declaración.

5.2 La descarga del archivo aludido en el párrafo anterior será realizada a través del ambiente SUNAT Operaciones en Línea. Para tal efecto, los sujetos obligados deberán contar con el Código de Usuario y la Clave de Acceso (2) respectivas, según lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 109-2000/SUNAT y normas modificatorias. (3)

5.3 Para la descarga del archivo, los sujetos obligados deberán seleccionar la opción «Descargar Unidad de Producción» y seguir las indicaciones correspondientes.

5.4 Los sujetos obligados que no encuentren información respecto a la Unidad de Producción por descargar, deberán solicitar al MEM la actualización o la regularización de sus concesiones mineras en explotación, con el fin de que dicho ministerio autorice la actualización de dicha información en SUNAT Virtual.

5.5 El archivo a que se refiere el presente artículo también contendrá el tipo de cambio de referencia aplicable a los rangos de cálculo de la regalía minera, para su conversión a moneda nacional».

1. Véase en el anexo del capítulo 2 cuál es la versión vigente de este formulario.

2. Actualmente Clave SOL.

3. Véase al respecto la sec. 1/2.3a).

10/4 MONEDA EN QUE DEBE PRESENTARSE LA DECLARACIÓN

«La Declaración deberá ser efectuada en dólares americanos o en moneda nacional, según los sujetos obligados estén autorizados a llevar su contabilidad en moneda extranjera o no» (1) - Res. 035-2005/SUNAT de 14-2-05, art. 6.

1. Así lo dispone también el Rgto. art. 7, num. 7.5, modif. por D.S. 018-2005-EF.

10/5 MONEDA EN QUE DEBE EFECTUARSE EL PAGO

Rgto. art. 7, num. 7.6, incorporado por D.S. 018-2005-EF:

«7.6 El pago se efectuará en moneda nacional. Para tal efecto, cuando el valor calculado según lo dispuesto en el literal d) del numeral 6.1 y en el numeral 6.2 del Artículo 6° sea en dólares americanos, este valor se convertirá en moneda nacional utilizando el tipo de cambio promedio ponderado venta, publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros, del último día del mes para el cual se determina la regalía. Si a dicha fecha no hubiera tipo de cambio, se tomará como referencia a la publicación inmediata anterior».

10/6 PLAZO

«El vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración y el pago de la Regalía Minera será el último día hábil del mes siguiente al del nacimiento de la obligación» (1) - Res. 035-2005/SUNAT de 14-2-05, art. 7.

1. Idéntica regla es la prevista en el art. 7, num. 7.2, del Reglamento.

10/7 LUGAR - DECLARACIÓN Y PAGO A TRAVÉS DE SUNAT VIRTUAL

Res. 035-2005/SUNAT de 14-2-05, art. 4:

«Los lugares para presentar la Declaración y efectuar el pago de la regalía minera son los siguientes:

4.1 Tratándose de sujetos obligados que sean Principales Contribuyentes en los lugares fijados por la SUNAT para efectuar la declaración y el pago de sus obligaciones tributarias. No obstante, también podrán realizarlo a través de SUNAT Virtual, aquellos contribuyentes comprendidos en el Anexo de la Resolución de Superintendencia N° 260-2004/SUNAT y los que hubieran sido notificados por la SUNAT para tal efecto. (1)

4.2 Tratándose de sujetos obligados que sean Medianos y Pequeños Contribuyentes en las sucursales o agencias bancarias autorizadas o a través de SUNAT Virtual. Cuando el importe total de la Regalía Minera a pagar sea igual a cero (0), obligatoriamente deberán usar SUNAT Virtual.

4.3 El pago de la regalía minera efectuado con posterioridad a la Declaración, deberá ser realizado a través del mismo PDT Regalía Minera – Formulario Virtual N° 0698 – Versión 1.0 (2), para lo cual el sujeto obligado deberá indicar, en dicho formulario, su uso como boleta de pago. En tal caso, el sujeto obligado deberá usar una boleta de pago por cada período».

1. Debe considerarse que la regla de este párrafo ya no rige. Actualmente cualquier Principal Contribuyente puede hacer uso de SUNAT Virtual para declarar y pagar la regalía minera (Véase la sec. 3/2.1).

2. Véase en el anexo del capítulo 2 cuál es la versión vigente de este formulario.

10/8 PAGO DE LA SANCIÓN

«El pago de la sanción será realizado a través del PDT Regalía Minera – Formulario Virtual N° 0698 – Versión 1.0 (1), para lo cual el sujeto obligado deberá indicar, en dicho formulario, su uso como boleta de pago. En este caso, el sujeto obligado sólo deberá indicar el monto total a pagar» - Res. 035-2005/SUNAT de 14-2-05, art. 8.

En caso de efectuarse el pago en fecha posterior al vencimiento, debe consignarse en el casillero 104 el interés moratorio a la fecha de pago.

1. Véase en el anexo del capítulo 2 cuál es la versión vigente de este formulario.

11/1.1 OBLIGACIÓN DE PRESENTAR LA DECLARACIÓN Y REALIZAR EL PAGO A CUENTA MEDIANTE EL SISTEMA PAGO FÁCIL

«La declaración y pago a cuenta mensual del Impuesto a la Renta de primera categoría que deban efectuar las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que hubieran ejercido la opción sobre atribución de rentas prevista en el Artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta, se deberá realizar mediante el Sistema Pago Fácil.» – Res. 099-2003/SUNAT de 5-5-03, art. 2.

Informe N° 270-2004-SUNAT/2B0000 de 28 de diciembre de 2004: La declaración y el pago a cuenta por concepto de rentas de primera categoría, debe realizarse en forma independiente por cada arrendamiento que se devengue en un periodo determinado.

11/1.2 LUGAR

Res. 099-2003/SUNAT de 5-5-03, art. 3:

«El lugar para la realización de la declaración y pago a cuenta mensual del Impuesto a la Renta de primera categoría, es el siguiente:

a. Tratándose de Principales Contribuyentes, en los lugares fijados por la SUNAT para efectuar la declaración y pago de sus obligaciones tributarias.

b. Tratándose de Medianos y Pequeños Contribuyentes, en las Sucursales y Agencias bancarias autorizadas por la SUNAT».

11/1.3 PROCEDIMIENTO

Res. 099-2003/SUNAT de 5-5-03, art. 4:

«El deudor tributario informará a la entidad bancaria o a la Administración Tributaria, según corresponda, los datos mínimos consignados en el Anexo de la presente Resolución. (1)

Como resultado de la declaración y pago a cuenta del mencionado Impuesto, se entregará al deudor tributario un ejemplar del Formulario N° 1683 - Impuesto a la Renta de primera categoría (2), el mismo que deberá contener como mínimo los datos informados por el deudor tributario.

El deudor tributario entregará el Formulario N° 1683 - Impuesto a la Renta de primera categoría, al arrendatario o subarrendatario, según sea el caso. Cuando corresponda que el deudor tributario acredite la declaración y pago a cuenta mensual del Impuesto a la Renta de primera categoría, será suficiente la copia fotostática del Formulario N° 1683 - Impuesto a la Renta de primera categoría, siempre que los datos consignados en la referida copia fotostática coincidan con los registrados en el Sistema Informático de la SUNAT.

El deudor tributario podrá verificar los datos registrados por la Administración Tributaria, a través de SUNAT Virtual».

Los datos consignados en el Anexo mencionado en el primer párrafo de este dispositivo son los siguientes: número de RUC del deudor tributario; período tributario al que corresponde el pago; tipo y número de documento de identidad del inquilino (arrendatario o subarrendatario) y monto del alquiler en moneda nacional. (3)

1. Tales datos mínimos son los indicados al final de esta sección.

2. El formulario N° 1683 constituye el recibo de arrendamiento generado por el Sistema Pago Fácil como resultado de la declaración y pago a cuenta del Impuesto a la Renta de primera categoría – Res. 099-2003/SUNAT, art. 1, inc. b).

3. En aplicación del art. 50 del D.S. 122-94-EF de 19-9-94, cuando el alquiler se ha pactado en moneda extranjera, para su conversión a moneda nacional debe utilizarse el tipo de cambio promedio de compra publicado el día de su devengo por la Superintendencia de Banca y Seguros. Si el día del devengo de la renta no hubiera publicación sobre el tipo de cambio, debe tomarse como referencia la publicación inmediata anterior.

11/1.4 DECLARACIÓN RECTIFICATORIA DEL MONTO DEL ALQUILER

Res. 099-2003/SUNAT de 5-5-03, art. 5:

«La declaración y pago a cuenta mensual del Impuesto a la Renta de primera categoría podrá ser rectificadora a través del Sistema Pago Fácil, sólo respecto del dato correspondiente al monto del alquiler. Para tal efecto el deudor tributario informará a la entidad bancaria, lo siguiente:

a. Que la declaración que efectúa corresponde a una rectificatoria,

b. El número de operación o número de orden de la declaración original, según sea el caso.

c. El nuevo monto correcto del alquiler,

d. El Importe a pagar, de ser el caso, y

e. Los demás datos informados en la declaración original, los mismos que se encuentran detallados en el Anexo de la presente resolución. (1)

Cuando se rectifique la declaración del pago a cuenta mensual del Impuesto a la Renta se deberá proceder conforme a lo señalado en el penúltimo y último párrafo del artículo anterior».

1. Los datos detallados en el anexo aludido son los que se ha indicado en la parte final de la sección 11/1.3.

11/1.5 MODIFICACIÓN DE DATOS

Res. 099-2003/SUNAT de 5-5-03, art. 6:

«El Formulario N° 1093 - Solicitud de Modificación de Datos/Comunicación de Presentación de Formularios podrá ser utilizado para modificar los datos consignados erróneamente en el Formulario Virtual N° 1683 - Impuesto a la Renta de primera categoría, que se señalan en el Anexo (1), con excepción del dato referido al monto del alquiler en Moneda Nacional.

El procedimiento para solicitar la modificación de los datos mencionados en el párrafo anterior se realizará considerando lo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 089-95/SUNAT y modificatorias».

1. Los datos detallados en el anexo aludido son los que se ha indicado en la parte final de la sección 11/1.3.

11/2 PAGO DEFINITIVO DEL IMPUESTO A LA RENTA SOBRE RENTAS DE SEGUNDA CATEGORÍA DERIVADAS DE LA ENAJENACIÓN DE INMUEBLES Y DERECHOS SOBRE LOS MISMOS

Salvo los supuestos en que la ganancia de capital derivada de la enajenación de inmuebles o derechos sobre ellos está inafecta, el enajenante debe abonar el 6.25% del 80% de la renta bruta

(diferencia entre el ingreso neto y el costo computable, imputables al ejercicio) como pago definitivo del Impuesto a la Renta de 2ª categoría. Así resulta de lo dispuesto por el artículo 84-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por D. Leg. 972.

A continuación se tratan las normas dictadas por la Res. 014-2009/SUNAT de 22-1-09 para la realización de dicho pago.

Medio y forma de realización del pago (art.1): El pago debe ser efectuado a través del Sistema de Pago Fácil (1), para lo cual debe proporcionarse la siguiente información.

- Número de RUC
- Periodo tributario, que corresponde al mes en que se percibe la renta
- Código de Tributo 3021 (Renta Neta de 2ª categoría - cuenta propia)
- Importe a pagar

Una vez efectuado el pago, las entidades bancarias autorizadas por la SUNAT o esta última, según corresponda, entregarán a los contribuyentes el formulario 1662 - Boleta de Pago, en el que constará la información antes referida.

Esta constancia es la que debe presentarse al notario para efecto de que se eleve a escritura pública el contrato correspondiente (art. 4).

Plazo del pago (art.2): El pago debe efectuarse hasta el mes siguiente de percibida la renta por la enajenación del inmueble o los derechos sobre el mismo, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual (2).

De no efectuarlo dentro del plazo establecido, el enajenante debe incluir en el pago los intereses moratorios generados desde el día siguiente a su vencimiento hasta la fecha del pago respectivo.

Lugar del pago (art. 3): El pago debe efectuarse en los siguientes lugares:

- Principales contribuyentes: en lugares fijados por la SUNAT para la declaración y el pago de sus obligaciones tributarias.
- Medianos y Pequeños Contribuyentes: en las sucursales o agencias bancarias autorizadas.

Pago por el notario como responsable solidario (art. 5): El notario que sea responsable solidario con el contribuyente debe efectuar el pago del impuesto consignando los datos que correspondan al enajenante.

1. Véase la sección 5/2.3b).
2. Véase al respecto el Anexo del Capítulo 5.

11/3.1 OBLIGACIÓN DE PRESENTAR LA DECLARACIÓN POR EL PAGO A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA

Las personas naturales domiciliadas están obligadas a presentar declaración correspondiente al pago a cuenta del Impuesto a la Renta, y a realizar dicho pago, sobre sus rentas de cuarta categoría percibidas en el mes, cuando las retenciones de ese impuesto sobre tales rentas no cubran la totalidad de los pagos a cuenta. Así lo prevé el art. 86 de la Ley del Impuesto a la Renta. Esa obligación no rige tratándose de los sujetos no obligados a realizar los pagos mensuales en razón de que sus rentas de la cuarta categoría, o el total de sus rentas de cuarta y quinta categorías, percibidas en el mes, no superan el monto establecido por la SUNAT. (1)

Si en un determinado mes las rentas de cuarta o las rentas de cuarta y quinta categorías superan los montos que establezca la SUNAT, los contribuyentes deberán declarar y efectuar el pago a cuenta que corresponda por la totalidad de los ingresos de cuarta categoría que obtengan en el mes – Res. 013-2007/SUNAT de 12-1-07, art. 2, numeral 2.1, segundo párrafo.

1. Véase el monto en el Anexo del Cap. 21.

11/3.2 SUJETOS OBLIGADOS A PRESENTAR LA DECLARACIÓN MEDIANTE EL PDT TRABAJADORES INDEPENDIENTES

Res. 138-2002/SUNAT de 10-10-02, art. 3:

«Deberán utilizar el PDT Trabajadores Independientes las personas naturales, los directores de empresas, síndicos, mandatarios, gestores de negocios, albaceas y los que desempeñen funciones de actividades similares, siempre que se encuentren obligados a cumplir con declarar y realizar el pago a cuenta mensual por concepto de rentas de cuarta categoría de acuerdo a lo dispuesto en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta así como de la Declaración y pago mensual por concepto de IES; y que cumplan por lo menos una de las siguientes condiciones:

- a. Hayan pertenecido o pertenezcan a algún directorio de Principales Contribuyentes.

b. Cuando, a partir del 1 de noviembre del año 2002, sus ingresos brutos por concepto de rentas de cuarta categoría a declarar en el mes sean superiores a una (1) UIT.

c. Tengan un saldo a su favor por concepto del Impuesto a la Renta, consignado en la declaración jurada anual del referido tributo correspondiente al ejercicio gravable anterior y/o saldo a favor del IES.

d. Tengan otros créditos permitidos por la Ley del Impuesto a la Renta.

e. Hubieran emitido notas de crédito modificando sus Recibos por Honorarios Profesionales conforme lo dispuesto en el Reglamento de Comprobantes de Pago».

Los deudores tributarios que en razón de lo dispuesto en el art. 3 de la Res. 138-2002/SUNAT, adquieran la obligación de presentar su declaración utilizando el PDT Trabajadores Independientes, deben seguir empleando dicho medio para generar la declaración, inclusive cuando ya no cumplan con alguna de las condiciones establecidas en dicho artículo 3 – Res. 138-2002/SUNAT, art. 4, num. 4.1.

El PDT Trabajadores Independientes debe ser utilizado para efectuar la declaración y pago de los períodos correspondientes a enero de 1999 en adelante. La obligación rige desde el 1-11-02 - Res. 138-2002/SUNAT, arts. 4, segundo párrafo, y 5.

Los sujetos obligados a presentar la declaración mediante el PDT Trabajadores Independientes, que al 11-10-02 se encontraban omisos a la presentación de declaraciones juradas correspondientes a períodos tributarios de enero de 1999 y siguientes, deben utilizar dicho PDT para efectuar su declaración – Res. 138-2002/SUNAT, 1ra. Disp. Final.

11/3.3 PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES SUSTITUTORIAS O RECTIFICATORIAS

Res. 138-2002/SUNAT de 10-10-02, art. 8:

«Las declaraciones sustitutorias y rectificatorias se presentarán teniendo en cuenta lo siguiente:

8.1 Si la Declaración original se presenta utilizando el PDT Trabajadores Independientes, la declaración sustitutoria o la rectificatoria deberá efectuarse a través de dicho medio.

8.2 Si la Declaración original correspondiente a los períodos tributarios de enero de 1999 en adelante, fue presentada utilizando formularios físicos preimpresos en papel, el contribuyente deberá presentar su declaración sustitutoria o rectificatoria empleando el PDT Trabajadores Independientes, en caso se encuentre obligado a utilizar este medio.

8.3 Si las declaraciones a sustituir o rectificar corresponden a períodos tributarios mensuales anteriores al período Enero de 1999, se deberá utilizar el formulario físico preimpreso correspondiente. (1)

A partir de la fecha en que se opte por presentar la declaración sustitutoria o rectificatoria utilizando el formulario virtual generado por el PDT Trabajadores Independientes, las Declaraciones que se presenten a la SUNAT deberán ser elaboradas utilizando este medio».

1. Dicho formulario preimpreso es el N° 116 – «Trabajadores Independientes».

11/4 PAGO DE DEUDAS IMPUTADAS A RESPONSABLES SOLIDARIOS

Conforme a la Res. 113-2006/SUNAT de 6-7-06 los responsables solidarios notificados con una Resolución de Determinación de Responsabilidad Solidaria, deben utilizar el Sistema Pago Fácil para efectuar el pago de los tributos, multas, costas y gastos comprendidos en ella (art. 2, 1er. párrafo).

A ese fin:

- Los responsables solidarios de principales contribuyentes pueden efectuar el pago en las dependencias de la SUNAT en que dichos contribuyentes deben cumplir sus obligaciones o en las empresas del sistema financiero autorizadas por la SUNAT. Esta última alternativa no es elegible si el responsable es principal contribuyente de la misma dependencia a la que pertenece el contribuyente (inc. a).

- Los responsables solidarios que son medianos y pequeños contribuyentes deben efectuar el pago en las empresas financieras autorizadas por la SUNAT (inc. b).
- Al realizar el pago deben procurarse los datos mínimos señalados en el Anexo de la citada resolución que correspondan al tipo de deuda. El pago constará en el Formulario 1672 – Pagos varios por responsabilidad solidaria que será emitido por la SUNAT o empresa financiera (art. 2, 2do. párrafo).

Véase el indicado Anexo al final de este capítulo.

11/5.1 OBLIGACIÓN DE USAR EL SISTEMA PAGO FÁCIL

Los sujetos comprendidos en el Nuevo RUS deben utilizar el Sistema Pago Fácil a fin de efectuar la declaración y pago de la cuota mensual (1), debiendo informar a las sucursales y agencias de las entidades bancarias autorizadas por la SUNAT los siguientes datos: número de RUC, período tributario, si la declaración corresponde a una declaración sustitutoria o rectificatoria, de ser el caso, total de ingresos brutos del mes, categoría e impuesto a pagar – Res. 029-2004/SUNAT de 30-1-04, art. 2, primer párrafo.

Los datos proporcionados por el deudor tributario aparecerán impresos en la constancia que será emitida por la entidad bancaria, la misma que será entregada al contribuyente en señal de conformidad con la transacción efectuada – Res. 029-2004/SUNAT, art. 2, segundo párrafo.

La constancia así generada es el formulario N° 1611 – Declaración Jurada Mensual – Nuevo Régimen Simplificado – Res. 029-2004/SUNAT, art. 1, lit. c).

1. Están exceptuados de presentar la declaración que contenga la determinación de la obligación tributaria, los contribuyentes comprendidos en la Categoría Especial del Nuevo RUS establecida por el D. Leg. 937, art. 7, num. 7.2 – Res. 032-2004/SUNAT de 5-2-04, art. 2.

11/5.2 DECLARACIÓN SUSTITUTORIA O RECTIFICATORIA

Los sujetos comprendidos en el Nuevo RUS deben utilizar el Sistema Pago Fácil a fin de efectuar su declaración sustitutoria o rectificatoria, siendo los únicos datos susceptibles de ser sustituidos o rectificadas los siguientes: total de ingresos brutos del mes y categoría – Res. 029-2004/SUNAT de 30-1-04, art. 3, primer párrafo.

Al efecto de la sustitución o rectificación los contribuyentes informarán a las Sucursales o Agencias de las entidades bancarias autorizadas por la SUNAT todos los datos de la declaración que se sustituye o rectifica, incluso aquella información que no se desea sustituir o rectificar. Los datos proporcionados por el deudor tributario aparecerán impresos en la constancia que será emitida por la entidad bancaria, la misma que será entregada al contribuyente en señal de conformidad con la transacción efectuada – Res. 029-2004/SUNAT, art. 3, segundo párrafo.

11/5.3 MODIFICACIÓN DE DATOS

Para la modificación del número de RUC, período tributario o número de suministro o medidor de energía eléctrica, consignados erróneamente en el formulario N° 1611, debe utilizarse el formulario N° 1093 – Solicitud de Modificación de Datos / Comunicación de Presentación de Formularios – Res. 029-2004/SUNAT de 30-1-04, art. 4.

11/6 DECLARACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD EN FAVOR DE LA NIÑEZ DESAMPARADA

La Ley N° 27103 de 6-5-99 creó el Impuesto de Solidaridad en favor de la Niñez Desamparada, a cargo de los sujetos que soliciten la expedición o revalidación de pasaportes, estableciendo en su art. 5 que dicho impuesto será administrado por la SUNAT. A continuación se tratan las normas sobre su declaración y pago.

Conforme a la Res. 169-2004/SUNAT de 12-7-04, art. 2:

• Las personas que soliciten la expedición o revalidación de pasaportes deben utilizar el Sistema Pago Fácil para efectuar el pago del Impuesto de Solidaridad en favor de la niñez desamparada.

• Dicho pago debe realizarse en las oficinas del Banco de la Nación, para lo cual proporcionarán la siguiente información:

a. El tipo y número del documento de identidad de la persona que solicita la expedición o revalidación del pasaporte; y,

b. El importe del impuesto a pagar en dólares americanos o su equivalente en moneda nacional.

• Tratándose de las Delegaciones Deportivas y Culturales debidamente autorizadas por el Instituto Peruano del Deporte y el Instituto Nacional de Cultura, respectivamente, para el pago del impuesto por la expedición de pasaportes, deben proporcionar la información que corresponda a alguno de los integrantes de la delegación.

• Una vez efectuado el pago, el Banco de la Nación debe entregar el Formulario N° 1678 – Boleta de Pago del Impuesto de Solidaridad en favor de la niñez desamparada, el que se emite en moneda nacional.

ANEXO : ANEXO DE LA RES. 113-2006/SUNAT - DATOS MÍNIMOS PARA QUE EL RESPONSABLE SOLIDARIO PAGUE MEDIANTE EL SISTEMA PAGO FÁCIL

ANEXO DEL CAPITULO 11

Anexo de la Res. 113-2006/SUNAT de 6-7-06

DATOS MINIMOS PARA QUE EL RESPONSABLE SOLIDARIO PAGUE MEDIANTE EL SISTEMA PAGO FACIL

FORMULARIO CONCEPTO DATOS A PROPORCIONAR

Formulario N° 1672

Pagos varios por Responsabilidad Solidaria 1. Pago de tributos comprendidos en una Resolución de Determinación de Responsabilidad Solidaria. • Número de Registro Unico de Contribuyente (RUC) del contribuyente

- Período tributario (1)
- Código de tributo (1)
- Importe a pagar
- Número de RUC del Responsable Solidario
- Número de documento, de tratarse de Principales Contribuyentes (1)

2. Pago de multas comprendidas en una Resolución de Determinación de Responsabilidad Solidaria. • Número de Registro Unico de Contribuyente (RUC) del contribuyente

- Período tributario (1)
- Código de Multa (1)
- Código de tributo asociado, de corresponder, de tratarse de Medianos y Pequeños Contribuyentes
- Importe a pagar
- Número de RUC del Responsable Solidario
- Número de documento, de tratarse de Principales Contribuyentes (1)

3. Pagos de costas y gastos incurridos en el procedimiento de cobranza coactiva iniciado al contribuyente, y comprendidos en una Resolución de Determinación de Responsabilidad Solidaria. • Número de Registro Unico de Contribuyente (RUC) del contribuyente

- Período tributario
- Concepto a pagar
- Número de expediente de cobranza coactiva del contribuyente
- Importe a pagar
- Número de RUC del Responsable Solidario

4. Pago de Resoluciones de Pérdida de Aplazamiento y/o Fraccionamiento comprendidos en una Resolución de Determinación de Responsabilidad Solidaria. •

- Número de Registro Unico de Contribuyente (RUC) del contribuyente
- Período tributario (1)
- Código de tributo o concepto a pagar
- Importe a pagar
- Número de RUC del Responsable Solidario
- Número de documento (1)

(1) Estos datos corresponden a las órdenes de pago o resoluciones del contribuyente que contienen la deuda tributaria que ha sido atribuida mediante una Resolución de Determinación de responsabilidad solidaria.

12/1.1 INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE EMPLEADORES DE TRABAJADORES DEL HOGAR Y SUS DERECHOHABIENTES DE LA SUNAT

Al igual que otros empleadores, los de trabajadores del hogar están obligados a registrarlos y a pagar las aportaciones debidas al ESSALUD y la ONP. Estas obligaciones se cumplen mediante el uso de formularios físicos y no mediante el uso de programas de declaración telemática (PDT). Se tratan a continuación las normas sobre la materia.

INSCRIPCION EN EL REGISTRO DE EMPLEADORES DE TRABAJADORES DEL HOGAR, TRABAJADORES DEL HOGAR Y SUS DERECHOHABIENTES DE LA SUNAT

En su condición de entidad administradora de las aportaciones al ESSALUD y la ONP, mediante Res. 191-2005/SUNAT de 30-9-05, la SUNAT ha normado la inscripción en el Registro de Empleadores de Trabajadores del Hogar, Trabajadores del Hogar y sus Derechohabientes.

Presentamos a continuación un índice de la normativa de la indicada Resolución. Véase su texto en nuestros Manuales en Línea, Procedimientos y Obligaciones Formales ante la SUNAT, Apéndice de Disposiciones, Res. 191-2005/SUNAT.

- Sujetos considerados como trabajadores del hogar, empleadores y derechohabientes: art. 1.
- Sujetos obligados a inscribirse: art. 2.
- Documentos requeridos para la inscripción, modificación y baja de inscripción en el Registro: art. 3.
- Documentos que acreditan la identidad del empleador, del trabajador del hogar y sus derechohabientes: art. 4.
- Código de Inscripción del empleador: art. 5.
- Plazo para la inscripción en el Registro: art. 6.
- Lugar: art. 7.
- Información a ser comunicada por los empleadores: art. 8.
- Comunicación de modificaciones en el Registro: art. 9.
- Baja de inscripción de oficio: art. 10.
- Actualización de la información en el Registro: art. 11.
- Información a ser comunicada al Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo por la SUNAT: art. 12.
- Sanciones aplicables: art. 13.
- Normas transitorias: Disposición Final.

A) DECLARACIÓN Y PAGO MEDIANTE EL FORMULARIO N° 1076 - TRABAJADORES DEL HOGAR

12/1.2 DECLARACION Y PAGO DE LOS APORTES AL ESSALUD Y LA ONP

Hasta el periodo diciembre de 2008, los empleadores que declaraban y pagaban aportes al ESSALUD y la ONP debían utilizar el Formulario impreso N° 1076 - Trabajadores del Hogar, regulado por la Res. 059-2000/SUNAT de 28-4-00.

Con la entrada en vigencia de la Res. 245-2008/SUNAT de 31-12-08, a partir del periodo enero de 2009 el empleador puede optar por presentar la declaración y pago de los aportes mediante el Formulario impreso N° 1076 o mediante el Sistema Pago Fácil. En esta sección se tratan las reglas aplicables a ambas modalidades.

a) Declaración y pago mediante el Formulario N° 1076 - Trabajadores del hogar

Obligaciones que se declaran mediante este formulario

El uso del Formulario N° 1076 - Trabajadores del Hogar es obligatorio para declarar y pagar las contribuciones de los periodos anteriores a enero 2009 y es facultativo para la declaración y pago de los periodos de enero de 2009 y siguientes - Res. 245-2008/SUNAT de 31-12-08, art. 2, num. 2.1 y 2.2.

Datos mínimos para considerar presentado el formulario

Para considerar presentado el Formulario N° 1076, el empleador de trabajador del hogar debe consignar como mínimo lo siguiente (Res. 059-2000/SUNAT de 28-4-00, art. 2):

"a) (1) Tipo y número de documento de identidad del asegurado de régimen especial, empleador de trabajador del hogar o construcción civil eventual. Para tal efecto, se utilizará el Código de Inscripción del Empleador (CIE), Documento Nacional de Identidad (DNI), Carné de Extranjería o Pasaporte, según corresponda.

En caso se trate de trabajador menor de edad que no cuente con DNI, el número que deberá consignarse es el de la partida de nacimiento.

b) Periodo por el que se efectúa la declaración.

A fin de modificar y/o incluir en la declaración, los datos a los que se refieren los literales a) o b) del presente artículo, cuando hayan sido omitidos o consignados erróneamente, se deberá presentar una declaración rectificatoria o sustitutoria, según corresponda, en la forma a que se refiere el Artículo 4° de la presente Resolución".

Declaración incompleta

Conforme al art. 3 de la Res. 059-2000/SUNAT:

- La declaración que se realice mediante el Formulario N° 1076 será considerada como presentada de manera incompleta cuando no se consigne la siguiente información: Tipo y número de documento de identidad del trabajador del hogar; Salud (contribuciones a ESSALUD); ONP (contribuciones a la ONP - Decreto Ley N° 19990), de encontrarse afecto - 1er. párr.

- A fin de subsanar la declaración presentada de manera incompleta, se deberá presentar una declaración rectificatoria o sustitutoria, según corresponda - 2do. párr.

Declaraciones sustitutorias o rectificatorias

Periodos anteriores a enero de 2009

Conforme al art. 4, num. 4.2 de la Res. 245-2008/SUNAT, resulta aplicable lo dispuesto por el art. 4 de la Res. 059-2000/SUNAT, el cual dispone que para efecto de presentar las declaraciones sustitutorias o rectificatorias, los empleadores de trabajadores del hogar deben:

- Utilizar el Formulario N° 1076.
- Ingresar nuevamente todos los datos de la declaración, inclusive aquéllos que no desean rectificar o sustituir.
- Consignar en la casilla N° 05 el número de la declaración que rectifican o sustituyen.

Periodo enero de 2009 y siguientes

Para sustituir o rectificar: a) los días trabajados (casilla 201); b) Pensiones ONP Decreto Ley N° 19990 (casilla 700); c) Salud - ESSALUD (casilla 800) y d) + Vida Seguro de Accidentes (casilla 900), los empleadores de trabajadores del hogar deben (Res. 245-2008/SUNAT, art. 4, num. 4.1, segundo párr.):

- Utilizar el Formulario N° 1076.
- Ingresar nuevamente todos los datos de la declaración, inclusive aquéllos que no desean rectificar o sustituir.

Lugar y plazo

La declaración se debe presentar en los bancos autorizados por la SUNAT (Res. 080-99/SUNAT de 14-7-99, cuarta Disp. Final). La misma regla rige para la presentación de la declaración sustitutoria o rectificatoria - Res. 059-2000/SUNAT de 28-4-00, último párr.

Los plazos para la presentación de las declaraciones y de los pagos que corresponda efectuar, serán los aprobados por la SUNAT - Res. 080-99/SUNAT de 14-7-99, art. 18, 1er. párr.

Al respecto, véase en el anexo del capítulo 5 el cronograma vigente aprobado por la SUNAT.

Modificación o inclusión de datos

Periodos anteriores a enero de 2009

Para modificar o incluir datos en las declaraciones correspondientes a periodos tributarios anteriores a enero de 2009, debe presentarse una declaración rectificatoria o sustitutoria, debiéndose ingresar todos los datos, inclusive aquéllos que no se desea rectificar o sustituir - Res. 245-2008/SUNAT, art. 5, num. 5.2.

Periodo enero de 2009 y siguientes

Se puede modificar o incluir los siguientes datos (Res. 245-2008/SUNAT, art. 5, num. 5.1): a) Tipo de documento de identidad del empleador (casilla 50); b) Número de documento de identidad del empleador (casilla 51); c) Periodo tributario (casilla 7); d) Número de teléfono casilla 28); e) Número de declaración que se rectifica o sustituye, de ser el caso (casilla 05); f) Tipo y número de documento de identidad del trabajador del hogar (casillas 100 y 101 respectivamente).

A tal efecto, el empleador debe presentar el Formulario Virtual N° 1693 "Solicitud de Modificación y/o inclusión de Datos", a través de SUNAT Virtual - Res. 245-2008/SUNAT, art. 5, num. 5.1.

1. Sustituido por Res. 245-2008/SUNAT, Segunda Disp. Compl. Final (pub. 9-1-09).

B) DECLARACIÓN Y PAGO MEDIANTE EL SISTEMA PAGO FÁCIL

Obligaciones que se declaran y pagan mediante este sistema

A partir del 1 de febrero de 2009 se puede utilizar este sistema para declarar y pagar contribuciones de los periodos enero 2009 y siguientes - Res. 245-2008/SUNAT, art. 2, num. 2.1.

Procedimiento

Los empleadores deben informar a la entidad bancaria autorizada al momento de efectuar la presentación de la declaración y/o pago de los aportes, los siguientes datos (Res. 245-2008/SUNAT, art. 3, segundo párr.):

- a. Concepto a pagar
- b. Código de inscripción del Empleador de trabajadores del hogar
- c. Periodo tributario

- d. Tipo y número de documento de identidad del trabajador del hogar
- e. Indicar si se trata o no de una declaración rectificatoria o sustitutoria
- f. Número de días subsidiados, de ser el caso
- g. Monto de la remuneración por los días trabajados

Estos datos aparecerán impresos en el Formulario N° 1676 - Trabajadores del Hogar, que será emitido por la entidad bancaria, el mismo que será entregado al deudor tributario en señal de conformidad con la transacción efectuada - Res. 245-2008/SUNAT, art. 3, último párr.

Declaraciones sustitutorias o rectificatorias

De haberse presentado la declaración y pago a través del Sistema Pago Fácil, se debe utilizar dicho medio para sustituir o rectificar (Res. 245-2008/SUNAT, art. 4, num. 4.1):

- a. El número de días subsidiados y
- b. El monto de la remuneración por los días trabajados.

Lugar y plazo

Al respecto véase la información que se detalla bajo el ítem "Lugar y plazo" en el literal a) de esta sección.

Modificación o inclusión de datos

Se puede modificar o incluir los siguientes datos (Res. 245-2008/SUNAT, art. 5, num. 5.1.1): a) Código de Inscripción del empleador de trabajadores del hogar; b) Periodo tributario; c) Tipo y número de documento de identidad del trabajador del hogar y d) la indicación de si se trata de una declaración rectificatoria o sustitutoria.

A tal efecto, el empleador debe presentar el Formulario Virtual N° 1693 "Solicitud de Modificación y/o inclusión de Datos", a través de SUNAT Virtual - Res. 245-2008/SUNAT, art. 5, num. 5.1.

12/2.1 SUJETOS CONSIDERADOS TRABAJADORES DE CONSTRUCCIÓN CIVIL EVENTUAL 12/2 APORTACIONES AL ESSALUD Y LA ONP DE EMPLEADORES DE TRABAJADORES DE CONSTRUCCION CIVIL EVENTUAL

Se tratan en esta sección las normas sobre la inscripción ante la Seguridad Social de los empleadores de trabajadores de construcción civil eventual y de éstos, así como sobre la declaración y el pago de las contribuciones al ESSALUD y a la ONP que gravan las remuneraciones de dichos trabajadores.

SUJETOS CONSIDERADOS TRABAJADORES DE CONSTRUCCION CIVIL EVENTUAL

Se considera Trabajador de Construcción Civil Eventual: «Al trabajador de construcción civil que labore para una persona natural en la construcción o refacción de edificaciones no relacionadas con la actividad comercial, de ser el caso, de la referida persona natural» – Res. 080-99/SUNAT de 14-7-99, art. 1, inciso e).

12/2.2 EXCLUSIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE UTILIZAR PDT - OBLIGACIÓN DE PRESENTAR FORMULARIO FÍSICO

Los empleadores que tengan a su cargo trabajadores de construcción civil, están excluidos de la obligación de utilizar formularios virtuales generados por los PDT para presentar sus declaraciones de las contribuciones de seguridad social – Res. 129-2002/SUNAT, art. 3, num. 3.2, inc. d), segundo párrafo.

La exclusión se refiere sólo a las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en el art. 16 de la Ley del Impuesto a la Renta que empleen trabajadores del hogar – Res. 133-2002/SUNAT, art. único.

Los indicados empleadores deben presentar las declaraciones determinativas que correspondan a los trabajadores de construcción civil eventual utilizando el formulario 1072 «Construcción civil eventuales – ESSALUD – ONP» – Res. 133-2002/SUNAT de 27-9-02, artículo único.

El mismo formulario se utiliza para efectuar el pago de las contribuciones al ESSALUD y de las contribuciones a la ONP bajo el régimen del Decreto Ley N° 19990.

Para declarar a los trabajadores afiliados al «+ Vida Seguro de Accidentes» y realizar el pago de la prima correspondiente, se debe utilizar el formulario 402 «Retenciones y Contribuciones sobre Re

A) INSCRIPCIÓN DE LOS EMPLEADORES

Conforme al art. 10 de la Res. 080-99/SUNAT de 14-7-99:

- Los empleadores se inscriben ante la Seguridad Social mediante la presentación de la declaración.

A este fin se utiliza el formulario 1072: Construcción civil eventuales – ESSALUD – ONP – Res. 080-99/SUNAT, 3ra. Disp. Final.

- Los empleadores se identificarán con su respectivo documento personal de identidad. El documento personal de identidad del que pueden hacer uso es el Documento Nacional de Identidad (DNI), Libreta Electoral (L.E.), Carnet de Extranjería, Carnet Policial, Carnet Militar o Pasaporte, según corresponda.

- El empleador que se identifique con documento de identidad distinto al DNI, o L.E., deberá registrar adicionalmente, en las oficinas que el ESSALUD habilite, los datos complementarios asociados a su documento de identidad. Dicho registro deberá efectuarlo dentro de los 5 días hábiles previos a la presentación de la declaración.

B) INSCRIPCIÓN DE LOS TRABAJADORES Y DERECHOHABIENTES

De acuerdo al art. 11 de la Res. 080-99/SUNAT de 14-7-99:

- Las entidades empleadoras deberán declarar a sus trabajadores y los respectivos derechohabientes, consignando el número del correspondiente documento personal de identidad de éstos. Para tal efecto, se utilizará el DNI, L.E., Documento Provisional de Identidad (DPI), Carnet de Extranjería, Carnet Policial, Carnet Militar o Pasaporte, según corresponda.

- Los derechohabientes menores de edad que no cuenten con documento personal de identidad, deberán ser declarados por la entidad empleadora, consignándose el número autogenerated, oportunamente, por el ESSALUD, o el número de la partida de nacimiento.

12/2.4 OTROS ASPECTOS

El régimen de la declaración y pago de las aportaciones al ESSALUD y la ONP de los empleadores de trabajadores de construcción civil eventual, también comprende reglas sobre datos mínimos de la declaración, declaración incompleta, declaraciones sustitutorias o rectificatorias, lugar y plazo para la presentación de la declaración y realización del pago y modificación de los datos de identificación. Tales reglas son las mismas que se han establecido respecto de los empleadores de trabajadores del hogar. Véase al respecto las secciones 12/1.4 y 12/1.6.

12/3 CONTRIBUCIONES A LA ONP DE ASEGURADOS DE LOS RÉGIMENES ESPECIALES

Los asegurados de los regímenes especiales registrados bajo la modalidad de Amas de Casa, Choferes Profesionales Independientes, Continuación Facultativa y Facultativos Independientes, a que se refiere la segunda disposición transitoria del Reglamento de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, aprobado por el Decreto Supremo N° 009-97-SA y modificado por el Decreto Supremo N° 001-98-SA, deben presentar su declaración respecto de las contribuciones a la ONP (1), que le correspondan, utilizando únicamente el Formulario N° 1075 (2) – Res. 080-99/SUNAT de 14-7-99, art. 17, primer párrafo.

La actualización o modificación de los datos asociados al documento de identificación de los asegurados se efectuará conforme a las siguientes reglas: si se trata de datos asociados al DNI, DPI o Libreta Electoral, se efectuará ante el RENIEC, utilizando los procedimientos dispuestos por esa entidad y si de datos asociados al documento personal de identidad, distinto al DNI, DPI o Libreta Electoral, en las oficinas que habilite el ESSALUD – Res. 080-99/SUNAT, arts. 12, segundo y tercer párrafos y 17, segundo y cuarto párrafos.

En todos los casos la inscripción, actualización o modificación de datos, será responsabilidad del propio asegurado de regímenes especiales – Res. 080-99/SUNAT, art. 17, último párrafo.

1. Respecto de las contribuciones al ESSALUD debe indicarse que a partir de 2005 los regímenes especiales no existen. Quienes deseen continuar asegurados deben afiliarse a PLAN VITAL, debiendo efectuar el pago de las primas en ESSALUD o en el Banco de Crédito.
2. El texto del art. 17 indica que la declaración debe presentarse en el formulario N° 1071. Este formulario fue sustituido por el N° 1075, aprobado por Res. 059-2000/SUNAT de 28-4-00, art. 1.

13/1.1 INTRODUCCIÓN

A fin de contar periódica y sistemáticamente con información que permita orientar y hacer más eficaz la labor de fiscalización que desarrolla la SUNAT, esta entidad ha establecido la obligación a cargo de determinados contribuyentes de presentar información anual sobre las transacciones realizadas con terceros como proveedores o clientes.

La Res. 24-2002/SUNAT de 28-2-02, y sus modificatorias regula esta declaración. La declaración es de tipo informativa y tiene carácter de jurada. No rectifica ni sustituye a la Declaración Anual del Impuesto a la Renta ni a otras que deban presentarse - Res. 24-2002/SUNAT, art. 2.

13/1.2 SUJETOS OBLIGADOS Y EXCEPTUADOS

Deben presentar la declaración los sujetos que cumplan cualquiera de las siguientes condiciones (Res. 24-2002/SUNAT de 28-2-02, art. 3, num. 3.1 y modificatorias):

- Sean principales contribuyentes al 31 de diciembre del ejercicio (inc. a).
- Estén obligados a presentar por lo menos una declaración mensual del IGV durante el ejercicio (inc. b).
- Sean asociaciones sin fines de lucro, instituciones educativas o entidades religiosas que realicen sólo operaciones inafectas del IGV en el ejercicio, que se encuentren obligadas a presentar el PDT remuneraciones – Formulario Virtual N° 601 y que su número de trabajadores declarados en noviembre del ejercicio sean más de 10 (inc. c). (1)

Se encuentran exceptuados de presentar la declaración los sujetos que durante todo el ejercicio hubieran pertenecido al RUS (2) - Res. 24-2002/SUNAT, art. 4.

Obsérvese que los sujetos obligados que no han realizado transacciones en el ejercicio o hay realizado únicamente transacciones con terceros cuya suma no excede de dos UIT (ver la sección siguiente), en sustitución de la declaración deben presentar la "Constancia de no tener información a declarar" (véase la sec. 13/1.9).

Informe N° 274-2002-SUNAT/K00000 de 30-9-02: Las entidades financieras del exterior no están obligadas a presentar la DAOT.

1. Modificado por Res. 007-2009/SUNAT (pub. 21-1-09).

2. Actualmente, Nuevo RUS.

13/1.3 TRANSACCIONES A DECLARAR

Deberán incluirse en la declaración todas las operaciones que se hubieran realizado con terceros durante el ejercicio, en calidad de proveedor o cliente, gravadas o no con el IGV, (1) por las que exista la obligación de emitir comprobante de pago, nota de crédito o nota de débito, siempre que la suma de los montos de las transacciones realizadas con terceros excedan las 2 UIT (vigente al inicio del ejercicio) - Res. 24-2002/SUNAT de 28-2-02, art. 1 y art. 5 modificado por la Res. 251-2005/SUNAT de 19-11-05, art. 3.

En el cálculo de las operaciones con terceros también se deberán incluir las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción gravados o no con el IGV que efectúen las asociaciones sin fines de lucro, instituciones educativas o entidades religiosas que realicen sólo operaciones inafectas del IGV en el ejercicio, que se encuentren obligadas a presentar el PDT remuneraciones – Formulario Virtual N° 0600 y que tengan declarados en el mes de noviembre del ejercicio más de 10 trabajadores - Res. 24-2002/SUNAT, art. 1, inc. e), segundo párr. incorporado por la Res.12-2005/SUNAT de 19-1-05, art. 2.

La declaración debe comprender inclusive las operaciones realizadas en el ejercicio cuyo comprobante haya sido recibido luego del cierre del ejercicio.

1. En la ventana de ayuda del PDT se señala que no corresponde informar en la DAOT los servicios personales que generan renta de cuarta categoría sustentados con recibo por honorarios.

13/1.4 TRANSACCIONES QUE 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 (Res. 24-2002/SUNAT de 28-2-02, art. 6):

- La exportación de bienes y servicios (inc. a).
- La utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados (inc. b).
- La importación de bienes (inc. c).
- Las consideradas retiro de bienes, conforme a las normas del IGV (inc. d).
- Aquéllas por la que no exista la obligación de consignar el número de RUC o el número del DNI del adquirente o usuario, salvo que el comprobante de pago contenga dicha información (inc. e modificado por Res. 251-2005/SUNAT de 19-11-05, art. 4).

- Las realizadas en los períodos durante los cuales el declarante hubiera pertenecido al RUS (inc. f).

- Las que hubieren sido informadas a la SUNAT a través de otras declaraciones, tales como las informadas en cumplimiento del Reglamento de Notas de Crédito Negociables (D.S. 126-94-EF de 27-9-94), siempre que en ellas se hubieran informado las transacciones realizadas en los 12 meses del ejercicio y las de la norma que rige la obligación de determinadas entidades del Sector Público de proporcionar información sobre sus adquisiciones (D.S. 027-2001-PCM de 16-3-01) (inc. g).

13/1.5 REGLAS PARA LA INFORMACIÓN DE LAS TRANSACCIONES

Para efecto de la declaración se deben aplicar las siguientes reglas (Res. 024-2002/SUNAT de 28-2-02, art. 8):

- Las operaciones que se realicen como proveedor se considerarán separadamente de aquéllas que se efectúen como cliente, aún cuando se lleve a cabo con un mismo tercero (inc. a). Dado que se declaran por separado, se sumarán independientemente las operaciones realizadas con el tercero como cliente y proveedor, a los fines de establecer si exceden o no de 2 UIT.
- Las operaciones que se realicen como proveedor se consignarán en el rubro «Operaciones con terceros que generen ingresos» y aquéllas que se efectúen como cliente en el rubro «Operaciones con terceros que generen costos y/o gastos» (inc. b).
- En el caso de las transacciones que se realicen con un mismo tercero que se identifique con distintos tipos de documentos durante un mismo ejercicio, se sumarán todas sus operaciones y se le identificará con su N° de RUC o con su N° de Documento de Identidad (inc. c).
- Se considerará en el ejercicio en que se emita el comprobante de pago, la nota de débito o de crédito respectiva (inc. d).
- Los arrendatarios deberán incluir en su Declaración las transacciones referidas al uso de servicios públicos de suministro de energía eléctrica, agua y telecomunicaciones, que se encuentren sustentados con comprobantes de pago emitidos a nombre del arrendador o subarrendatario siempre que en el comprobante de arrendamiento o subarrendamiento se hubiese estipulado que la cesión de uso del inmueble incluye a los servicios públicos suministrados en beneficio del bien y que las firmas de los contratos estén certificadas notarialmente (inc. e).
- Tratándose de transacciones gravadas con el IGV, se considerará la base imponible según lo establecido por los arts. 13 y 14 de la Ley del IGV (inc. f). Obsérvese que los montos que se informen no deben incluir el IGV, pero sí el ISC, de ser el caso. En el caso de las transacciones no gravadas con el IGV, se considerará el importe total de la transacción.
- Tratándose de las transacciones de compra 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 el comprobante (inc. g).
- Los declarantes que lleven sus libros de contabilidad u otros libros o registros en moneda extranjera, utilizarán el t

13/1.6 INFORMACIÓN ADICIONAL QUE DEBEN DECLARAR DETERMINADOS OBLIGADOS

Además de presentar la información de las transacciones a las que hace referencia la sec. 3, los contribuyentes que detallamos a continuación, deberán presentar información adicional:

- Contratos de colaboración empresarial que no llevan contabilidad independiente: El operador del contrato de colaboración empresarial debe consignar adicionalmente en su declaración las transacciones que correspondan al contrato y la atribución de ingresos, costos y gastos, según sea el caso, que corresponda a cada una de las personas que lo integren sean personas naturales o jurídicas - Res. 024-2002/SUNAT, art. 7, inciso a .1.
- Administradoras de tarjeta de crédito y débito: Las Administradoras de tarjetas de crédito y débito deben incluir los datos de identificación de las empresas afiliadas y la suma de las transacciones realizadas por éstas durante el ejercicio en las que se hayan utilizado las tarjetas de crédito o débito - Res. 024-2002/SUNAT, art. 7, inc. b.
- Aseguradoras: Las compañías aseguradoras deben consignar la información sobre los pagos en dinero por indemnización que hubieran efectuado durante el ejercicio, indicando los datos de identificación de los beneficiarios - Res. 024-2002/SUNAT, art. 7, inc. c.
- Arrendadores de inmuebles para uso empresarial: Los arrendadores de inmuebles para uso empresarial deben incluir los datos de identificación de los arrendatarios y la ubicación de los inmuebles arrendados (Res. 024-2002/SUNAT, art. 7, inc. d).

13/1.7 PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN

Res. 024-2002/SUNAT de 28-2-02, art. 10, modificado por la Res. 251-2005/SUNAT de 19-11-05, art. 5:

«10.1.1. La Declaración se presentará utilizando el PDT Operaciones con Terceros (1):

a) A través de SUNAT Virtual (2), tratándose de los contribuyentes que tengan hasta 500 Operaciones con Terceros por informar en el Ejercicio.

Excepcionalmente, en caso se presenten situaciones de caso fortuito o fuerza mayor que inhabiliten temporalmente SUNAT Virtual o SUNAT Operaciones en Línea e impidan a los contribuyentes presentar su Declaración, podrán efectuarla en las dependencias de la SUNAT o en los Centros de Servicios al Contribuyente, según corresponda.

b) En las Oficinas de la SUNAT, tratándose de los contribuyentes que tengan más de 500 Operaciones con Terceros por informar en el Ejercicio.

Para efecto del segundo párrafo del literal a) y del literal b) del presente artículo, se deberán tener en cuenta lo siguiente:

i) En el caso de Principales Contribuyentes, la presentación de la Declaración se realizará en las dependencias de la SUNAT donde presentan sus declaraciones mensuales.

ii) En el caso de Pequeños y Medianos Contribuyentes, la presentación de la Declaración se realizará en cualquiera de las dependencias o en los Centros de Servicios al Contribuyente a nivel nacional, correspondientes a la Intendencia Regional u Oficina Zonal de su jurisdicción.

10.2. La referida presentación, su aceptación o rechazo se regirán por lo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 002-2000/SUNAT y modificatorias».

1. Véase en el anexo del capítulo 2 cuál es la versión vigente de este formulario.

2. Véase en la sección 1/2 las reglas sobre el uso de SUNAT Operaciones en Línea para la presentación de declaraciones a través de SUNAT Virtual.

13/1.8 MODIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN

Para modificar o añadir información a la declaración, el declarante debe presentar una nueva declaración, que deberá contener la información previamente declarada junto con las modificaciones o agregados que se deseen efectuar. Dicha declaración sustituirá en su totalidad a la última declaración presentada - Res. 024-2002/SUNAT de 28-2-02, art. 12.

13/1.9 PRESENTACIÓN DE LA CONSTANCIA DE NO TENER INFORMACIÓN A DECLARAR

La «Constancia de no tener información a declarar» debe ser presentada a través de SUNAT Operaciones en Línea - Res. 024-2002/SUNAT de 28-2-02, art. 11, modificado por Res. 60-2004/SUNAT, art.5.

13/1.10 PLAZO DE PRESENTACIÓN

La declaración o la «Constancia de no tener información a declarar» deberán ser presentadas de acuerdo al cronograma de vencimiento que se publique para cada ejercicio - Res. 024-2002/SUNAT de 28-2-02, art. 15, num. 1.

Además se deberá presentar la DAOT o la «Constancia de no tener información a declarar» en los siguientes plazos (Res. 024-2002/SUNAT, art. 15 num. 1):

- A los 3 meses siguientes a la fecha del balance de liquidación.
- A los 3 meses siguientes a la fecha de otorgamiento de la escritura pública de cancelación de sucursales de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.
- A los 3 meses de la fecha del cese de actividades de las agencias u otros establecimientos permanentes de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.
- A los 3 meses siguientes a la fecha de entrada en vigencia de la fusión o de la escisión o demás formas de reorganización, según las normas del Impuesto a la Renta, respecto de las sociedades o empresas que se extingan.
- Tratándose de las sociedades conyugales, en caso que con posterioridad al ejercicio de la opción de declarar y pagar como sociedades, se produjera la separación de bienes, por sentencia judicial, por escritura pública o por sentencia de separación de cuerpos, deberán presentar una declaración jurada de la renta obtenida por la sociedad conyugal y por el cónyuge a quien se le hubiera atribuido la representación, por el periodo comprendido entre el inicio del ejercicio gravable y el mes en que se presente la comunicación de atribución de representación de la sociedad conyugal. Dicha declaración será presentada en la misma oportunidad que las declaraciones que en forma separada deba formular cada cónyuge.

Tratándose de las sucesiones indivisas cuyo RUC hubiera sido dado de baja durante el ejercicio, se deberá presentar la declaración dentro de los 3 meses posteriores a la ocurrencia de tal hecho - Res. 024-2002/SUNAT, art. 15 num. 2.

13/2.1 INTRODUCCIÓN

Los contribuyentes sujetos al ámbito de aplicación de las reglas de precios de transferencia deben presentar anualmente una declaración jurada informativa de las transacciones que realicen con partes vinculadas(1) o con sujetos residentes en territorios o países de baja o nula imposición - Ley del Impuesto a la Renta (LIR), art. 32-A, inc. g).

La Res. 167-2006-SUNAT de 13-10-06, y sus modificatorias establecen los sujetos obligados y exceptuados de presentar la declaración, así como la forma, plazo y condiciones de ello.

1. El art. 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (aprobado por D.S. 086-2004-EF de 2-7-04) señala las situaciones en que se considera existe vinculación entre las partes de una transacción, para fines del Impuesto a la Renta. El PDT 3560 indica esas situaciones como tipos de vinculación.

A) SUJETOS OBLIGADOS

Se encuentran obligados a presentar la declaración los contribuyentes que de acuerdo a la LIR, tengan la condición de domiciliados en el país (1) cuando, en el ejercicio gravable a que corresponde la declaración (Res. 167-2006-SUNAT de 13-10-06, art. 3):

- El monto de sus operaciones supere los S/. 200,000.00 – inc. a.

Se entiende por monto de operaciones la suma de los montos numéricos pactados entre las partes, sin distinguir signo positivo o negativo, de los ingresos devengados en el ejercicio y las adquisiciones de bienes y/o servicios realizadas en el ejercicio, que correspondan a las transacciones realizadas entre partes vinculadas - Res. 167-2006/SUNAT, art. 1, num. 3, primer párr.

Tratándose de transferencias de propiedad a título gratuito, el transferente y el adquirente deberán considerar el importe del costo computable del bien - Res. 167-2006/SUNAT, art. 1, num. 3, segundo párr.

Se incluirán las transacciones realizadas entre partes vinculadas desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición - Res. 167-2006/SUNAT, art. 1, num. 3, último párr.

Para establecer el monto de las operaciones debe excluirse el monto de las remuneraciones de los accionistas, socios y asociados de personas jurídicas y del titular de la EIRL - Res. 086-2008/SUNA de 30-5-08.

Informe 157-2007/SUNAT de 3-9-07: La diferencia de cambio no debe computarse para establecer el "monto de operaciones", al no ser un efecto directo de la relación entre partes vinculadas, sino de un factor externo a dicha relación, como lo es la devaluación o apreciación de la moneda.

Informe 119-2008/SUNAT de 26-6-08: Los préstamos de dinero entre partes vinculadas domiciliadas en los que no se pacten intereses, las citadas operaciones no se deben incluir para determinar los montos de las operaciones, a los fines de la obligación de presentar la declaración jurada anual informativa

Web SUNAT: En el caso de préstamos, para establecer el monto de operaciones, sólo se debe comprender la parte que corresponda al servicio de financiamiento, es decir, el interés.

- Hubieran realizado al menos una transacción desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición – inc. b.

Informe N° 157-2007/SUNAT de 3-9-07: Basta que el contribuyente domiciliado en el país se encuentre en uno de los supuestos antes señalados, para que esté obligado a presentar la Declaración Jurada Anual Informativa. No importa si no está sujeto al ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia previsto por el art. 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto cabe observar que si bien la Norma XI del Título Preliminar del Código Tributario, dispone que los domiciliados en el Perú están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en los reglamentos tributarios, es cuestionable que se obligue a todo contribuyente cuyas operaciones en el ejercicio superen los S/.200, 000, a cumplir con una obligación formal que, conforme a lo establecido por el art. 32-A, incs. a) y g) de la Ley del Impuesto a la Renta, no le corresponde.

El inc. a) del art. 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta prevé que «Las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado (...)» y el inc. g) que «Los contribuyentes sujetos al ámbito de aplicación de este artículo

deberán presentar anualmente una declaración jurada informativa de las transacciones que realicen con partes vinculadas o con sujetos residentes en territorios o países de baja o nula imposición, en la forma, plazo y condiciones que establezca la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT».

1. Web SUNAT: En el caso de las empresas absorbidas, el PDT debe ser presentado por cada empresa que, según la Res. 167-2006/SUNAT, se encuentre obligada a ello. Si la obligada es la empresa absorbida, la absorbente deberá presentar el PDT empleando el número de RUC de la absorbida

B) SUJETOS EXCEPTUADOS

Se exceptúa de la obligación de presentar la declaración, respecto de las transacciones con partes vinculadas (Res. 167-2006-SUNAT, art. 5):

- A las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales para efecto del Impuesto a la Renta, que no generan renta de tercera categoría – inc. a.

- A las empresas que según la Ley N° 24949 – Ley de la Actividad Empresarial del Estado, conforman la Actividad Empresarial del Estado y se encuentran sujetas a la citada ley - inc. b.

Web SUNAT: También están excluidos de la obligación de presentar la declaración de precios de transferencia los contribuyentes que gozan de un contrato de estabilidad tributaria firmado antes de la entrada en vigencia de las normas de Precios de Transferencia (Web de la SUNAT).

13/2.3 TRANSACCIONES OBJETO DE LA DECLARACIÓN - INFORMACIÓN A DECLARAR

Las transacciones objeto de la declaración, serán todas las realizadas desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, así como todas las que se realicen con partes vinculadas cuando el monto de operaciones del sujeto supere los S/. 200,000 - Res. 167-2006-SUNAT de 13-10-06, art. 3, último párr.

El PDT contiene 38 tipos de transacciones a declarar según sea el caso, entre ellas, como «Ingresos Netos» y «Egresos»: la venta de productos terminados, en proceso, venta de materias primas, venta de activos fijos, regalías, seguros y reaseguros, asistencia técnica, servicios administrativos, financieros, intereses por préstamos, intereses diversos, otros ingresos, otros costos y/o gastos, etc.

Las transacciones que dan lugar a renta de fuente peruana para entidades no domiciliadas y que no generan gasto y/o costo (para las entidades domiciliadas) deben ser informadas, para lo cual se seleccionará el tipo de transacción N° 38 «Diversos pagos o acreditaciones que no son costos y/o gastos. Egresos» (Web de la SUNAT).

Información a declarar

Según indicación que figura en el PDT:

Registro de los informados

Los sujetos obligados deben registrar a sus partes vinculadas, las entidades con las cuales hubiesen realizado operaciones desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición y su tipo de vinculación.

Web SUNAT:

- Tratándose de un vinculado que tiene la condición de establecimiento permanente, en la casilla razón social se debe consignar además de ese dato, la frase "establecimiento permanente de" (nombre del país donde se encuentre ubicado el establecimiento permanente).

- Se deben seleccionar todos los tipos de vinculación que se mantenga con los informados.

Registro de las transacciones

También deben declarar las transacciones que hubieran realizado con cada uno de sus informados.

Web SUNAT:

- Cuando el tipo de transacción a declarar no se encuentra en la relación de transacciones, tratándose de ingresos se debe optar por declararla en el tipo de transacción N° 18 "Otros ingresos Netos" y en el caso de egresos, en el tipo 37 "Otros costos y/o gastos. Egresos".

- Las transacciones que dan lugar a renta de fuente peruana para entidades no domiciliadas y que no generan gasto o costo para las entidades domiciliadas, deben ser informadas, para lo cual se seleccionará el tipo de transacción N° 38 "Diversos pagos o acreditaciones que no son costos y/o gastos. Egresos".

- Si se trata de un mismo tipo de transacción con una vinculada se informará la transacción como una sola, con el monto acumulado, es decir, sin importar el número de comprobantes de pago emitidos o el número de despachos realizados a lo largo del año o el número de veces que tuvo que realizarse el servicio.

Registro de los montos

Deberán declarar el monto de cada transacción según moneda de origen y de registro.

Web SUNAT:

- Los montos que se consignan en el PDT de Precios de Transferencia no incluyen el IGV.

- Cuando se declara que no se lleva contabilidad en dólares americanos, el tipo de cambio a aplicar para convertir cada transacción a moneda de registro será el indicado por la LIR.

Registro de los Métodos de valoración y ajustes

Si el sujeto obligado a presentar la declaración, también está obligado a presentar el Estudio Técnico de Precios de Transferencia (1), debe declarar el método de valoración elegido, el monto de la transacción sin ajustar, es decir, tal cual fue registrado en su contabilidad y luego el monto ajustado.

Informe N° 157-2007/SUNAT de 3-9-07: Cuando el contribuyente utiliza métodos distintos (participación de utilidades, residual de participación de utilidades y margen neto transaccional) a los tradicionales, los ajustes positivos y negativos se deben realizar aplicando las reglas de los arts. 112, 113, 114 y 115 del Reglamento de la LIR.

Web SUNAT: Si una transacción se realiza con varios vinculados, el análisis que se realice con cada proveedor y los ajustes en caso correspondan, se registrarán en el PDT de manera independiente.

1. Obsérvese que el sujeto obligado a presentar la declaración siempre estará obligado a contar con estudio técnico de precios de transferencia por las transacciones que realice desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición. Por las otras operaciones deberá contar con el indicado estudio si sus ingresos devengados superan los seis millones de nuevos soles y si el monto de sus operaciones (ingresos devengados y adquisiciones realizadas en el ejercicio) supera el millón de nuevos soles. Para los ejercicios 2006 y 2007 los ingresos devengados y el monto de operaciones se determinarán sin tomar en cuenta las transacciones que realicen con sus partes vinculadas domiciliadas - Res. 167-2006/SUNAT, art. 4 y Res. 008-2007/SUNAT de 5-1-07, art. 1.

13/2.4 FORMA

Los sujetos obligados a presentar la declaración lo harán a través del PDT Precios de Transferencia – Formulario Virtual N° 3560 (1), el cual se podrá obtener a través de SUNAT Virtual - Res. 61-2007-SUNAT de 29-3-07, art. 2 y 3, primer párr.

Luego de registrada la información, ésta se grabará en disquete de capacidad 1.44 MB de 3.5 pulgadas, a efecto de su presentación - Res. 61-2007-SUNAT, art. 3, segundo párr.

La SUNAT a través de sus dependencias facilitará la obtención del PDT a los sujetos obligados que no tuvieren acceso a Internet - Res. 61-2007-SUNAT, art. 3, tercer párr.

1. Véase en el anexo del capítulo 2 cuál es la versión actual de este formulario.

13/2.5 LUGAR Y PLAZO

a) Lugar

Los lugares para presentar la declaración son los siguientes (Res. 61-2007-SUNAT de 29-3-07, art. 4):

- Tratándose de Principales Contribuyentes, en los lugares fijados por la SUNAT para efectuar la declaración y el pago de sus obligaciones tributarias.

- Tratándose de Medianos y Pequeños Contribuyentes, en cualquiera de las dependencias o en los Centros de Servicios al Contribuyente de la SUNAT a nivel nacional.

b) Plazo

Para el ejercicio 2006, los sujetos obligados presentarán la declaración de acuerdo con las fechas de vencimiento para las obligaciones tributarias del periodo tributario junio de 2007 - Res. 61-2007-SUNAT, art. 6.

Estos plazos fueron prorrogados por la Res.171-2007-SUNAT de 7-9-07 hasta las fechas de vencimiento para las obligaciones tributarias del periodo tributario noviembre 2007.

13/2.6 DECLARACIONES SUSTITUTORIAS O RECTIFICATORIAS

La presentación de la Declaración sustitutoria y rectificatoria se efectuará en el mismo lugar en el que se debió presentar la declaración original - Res. 61-2007-SUNAT de 29-3-07, art. 5, primer párr.

Para efecto de la sustitución o rectificación, el deudor tributario deberá consignar nuevamente todos los datos de la declaración, incluso aquellos datos que no desea rectificar o sustituir - Res. 61-2007/SUNAT, art. 5, segundo párr.

13/3.1 INTRODUCCIÓN

Los contribuyentes del Impuesto a la Renta que obtengan renta de tercera categoría deben realizar pagos mensuales a cuenta del impuesto que en definitiva les corresponda por el ejercicio, con arreglo al sistema del coeficiente o del 2% - Ley del IR, art. 85, primer párr.

Los contribuyentes pueden modificar el coeficiente o porcentaje correspondiente a su sistema de pagos a cuenta (LIR, art. 85 penúltimo párr.). A tal efecto, deben presentar a la Administración Tributaria una declaración jurada que contenga el balance acumulado al 30 de junio, ajustado por inflación, de ser el caso - Rgto. de la Ley del IR, art. 54, num. 4, primer párr.

La Res. 141-2003-SUNAT de 17-7-03 y modificatorias establece la forma, plazo y condiciones en la que los contribuyentes deben presentar la Declaración Jurada informativa para modificar el coeficiente o porcentaje de sus pagos a cuenta.

13/3.2 BALANCE UTILIZADO PARA LA MODIFICACIÓN DEL COEFICIENTE O PORCENTAJE

El balance que se utilice para la modificación del coeficiente o porcentaje debe ser anotado en el Libro de Inventarios y Balances a valores históricos. Las actualizaciones por efecto de la inflación se efectuarán, de ser el caso, extracontablemente y deberán ser presentadas a la Administración Tributaria cuando éstas las requiera - Res. 141-2003/SUNAT de 17-7-03, art. 6.

13/3.3 LUGAR Y PLAZO

a) Lugar

Los lugares para presentar la declaración son los siguientes (Res. 141-2003/SUNAT de 17-7-03, art. 9, modificado por Res. 32-2005/SUNAT de 4-2-05, art. 6):

- Tratándose de Principales Contribuyentes, en los lugares fijados por la SUNAT para efectuar la declaración y el pago de sus obligaciones tributarias. No obstante, también podrán presentarla a través de SUNAT Virtual, aquellos que estén comprendidos en el Anexo de la Res. 260-2004/SUNAT de 29-10-04 y los que hubieran sido notificados por la SUNAT para tal efecto – inc. a.

- Tratándose de Medianos y Pequeños Contribuyentes, exclusivamente a través de SUNAT Virtual – inc. b.

La declaración que se presente a través de SUNAT Virtual, se registrará supletoriamente por lo previsto en la Res. 260-2004/SUNAT - Res. 141-2003/SUNAT, art. 9, último párr., modificado por Res. 32-2005/SUNAT, art. 6.

b) Plazo

Los contribuyentes podrán presentar el PDT-Formulario Virtual N° 0625 (1) hasta la fecha de vencimiento del pago a cuenta a partir del cual se modifica el coeficiente o porcentaje, considerando las fechas máximas establecidas en el Anexo que forma parte de la Res. 141-2003/SUNAT (Res. 141-2003/SUNAT, art. 9, modificado por Res. 32-2005/SUNAT, art. 6), que se reproduce a continuación:

Sistema de pago a cuenta del contribuyente	Fecha de cierre del balance a presentar	Fecha máxima de presentación del PDT 0625
--	---	---

Por coeficientes	30 de junio	Hasta el vencimiento del pago a cuenta correspondiente al período diciembre.
------------------	-------------	--

Por porcentajes	31 de enero	Hasta el vencimiento del pago a cuenta correspondiente al período junio.
-----------------	-------------	--

	30 de junio	Si modificó el porcentaje en base al balance acumulado al 31 de enero:
--	-------------	--

Hasta el vencimiento del pago a cuenta correspondiente al período diciembre.

En los demás casos: Hasta el vencimiento del pago a cuenta correspondiente al período diciembre.

1. Véase en el anexo del capítulo 2 cuál es la versión vigente de este formulario.

13/3.4 RECHAZO DEL DISQUETE, DE LA INFORMACIÓN O DEL ARCHIVO

Se rechazará el disquete, la información contenida en éste o el archivo que contiene la declaración, si se presenta por lo menos alguna de las siguientes situaciones (Res. 141-2003/SUNAT de 17-7-03, art. 10):

Principales contribuyentes (num. 10.1)

- El disquete o el archivo contiene virus informático.

- El disquete o el archivo presenta defectos de lectura.
- El archivo que contiene la declaración no fue generado por el PDT-Formulario Virtual N° 0625.
- El archivo ha sido modificado luego de ser generado por el PDT-Formulario Virtual N° 0625.
- El archivo no ha sido generado en forma completa o su tamaño no corresponde al generado por el PDT-Formulario Virtual N° 0625.
- La versión del PDT-Formulario Virtual N° 0625 utilizado para elaborar la declaración no está vigente.

- Los parámetros que deben ser utilizados para efecto de registrar información en la declaración no están vigentes.

Si para la presentación del PDT- Formulario virtual N° 0625 se debe emplear más de un disquete, éste se considerará como no presentado cuando se rechace cualquiera de los disquetes o parte de la información que la conforma.

Pequeños y Medianos contribuyentes (num. 10.2)

- Las mismas causales establecidas para los Principales Contribuyentes.
- El contribuyente no se encuentra inscrito en el RUC o tiene la condición de Principal Contribuyente.
- El número de RUC del contribuyente no coincide con el número de RUC del usuario de SUNAT Operaciones en Línea.

En cualquier caso, también constituye causal de rechazo de los disquetes, de la información contenida en éste, o del archivo (Res. 141-2003/SUNAT, art.10, num.3):

- La presentación del balance al 31 de enero con posterioridad al vencimiento del pago a cuenta correspondiente al mes de junio.
- La presentación del balance al 30 de junio con posterioridad al vencimiento del pago a cuenta correspondiente al mes de diciembre.

- La declaración de un sistema de pago a cuenta (coeficiente o porcentaje) que no corresponda a la información contenida en la base de datos de la SUNAT.

Si se rechaza el disquete, la información contenida en éste o el archivo respectivo, por cualquiera de las situaciones descritas en esta sección, el PDT-Formulario Virtual N° 0625, se considerará como no presentado - Res. 141-2003/SUNAT, art. 10, num. 4.

13/3.5 CONSTANCIA DE PRESENTACIÓN O RECHAZO

a) Constancia de presentación del PDT:

Tratándose de los Principales Contribuyentes, ante la validación del disquete por parte del personal receptor de la SUNAT, se almacenará la información y se devolverá el disquete al contribuyente, conjuntamente con la constancia de presentación debidamente sellada y numerada - Res. 141-2003/SUNAT de 17-7-03, art. 11, num. 1, inc. a.

Tratándose de los Pequeños, Medianos y Principales Contribuyentes autorizados a presentar el PDT a través de SUNAT Virtual, el sistema de la SUNAT, validará el archivo, almacenará la información y emitirá la constancia de presentación debidamente numerada - Res. 141-2003/SUNAT, art. 11, num. 1, inc. b.

b) Constancia de rechazo del PDT:

Tratándose de Principales Contribuyentes, el personal receptor de la SUNAT le entregará una constancia de rechazo impresa, debidamente sellada, conjuntamente con el disquete presentado - Res. 141-2003/SUNAT, art. 11, num. 2, inc. a.

Tratándose de los Pequeños, Medianos y Principales Contribuyentes autorizados a presentar el PDT a través de SUNAT Virtual, ante el rechazo del PDT por el sistema de la SUNAT, el PDT- Formulario Virtual N° 0625 no se considerará presentado, mostrándose en SUNAT Virtual la respectiva causal de rechazo - Res. 141-2003/SUNAT, art. 11, num. 2, inc. b.

13/3.6 ACREDITACIÓN DE LA ELABORACIÓN DE LA DECLARACIÓN PRESENTADA A TRAVÉS DEL PDT

«A fin de acreditar que la declaración presentada a través del PDT-Formulario Virtual N° 0625 fue efectivamente elaborada por el contribuyente, es de aplicación lo dispuesto en el art. 5 de la Res. 13-2003/SUNAT» - Res. 141-2003/SUNAT de 17-7-03, art. 12.

La Res. 13-2003/SUNAT fue derogada por la Res. 183-2005/SUNAT de 29-9-05, que regula el nuevo sistema de seguridad de las declaraciones y solicitudes presentadas mediante PDT. Véase al respecto la sec. 1/1.7.

13/4.1 INTRODUCCIÓN

Conforme al inciso s), numeral 2.3 del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, los donatarios de las donaciones previstas en el inciso x) del art. 37 de la Ley deben informar a la SUNAT de la aplicación de los fondos y bienes recibidos, sustentados con comprobante de pago, en la forma, plazos y condiciones que ésta establezca. Se tratan a continuación las normas de la Res. 055-2009/SUNAT de 20-2-09, que regula esta declaración.

13/4.2 FORMA

La declaración se debe presentar mediante el Formulario N° 570 "Declaración Jurada - Información sobre la aplicación de los fondos y sumas recibidas en donación" y el Formato 1 - "Fondos y bienes recibidos en donación", debidamente llenados y firmados por el representante legal del donatario registrado en el RUC que cuente con mandato vigente - Res. 055-2009/SUNAT, arts. 2 y 4, primer párr.

El Formulario N° 570 y el Formato 1 se encuentran disponibles en SUNAT Virtual. (1)

1. Véanse el Formulario N° 570 y el Formato 1 en nuestro Manual en Línea, Procedimientos y Obligaciones Formales ante la SUNAT, Anexo del Cap. 13.

13/4.3 SUJETOS OBLIGADOS

Las entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines: (i) beneficencia; (ii) asistencia o bienestar social; (iii) educación; (iv) culturales; (v) científicas; (vi) artísticas; (vii) literarias; (viii) deportivas; (ix) salud; (x) patrimonio histórico cultural indígena; y otras de fines semejantes, calificadas como receptoras de donaciones por el Ministerio de Economía y Finanzas, se encuentran obligadas a presentar el Formulario N° 570, aunque no hubieran recibido donaciones - Res. 055-2009/SUNAT, art. 3, último párr.

De no haber recibido donaciones en el ejercicio gravable que se declara se debe consignar cero en la casilla correspondiente - Instrucciones del Formulario N° 570.

Además, deben presentar el Formato 1 sólo si hubieran recibido en el ejercicio gravable anterior donación en dinero, títulos valores, bienes muebles o inmuebles que, por donante, hubiere superado media UIT - Res. 055-2009/SUNAT, art. 3, último párr.

13/4.4 INFORMACIÓN A DECLARAR

En el Formulario N° 570 se debe informar la aplicación que se hubiera dado a las donaciones recibidas en el ejercicio gravable anterior, así como la que se ha dado a las recibidas en años anteriores, no aplicadas previamente - Res. 055-2009/SUNAT, art. 3, inc. b).

Para estos efectos, la donación se considera recibida al momento de (Res. 055-2009/SUNAT, art. 3, inc. b):

- "Recibirse el dinero.
- Cobrase el título valor.
- Entenderse el documento de fecha cierta en el que se identifique al bien mueble donado, su valor y el de las cargas que ha de satisfacer el donatario, de ser el caso, tratándose de bienes muebles registrables de acuerdo a la ley de la materia.
- Extenderse el documento de fecha cierta en el que se especifique las características, valor y estado de conservación, tratándose de otros bienes muebles.
- Extenderse la escritura pública, tratándose de donación de bienes inmuebles."

En el Formato 1 se debe informar acerca de todas las donaciones en dinero, títulos valores, bienes muebles e inmuebles, que se hubieran recibido y que hubieran superado media UIT por donante. Para tal efecto se considera la UIT vigente al cierre del ejercicio en que se hubiera recibido la donación - Res. 055-2009/SUNAT, art. 3, inc. a).

Además se debe consignar en el Rubro II del último anexo del Formato 1, el consolidado de las donaciones no superiores a media UIT de donantes identificados y no identificados y el monto total de las donaciones del ejercicio gravable - Instrucciones del Formato 1.

13/4.5 LUGAR Y PLAZO

Lugar

El Formulario N° 570 y el Formato 1 se deben presentar en la mesa de partes de la Intendencia, Oficina Zonal o Centro de Servicios al Contribuyente de la SUNAT del domicilio fiscal del donatario, o en la dependencia que se hubiera asignado para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, según corresponda - Res. 055-2009/SUNAT, art. 4, segundo párr.

Plazo

El Formulario N° 570 y el Formato 1 se deben presentar dentro de los dos primeros meses de cada ejercicio - Res. 055-2009/SUNAT, art.4, primer párr.

5

RUC

F O R M U L A R I O

570

PARA CONSIGNAR CORRECTAMENTE LA INFORMACIÓN SÍRVASE LEER LAS INSTRUCCIONES

09

07

SUNAT 10

EJERCICIO GRAVABLE

Sello de recepción

APELLIDOS Y NOMBRES :

DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL 13

DECLARACIÓN JURADA DE

INFORMACIÓN SOBRE LA

APLICACIÓN DE LOS FONDOS Y

BIENES RECIBIDOS EN

DONACIÓN

101

102

304

RUBRO II: APLICACIÓN DE LAS DONACIONES RECIBIDAS

DINERO Y

TÍTULOS VALORES

BIENES

INMUEBLES

BIENES

MUEBLES

201 301

202

104 204

FIRMA

CONCEPTOS

+ ADICIONES

SALDO INICIAL

RUBRO I: DONACIONES RECIBIDAS EN EL EJERCICIO GRAVABLE

FORMULARIO DISPONIBLE EN SUNAT VIRTUAL: WWW.SUNAT.GOB.PE

02 N° RESOLUCIÓN MINISTERIAL

I I I I I I I I I I

NOMBRE O DENOMINACIÓN DEL DONATARIO

DONACIONES EN DINERO Y TÍTULOS VALORES

DONACIONES EN BIENES MUEBLES

DONACIONES EN BIENES INMUEBLES

TOTAL DE DONACIONES RECIBIDAS EN EL EJERCICIO

100

200

300

400

- DEDUCCIONES

TOTAL

401

404

103 203

302

303
402
403
30

() () () ()

FOLIO (USO SUNAT)

SALDO FINAL

17

LA PRESENTE DECLARACIÓN EXPRESA LA VERDAD

N° ANEXOS FORMATO 1

DOCUMENTO DE IDENTIDAD:

FORMULARIO

ESPECÍFICAS:

Para efecto del llenado del presente formulario, deberá tener en cuenta lo siguiente:

DATOS DEL DONATARIO

- CASILLA 02: RUC - Anote el número correspondiente al RUC de la entidad perceptora de donaciones. Consigne en el espacio correspondiente el nombre o denominación de la entidad perceptora de donaciones.

- CASILLA 07: EJERCICIO GRAVABLE - Consigne el año al que corresponde la declaración (4 dígitos).

- CASILLA 30: N° RESOLUCIÓN MINISTERIAL - Anote el número de la resolución del Ministerio de Economía y Finanzas que la califique como perceptora de donaciones. De contar con la renovación de dicha calificación, consigne la información de esta última resolución.

- CASILLA 17: N° ANEXOS FORMATO 1 - Consigne la cantidad de anexos del Formato 1 que presenta con el formulario. De no haber recibido donaciones en el ejercicio gravable por lo cual deba presentar el Formato 1, deberá consignar 0 (cero).

RUBRO I : DONACIONES RECIBIDAS EN EL EJERCICIO GRAVABLE

El valor de las donaciones debe ser expresado en Nuevos Soles sin céntimos. De no haber recibido donaciones en el ejercicio gravable que se declara deberá consignar 0 (cero) en la casilla correspondiente.

- CASILLA 100: Consigne la información del monto total de donaciones recibidas en dinero y en títulos valores en el ejercicio gravable.

- CASILLA 200: Consigne la información del monto total de donaciones recibidas en bienes muebles en el ejercicio gravable.

- CASILLA 300: Consigne la información del monto total de donaciones recibidas en bienes inmuebles en el ejercicio gravable.

- CASILLA 400: Consigne la suma de las casillas 100, 200 y 300.

RUBRO II: APLICACIÓN DE LAS DONACIONES RECIBIDAS

Los importes deben ser expresados en Nuevos Soles sin céntimos. De no tener que información a declarar consigne 0 (cero) en la casilla correspondiente.

DINERO Y TÍTULOS VALORES

- CASILLA 101: Consigne en esta casilla el saldo de las donaciones en dinero y títulos valores, así como el saldo del dinero y títulos valores provenientes de la enajenación o arrendamiento de bienes muebles o inmuebles recibidos en donación, al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponde la declaración.

- CASILLA 102: Consigne en esta casilla el resultado de sumar los ingresos obtenidos por la enajenación o arrendamiento de bienes muebles e inmuebles recibidos en donación más el importe consignado en la casilla 100.

- CASILLA 103: Consigne el importe de los pagos efectuados

durante el ejercicio, siempre que estos hayan sido realizados con los ingresos especificados en las casillas 101 y 102.

- CASILLA 104: Consigne el resultado de sumar las casillas 101 y 102, y de deducir el monto de la casilla 103.

BIENES MUEBLES

- CASILLA 201: Consigne el saldo de las donaciones en bienes muebles al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponde la declaración. Dicho monto corresponde a las donaciones en bienes muebles recibidas en ejercicios anteriores que el donatario mantiene en su poder y que no han sido aplicadas en ejercicios anteriores.

- CASILLA 202: Consigne en esta casilla el mismo importe consignado en la casilla 200 del Rubro I del presente formulario.

- CASILLA 203: Consigne el valor de los bienes muebles recibidos en donación que hayan sido enajenados, donados o destinados a cualquier otro fin que implique la entrega en propiedad de los mismos, así como el valor de los bienes perecibles que hubieran sido consumidos por la propia entidad. Dicho valor corresponde al que se le asignó al momento de recibir dicho bien como donación.

- CASILLA 204: Consigne el resultado de sumar las casillas 201 y 202, y de deducir el monto de la casilla 203.

BIENES INMUEBLES

- CASILLA 301: Consigne en esta casilla el valor de los bienes inmuebles recibidos en donación en ejercicios anteriores que el donatario mantiene en su patrimonio al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponde la declaración.

- CASILLA 302: Consigne en esta casilla el mismo importe consignado en la casilla 300 del Rubro I del presente formulario.

- CASILLA 303: Consigne el valor de los bienes inmuebles recibidos en donación que durante el ejercicio que se declara hayan sido enajenados, donados o destinados a cualquier otro fin que implique la entrega en propiedad. Dicho valor corresponde al que se le asignó al momento de recibir dicho bien como donación.

TOTAL

- CASILLA 401: Consigne como total el resultado de sumar las casillas 101, 201 y 301.

- CASILLA 402: Consigne como total el resultado de sumar las casillas 102, 202 y 302.

- CASILLA 403: Consigne como total el resultado de sumar las casillas 103, 203 y 303.

- CASILLA 404: Consigne como total el resultado de sumar las casillas 104, 204 y 304.

DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL

Deberá consignarse en los espacios correspondientes los datos y la firma del representante legal de la entidad debidamente registrado ante la SUNAT como tal.

GENERALES:

I. El presente formulario se utilizará para que los donatarios que cuenten con la calificación proporcionada por el Ministerio de Economía y Finanzas como perceptora de donaciones cumplan con informar sobre la aplicación que, en el ejercicio gravable al cual corresponde la declaración, hubiesen dado a los fondos y bienes recibidos en donación en ese ejercicio o en ejercicios anteriores.

II. La información se deberá consignar a máquina o manuscrito con letra tipo imprenta. En caso de no haber recibido donaciones o realizado aplicación de las mismas en el ejercicio que se declara, deberá consignar 0 (cero) en las casillas correspondientes.

III. Este formulario se deberá presentar en dos (2) ejemplares, original y copia, debidamente llenado y firmado por el representante legal del donatario

registrado en el RUC, ante la Mesa de Partes de dependencia de la SUNAT que corresponda al domicilio fiscal del donatario.

IV. El donatario mantendrá a disposición de la SUNAT la documentación sustentatoria de cada donación recibida durante el ejercicio gravable que se declara, así como de su aplicación.

INSTRUCCIONES

RUBRO I : INFORMACIÓN DE LOS DONANTES CUYO MONTO TOTAL DE DONACIONES EN EL EJERCICIO SUPERÓ ½ UIT:

IDENTIFICACIÓN DEL DONANTE VALOR DE LAS DONACIONES RECIBIDAS DOCUMENTO

1. TIPO

(Tabla 1)

2. NÚMERO

3. APELLIDOS Y NOMBRES, DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL

4. EN DINERO O

TÍTULOS VALORES

5. EN BIENES

MUEBLES

6. EN BIENES

INMUEBLES

7. MONTO TOTAL DE

LAS DONACIONES

POR DONANTE

(Sumar casillas de las columnas 4, 5 y 6)

410 510 610 710

411 511 611 711

412 512 612 712

413 513 613 713

414 514 614 714

415 515 615 715

416 516 616 716

417 517 617 717

418 518 618 718

419 519 619 719

420 520 620 720

421 521 621 721

422 522 622 722

423 523 623 723

SUB – TOTAL DEL ANEXO : 400 500 600 700

FORMULARIO DISPONIBLE EN SUNAT VIRTUAL: WWW.SUNAT.GOB.PE PARA CONSIGNAR CORRECTAMENTE LA INFORMACIÓN SÍRVASE LEER LAS INSTRUCCIONES

SUNAT

FORMATO 1

FOLIO (USO SUNAT)

ANEXO N°

de

FONDOS Y BIENES RECIBIDOS EN DONACIÓN

R U C

07 EJERCICIO 02 N Ú M E R O GRAVABLE

19 20

401 501 601 701

402 502 602 702

403 503 603 703

13 DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL

Sello de recepción

APELLIDOS Y NOMBRES

DOCUMENTO DE IDENTIDAD

RUBRO II : LLENAR ÚNICAMENTE SI SE TRATA DEL ÚLTIMO ANEXO DEL FORMATO CONSOLIDADO DE LAS

DONACIONES EFECTUADAS POR

DONANTES NO IDENTIFICADOS

MONTO TOTAL DE LAS

DONACIONES DEL

EJERCICIO GRAVABLE (Cas. 401+Cas. 402+ ☐ Cas. 400 Anexos) (Cas. 501+Cas. 502+ ☐ Cas. 500 Anexos) (Cas. 601+Cas. 602+ ☐ Cas. 600 Anexos) (Cas. 701+Cas. 702+ ☐ Cas. 700 Anexos)

(Trasladar a Casilla 100 del F. 570) (Trasladar a Casilla 200 del F. 570) (Trasladar a Casilla 300 del F. 570) (Trasladar a Casilla 400 del F. 570)

CONSOLIDADO DE LAS

DONACIONES DE DONANTES

IDENTIFICADOS, NO SUPERIORES A

½ UIT

F I R M A

14/1.1 INTRODUCCIÓN

El art. 4-A del D.S. 047-2004-EF de 7-4-04, incorporado por D.S. 147-2004-EF de 19-10-04, dispone que la SUNAT debe publicar anualmente la relación: a) de las Empresas del Sistema Financiero y de los medios de pago con los que se encuentran autorizadas a operar; b) las empresas no pertenecientes al Sistema Financiero, cuyo objeto principal sea la emisión y administración de tarjetas de crédito, y de las tarjetas de crédito que emiten, consignando el nombre de las Empresas del Sistema Financiero a través de las cuales se canalizan los pagos en virtud de convenios de recaudación o cobranza y c) las empresas bancarias o financieras no domiciliadas y de las tarjetas de crédito que emitan, consignando el nombre de las Empresas del Sistema Financiero a través de las cuales se canalizan los pagos en virtud de convenios de recaudación o cobranza.

La Res. 267-2004/SUNAT de 4-10-04 regula la presentación de la información que al indicado fin deben presentar las Entidades del Sistema Financiero a la SUNAT.

14/1.2 SUJETOS OBLIGADOS

Los sujetos obligados a presentar esta declaración informativa son las empresas bancarias, empresas financieras, cajas municipales de ahorro y crédito, cooperativas de ahorro y crédito autorizadas a captar depósitos del público, cajas rurales de ahorro y crédito, cajas municipales de crédito popular y empresas de desarrollo de la pequeña y micro empresa -EDPYMES- a que se refiere la Ley 26702; el Banco de la Nación, COFIDE, el Banco Agropecuario, el Banco Central de Reserva del Perú, así como cualquier otra entidad que se cree para realizar intermediación financiera relacionada con actividades que el Estado decida promover - Res. 267-2004/SUNAT de 4-10-04; art. 1; D.S. 047-2004-EF, 4-A, 2do. párrafo; Ley 28194, art. 2, inc. b).

14/1.3 CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN

La declaración debe consignar la siguiente información (Res. 267-2004/SUNAT de 4-10-04, art.1):

a. "Los Medios de Pago con los que se encuentran autorizadas a operar.

b. La relación de las empresas no pertenecientes al Sistema Financiero, cuyo objeto principal sea la emisión y administración de tarjetas de crédito, con las cuales hayan celebrado convenios de recaudación o cobranza para canalizar los pagos de tarjetas de crédito.

c. La relación de las empresas bancarias o financieras no domiciliadas en el país con las cuales hayan celebrado convenios de recaudación o cobranza para canalizar los pagos de tarjetas de crédito».

14/1.4 ACTUALIZACIÓN DE LA DECLARACIÓN

Si en el transcurso del año se produjera cualquier modificación en la información proporcionada a la SUNAT, las Empresas del Sistema Financiero deben actualizar la información presentada en la declaración, señalando expresamente la fecha en que la modificación entrará en vigencia. Esta nueva declaración sustituirá a la anterior y deberá contener la información íntegra de acuerdo a lo señalado en el art. 1 (1), sin que sea necesario adjuntar nuevamente copias de los convenios de recaudación o cobranza ya presentados, salvo que éstos hubieran sido modificados o se hubieran suscritos nuevos - Res. 267-2004/SUNAT de 4-10-04, art. 3.

1. Véase la sección anterior.

14/1.5 FORMA, PLAZO Y LUGAR

a) Forma

La declaración se presentará según el modelo detallado en el Anexo 1 de la Res. 267-2004/SUNAT, adjuntando copia de los convenios de recaudación o cobranza a que hacen referencia los incisos b) y c) del art. 1 de la Res. 267-2004/SUNAT (1), autenticada por un fedatario de la SUNAT. Si los documentos estuvieran redactados en idioma distinto al castellano, la SUNAT podrá solicitar -con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración- traducciones simples suscritas por un traductor debidamente identificado, de conformidad con lo establecido en el numeral 41.1.2 del artículo 41° de la Ley del Procedimiento Administrativo General N° 27444 - Res. 267-2004/SUNAT, art. 1, 2do. párrafo.

b) Plazo y lugar

La declaración deberá ser presentada a la SUNAT a más tardar el 1 de diciembre de cada año, en la mesa de partes de la sede central ubicada en la Av. Garcilaso de la Vega N° 1472-Lima - Res. 267-2004/SUNAT, art. 4, 1er. párrafo.

Las empresas del Sistema Financiero con domicilio fiscal distinto a la ciudad de Lima presentará la declaración en la mesa de partes de la Intendencia u Oficina Zonal que corresponda a su domicilio fiscal - Res. 267-2004/SUNAT, art. 4, 2do. párrafo.

1. Véase la sec. 14/1.3 de este capítulo.

14/1.6 VERIFICACIÓN DE LA INFORMACIÓN DECLARADA

La SUNAT verificará la conformidad de los medios de pago informados tomando en consideración las operaciones y servicios autorizados para cada Empresa del Sistema Financiero - Res. 267-2004/SUNAT de 4-10-04, art. 2, 1er. párrafo.

Si la Empresa del Sistema Financiero informante no está autorizada a operar con los Medios de Pago informados o a canalizar los pagos de tarjetas de crédito, dicho Medio de Pago no será incluido en la relación que debe publicar la SUNAT, procediéndose a aplicar las sanciones establecidas en el Código Tributario por proporcionar información falsa - Res. 267-2004/SUNAT, art. 2, 2do. párrafo.

14/2.1 INTRODUCCIÓN

La Única Disposición Final de la Res. 57-2006/SUNAT de 31-3-06 establece el medio, forma y condiciones en que las empresas bancarias domiciliadas en el país, que tuvieran la condición de Bancos Transferente en operaciones con Cartas de Crédito Transferibles, deben cumplir con presentar una declaración informativa de las indicadas operaciones a la SUNAT.

14/2.2 SUJETOS OBLIGADOS

Los sujetos obligados a presentar esta declaración informativa son las empresas bancarias domiciliadas en el país que tengan la condición de Banco Transferente en operaciones con Cartas de Crédito Transferibles - Res. 57-2006/SUNAT de 31-3-06, Única Disp. Final, num. 1, 1er. párrafo.

14/2.3 CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN

La declaración deberá consignar la siguiente información (Res. 57-2006/SUNAT de 31-3-06, Única Disp. Final, num. 2.):

«2.1 Número de RUC del Banco Transferente.

2.2 Información sobre la Carta de Crédito Transferible recibida por el Banco Transferente

- a. Numeración asignada por el Banco Transferente cuando transfiere la Carta de Crédito Transferible a el(los) segundo(s) beneficiario(s).
- b. Fecha (mes y año) de la transferencia al(a los) segundo(s) beneficiario(s).
- c. Tipo de moneda.
- d. Monto (en la moneda que se indica en la Carta de Crédito Transferible).
- e. Descripción de los bienes: Tipo, cantidad y unidad de medida.
- f. Nombre(s) y apellido(s), denominación o razón social del primer beneficiario.
- g. Razón social del banco emisor de la Carta de Crédito Transferible.

h. Código Internacional de Identificación (BIC) del banco emisor, también denominado código bancario SWIFT (The Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunications), en caso cuenta con éste.

2.3 Información sobre el primer beneficiario:

- a. Número de RUC. De tratarse de un sujeto no domiciliado y en caso que al Banco Transferente no se le proporcione el número de RUC de dicho sujeto, deberá consignar el(los) nombre(s) y apellido(s) o la denominación o razón social.
 - b. Numeración del documento comercial que el primer beneficiario entrega al Banco Transferente.
 - c. Descripción de los bienes: Tipo, cantidad y unidad de medida.
 - d. Fecha en que se efectuó el pago a favor del primer beneficiario.
 - e. Importe pagado al primer beneficiario.
- 2.4 Información sobre el(los) segundo(s) beneficiario(s):
- a. Número(s) de RUC.
 - b. Serie y número(s) de la(s) factura(s) emitida(s).
 - c. Descripción de los bienes: Tipo, cantidad y unidad de medida.
 - d. Total del (de los) importe(s) consignado(s) en la(s) factura(s)».

14/2.4 MODIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN

Para modificar cualquier dato de la declaración presentada o añadir información a la misma, según sea el caso, las empresas bancarias presentarán una nueva declaración informativa, que deberá contener la información previamente declarada con las modificaciones o agregados efectuados. Dicha declaración informativa sustituirá en su totalidad a la última presentada - Res. 57-2006/SUNAT de 31-3-06, Única Disp. Final, num. 3, último párrafo.

14/2.5 FORMA Y PLAZO

a) Forma

La declaración se presentará a través de SUNAT Virtual - Res. 57-2006/SUNAT, Única Disp. Final, num. 3, 1er. párrafo.

Véanse en la sección 1/2 las reglas sobre el uso de SUNAT Operaciones en Línea a los fines de la presentación de declaraciones a través de SUNAT Virtual.

b) Plazo

La declaración podrá ser presentada hasta el último día hábil del mes siguiente al que correspondan las operaciones a informar - Res. 57-2006/SUNAT, Única Disp. Final, num. 1, 1er. párrafo.

14/3.1 INTRODUCCIÓN

A fin de contar periódica y sistemáticamente con información sobre las operaciones patrimoniales de los deudores tributarios que coadyuve en la determinación de su situación económica o financiera y a fin de orientar mejor y dar más eficacia a sus funciones fiscalizadoras, la SUNAT ha establecido que los notarios deben declarar anualmente los actos y contratos celebrados ante ellos que versen sobre tales operaciones, las legalizaciones de libros y registros y de formularios registrales que hubieran realizado, así como la transferencia de bienes muebles registrables o no registrables en las que hubieran participado.

La Res. 138-1999/SUNAT de 13-12-99 y sus modificatorias regulan la denominada Declaración Anual de Notarios. Esta declaración tiene carácter de declaración jurada conforme a lo dispuesto por el art. 88 del Código y se rige por las normas de su reglamento - Res. 138-99/SUNAT, art. 2.

14/3.2 SUJETOS OBLIGADOS Y EXCLUIDOS

Se encuentran obligados a presentar la declaración los notarios a nivel nacional que, durante el ejercicio, hayan realizado cuando menos: i) una autorización de libros y registros; ii) otorgado por lo menos una escritura pública que contenga operaciones patrimoniales; iii) hayan legalizado un formulario registral o, iv) hayan participado en la transferencia de bienes muebles registrables o no registrables - Res. 138-99/SUNAT de 13-12-1999, art. 1, inc. a) modif. por Res. 5-2000/SUNAT de 7-1-00, art. 1; y, art. 3 modif. por Res. 78-2005/SUNAT de 15-4-05, art. 2.

Los notarios que no se encuentran en ninguna de las situaciones antes descritas, estarán exceptuados de presentar la declaración pero deberán presentar el formato denominado «Constancia de no tener información a declarar» - Res. 138-99/SUNAT, art. 3, 2do. párrafo, modif. por Res. 78-2005/SUNAT, art. 2.

Declaración de los notarios que se encarguen del oficio y cierre de registros de los notarios cesados

Los notarios que se encarguen del oficio y cierre de registros de los notarios cesados, deberán presentar la declaración o la constancia de no tener información a declarar, correspondiente al ejercicio en el que se produjo el cese. Además, si al momento del cese no hubiera vencido el plazo para la presentación de la declaración o constancia de no tener información a declarar del ejercicio anterior, deberán cumplir con presentar la declaración o a la constancia, de corresponder - Res. 138-99/SUNAT, art. 3, 3er. párrafo, modif. por Res. 78-2005/SUNAT, art. 2.

14/3.3 INFORMACIÓN QUE SE DEBE DECLARAR

Según indicación que figura en el PDT, en la declaración se debe consignar los datos de identificación del notario, apellidos, nombres y número de RUC; el ejercicio al que corresponda la declaración; las autorizaciones de libros y registros y las operaciones patrimoniales que consten en escritura pública.

Autorizaciones de libros y registros

Se debe declarar la legalización de libros de actas, así como de los libros y registros vinculados a asuntos tributarios efectuada al amparo de lo dispuesto en la Res. 86-2000/SUNAT - Res. 138-99/SUNAT, art.1, inc. e), incorp. por Res. 139-2000/SUNAT de 29-12-00, art. 2.

Actualmente la referencia al mencionado dispositivo debe entenderse hecha a la Res. 234-2006/SUNAT de 27-12-06 que regula los libros y registros vinculados con asuntos tributarios.

Declaración de operaciones patrimoniales

Para efectos de la declaración se entiende por operaciones patrimoniales «a los actos que tengan como objeto la transferencia o cesión de bienes, entre ellos, actos que suponen la transferencia de bienes, muebles o inmuebles, tales como compra venta, donación, permuta y anticipo de legítima, actos que suponen la constitución o extinción de derechos reales de uso, usufructo y superficie; actos que suponen la constitución, modificación o extinción de derechos reales de garantía; arrendamiento y arrendamiento financiero; contratos de mutuo; fideicomiso; contratos de colaboración empresarial» - Res. 138-99/SUNAT, art. 1, c).

Véase en el Rubro Ayuda del PDT las indicaciones que se dan respecto de aquéllas otras operaciones a declarar y que no deben ser declaradas, así como sobre la fecha y plazos de las operaciones y datos del de los otorgantes.

14/3.4 FORMA DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN

La Declaración será presentada mediante el PDT Notarios, que será presentado a través de Internet, en SUNAT Virtual - Res. 138-99/SUNAT de 13-12-99, art. 4, 2do. párrafo, modif. por la Res. 78-2005/SUNAT de 15-4-05, art. 3.

Excepcionalmente, cuando se presenten situaciones de caso fortuito o fuerza mayor que inhabiliten temporalmente SUNAT Virtual o SUNAT Operaciones en Línea e impidan a los contribuyentes presentar su Declaración durante los días de vencimiento, podrán presentarla en las dependencias de la SUNAT o en los Centros de Servicios al Contribuyente, según corresponda - Res. 138-99/SUNAT, art. 4, 3er párrafo, incorp. por la Res. 78-2005/SUNAT, art. 3.

14/3.5 PRESENTACIÓN O RECHAZO DE LA DECLARACIÓN

Una vez concluido el registro de la información, ésta deberá grabarse en disquetes de capacidad 1.44 MB de 3.5 pulgadas - Res. 138-99/SUNAT de 13-12-99, art. 7, 2do. párrafo.

El disquete será rechazado si se comprueba que contiene virus informático; presenta defectos de lectura; los archivos no fueron generados por el PDT Notarios; falta algún archivo o su tamaño no corresponde al generado por el PDT Notarios o la información presenta modificaciones de contenido. La declaración rechazada será considerada como no presentada - Res. 138-99/SUNAT, art. 7, 3er. y 5to. párrafos.

Si la declaración no fuera rechazada, el personal de recepción almacenará la información, devolverá los disquetes y procederá a emitir y sellar la Constancia de Presentación de la Declaración Anual de Notarios - Res. 138-99/SUNAT, art. 7, 4to. párrafo.

14/3.6 MODIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN

Para modificar o añadir información a la declaración, el notario debe presentar una nueva declaración, que deberá contener la información previamente declarada junto con las modificaciones o agregados que se deseen efectuar. Para este efecto el notario utilizará la misma base de datos sobre la que se generó la declaración original - Res. 138-99/SUNAT de 13-12-99, art. 6.

14/3.7 OBTENCIÓN DE LA CONSTANCIA DE NO TENER INFORMACIÓN A DECLARAR

El formato de la "Constancia de no tener información a declarar", se encuentra disponible en SUNAT Operaciones en Línea. Los notarios que no tuvieran acceso a Internet podrán obtenerlo solicitándolo en la Intendencia Regional u Oficina Zonal que corresponda - Res. 138-99/SUNAT de 13-12-99, art. 8.

14/3.8 PRESENTACIÓN DE LA CONSTANCIA DE NO TENER INFORMACIÓN A DECLARAR

Se debe presentar la «Constancia de no tener información a declarar» en dos ejemplares, que el notario debe imprimir de SUNAT Operaciones en Línea, sirviéndole uno de los mismos como cargo de tal presentación - Res. 138-99/SUNAT, art. 5.

14/3.9 PLAZO DE PRESENTACIÓN

La Declaración o la «Constancia de no tener información a declarar», según sea el caso, se deberá presentar el último día hábil del mes de enero del ejercicio siguiente al que corresponda - Res. 138-99/SUNAT de 13-12-99, art. 9, 1er. párrafo, modif. por Res. 30-2002/SUNAT de 20-3-02.

Tratándose de buenos contribuyentes, la presentación se realizará el tercer día hábil del mes de febrero del ejercicio siguiente al que corresponda - Res. 138-99/SUNAT, art. 9, 2do. párrafo, modif. por Res. 30-2002/SUNAT, art. 2.

Declaración de los Notarios cesados

La declaración o la presentación de la constancia de no tener información a declarar, se efectuará en los plazos antes señalados, según corresponda, o en el plazo de 30 días contados desde la fecha en que se designe al notario que se encargue del oficio - Res. 138-99/SUNAT, art. 9, 3er. párrafo, modif. por Res. 30-2002/SUNAT, art. 2.

14/3.10 LUGAR DE PRESENTACIÓN

La declaración deberá presentarse en los siguientes lugares (Res. 138-99/SUNAT, art. 9, 4to. párrafo, modif. por Res. 30-2002/SUNAT de 20-3-02, art. 2):

a. «En el caso de Principales Contribuyentes, en las dependencias de la SUNAT de su jurisdicción, donde presentan sus declaraciones mensuales.

b. En el caso de Medianos y Pequeños Contribuyentes:

b.1) En la dependencia de la SUNAT o en los Centros de Servicios al Contribuyente habilitados por la SUNAT correspondientes a la Intendencia Regional u Oficina Zonal de su jurisdicción.

b.2) Tratándose de Medianos y Pequeños Contribuyentes de la Intendencia Regional Lima, en cualesquiera de los Centros de Servicios al Contribuyente habilitados por la SUNAT en la Provincia de Lima y en la Provincia Constitucional del Callao.»

15/1.1 INTRODUCCIÓN

Con el objeto de «mejorar el control del cumplimiento de obligaciones tributarias», así como de «incentivar (su) cumplimiento voluntario», mediante D.S. 085-2003-EF de 13-6-03 se ha establecido que las personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas, presenten anualmente a la SUNAT información sobre los predios de que sean propietarios al 31 de diciembre de cada año. La Resolución 190-2003/SUNAT de 17-10-03, y modificatorias, ha aprobado las disposiciones complementarias de dicho decreto supremo.

A) SUJETOS OBLIGADOS

Se encuentran obligados a presentar la declaración las personas naturales, sociedades conyugales que se encuentren en el régimen patrimonial de sociedad de gananciales y sucesiones indivisas, domiciliadas o no en el país e inscritas o no en el RUC que, al 31 de diciembre de cada año, sean propietarias de (Res. 190-2003/SUNAT de 17-10-03, art. 3, num. 1, modif. por Res. 167-2005/SUNAT de 2-9-05, art. 2, e incisos modificados por Res. 145-2006/SUNAT de 12-9-06, art. 2):

- dos (2) o más predios cuyo valor total sea mayor a S/.150,000 – inc. a
- dos (2) o más predios, siempre que al menos dos de ellos hayan sido cedidos para ser destinados a cualquier actividad económica - inc. b.

De la lectura de este inciso se puede observar que se deberá presentar la declaración aun cuando el valor total de los dos o más bienes que se destinen a actividad económica no exceda el monto establecido en el inc. a.

- Un único predio cuyo valor sea mayor a S/.150,000, que hubiera sido subdividido o ampliado para efecto de cederlo a terceros a título oneroso o gratuito, siempre que las distintas subdivisiones o ampliaciones no se encuentren independizadas en Registros Públicos – inc. c.

Las sociedades conyugales con régimen patrimonial de sociedad de gananciales computarán el número de sus predios y efectuarán la valorización de los mismos, considerando los predios sociales

y los predios propios de cada cónyuge, incluyendo los que posean en copropiedad – Res. 190-2003/SUNAT, art. 3, num. 1, último párr. modificado por Res. 167-2005/SUNAT, art. 2.

También se encuentra obligado a presentar la declaración, cada cónyuge de la sociedad conyugal comprendida en el régimen patrimonial de separación de patrimonios, domiciliado o no en el país e inscrito o no en el RUC, siempre que al 31 de diciembre de cada año (Res. 190-2003/SUNAT, art. 3, num. 2):

- Sea propietario de dos (2) o más predios cuyo valor total sea mayor a S/.150,000 – inc. a.
- Sea propietario de dos (2) o más predios, que hayan sido cedidos para ser destinados a cualquier actividad económica – inc. a.
- Sea propietario de un (1) predio cuyo valor sea mayor a S/.150,000, que hubiera sido subdividido o ampliado para efecto de cederlo a terceros a título oneroso o gratuito, siempre que las distintas subdivisiones o ampliaciones no se encuentren independizadas en Registros Públicos – inc. a.

- Sea propietario de un (1) predio o más, siempre que el otro cónyuge de la sociedad conyugal también sea propietario de al menos un predio y la suma de todos los predios sea mayor a S/.150,000 – inc. b, modif. por Res. 145-2006/SUNAT, art. 2.

Para efecto del cómputo del número de predios y la valorización de los mismos, cada cónyuge considerará únicamente sus predios propios, incluyendo los que posea en copropiedad - Res. 190-2003/SUNAT, art. 3, num. 2, último párrafo.

En todos estos casos la condición de sujeto obligado se deberá determinar considerando la propiedad de los predios al 31 de diciembre del año por el que se efectúa la Declaración de Predios, aunque dichos bienes no se encuentren en su patrimonio a la fecha de presentación de la declaración - Res. 190-2003/SUNAT, art. 3 num. 3 inc. a.

Los que sean domiciliados considerarán el número y valor de sus predios ubicados en el país y en el extranjero. Los no domiciliados considerarán únicamente el número y valor de sus predios ubicados en el país - Res. 190-2003/SUNAT, art. 3 num. 3 inc. b y c.

Cuando varios sujetos se consideren con derecho de propiedad sobre un predio, cada uno de ellos deberá presentar la Declaración de Predios - Res. 190-2003/SUNAT, art. 3 num. 3 inc. d.

B) SUJETOS EXCEPTUADOS

Se encuentran exceptuados de presentar la declaración (Res. 190-2003/SUNAT de 17-10-03, art. 4):

- a. Las personas naturales, sociedades conyugales con régimen patrimonial de sociedad de gananciales y sucesiones indivisas que, al 31 de diciembre de cada año, sean propietarias únicamente de dos (2) predios de cualquier valor, con las siguientes características:

- Se encuentren comprendidos en el Régimen de Unidades Inmobiliarias de Propiedad Exclusiva y de Propiedad Común a que se refiere la Ley 27157, Ley de Regularización de Edificaciones, del Procedimiento para la Declaratoria de Fábrica y del Régimen de Unidades Inmobiliarias de Propiedad Exclusiva y de Propiedad Común; y

- Se destinen, uno a vivienda y el otro a cochera.

- b. Los cónyuges de las sociedades conyugales con régimen patrimonial de separación de patrimonios, cuando, al 31 de diciembre de cada año, existan las siguientes condiciones:

- Cada cónyuge sea propietario de un (1) solo predio de cualquier valor, o sólo uno de los cónyuges sea propietario de dos (2) predios de cualquier valor; y

- Los predios tengan las siguientes características:

- Se encuentren comprendidos en el Régimen de Unidades Inmobiliarias de Propiedad Exclusiva y de Propiedad Común a que se refiere la Ley 27157, Ley de Regularización de Edificaciones, del Procedimiento para la Declaratoria de Fábrica y del Régimen de Unidades Inmobiliarias de Propiedad Exclusiva y de Propiedad Común; y

- Se destinen, uno a vivienda y el otro a cochera.

A) SOCIEDADES CONYUGALES CON RÉGIMEN PATRIMONIAL DE SOCIEDAD DE GANANCIALES

Las sociedades conyugales que se encuentren bajo el régimen de sociedad de gananciales y que califiquen como sujetos obligados (véase la sec. anterior), presentarán su declaración a través del representante de la sociedad conyugal, el cual puede ser cualquiera de los cónyuges. Se considerará como representante al cónyuge que presente la primera declaración de la sociedad

conyugal por cada año a declarar - Res. 190-2003/SUNAT de 17-10-03, art. 5, num. 1, 1er. párrafo.

En la declaración deberán incluir los predios sociales y los propios al 31 de diciembre del año por el que efectúan la declaración. También incluirán los predios de sus hijos menores de edad que califiquen como sujetos obligados - Res. 190-2003/SUNAT de 17-10-03, art. 5, num. 1, 2do. párrafo. Presentación de la declaración en los casos en los que la sociedad de gananciales hubiera fenecido al 31 de diciembre del año por el que se efectúa la declaración:

Si la sociedad de gananciales hubiera fenecido por separación de cuerpos: cada cónyuge presentará la declaración en forma independiente consignando los predios propios y, si la sociedad no hubiera sido liquidada, deberá declarar también los predios sociales (1) - Res. 190-2003/SUNAT, art. 5, num. 2.

Si hubiera fenecido por declaración de ausencia de uno o ambos cónyuges: el cónyuge ausente será representado por el sujeto que tuviera a su cargo la administración de los bienes del desaparecido - Res. 190-2003/SUNAT, art. 5, num. 3, 1er. párrafo.

La fecha desde la cual se considera que la sociedad ha fenecido por separación de cuerpos o por declaración de ausencia de uno de los cónyuges, es a partir de la fecha de inscripción de tales hechos en el registro personal - Res. 190-2003/SUNAT, art. 5, num. 5.

Cada declaración incluirá los predios propios y sociales (1) al 31 de diciembre del año por el cual se efectúa la declaración - Res. 190-2003/SUNAT, art. 5, num. 3, segundo párr.

Los administradores que, a su vez, califiquen como sujetos obligados (véase la sec. anterior) incluirán la información de sus representados en su propia declaración - Res. 190-2003/SUNAT, art. 5, num. 4.

1. Se deberá indicar el valor total de cada predio y como porcentaje de participación el 50% - Res. 190-2003/SUNAT, art. 5, nums. 2 y 3.

B) SOCIEDADES CONYUGALES CON RÉGIMEN PATRIMONIAL DE SEPARACIÓN DE PATRIMONIOS

Cada cónyuge de una sociedad conyugal que se encuentre bajo el régimen patrimonial de separación de patrimonios, que califique como sujeto obligado, (véase la sec. 15/1.2a) declarará sus predios propios al 31 de diciembre del año por el que se efectúa la declaración - Res. 190-2003/SUNAT, art. 6, num. 1, 1er. párrafo.

Los predios de los hijos menores de edad que califiquen como sujetos obligados (véase la sec. 15/1.2a), se incluirán en la declaración del cónyuge que tuviera la calidad de sujeto obligado. Si ambos cónyuges tuvieran la calidad de sujetos obligados, los declarará aquél que tuviera predios por un mayor valor. Si el valor total de los predios de cada cónyuge fuera el mismo, los declarará cualquiera de los cónyuges - Res. 190-2003/SUNAT, art. 6, num. 1, 2do. párrafo.

En caso de declaración de ausencia de uno o de ambos cónyuges, la declaración será presentada por el sujeto que administre sus bienes - Res. 190-2003/SUNAT, art. 6, num. 1, 3er. párrafo.

Si el administrador califica como sujeto obligado (véase la sec. 15/1.2a), deberá incluir la información de su representado en su propia declaración - Res. 190-2003/SUNAT, art. 6, num. 2.

C) MENORES DE EDAD O INCAPACES

Cuando los predios del menor de edad que califica como sujeto obligado, no puedan ser declarados tal como lo disponen los arts. 5 y 6 de la Res. 190-2003/SUNAT por uno de sus padres, (véanse los literales a) y b) de esta sección), la declaración la deberá efectuar quien tuviera la administración de sus bienes. La misma regla se aplicará tratándose de los incapaces que califiquen como sujetos obligados - Res. 190-2003/SUNAT, art. 7, 1er. párrafo.

Si el administrador califica como sujeto obligado (véase la sec. 15/1.2a), deberá incluir la información de su representado en su propia declaración - Res. 190-2003/SUNAT, art. 7, 2do. párrafo.

D) SUCESIONES INDIVISAS Y SUCESORES

Las sucesiones indivisas que califiquen como sujetos obligados declararán los predios que se encuentren en su propiedad al 31 de diciembre del año por el que se efectúa la declaración - Res. 190-2003/SUNAT, art. 8, num. 1.

Si al 31 de diciembre del año por el cual se efectúa la declaración, se hubieran declarado judicial o notarialmente los herederos o se hubiera inscrito el testamento en la oficina registral

correspondiente, cada sucesor declarará los predios que integran la herencia a esa fecha. Si, independientemente de la herencia que reciba, es sujeto obligado, incluirá en su declaración los predios provenientes de la herencia - Res. 190-2003/SUNAT, art. 8, num. 2.

E) SUJETOS QUE TENGAN PREDIOS EN COPROPIEDAD

Para determinar si califican como sujetos obligados deberán considerar el valor total de los predios - Res. 190-2003/SUNAT, art. 9, inc. a.

Si estuvieran obligados a presentar la declaración, deberán indicar en ella: el valor total del predio y su porcentaje de participación. Si dicho porcentaje no se encontrara determinado o no fuera determinable, indicará 100% - Res. 190-2003/SUNAT, art. 9, inc. b.

15/1.4 INFORMACIÓN QUE SE DEBE DECLARAR

En la declaración se debe proporcionar a la SUNAT la siguiente información (Res. 190-2003/SUNAT de 17-10-03, art. 10):

- a. Del sujeto obligado
 - Datos de identificación (documento de identidad, nombres y apellidos o razón social)
 - Tipo de sujeto obligado (persona natural, sociedad conyugal - separación de patrimonios, sociedad conyugal- sociedad de gananciales, sucesión indivisa, representante de menor de edad o incapaz)
 - Condición de domicilio (domiciliado o no domiciliado)

Los domiciliados deberán informar sobre sus predios ubicados en el país y en el extranjero y los no domiciliados sólo informarán sobre sus predios ubicados en el país - Res. 190-2003/SUNAT, art. 11.

- Datos de identificación del cónyuge, de ser el caso.
- b. De los predios
 - Número de predios
 - Ubicación del predio
 - Datos de adquisición del predio (año y forma)
 - Valor del predio

Para el caso de predios ubicados en el país, se debe consignar el valor de autoavalúo correspondiente al año por el cual se efectúa la declaración. No se considerarán las deducciones a la base imponible establecidas por la Ley de Tributación Municipal u otra que se establezca respecto del Impuesto Predial - Res. 190-2003/SUNAT, art. 12, num. 1 y 3.

Para el caso de predios ubicados en el extranjero, se debe consignar el valor sobre el cual se calcula el impuesto que grava la propiedad del predio en el país donde se encuentra ubicado, correspondiente al año por el cual se efectúa la declaración, sin considerar ninguna deducción. De no existir dicho valor, se considerará como tal el valor de adquisición del predio o su valor de mercado, el que resulte mayor. El valor se declarará en dólares americanos - Res. 190-2003/SUNAT, art. 12, num. 2.

- Uso del predio
- Otras características del predio

15/1.5 MEDIOS DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN

La presentación de la Declaración se efectuará de acuerdo a lo que se indica a continuación (Res. 190-2003/SUNAT de 17-10-03, art. 14, modif. por Res. 218-2003/SUNAT de 26-11-03, art. 1):

- Sujetos que tengan hasta 20 predios: Deberán utilizar el Formulario Virtual N° 1630 o el PDT Predios Formulario Virtual N° 3530. (1)
- Sujetos que tengan más de 20 predios: Deberán utilizar obligatoriamente el PDT Predios Formulario Virtual N° 3530. (1)

1. Véase en el anexo del capítulo 2 cuál es la versión actual de este formulario.

15/1.6 PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN FORMULARIO VIRTUAL N° 1630

Para presentar la Declaración de Predios utilizando el Formulario Virtual N° 1630, se deberán consignar necesariamente todos los datos que correspondan, siguiendo las indicaciones que aparezcan en dicho formulario. Procesada la información se podrá imprimir la Constancia de Presentación a través de SUNAT Virtual. La constancia contendrá la siguiente información: número de orden de la operación, datos de identificación del sujeto obligado, fecha de

presentación, ejercicio por el cual se presenta la declaración y número de predios declarados -Res. 190-2003/SUNAT de 17-10-03, arts. 15 y 17.

Véanse en la sección 1/2 las reglas sobre el uso de SUNAT Operaciones en Línea a los fines de la presentación de declaraciones a través de SUNAT Virtual.

15/1.7 PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN PDT PREDIOS FORMULARIO VIRTUAL N° 3530

Los sujetos obligados generarán su Declaración con el PDT Predios Formulario Virtual 3530 y luego presentarán el disquete que contenga el archivo de su declaración en las dependencias de SUNAT o en los Centros de Servicios al Contribuyente, según corresponda. Aquellos que tengan RUC alternativamente podrán remitir dicho archivo a través de SUNAT Virtual - Res. 190-2003/SUNAT, art. 16, num. 1, modif. por Res. 212-2003/SUNAT de 18-11-203, art. 2.

La declaración se considerará no presentada cuando:

- a. Los archivos contengan virus informático;
- b. El disquete presente defectos de lectura;
- c. Los archivos no sean generados por el PDT Predios Formulario Virtual N° 3530;
- d. Los archivos presenten modificaciones de contenido, luego de que el PDT Predios Formulario Virtual N° 3530 hubiera generado el archivo que contiene la declaración;
- e. Los archivos hayan sido modificados, luego de ser generados por el PDT Predios Formulario Virtual N° 3530;
- f. Los archivos no hayan sido generados en forma completa o su tamaño no corresponda al generado por el PDT Predios Formulario Virtual N° 3530; y.
- g. No se encuentre vigente la versión del PDT Predios Formulario Virtual N° 3530.

De producirse alguna de estas causales, la SUNAT emitirá una Constancia de Rechazo de la Declaración de Predios - Res. 190-2003/SUNAT, art. 16, num. 4.

15/1.8 PLAZOS PARA LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN

El art. 1 de la Res. 145-2006/SUNAT de 12-9-06 establece la regla general sobre el plazo de presentación de la declaración.

La SUNAT efectuará la difusión de las fechas de vencimiento correspondientes a cada año, publicándolas en SUNAT Virtual y en un diario de mayor circulación, con una anticipación no menor a los dos meses calendario del inicio de dicho vencimiento - Res. 145-2006/SUNAT, art. 1, 2do. párrafo.

Declaración correspondiente a 2006 y 2007: El D.S. 158-2008-EF (pub. 11-12-08) ha dejado sin efecto la obligación de presentar la declaración de los años 2006 y 2007.

15/1.9 DECLARACIONES SUSTITUTORIAS O RECTIFICATORIAS

Para sustituir o rectificar la declaración, el declarante debe ingresar nuevamente los datos de la declaración, inclusive aquellos que no se desea sustituir o rectificar. Dicha declaración dejará sin efecto la última declaración presentada - Res. 190-2003/SUNAT de 17-10-03, art. 19, num. 1.

La presentación de las declaraciones sustitutorias o rectificatorias se efectuará de acuerdo a lo siguiente (Res. 190-2003/SUNAT, art. 19, num. 2):

- Sujetos que tengan hasta 20 predios: Deberán utilizar el Formulario Virtual N° 1630 o el PDT Predios Formulario Virtual N° 3530, independientemente del medio en que se haya presentado la declaración original.
- Sujetos que tengan más de 20 predios: Utilizarán únicamente el PDT Predios Formulario Virtual N° 3530

15/2.1 INTRODUCCIÓN

El Impuesto a las Embarcaciones de Recreo es de periodicidad anual y grava al propietario o poseedor de las embarcaciones de recreo y similares que cuentan con certificado de matrícula o pasavante - D. Leg. 776 de 30-12-1993, art. 81; D.S. 57-2005-EF de 9-5-05, art. 2.

Los sujetos del impuesto deben declarar y pagar el impuesto (D.S. 57-2005-EF, art. 9), pero además deben presentar una declaración jurada informativa - D.S. 57-2005-EF, art. 10.

La Res. 91-2005-SUNAT de 13-5-05 y normas modificatorias es la norma que establece el medio, forma y condiciones en que se presentará la Declaración Jurada Informativa a que hace referencia el art. 10 del D.S. 57-2005-EF.

15/2.2 SUJETOS OBLIGADOS

Los sujetos del impuesto son las personas obligadas a presentar a la SUNAT la declaración informativa del impuesto - Res. 91-2005-SUNAT de 13-5-05, art. 7, 1er. párrafo.

Son sujetos del impuesto las personas naturales, personas jurídicas, sucesiones indivisas y sociedades conyugales, propietarias de las embarcaciones afectas al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo (1), al 1 de enero del año al que corresponda la obligación de tributaria - Res. 91-2005/SUNAT, art. 1 inc. g); D.S. 57-2005-EF, art. 3, num. 1 y 2.

Cuando se transfiera la propiedad de la embarcación afecta, el adquirente asumirá la obligación de presentar la declaración informativa, a partir a partir del año siguiente de producido el hecho - D.S. 57-2005-EF, art. 3, num. 3.

Cuando la existencia del propietario de la embarcación, no pudiera ser determinada, estará obligado a presentar la declaración informativa, el poseedor a cualquier título de la embarcación afecta - D.S. 57-2005-EF, art. 3, num. 5.

1. No se encuentran afectas al impuesto: las embarcaciones de las personas jurídicas que no formen parte de su activo fijo y las embarcaciones no obligadas a matricularse en las capitanías de puerto - D.S. 57-2005-EF, art. 4.

15/2.3 INFORMACIÓN A DECLARAR

Cuando se registre la embarcación ante la Capitanía de Puerto por primera vez, el propietario deberá proporcionar a la SUNAT la siguiente información (Res. 91-2005/SUNAT, art. 7, num. 1):

- Número de matrícula de la embarcación registrada en la Capitanía de Puerto.
- Características de la embarcación, tales como año, categoría, tamaño, motor, existencia de cubierta interior o exterior, puente de mando, entre otros, dependiendo de la embarcación que se esté declarando.

- Valor de adquisición de la embarcación.

Cuando se transfiere la propiedad de la embarcación, el transferente debe proporcionar a la SUNAT la siguiente información (Res. 91-2005/SUNAT, art. 7, num. 2):

- Número de RUC del adquirente, de ser el caso.
- Apellidos y nombres, denominación o razón social del adquirente.
- Número de matrícula de la embarcación transferida.
- Valor de la transferencia.
- Fecha de la transferencia.

Cuando se cancela la matrícula, el propietario debe proporcionar a la SUNAT la siguiente información (Res. 91-2005/SUNAT, art. 7, num. 3):

- Número de matrícula de la embarcación dada de baja.
- Número y fecha de la Resolución de Capitanía de Puerto.

15/2.4 FORMA Y PLAZO

a) Forma

La declaración se presentará mediante el Formulario Virtual N° 1691, a través de SUNAT Virtual - Res. 91-2005/SUNAT de 13-5-05, art.1, inc. e); art. 2, inc. b) y art. 7, último párrafo.

Véanse en la sección 1/2 las reglas sobre el uso de SUNAT Operaciones en Línea a los fines de la presentación de declaraciones a través de SUNAT Virtual.

b) Plazo

Se debe presentar la declaración hasta el último día hábil del mes siguiente de la fecha de: registro de la embarcación ante la Capitanía de Puertos por primera vez, transferencia de la propiedad de la embarcación y cancelación de la matrícula - Res. 91-2005/SUNAT, art. 7.

15/2.5 RECHAZO DE LA DECLARACIÓN

La declaración informativa de la transferencia de propiedad y de la cancelación de la matrícula de la embarcación será considerada como no presentada si se detectasen alguna de las siguientes situaciones (Res. 91-2005 de 13-5-05, art. 8):

- Previamente no se hubiera declarado la embarcación mediante los Formularios Virtuales N° 1690 ó 1691.
- La embarcación no correspondiera al transferente o al propietario que cancela la matrícula de la embarcación.

De producirse cualquiera de estas situaciones se emitirá la constancia de rechazo, la cual podrá ser impresa de SUNAT Virtual - Res. 91-2005/SUNAT, art. 8.

16/1 NOCIÓN DE LOS LIBROS Y REGISTROS VINCULADOS A ASUNTOS TRIBUTARIOS

El art. 62, inc. 16, del Código Tributario, modificado por D.Leg. 981, faculta a la SUNAT a dictar mediante Resolución de Superintendencia las normas que regulan el procedimiento de autorización de «los libros de actas, los libros y registros contables u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia, vinculados a asuntos tributarios». (1)

La Res. 234-2006/SUNAT (pub. 30-12-06) (2), contiene la normativa de los libros y registros vinculados a asuntos tributarios relativa a su autorización, plazos máximos de atraso, pérdida o destrucción, los libros que integran la contabilidad completa, la información mínima que deben contener y los formatos que los integran. El presente capítulo trata sobre dicha normativa.

Sobre las normas de la Ley del Impuesto a la Renta relativas a la obligación de llevar libros y registros contables, véase la sec. 14/1 de nuestra publicación Manual del Impuesto a la Renta.

NOCION DE LOS LIBROS Y REGISTROS VINCULADOS A ASUNTOS TRIBUTARIOS

Conforme al art. 1, lit. f), de la Res. 234-2006/SUNAT se entiende como libros y registros vinculados a asuntos tributarios a «los libros de actas, los libros y registros contables u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia, señalados en el Anexo 1» de dicha resolución.

Véase dicha relación en el Anexo de este capítulo.

1. La 3ª Disp. Final del TUO del Código Tributario aprobado por D.S. 135-99-EF de 18-8-99 señala que «A los libros de actas y registros y libros contables que se encuentren comprendidos en el numeral 16) del Artículo 62, no se les aplicará lo establecido en los Artículos 112 a 116 de la Ley N° 26002, la Ley N° 26501 y todas aquellas normas que se opongan al numeral antes citado».

En virtud de este dispositivo han quedado derogadas las normas sobre legalización de los libros, registros y hojas continuas contenidas en el D.S. 45-69-HC de 2-4-69, y en las R.D. 10-DGC y 553-74-EF.

En aplicación de la 1ª Disp. Transitoria del mismo TUO, la indicada derogación ha operado desde la entrada en vigencia de la Res. 086-2000/SUNAT.

2. Véase el texto de esta resolución en nuestros Manuales en Línea, Procedimientos y Obligaciones Formales ante la SUNAT – Apéndice de disposiciones – Resoluciones de la SUNAT.

16/2 CONTABILIDAD COMPLETA: LIBROS Y REGISTROS QUE LA INTEGRAN

Res. 234-2006/SUNAT, art. 12: (1)

«12.1 Para efectos del inciso b) del tercer párrafo del artículo 65° de la Ley del Impuesto a la Renta, los libros y registros que integran la contabilidad completa son los siguientes:

- a. Libro Caja y Bancos.
- b. Libro de Inventarios y Balances.
- c. Libro Diario.
- d. Libro Mayor.
- e. Registro de Compras.
- f. Registro de Ventas e Ingresos.

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

- a. Libro de Retenciones incisos e) y f) del artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta.
- b. Registro de Activos Fijos.
- c. Registro de Costos.
- d. Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas.
- e. Registro de Inventario Permanente Valorizado».

«En caso el deudor tributario lleve sus libros o registros utilizando hojas sueltas o continuas, se encontrará exceptuado de llevar Libro Caja y Bancos siempre que su información se encuentre contenida en el Libro Mayor» - Res. 234-2006/SUNAT, art. 13, num. 1.1, 2° párrafo.

1. Esta disposición regirá desde el 1-1-09 - Res. 230-2007/SUNAT de 14-12-07. No obstante, los deudores tributarios pueden optar por llevar, con anterioridad al 1-1-09, sus libros y registros vinculados a asuntos tributarios de acuerdo con lo dispuesto en el art. 12 de la Res. 234-2006/SUNAT. Una vez ejercitada esa opción no se podrá volver a llevar los libros y registros

vinculados a asuntos tributarios de acuerdo a la regulación anterior. Así lo prevé la única Disp. Complem. Final de la mencionada resolución.

En cuanto a la normatividad aplicable hasta el 31-12-08, en la RTF 864-2-99 de 29-10-99 se expresó lo siguiente: «Que si bien no existe normatividad acerca de lo que se entiende por contabilidad completa, el antecedente más próximo lo encontramos en el artículo 33° del Código de Comercio (derogado por la Segunda Disposición Final del Decreto Ley N° 26002 del 27 de diciembre de 1992) que clasificaba como libros obligatorios de contabilidad a los libros: Caja, Diario, Mayor, Actas, Inventarios y Balances y a los indicados por leyes especiales, como es el caso del Registro de Compras y de Ventas ...».

16/3.1 AMBITO DE APLICACIÓN DE LAS REGLAS

Las reglas sobre legalización de los libros y registros vinculados a asuntos tributarios son de aplicación a todos ellos, excepto al Libro de Planillas, cuya legalización se regula por el D.S. 001-98-TR y modificatorias - Res. 234-2006/SUNAT, arts. 2, num. 2.5; 3, 2° párr.; y 4, 2° párr.

16/3.2 OBLIGACIÓN DE LEGALIZARLOS ANTES DE SU USO

Los libros y registros deben ser legalizados antes de su uso, incluso cuando sean llevados en hojas sueltas o continuas – Res. 234-2006/SUNAT, art. 3, 1er. párr.

16/3.3 ANTE QUIÉN SE EFECTÚA LA LEGALIZACIÓN

Los libros y registros serán legalizados por los notarios o, a falta de éstos, por los jueces de paz letrados o jueces de paz, cuando corresponda, de la provincia en la que se encuentre ubicado el domicilio fiscal del deudor tributario, salvo tratándose de las provincias de Lima y Callao, en cuyo caso la legalización podrá ser efectuada por los notarios o jueces de cualquiera de dichas provincias - Res. 234-2006/SUNAT, art. 2, num. 2.1, 1er. párr.

Tratándose del Registro IVAP, la legalización también podrá ser efectuada por un fedatario de la SUNAT, de acuerdo a lo que se establezca mediante Resolución de Superintendencia - Res. 234-2006/SUNAT, 5ta. Disp. Final.

«Precísase que cuando el artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 132-2001/SUNAT y norma modificatoria señalaba que la legalización debía ser efectuada por los notarios públicos del lugar del domicilio fiscal del deudor tributario o, a falta de éstos, por los jueces de paz letrados o jueces de paz cuando corresponda, dicha exigencia estaba referida a que la legalización fuera efectuada por un notario o juez del lugar sobre el que tenía competencia la misma dependencia de la Administración tributaria del domicilio fiscal del deudor tributario» - 6ta. Disp. Final.

16/3.4 LEGALIZACIÓN DEL SEGUNDO Y SIGUIENTES LIBROS O REGISTROS DE LA MISMA DENOMINACIÓN

Para la legalización del segundo y siguientes libros y registros de una misma denominación se deberá tener en cuenta lo siguiente (Res. 234-2006/SUNAT, art. 4):

- «Tratándose de libros o registros que se lleven utilizando hojas sueltas o continuas, se deberá presentar el último folio legalizado por notario del libro o registro anterior.
- Tratándose de libros o registros llevados en forma manual, se deberá acreditar que se ha concluido con el anterior. Dicha acreditación se efectuará con la presentación del libro o registro anterior concluido o fotocopia legalizada por notario del folio donde conste la legalización y del último folio del mencionado libro o registro.

Lo establecido en el presente inciso no será de aplicación en el caso de libros o registros llevados en forma manual que hubieran sido incautados por autoridad competente, bastando para la legalización del segundo y siguientes libros y registros la presentación del documento en el que conste la referida diligencia.

De producirse, de ser el caso, la devolución de los libros o registros incautados a que se refiere el párrafo anterior, no podrá realizarse en ellos anotación alguna debiendo procederse a su cierre inmediato.

- Tratándose de libros y registros perdidos o destruidos por siniestro, asalto u otros, se deberá presentar la comunicación establecida en el artículo 9°.

Véase al respecto la sec. 16/7.1.

16/3.5 CASO DE MODIFICACIÓN DE LA DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL

En caso de modificación de la denominación o razón social el deudor tributario puede optar por (Res. 234-2006/SUNAT, art. 7):

- «Continuar utilizando los libros y registros vinculados a asuntos tributarios con la denominación o razón social anterior hasta que se terminen, para registrar las operaciones siguientes al acuerdo de modificación de denominación o razón social. En este caso, se deberá consignar adicionalmente mediante algún medio mecanizado, computarizado o un sello legible, la nueva denominación o razón social, sin superponerse a la anterior.

- Abrir nuevos libros y registros vinculados a asuntos tributarios. En este caso, para solicitar al notario o juez de paz letrado la legalización de los libros y registros u hojas sueltas o continuas con la nueva denominación o razón social, deberá acreditarse haber cerrado los libros y registros u hojas sueltas o continuas no utilizados que fueron legalizados con la anterior denominación o razón social».

La R.D. 340-83-EFC/74 de 4-8-83 dispuso esencialmente lo mismo, incluyendo el caso de las sociedades que se transforman a una forma societaria distinta; vale decir, éstas pueden continuar utilizando los mismos libros y registros contables hasta su terminación, abrir nuevos libros o utilizar nuevas hojas de contabilidad.

A) FORMALIDADES DE LA LEGALIZACIÓN

Los notarios o jueces deben colocar una constancia en la primera hoja de los libros y registros con la siguiente información (Res. 234-2006/SUNAT, art. 2, num. 2.1, 2° párr):

- «Número de legalización asignado por el notario o juez, según sea el caso;
- Apellidos y Nombres, Denominación o Razón Social del deudor tributario, según sea el caso;
- Número de RUC;
- Denominación del libro o registro;
- Fecha de incautación del libro o registro anterior de la misma denominación y la autoridad que ordenó la diligencia de ser el caso;
- Número de folios de que consta;
- Fecha y lugar en que se otorga; y,
- Sello y firma del notario o juez, según sea el caso».

Deben sellarse todas las hojas del libro o registro, las cuales deben estar debidamente foliadas por cada libro o registro, incluso cuando se lleven utilizando hojas sueltas o continuas - Res. 234-2006/SUNAT, art. 2, num. 2.2.

En ningún caso el número de legalización, folios o de registros podrá contener adicionalmente caracteres distintos, tales como letras - Res. 234-2006/SUNAT, art. 2, num. 2.4.

B) REGISTRO CRONOLÓGICO DE LAS LEGALIZACIONES

Los notarios y jueces deben llevar un registro cronológico de las legalizaciones que otorguen. En dicho registro indicarán el número de la legalización, los apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, el número de RUC, la denominación del libro o registro que se ha legalizado, la fecha de la incautación del libro o registro anterior de la misma denominación y la autoridad que ordenó la diligencia de ser el caso, el número de folios de que consta y la fecha en que se otorga la legalización - Res. 234-2006/SUNAT, art. 2, num. 2.3.

16/4.1 FORMA DE LLEVARLOS

Res. 234-2006/SUNAT, art. 6, 1er. párrafo:

«Los libros y registros vinculados a asuntos tributarios que los deudores tributarios se encuentran obligados a llevar, deberán:

- Contar con los siguientes datos de cabecera: (1)
 - Denominación del libro o registro.
 - Período y/o ejercicio al que corresponde la información registrada.
 - Número de RUC del deudor tributario, Apellidos y Nombres, denominación y/o Razón Social de éste.

Tratándose de libros o registros llevados en forma manual, bastará con incluir estos datos en el primer folio de cada período o ejercicio.

Asimismo, respecto del Libro de Ingresos y Gastos, bastará con incluir como datos de cabecera los señalados en el literal i) y ii).

- Contener el registro de las operaciones:

i. En orden cronológico o correlativo, salvo que por norma especial se establezca un orden pre-determinado.

ii. De manera legible, sin espacios ni líneas en blanco, interpolaciones, enmendaduras, ni señales de haber sido alteradas.

iii. Utilizando el Plan Contable General Revisado vigente en el país, a cuyo efecto emplearán cuentas contables desagregadas a nivel de:

iii.1. Tres (3) dígitos como mínimo, para los deudores tributarios que en el ejercicio anterior hayan obtenido ingresos brutos hasta cien (100) UITs; y,

iii.2. Cuatro (4) dígitos como mínimo, para los deudores tributarios que en el ejercicio anterior hayan obtenido ingresos brutos mayores a cien (100) UITs.

La utilización del Plan Contable General Revisado no será de aplicación en aquellos casos en que, por norma especial, los deudores tributarios se encuentren obligados a emplear un Plan Contable, Manual de Contabilidad u otro similar distinto, en cuyo caso deberán utilizar estos últimos.

iv. Totalizando sus importes por cada folio, columna o cuenta contable hasta obtener el total general del período o ejercicio gravable, según corresponda.

A tal efecto, los totales acumulados en cada folio, serán trasladados al folio siguiente precedidos de la frase «VAN». En la primera línea del folio siguiente se registrará el total acumulado del folio anterior precedido de la frase «VIENEN». Culminado el período o ejercicio gravable, se realizará el correspondiente cierre registrando el total general.

De no realizarse operaciones en un determinado período o ejercicio gravable, se registrará la leyenda «SIN OPERACIONES» en el folio correspondiente.

Lo dispuesto en el presente inciso (iv) no será exigible a los libros o registros que se lleven utilizando hojas sueltas o continuas. En ese caso, la totalización se efectuará finalizado el período o ejercicio

v. En moneda nacional y en castellano, salvo las excepciones previstas por el Código Tributario.

c. Incluir los registros o asientos de ajuste, reclasificación o rectificación que correspondan.

d. Contener folios originales, no admitiéndose la adhesión de hojas o folios, salvo disposición legal en contrario.

e. Tratándose del Libro de Inventarios y Balances, deberá ser firmado al cierre de cada período o ejercicio gravable, según corresponda, por el deudor tributario o su representante legal, así como por el Contador Público Colegiado o el Contador Mercantil responsables de su elaboración».

1. Conforme al art. 13 de la Res. 234-2006/SUNAT determinados registros y formatos deben llevar datos de cabecera adicionales. Es el caso del Registro de Consignaciones (num. 9.1), del Registro de Inventarios Permanente Valorizado (num. 13.2), Formato «Libro Caja y Bancos - Detalle de los movimientos de la Cuenta Corriente» (num. 1.3b) y del Formato «Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas - Detalle del Inventario Permanente en Unidades Físicas» (num. 12.2).

16/4.2 LIBROS EXCLUIDOS DE LA REGLA

Res. 234-2006/SUNAT, art. 6, 2° párrafo:

«Lo dispuesto en el presente artículo, no será de aplicación para:

i. El Libro de Actas de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, regulado en la Ley de la EIRL.

ii. El Libro de Actas de la Junta General de Accionistas, regulado en la Ley General de Sociedades.

iii. El Libro de Actas del Directorio, regulado en la Ley General de Sociedades.

iv. El Libro de Matrícula de Acciones, regulado en la Ley General de Sociedades.

v. El Libro de Planillas, regulado por el Decreto Supremo N° 001-98-TR y normas modificatorias».

16/4.3 PLAZOS MÁXIMOS DE ATRASO

Los plazos máximos de atraso en el llevado de los libros y registros son los señalados en el Anexo 2 de la Res. 234-2006/SUNAT (art. 8).

Véase al respecto el Anexo de este capítulo.

16/4.4 INFORMACIÓN MÍNIMA Y FORMATOS OBLIGATORIOS

Adicionalmente a la información referente a la forma de su llevado, establecida en el art. 6 de la Res. 234-2006/SUNAT (1), los diversos libros y registros vinculados a asuntos tributarios deben contener la información mínima y estar integrados por los formatos que les vienen señalados en el artículo 13 de dicha resolución. (2) (3)

Dada la extensión y detalle de las reglas contenidas en dicho artículo, no reproducimos aquí tales reglas. Véase su texto y los modelos de los formatos en la web de la SUNAT: www.sunat.gob.pe - Legislación - Resol. de SUNAT.

Información mínima de los libros de actas, matrícula de acciones y libro de planillas

En cuanto a la información mínima de los libros de actas y de matrícula de acciones y del libro de planillas operan las siguientes reglas:

Art. 14:

«La información mínima que se debe incluir en el Libro de Actas de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, el Libro de Actas de la Junta General de Accionistas, el Libro de Actas del Directorio y Libro de Matrícula de Acciones, será la establecida en:

a. Los artículos 40° y 51° de la Ley de la EIRL, para el Libro de Actas de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada.

b. Los artículos 134°, 135° y 136° de la Ley General de Sociedades, para el Libro de Actas de la Junta General de Accionistas.

c. El artículo 170° de la Ley General de Sociedades, para el Libro de Actas del Directorio.

d. El artículo 92° de la Ley General de Sociedades, para el Libro de Matrícula de Acciones».

Art. 15:

«La información mínima que se debe incluir en el Libro de Planillas, regulado por el Decreto Supremo N° 001-98-TR y normas modificatorias es la establecida en el referido Decreto».

1. Véase la sec. 16/4.1.

2. El art. 13 de la Res. 234-2006/SUNAT entrará en vigor el 1-1-10, salvo su inciso 5-A y el numeral 13.4, de dicho artículo, los que han entrado en vigor el 1-1-09 - Res. 017-2009/SUNAT de 22-1-09, artículo único.

3. Conforme a la 1ra. y 2da. Disp. Complem. Transitoria de la Res. 017-2009/SUNAT, los deudores tributarios pueden optar por llevar, con anterioridad al 1-1-10, sus libros y registros vinculados a asuntos tributarios de acuerdo con lo dispuesto en el art. 13 de la Res. 234-2006/SUNAT. Una vez ejercitada esa opción no se podrá volver a llevar los libros y registros vinculados a asuntos tributarios de acuerdo a la regulación anterior.

16/5.1 EMPASTE POR EJERCICIO GRAVABLE - OPORTUNIDAD - INCLUSIÓN DE LAS HOJAS ANULADAS

Res. 234-2006/SUNAT, art. 5, nums. 5.1 y 5.2:

«5.1 Los libros y registros vinculados a asuntos tributarios que se lleven utilizando hojas sueltas o continuas deberán empastarse, de ser posible, hasta por un ejercicio gravable.

La obligación señalada en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el número de hojas sueltas o continuas a empastar sea menor a veinte (20), en cuyo caso el empaste podrá comprender dos (2) o más ejercicios gravables.

5.2 Para efecto de lo dispuesto en el primer párrafo del numeral precedente, el empaste deberá efectuarse, como máximo, dentro de los cuatro (4) primeros meses del ejercicio gravable siguiente al que correspondan las operaciones contenidas en dichos libros o registros.

Para efecto de lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral precedente, el empaste deberá efectuarse, como máximo, dentro de los cuatro (4) primeros meses del ejercicio gravable siguiente a aquél en que se reunieron veinte (20) hojas sueltas o continuas.

En ambos casos, se deberán incluir las hojas que hayan sido anuladas. A tal efecto, la anulación se realizará tachándolas o inutilizándolas de manera visible».

Somos del parecer que la exigencia del empaste de los libros por ejercicio anual no se ajusta a las características y particularidades de los libros de actas y de matrícula de acciones. Estos libros no se

llevan por ejercicio anual ni se anotan en ellos operaciones. Bien puede entenderse que por tal razón no es posible el empaste anual de dichos libros.

16/5.2 EMPASTE DE UN LIBRO O REGISTRO EN VARIOS TOMOS: FORMALIDAD

En caso de realizarse el empaste en varios tomos, cada uno incluirá como primera página una fotocopia del folio que contenga la legalización del libro o registro al que corresponde – Res. 234-2006/SUNAT, art. 5, num. 5.4.

16/6 USO DE HOJAS SUELTAS O CONTINUAS NO UTILIZADAS EN EL EJERCICIO

Las hojas sueltas o continuas correspondientes a un libro o registro de una misma denominación, que no hubieran sido utilizadas para el registro de operaciones del ejercicio del que se trate, podrán emplearse para el registro de operaciones del ejercicio inmediato siguiente - Res. 234-2006/SUNAT, art. 5, num. 5.3.

16/7.1 COMUNICACIÓN A LA SUNAT

Res. 234-2006/SUNAT, art. 9:

«9.1 Los deudores tributarios que hubieran sufrido la pérdida o destrucción por siniestro, asalto y otros, de los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, documentos y otros antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionados con ellas, respecto de tributos no prescritos, deberán comunicar tales hechos a la SUNAT dentro del plazo de quince (15) días hábiles establecido en el Código Tributario.

9.2 La citada comunicación deberá contener el detalle de los libros, registros, documentos y otros antecedentes mencionados en el párrafo anterior, así como el período tributario y/o ejercicio al que corresponden éstos. Adicionalmente, cuando se trate de libros y registros vinculados a asuntos tributarios, se deberá indicar la fecha en que fueron legalizados, el número de legalización, además de los apellidos y nombres del notario que efectuó la legalización o el número del Juzgado en que se realizó la misma, si fuera el caso.

9.3 En todos los casos se deberá adjuntar copia certificada expedida por la autoridad policial de la denuncia presentada por el deudor tributario respecto de la ocurrencia de los hechos materia de este artículo.

9.4 Lo establecido en el presente artículo no será aplicable a los documentos a los que se hace referencia en el Reglamento de Comprobantes de Pago, a los cuales se les aplicará el procedimiento dispuesto en dicho Reglamento».

El incumplimiento de la comunicación a la SUNAT de la pérdida o destrucción de los libros y registros constituye infracción sancionable con multa conforme al art. 176, numeral 2 y a las Tablas de Sanciones del Código Tributario.

Web SUNAT: Para comunicar la pérdida o destrucción de libros o registros contables es necesario indicar la fecha en que fueron legalizados, el número de legalización y los nombres y apellidos del notario que realizó la legalización o el número de Juzgado en que se realizó la misma, si fuera el caso.

16/7.2 PLAZO PARA REHACER LOS LIBROS Y REGISTROS

Res. 234-2006/SUNAT, art. 10, nums. 10.1, 10.2 y 10.3b):

«10.1 Los deudores tributarios señalados en el artículo 9°, tendrán un plazo de sesenta (60) días calendarios para rehacer los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, documentos y otros antecedentes mencionados en el artículo anterior.

10.2 Sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un plazo mayor para rehacer los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, documentos y otros antecedentes a que hace referencia el numeral anterior, la SUNAT otorgará la prórroga correspondiente, previa evaluación».

Los plazos se computan a partir del día siguiente de ocurridos los hechos - num. 10.3, lit. b).

Si los libros y registros en los cuales se han registrado las operaciones de determinados períodos no son rehechos y sobreviene una fiscalización respecto de esos períodos, resultarán procedentes los reparos que se formulen a raíz de esa situación respecto de las declaraciones presentadas por tales períodos.

Así, en la RTF 01687-1-2004 se señaló que el contribuyente «a pesar de haber tenido el tiempo suficiente para cumplir con la referida obligación y de esa forma contar con el sustento necesario

para acreditar las operaciones y compras consideradas para efecto del crédito fiscal utilizado, no cumplió con hacerlo». Lo cual determinó que, en el caso, se confirmara el reparo de dicho crédito. Además, la no exhibición de los libros y registros sustentada en el hecho de su pérdida o destrucción, es causal de acotación sobre base presunta conforme al art. 64, inciso 9, del Código Tributario.

17.3 SUSTENTACIÓN DE LA PÉRDIDA O DESTRUCCIÓN

El deudor tributario deberá contra con la documentación sustentatoria que acredite los hechos que originaron la pérdida o destrucción - Res. 234-2006/SUNAT, art. 10, num. 10.3, lit. a).

Se entiende que dicha documentación está dada por la copia certificada por la autoridad policial de la denuncia presentada respecto de la pérdida o destrucción, o copia legalizada de ese documento, así como de cualquier documentación adicional relativa a los mismos hechos, de valor fehaciente (por ejemplo, copia certificada de la manifestación y del parte policial).

16/7.4 VERIFICACIÓN POR LA SUNAT

La SUNAT podrá verificar que el deudor tributario efectivamente hubiera sufrido la pérdida o destrucción señaladas, a efectos de acogerse al cómputo de los plazos señalados en el numeral 10.1 del artículo 10°. De verificarse la falsedad de los hechos comunicados por el deudor tributario, la SUNAT podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, en aplicación del numeral 9 del artículo 64° del Código Tributario - Res. 234-2006/SUNAT, art. 11.

Cabe cuestionar que esta regla resulte aplicable al supuesto en que los únicos libros respecto de los cuales exista falsedad en la afirmación de su pérdida o destrucción sean el libro de actas o el de matrícula de acciones, en los cuales no se registran operaciones. Tampoco se alcanza a ver cuál procedimiento de determinación sobre base presunta sería de aplicación en tal supuesto.

16/8 OTROS DEBERES FORMALES

En relación con los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, el art. 87 del Código Tributario señala que los deudores tributarios deben:

- Llevar en castellano y en moneda nacional los libros y registros requeridos por la ley o el reglamento, referentes a las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación – inc. 4. Según el mismo inciso los libros y registros podrán ser llevados en moneda extranjera «cuando se trate de contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en esa moneda, y que al efecto contraten con el Estado o con entidades y empresas del Estado». Esta norma ha sido reglamentada por el D.S. 151-2002-EF (pub. 26-9-02).
- Conservar los libros y registros, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyen hechos imponible, mientras el tributo no esté prescrito – inc. 7.

RELACIÓN DE LIBROS Y REGISTROS VINCULADOS A ASUNTOS TRIBUTARIOS

ANEXO DEL CAPITULO 16

Anexos 1 y 2 de la Res. 234-2006/SUNAT

(pub. 30-12-06) (1)

ANEXO 1: RELACION DE LIBROS Y REGISTROS VINCULADOS A ASUNTOS TRIBUTARIOS

CODIGO	NOMBRE O DESCRIPCION
1	LIBRO CAJA Y BANCOS
2	LIBRO DE INGRESOS Y GASTOS
3	LIBRO DE INVENTARIOS Y BALANCES
4	LIBRO DE RETENCIONES INCISOS E) Y F) DEL ARTICULO 34 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA
5	LIBRO DIARIO
6	LIBRO MAYOR
7	REGISTRO DE ACTIVOS FIJOS
8	REGISTRO DE COMPRAS
9	REGISTRO DE CONSIGNACIONES
10	REGISTRO DE COSTOS
11	REGISTRO DE HUESPEDES
12	REGISTRO DE INVENTARIO PERMANENTE EN UNIDADES FISICAS
13	REGISTRO DE INVENTARIO PERMANENTE VALORIZADO
14	REGISTRO DE VENTAS E INGRESOS

15 REGISTRO DE VENTAS E INGRESOS - ARTICULO 23 RESOLUCION DE SUPERINTENDENCIA N° 266-2004/SUNAT

16 REGISTRO DEL REGIMEN DE PERCEPCIONES

17 REGISTRO DEL REGIMEN DE RETENCIONES

18 REGISTRO IVAP

19 REGISTRO(S) AUXILIAR(ES) DE ADQUISICIONES - ARTICULO 8 RESOLUCION DE SUPERINTENDENCIA N° 022-98/SUNAT

20 REGISTRO(S) AUXILIAR(ES) DE ADQUISICIONES - INCISO A) PRIMER PARRAFO ARTICULO 5 RESOLUCION DE SUPERINTENDENCIA N° 021-99/SUNAT

21 REGISTRO(S) AUXILIAR(ES) DE ADQUISICIONES - INCISO A) PRIMER PARRAFO ARTICULO 5 RESOLUCION DE SUPERINTENDENCIA N° 142-2001/SUNAT

22 REGISTRO(S) AUXILIAR(ES) DE ADQUISICIONES - INCISO C) PRIMER PARRAFO ARTICULO 5 RESOLUCION DE SUPERINTENDENCIA N° 256-2004/SUNAT

23 REGISTRO(S) AUXILIAR(ES) DE ADQUISICIONES - INCISO A) PRIMER PARRAFO ARTICULO 5 RESOLUCION DE SUPERINTENDENCIA N° 257-2004/SUNAT

24 REGISTRO(S) AUXILIAR(ES) DE ADQUISICIONES - INCISO C) PRIMER PARRAFO ARTICULO 5 RESOLUCION DE SUPERINTENDENCIA N° 258-2004/SUNAT

25 REGISTRO(S) AUXILIAR(ES) DE ADQUISICIONES - INCISO A) PRIMER PARRAFO ARTICULO 5 RESOLUCION DE SUPERINTENDENCIA N° 259-2004/SUNAT

26 REGISTRO DE RETENCIONES ARTICULO 77-A DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA

27 LIBRO DE ACTAS DE LA EMPRESA INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA

28 LIBRO DE ACTAS DE LA JUNTA GENERAL DE ACCIONISTAS

29 LIBRO DE ACTAS DEL DIRECTORIO

30 LIBRO DE MATRICULA DE ACCIONES

31 LIBRO DE PLANILLAS

1. El texto completo de esta resolución se reproduce en nuestros Manuales en Línea, Procedimientos y Obligaciones Formales ante la SUNAT - Apéndice de Disposiciones - Resoluciones de la SUNAT.

PLAZOS DE ATRASO DE LOS LIBROS Y REGISTROS VINCULADOS A ASUNTOS TRIBUTARIOS

ANEXO 2: PLAZOS DE ATRASO DE LOS LIBROS Y REGISTROS VINCULADOS A ASUNTOS TRIBUTARIOS

CODIGO LIBRO O REGISTRO VINCULADO A ASUNTOS TRIBUTARIOS Máximo atraso permitido Acto o circunstancia que determina el inicio del plazo para el máximo atraso permitido

1 LIBRO CAJA Y BANCOS Tres (3) meses Desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se realizaron las operaciones relacionadas con el ingreso o salida del efectivo o equivalente del efectivo.

2 LIBRO DE INGRESOS Y GASTOS Diez (10) días hábiles Tratándose de deudores tributarios que obtengan ren- GASTOS hábiles tas de segunda categoría: Desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se cobre, se obtenga el ingreso o se haya puesto a disposición la renta.

Tratándose de deudores tributarios que obtengan rentas de cuarta categoría: Desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se emita el comprobante de pago.

3 LIBRO DE INVENTARIOS Y BALANCES Tratándose de deudores tributarios pertenecientes al Régimen General del Impuesto a la Renta:

Tres (3) meses (*)

Desde el día hábil siguiente al cierre del ejercicio gravable.

Tratándose de deudores tributarios pertenecientes al Régimen Especial del Impuesto a la Renta:

Diez (10) días hábiles Desde el día hábil siguiente al del cierre del mes o del ejercicio gravable, según el Anexo del que se trate.

4 LIBRO DE RETENCIONES INCISOS E) Y F) DEL ARTICULO 34 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA Diez (10) días hábiles Desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se realice el pago.

5 LIBRO DIARIO Tres (3) meses Desde el primer día hábil del mes siguiente de realizadas las operaciones.

6 LIBRO MAYOR Tres (3) meses Desde el primer día hábil del mes siguiente de realizadas las operaciones.

7 REGISTRO DE ACTIVOS FIJOS Tres (3) meses Desde el día hábil siguiente al cierre del ejercicio gravable.

8 REGISTRO DE COMPRAS Diez (10) días hábiles Desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél hábiles en que se recepcione el comprobante de pago respectivo.

9 REGISTRO DE CONSIGNACIONES Diez (10) días hábiles Desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél CIONES hábiles en que se recepcione el comprobante de pago respectivo.

10 REGISTRO DE COSTOS Tres (3) meses Desde el día hábil siguiente al cierre del ejercicio gravable.

11 REGISTRO DE HUESPEDES Diez (10) días hábiles Desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél hábiles en que se emita el comprobante de pago respectivo.

12 REGISTRO DE INVENTARIO PERMANENTE EN UNIDADES FISICAS Un (1) mes (**)

Desde el primer día hábil del mes siguiente de realizadas las operaciones relacionadas con la entrada o salida de bienes.

13 REGISTRO DE INVENTARIO PERMANENTE VALORIZADO Tres (3) meses (**)

Desde el primer día hábil del mes siguiente de realizadas las operaciones relacionadas con la entrada o salida de bienes.

14 REGISTRO DE VENTAS E INGRESOS Diez (10) días hábiles Desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se emita el comprobante de pago respectivo.

15 REGISTRO DE VENTAS E INGRESOS - ARTICULO 23 RESOLUCION DE SUPERINTENDENCIA N° 266-2004/SUNAT Diez (10) días hábiles Desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se emita el comprobante de pago respectivo.

16 REGISTRO DEL REGIMEN DE PERCEPCIONES Diez (10) días hábiles Desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se emita el documento que sustenta las transacciones realizadas con los clientes.

17 REGISTRO DEL REGIMEN DE RETENCIONES Diez (10) días hábiles Desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se recepcione o emita, según corresponda, el documento que sustenta las transacciones realizadas con los proveedores.

18 REGISTRO IVAP Diez (10) días hábiles Desde la fecha de ingreso o desde la fecha del retiro hábiles de los bienes del Molino, según corresponda.

19 REGISTRO(S) AUXILIAR(ES) DE ADQUISICIONES - ARTICULO 8 RESOLUCION DE SUPERINTENDENCIA N° 022-98/SUNAT Diez (10) días hábiles Desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se recepcione el comprobante de pago respectivo.

20 REGISTRO(S) AUXILIAR(ES) DE ADQUISICIONES - INCISO A) PRIMER PARRAFO ARTICULO 5 RESOLUCION DE SUPERINTENDENCIA N° 021-99/SUNAT Diez (10) días hábiles Desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se recepcione el comprobante de pago respectivo.

21 REGISTRO(S) AUXILIAR(ES) DE ADQUISICIONES - INCISO A) PRIMER PARRAFO ARTICULO 5 RESOLUCION DE SUPERINTENDENCIA N° 142-2001/SUNAT Diez (10) días hábiles Desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se recepcione el comprobante de pago respectivo.

22 REGISTRO(S) AUXILIAR(ES) DE ADQUISICIONES - INCISO C) PRIMER PARRAFO ARTICULO 5 RESOLUCION DE SUPERINTENDENCIA N° 256-2004/SUNAT Diez (10) días hábiles Desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se recepcione el comprobante de pago respectivo.

23 REGISTRO(S) AUXILIAR(ES) DE ADQUISICIONES - INCISO A) PRIMER PARRAFO ARTICULO 5 RESOLUCION DE SUPERINTENDENCIA N° 257-2004/SUNAT Diez (10) días hábiles Desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se recepcione el comprobante de pago respectivo.

24 REGISTRO(S) AUXILIAR(ES) DE ADQUISICIONES - INCISO C) PRIMER PARRAFO ARTICULO 5 RESOLUCION DE SUPERINTENDENCIA N° 258-2004/SUNAT Diez (10) días hábiles Desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se recepcione el comprobante de pago respectivo.

25 REGISTRO(S) AUXILIAR(ES) DE ADQUISICIONES - INCISO A) PRIMER PARRAFO ARTICULO 5 RESOLUCION DE SUPERINTENDENCIA N° 259-2004/SUNAT Diez (10) días hábiles Desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se recepcione el comprobante de pago respectivo.

(*) Tratándose de deudores tributarios que en el ejercicio anterior hayan obtenido ingresos brutos menores a 100 Unidades Impositivas Tributarias, y que hayan optado por llevar el Libro de Inventarios y Balances de acuerdo a lo establecido por la Resolución de Superintendencia N° 071-2004/SUNAT (salvo lo referido al «Anexo 3 - Control mensual de la cuenta 10 - Caja y Bancos», «Anexo 5 - Control mensual de los bienes del Activo Fijo propios» y «Anexo 6 - Control mensual de los bienes del Activo Fijo de Terceros»; según corresponda), deberán registrar sus operaciones con un atraso no mayor a diez (10) días hábiles contados desde el día hábil siguiente al del cierre del mes o ejercicio gravable, según el Anexo del que se trate.

(**) Si el contribuyente elabora un balance para modificar el coeficiente o porcentaje aplicable al cálculo de los pagos a cuenta del régimen general del Impuesto a la Renta, deberá tener registradas las operaciones que lo sustenten con un atraso no mayor a sesenta (60) días calendario contados desde el primer día del mes siguiente a enero o junio, según corresponda.

17/1.1 SUJETOS OBLIGADOS

El art. 2 del D.Leg. 943 de 17-12-03 establece los supuestos en los cuales deben inscribirse en el RUC a cargo de la SUNAT «todas las personas naturales o jurídicas, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados o no en el país ...». Dichos supuestos son los siguientes:

- Los sujetos que sean «contribuyentes y/o responsables de tributos administrados por la SUNAT, conforme a las leyes vigentes» – inc. a). Dichos sujetos son los comprendidos en el Anexo 1 de la Res. 210-2004/SUNAT de 16-9-04, el cual está recogido en el procedimiento N° 1 del TUPA de la SUNAT.
- Oficio 049-2003-2B0000 de 18-4-05: La inscripción en el RUC no constituye, en modo alguno, prueba fehaciente de que la persona natural inscrita genere o perciba renta. Carta 013-2005-SUNAT/2B0000 de 16-2-05: La persona natural que realiza la primera enajenación de un inmueble que da origen a una ganancia gravada con el Impuesto a la Renta, debe estar inscrito en el RUC, al no encontrarse en ninguno de los supuestos en que no procede dicha inscripción según el art. 3 de la Res. 210-2004/SUNAT.
- Los sujetos que «sin tener la condición de contribuyentes y/o responsables de tributos administrados por la SUNAT, tengan derecho a la devolución de impuestos a cargo de esta entidad, en virtud de lo señalado por una ley o norma con rango de ley. Esta obligación debe ser cumplida para proceder a la tramitación de la solicitud de devolución respectiva» – inc. b). Se trata de los sujetos «que soliciten la devolución del Impuesto General a las Ventas y/o el Impuesto de Promoción Municipal al amparo de lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 783 (1) y normas modificatorias y reglamentarias» – Res. 210-2004/SUNAT, art. 2, inc. b).
- Los sujetos que «se acojan a Regímenes Aduaneros o a los Destinos Aduaneros Especiales o de Excepción previstos en la Ley General de Aduanas» – inc. c). Están exceptuados los sujetos indicados en los incisos g) al p) del art. 3 de la Res. 210-2004/SUNAT, así como el supuesto señalado en el último párrafo de ese artículo (2). Así lo dispone el art. 2, inc. c) de dicha resolución.
- Los sujetos que «por los actos u operaciones que realicen, la SUNAT considere necesaria su incorporación al registro» – inc. d). Estos sujetos son los «que realicen los procedimientos, actos u operaciones indicados en el Anexo 6» de la Res. 210-2004/SUNAT (3). Así lo prevé el art. 2, inc. d) de esta resolución.

1. Este dispositivo establece el régimen de devolución del IGV e IPM que gravan las adquisiciones con donaciones del exterior e importaciones de las Misiones Diplomáticas y organismos internacionales.

2. Véase estos supuestos de excepción en la siguiente sección.

3. Véase dicho Anexo 6 en nuestros Manuales en Línea, Procedimientos y Obligaciones Formales ante la SUNAT, Apéndice de Disposiciones, Resoluciones de la SUNAT.

A) CUÁLES SON

Res. 210-2004/SUNAT de 16-9-04, art. 3:

«No deberán inscribirse en el RUC, siempre que no tuvieran la obligación de inscribirse en dicho registro por alguno de los motivos indicados en el artículo anterior:

- a) Las personas naturales que perciban exclusivamente rentas consideradas de quinta categoría según las normas del Impuesto a la Renta.
- b) Las personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas que perciban exclusivamente intereses provenientes de depósitos efectuados en las instituciones del Sistema Financiero Nacional autorizadas por la Superintendencia de Banca y Seguros.

c) Las personas naturales que perciban exclusivamente, o en forma conjunta, los ingresos señalados en los incisos precedentes.

d) Las personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas que sean sujetos del Impuesto a las Transacciones Financieras, Impuesto de Solidaridad en favor de la Niñez Desamparada y el Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional.

e) Las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta, que empleen a trabajadores del hogar o que eventualmente contraten trabajadores de construcción civil para la construcción o refacción de edificaciones, no relacionadas con su actividad comercial.

f) Los no domiciliados cuyas rentas están sujetas a retención en la fuente. También los no domiciliados a los cuales no se les ha efectuado la retención por cuanto el pagador de la renta es una entidad no domiciliada.

g) Las personas naturales que realicen en forma ocasional importaciones o exportaciones de mercancías, cuyo valor FOB por operación no exceda de mil dólares americanos (US \$ 1,000.00) y siempre que registren hasta tres (3) importaciones o exportaciones anuales como máximo.

h) Las personas naturales que por única vez, en un año calendario, importen o exporten mercancías, cuyo valor FOB exceda los mil dólares americanos (US \$ 1,000.00) y siempre que no supere los tres mil dólares americanos (US \$ 3,000.00).

i) Las personas naturales que realicen el tráfico fronterizo limitado a las zonas de intercambio de mercancías destinadas al uso y consumo doméstico entre poblaciones fronterizas, en mérito a los Reglamentos y Convenios Internacionales vigentes, hasta por el monto o cantidad establecidos en los mismos.

j) Los sujetos que efectúen o reciban envíos o paquetes postales de uso personal y exclusivo del destinatario, transportados por el servicio postal o los concesionarios postales o de mensajería internacional.

k) Los sujetos que efectúen el ingreso o salida temporal y permanencia de vehículos para turismo.

l) Los miembros acreditados del servicio diplomático nacional o extranjero, así como los funcionarios de organismos internacionales que en ejercicio de sus derechos establecidos en las disposiciones legales, destinen sus vehículos y menaje de casa a regímenes, operaciones o destinos aduaneros especiales, con o sin resolución liberatoria.

m) Los discapacitados por la importación de prótesis y hasta un vehículo exonerado, de acuerdo a lo dispuesto en la Ley General de la persona con discapacidad.

n) Las personas naturales que efectúen el ingreso o salida del equipaje y menaje de casa, así como las operaciones temporales reguladas en el Reglamento de Equipaje y Menaje de Casa.

o) Las personas naturales no residentes en el país que efectúen el reembarque de mercancías arribadas con su equipaje.

p) Las personas extranjeras no domiciliadas en el país y que destinen sus mercancías al régimen de Tránsito regulado por el TUO de la Ley General de Aduanas.

Asimismo, no es de aplicación la exigencia de la inscripción en el RUC y se rigen por sus propias normas: el ingreso, permanencia y salida de los muestrarios para exposiciones o ferias internacionales».

B) USO DEL NID EN LOS PAGOS ANTE LA SUNAT

Res. 210-2004/SUNAT, octava Disp. Final:

«Las personas que carezcan de número de RUC por no estar obligadas a inscribirse, y deban efectuar algún pago ante la SUNAT con excepción de los señalados en los incisos g) al o) del artículo 3°, así como las comprendidas en su último párrafo, utilizarán el NID (1) de la Intendencia Regional u Oficina Zonal donde se efectúe el mismo, de acuerdo a lo siguiente:

NID DEPENDENCIA

17000120090 INTENDENCIA REGIONAL LIMA
 17000121061 OFICINA ZONAL HUACHO
 17000210081 INTENDENCIA REGIONAL AREQUIPA
 17000212024 INTENDENCIA REGIONAL TACNA
 17000410098 INTENDENCIA REGIONAL PIURA
 17000413194 INTENDENCIA REGIONAL LAMBAYEQUE
 17000414085 OFICINA ZONAL CAJAMARCA
 17000510041 INTENDENCIA REGIONAL LORETO
 17000511013 OFICINA ZONAL UCAYALI
 17000512095 OFICINA ZONAL SAN MARTIN
 17000610003 INTENDENCIA REGIONAL LA LIBERTAD
 17000611077 OFICINA ZONAL CHIMBOTE
 17000710059 INTENDENCIA REGIONAL CUZCO
 17000711021 OFICINA ZONAL PUNO
 17000810193 INTENDENCIA REGIONAL ICA
 17000811084 OFICINA ZONAL CAÑETE
 17000910066 INTENDENCIA REGIONAL JUNIN
 17000911038 OFICINA ZONAL HUANUCO

1. Número de Identificación de la Dependencia.

17/1.3 PLAZO

Res. 210-2004/SUNAT, art. 4:

«La inscripción en el RUC a que se refiere el artículo 2° se llevará a cabo de acuerdo a lo siguiente:

a) Los sujetos que adquieran la condición de contribuyentes y/o responsables de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT se inscribirán siempre que proyecten iniciar sus actividades dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su inscripción en el RUC.

b) En el caso de sujetos que solicitan la devolución del Impuesto General a las Ventas y/o Impuesto de Promoción Municipal contemplada en el Decreto Legislativo N° 783, dentro de los treinta (30) días calendario anteriores a la presentación de la solicitud.

c) Los sujetos, que no se encuentren inscritos en el RUC, que se acojan a los Regímenes Aduaneros y/u operaciones o a los Destinos Aduaneros Especiales o de Excepción previstos en la Ley General de Aduanas, deberán efectuar la inscripción dentro de los treinta (30) días, y hasta cinco (5) días calendario anteriores a la fecha de la destinación aduanera correspondiente.

d) Los sujetos que realicen alguno de los procedimientos, actos u operaciones indicados en el Anexo N° 6 del presente Reglamento (1), deberán inscribirse en el RUC dentro de los treinta (30) días calendario anteriores a la realización del trámite u operación».

1. Véase dicho Anexo 6 en nuestros Manuales en Línea, Procedimientos y Obligaciones Formales ante la SUNAT, Apéndice de Disposiciones, Resoluciones de la SUNAT.

17/1.4 LUGAR - INSCRIPCIÓN A TRAVÉS DE SUNAT VIRTUAL

«La inscripción en el RUC deberá realizarse en la Intendencia u Oficina Zonal, en los Centros de Servicios al Contribuyente de la SUNAT autorizados para tal efecto, que correspondan al domicilio fiscal del sujeto obligado o a través de SUNAT Virtual, con excepción de aquellos sujetos obligados a inscribirse que se constituyan a través de la Ventanilla Única del Estado, cuya inscripción se realiza de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 5°-A» (1) – Res. 210-2004/SUNAT, art. 5, 1er. párrafo.

De acuerdo a sus necesidades u objetivos, la SUNAT podrá realizar la inscripción de contribuyentes y responsables en lugares distintos a los indicados en el presente artículo – Res. 210-2004/SUNAT, art. 5, cuarto párrafo.

1. Véase la sección 17/1.6.

A) POR LOS CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES

Los contribuyentes y responsables deben proporcionar la siguiente información al inscribirse en el RUC (Res. 210-2004/SUNAT, art. 17):

- Datos de identificación de la persona natural, sociedades conyugales y sucesiones indivisas: a) Apellidos y nombres, tipo y número de documento de identidad, fecha de nacimiento o inicio de la sucesión, sexo, nacionalidad, país de procedencia – num. 17.1.

- Datos de las personas jurídicas y otras entidades: a) Denominación o razón social; datos de inscripción en los Registros Públicos, de corresponder; origen del capital – num. 17.2.

Informe 102-2006-SUNAT/2B0000 de 19-4-06: No es obligatorio comunicar el nombre comercial.

- Actividad económica: Tipo de contribuyente, fecha de inicio de actividades (7), código de profesión u oficio, actividad económica principal, sistema de emisión de comprobantes de pago, sistema de contabilidad, condición de domiciliado en el país de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta y modificatorias – num. 17.3.

En el caso de contribuyentes afectos solamente al Impuesto a la Renta de Primera y Segunda Categoría para efectos del Impuesto a la Renta, no será obligatorio consignar lo señalado en los incisos c), e) y f).

Oficio N° 50-2005/SUNAT de 6-5-05: Los contribuyentes están obligados a comunicar, al momento de su inscripción en el RUC, la actividad económica por la que obtienen mayores ingresos (actividad principal). No existe norma que los obligue a comunicar las actividades económicas adicionales que realicen.

Informe N° 176-2006/SUNAT de 13-7-06: Independientemente del tipo y cantidad de actividades que realice el contribuyente, el número de inscripción en el RUC es único.

- Domicilio fiscal: a) Domicilio fiscal, b) condición del inmueble declarado como domicilio fiscal (propio, alquilado, cedido en uso u otros), c) número de teléfono, en caso el contribuyente cuente con servicio telefónico – num. 17.4.

- Establecimientos anexos (1): a) Tipo de establecimiento (casa matriz, sucursales, agencias, locales comerciales o de servicios, sedes productivas, depósitos o almacenes, oficinas administrativas y demás lugares de desarrollo de la actividad empresarial), b) domicilio, c) condición del inmueble declarado como establecimiento anexo (propio, alquilado, cedido en uso u otros) – num. 17.5 y art. 19.

Informe 052-2007-SUNAT/2B0000 de 28-3-07: Si la casa matriz es un lugar distinto al fijado como domicilio fiscal, los sujetos obligados a inscribirse en el RUC que perciban rentas de tercera categoría deberán comunicar la información relativa al mismo en calidad de establecimiento anexo al momento de su inscripción en el mencionado registro.

- Tributos afectos: Código de tributo; exoneración, de corresponder – num. 17.6.

- Representantes legales (2) (3): Tipo y número de documento de identidad, b) apellidos y nombres, denominación o razón social, c) fecha de nacimiento, de corresponder, d) cargo que ocupa en la empresa, e) fecha desde la cual es representante legal, f) domicilio, g) condición del inmueble declarado como domicilio (propio, alquilado, cedido en uso u otros) – num. 17.7 y art. 18.

Carta 056-2005-SUNAT-2B0000 de 5-7-05: Para efectos de la comunicación de alta, modificación o baja de representantes legales de nacionalidad extranjera, para fines del RUC, la identidad de estos representantes deberá acreditarse con carné de extranjería o pasaporte, requiriéndose en este último caso que el representante legal cuente con visa que le permita realizar en el Perú actividades generadoras de renta, de acuerdo a lo señalado en las normas legales que regulan su calidad migratoria, salvo tratado, convenio o acuerdo vigentes que permitan la realización de actividades generadoras de renta sin necesidad de contar con una visa.

- Personas vinculadas (4) (5): a) Datos de la persona vinculada: i) tipo y número de documento de identidad, ii) apellidos y nombres, denominación o razón social, iii) fecha de nacimiento, de corresponder, iv) país de origen, v) porcentaje de participación en el capital social, de ser el caso, vi) fecha en que se obtuvo la condición de persona vinculada considerando las disposiciones legales vigentes, vii) tipo de vínculo, b) las sociedades anónimas o sociedades anónimas abiertas deberán informar los datos de los treinta (30) principales socios que representen el mayor porcentaje de participación de capital social, c) las sociedades conyugales y las sucesiones indivisas exhibirán el original y presentarán la copia simple de la partida de matrimonio civil o de la partida o acta de defunción del causante, según corresponda – num. 17.8 y art. 20.

- Directores o miembros del Consejo Directivo (6): a) Datos de los Directores o Miembros del Consejo Directivo: i) Apellidos y nombres o denominación o razón social, según corresponda, ii) Tipo y número de documento de identidad, iii) fecha de nacimiento, iv) país de origen, v) fecha en la cual obtuvo el nombramiento, b) se exhibirá el original y se presentará copia simple de la constancia de

los Registros Públicos donde conste la inscripción de los Directores o miembros del Consejo Directivo – num. 17.9 y art. 21.

1. Información a ser proporcionada por los contribuyentes y responsables que desarrollen sus actividades en más de un establecimiento.
2. Información obligatoria para todos los contribuyentes, excepto las personas naturales y sociedades conyugales – Res. 210-2004/SUNAT, art. 17, num. 17.7.
3. Si se designa como representante legal a una persona jurídica, adicionalmente deberá comunicarse los datos de la persona que ejercerá dicha representación – Res. 210-2004/SUNAT, art. 17, num. 17.7.
4. Información obligatoria para los contribuyentes detallados en el Anexo 5 de la Res. 210-2004/SUNAT (Res. 210-2004/SUNAT, art. 17, num. 17.8). Véase dicho anexo en nuestros Manuales en Línea, Procedimientos y Obligaciones Formales ante la SUNAT, Apéndice de Disposiciones, Resoluciones de la SUNAT.
5. Se considera persona vinculada para los efectos del RUC a los sujetos señalados en el Anexo 5 de la Res. 210-2004/SUNAT – Res. 210-2004/SUNAT, art. 20. Véase dicho Anexo en nuestros Manuales en Línea, Procedimientos y Obligaciones Formales ante la SUNAT, Apéndice de Disposiciones, Resoluciones de la SUNAT.
6. Información obligatoria para las sociedades que cuenten con directorio y las asociaciones. Res. 210-2004/SUNAT, art. 17, num. 17.9.
7. Se entiende como fecha de inicio de actividades aquella "en la cual el contribuyente y/o responsable comienza a generar ingresos gravados o exonerados, o adquiere bienes y/o servicios deducibles para efectos del Impuesto a la Renta". En el caso de los sujetos inafectos del Impuesto a la Renta "se considerará la fecha en que comienzan a generar ingresos o adquieren por primera vez bienes y/o servicios relacionados con su actividad" - Res. 210-2004/SUNAT de 16-9-04, art. 1, inc. e).

Si la fecha declarada como de inicio de actividades al momento de la inscripción en el RUC no corresponde a lo indicado en la disposición antes mencionada, tal hecho debe ser informado a la SUNAT dentro de los cinco días hábiles de producido, adjuntando fotocopia del primer comprobante emitido o recibido - Res. 060-99/SUNAT de 13-5-99, art. 2. Sobre el formulario a utilizar, véase la sec. 17/9.

Dado que para la primera modificatoria de la fecha declarada en el RUC como de inicio de actividades se debe adjuntar fotocopia del primer comprobante emitido o recibido, el contribuyente no puede posteriormente variar nuevamente tal fecha de inicio de actividades - Informe 101-2002-SUNAT/K00000.

B) POR LOS OTROS SUJETOS OBLIGADOS A INSCRIBIRSE EN EL RUC

Los sujetos obligados indicados en los incisos b) al d) del art. 2 de la Res. 210-2004/SUNAT (1), deben proporcionar la siguiente información al inscribirse en el RUC (Res. 210-2004/SUNAT, art. 28, primer párrafo):

- Personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas: a) Apellidos y nombres, b) tipo y número de documento de identidad, c) fecha de nacimiento de la persona o de inicio de la sucesión, d) tipo de contribuyente, e) domicilio fiscal, f) condición del inmueble declarado como domicilio fiscal, g) sexo, h) nacionalidad, i) país de procedencia – num. 28.1.
- Personas jurídicas y otras entidades: a) Denominación o razón social, b) datos de inscripción en los Registros Públicos, de corresponder, c) Domicilio fiscal, d) condición del inmueble declarado como domicilio fiscal, e) tipo de contribuyente, f) actividad económica principal, g) datos de representantes legales, h) origen del capital – num. 28.2.

La información a que se refiere el inciso g) es la indicada para los representantes legales de los contribuyentes y responsables.

Los sujetos que adquieran la condición de contribuyentes o responsables de tributos administrados por la SUNAT, deberán declarar la información adicional señalada en los artículos 17 a 21 que corresponda – Res. 210-2004/SUNAT, art. 28, segundo párrafo.

Si el sujeto se hubiera inscrito en el RUC identificándose con un pasaporte comprendido en la excepción a que se refiere el segundo párrafo del literal d) del artículo 15°, cuando declare la información adicional señalada en el párrafo anterior, presentará el pasaporte con la visa que permita la realización de actividades generadoras de renta, de corresponder – Res. 210-2004/SUNAT, art. 28, tercer párrafo (2).

1. Véase la sección 17/1.1.
2. Párrafo incorporado por Res. 075-2000/SUNAT de 19-5-06.

17/1.6 INSCRIPCIÓN DE SUJETOS QUE SE CONSTITUYAN A TRAVÉS DE SISEV - ACTIVACIÓN DE SU RUC

Res. 210-2004/SUNAT, art. 5-A:

«Los sujetos obligados a inscribirse en el RUC que se constituyan, con la intervención de los Notarios, a través del SISEV, obtendrán su número de RUC luego que SUNARP remita a SUNAT la información sobre la inscripción de los títulos correspondientes.

El número de RUC deberá figurar en la Constancia de Inscripción a que se refiere el artículo 5° del Decreto Supremo N° 058-2007-PCM, debiendo ser activado por el sujeto que se constituye a través del SISEV, en un plazo máximo de 12 meses computados a partir de la entrega de la referida Constancia de Inscripción.

La activación del número de RUC deberá ser realizada por el representante legal del sujeto inscrito por cualquiera de las siguientes modalidades:

- i. A través de SUNAT Virtual, declarando la información complementaria del Anexo N° 1-B1 de la presente resolución para lo cual previamente deberá obtener el Código de Usuario y la Clave SOL de acuerdo a lo señalado en el artículo 3°-A de la Resolución de Superintendencia N° 109-2000/SUNAT y normas modificatorias, o;
- ii. De manera presencial, acercándose a la Intendencia, Oficina Zonal o en los Centros de Servicios al Contribuyente de la SUNAT que correspondan al domicilio fiscal informado procediendo de acuerdo a lo dispuesto por el Anexo N° 1-C (1).»

1. Véase dicho anexo en nuestros Manuales en Línea, Procedimientos y Obligaciones Formales ante la SUNAT, Apéndice de Disposiciones, Resoluciones de la SUNAT.

A) SUPUESTOS EN QUE PROCEDE

Res. 210-2004/SUNAT, art. 7, 1er. y 2do. párrafos:

«Serán inscritos de oficio en el RUC los sujetos que se encuentran en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Aquellos que no habiéndose inscrito en el RUC, fueran detectados realizando actividades generadoras de obligaciones tributarias.
- b) Aquellos que adquieran la condición de deudores tributarios, por incurrir en incremento patrimonial no justificado o en otros supuestos en que se apliquen presunciones establecidas en las normas tributarias, de ser el caso.
- c) Aquellos a los que se les atribuya responsabilidad solidaria.

La SUNAT podrá inscribir de oficio a aquellos sujetos respecto de los cuales, como producto de la información proporcionada por terceros, se establezca la realización de actividades generadoras de obligaciones tributarias».

Informe N° 258-2006-SUNAT/2B0000 de 8-11-06: En caso de inscripción de oficio de una sucesión indivisa en el RUC, la SUNAT puede inscribir como representantes de la sucesión a sus integrantes, al administrador o al representante legal o designado, de ser el caso.

B) OBLIGACIONES A SER CUMPLIDAS POR LOS SUJETOS INSCRITOS

Res. 210-2004/SUNAT, art. 7, 3er. y 4to. párrafos:

«En los casos de inscripción de oficio por los hechos señalados en el presente artículo, con excepción del inciso c), los sujetos deberán cumplir con sus obligaciones tributarias a partir de la fecha de generación de los hechos impositivos determinada por la SUNAT, la misma que podrá ser incluso anterior a la fecha de la inscripción de oficio.

Tratándose de la inscripción de oficio por los hechos señalados en el inciso c), los sujetos deberán cumplir con las obligaciones tributarias que les correspondan en aquellos períodos por los que se les atribuya responsabilidad solidaria».

C) LA RESOLUCIÓN DE INSCRIPCIÓN

Res. 210-2004/SUNAT, art. 7, 5° y 6° párrafos:

«La inscripción de oficio será realizada por la SUNAT y notificada al sujeto inscrito mediante una Resolución.

La referida Resolución podrá contener además el mandato de complementar la información necesaria para efectos de la inscripción en el RUC, detallando los datos que se solicitan y otorgando un plazo para cumplir con la indicada obligación no menor a (5) días hábiles, contados desde el día siguiente de notificada».

A) COMUNICACIÓN POR LOS CONTRIBUYENTES O RESPONSABLES

Los contribuyentes y responsables están obligados a comunicar a la SUNAT toda modificación que se produzca en la información proporcionada para efectos del RUC dentro de los plazos siguientes (Res. 210-2004/SUNAT):

- Cambio del domicilio fiscal o de la condición del inmueble declarado como domicilio fiscal: el día hábil siguiente de producido el cambio – art. 22, 1er. párrafo.
- Cambios de los datos de personas vinculadas de sociedades conyugales o sucesiones indivisas: en los primeros 10 días hábiles del mes siguiente a la fecha en que se produjeron los cambios – art. 23, 1er. párrafo.
- Cambios de las personas vinculadas a los demás tipos de contribuyentes y la modificación de sus datos o la variación de su participación en el capital social del sujeto inscrito: en los primeros 10 días hábiles del mes siguiente a la fecha en la cual se produjo la incorporación, exclusión o separación o, en su caso, la modificación de sus datos o la variación de la participación en el capital social, considerándose para tal efecto, las normas que regulan la materia – art. 23.
- Cambio de los datos de los directores o miembros del Consejo Directivo establecidos por el art. 21 de la Res. 210-2004/SUNAT: dentro de los primeros diez días hábiles del mes siguiente a la fecha en que se produjo la modificación – art. 21, 1er. párrafo.
- Cualquier otra modificación: dentro de los cinco días hábiles de producido el cambio – art. 24, inc. l) (1).

1. Los demás incisos de este artículo enuncian diversos hechos modificatorios de la información del RUC: a) Afectación y/o exoneración de tributos; b) baja de tributos; c) cambio de régimen tributario, en los casos establecidos mediante Resolución de Superintendencia; d) instalación o cierre permanente de establecimientos ubicados en el país (casa matriz, sucursales, agencias, locales comerciales o de servicios, sedes productivas, depósitos o almacenes, oficinas administrativas y demás lugares de desarrollo de la actividad empresarial), así como la modificación de datos que sobre ellos se encuentren registrados; e) cambio de denominación o razón social; f) cambio de representantes legales; g) cambio de nombre comercial; h) cambio en tipo de contribuyente; sea por inicio de la sucesión por fallecimiento de la persona inscrita, por transformación en el modelo societario inicialmente adoptado por ejercer la opción prevista en el Artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros; i) la suscripción, rescisión, resolución, renuncia u opción por el régimen tributario común respecto de los Convenios de Estabilidad Tributaria a los que se refiere la Ley General de Minería, Convenios de Estabilidad Jurídica, establecidos en los Decretos Legislativos Nos. 662, 757 o cualquier otro tipo de convenio o acto que conlleve la estabilidad de una norma tributaria o algún beneficio tributario; j) suspensión temporal de actividades, k) cambio de correo electrónico.

B) COMUNICACIÓN POR LOS DEMÁS OBLIGADOS

Los demás sujetos obligados a inscribirse en el RUC deben comunicar la modificación que se produzca en la información proporcionada para efectos del RUC en los siguientes plazos (Res. 210-2004/SUNAT):

- El cambio del domicilio fiscal o de la condición del inmueble declarado como domicilio fiscal: el día hábil siguiente de producido el cambio – art. 29.
- Cualquier otra modificación: dentro de los cinco días hábiles de producidos los hechos – art. 29.

17/2.2 FORMA Y REQUISITOS

La comunicación de la modificación de datos debe efectuarse utilizando el formulario virtual N° 3128 «Modificación de Datos del RUC por Internet» o mediante el formulario que corresponda entre los señalados por la 4ª Disp. Final de la Res. 210-2004/SUNAT (véase la sección 17/9).

Además deben cumplirse los requisitos para la comunicación de la modificación de datos en el RUC establecidos en el Anexo 2 de la Res. 210-2004/SUNAT.

17/3 COMUNICACIÓN DE LA FUSIÓN, ESCISIÓN Y DEMÁS FORMAS DE REORGANIZACIÓN DE EMPRESAS

Res. 210-2004/SUNAT, art. 25:

«Tratándose de fusión, escisión y demás formas de reorganización de sociedades o empresas, los contribuyentes y/o responsables o sus representantes legales deberán tener en cuenta lo siguiente:

a) En los casos en que la fecha de entrada en vigencia del acuerdo de reorganización sea anterior a la fecha de otorgamiento de la Escritura Pública, los contribuyentes y/o responsables o sus representantes legales deberán comunicar dicha fecha dentro de los diez (10) días hábiles siguientes de su entrada en vigencia. De no cumplirse con dicha comunicación en el mencionado plazo se entenderá que la fusión, escisión y demás formas de reorganización de sociedades o empresas surtirán efecto en la fecha de otorgamiento de la Escritura Pública correspondiente.

b) En los casos en que la fecha de entrada en vigencia fijada en los acuerdos respectivos sea posterior a la fecha de otorgamiento de la escritura pública, se deberá comunicar tal hecho a la SUNAT dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a su entrada en vigencia».

17/4 SUSPENSIÓN TEMPORAL Y REINICIO DE ACTIVIDADES

El período de suspensión de actividades es «el período de hasta doce (12) meses calendario consecutivos en el cual el contribuyente y/o responsable o el sujeto inafecto no realiza ningún acto que implique la generación de ingresos gravados o no con el Impuesto a la Renta, ni la adquisición de bienes y/o servicios relacionados con su actividad» – Res. 210-2004/SUNAT, art. 1, inc. f).

Si transcurre «el plazo de doce (12) meses, sin que el sujeto inscrito hubiera comunicado la fecha de reinicio de sus actividades, el número de RUC podrá ser dado de baja de oficio por la SUNAT, siempre que presuma que dicho sujeto inscrito ha dejado de realizar actividades generadoras de obligaciones tributarias. Sin perjuicio de ello, el sujeto inscrito puede solicitar la baja de inscripción en el RUC» – Res. 210-2004/SUNAT, art. 26 (modificado por Res. 203-2006/SUNAT), tercer párrafo.

Fecha de reinicio de actividades es «aquella en la que el sujeto inscrito, después de un período de suspensión temporal de actividades, vuelve a realizar las operaciones a que se refiere el inciso e) del artículo 1.» (Res. 210-2004/SUNAT, art. 26, primer párrafo). Esto es, las operaciones por las que el sujeto inscrito genera ingresos gravados o exonerados, o adquiere bienes o servicios deducibles para fines del Impuesto a la Renta y, tratándose de los sujetos inafectos a dicho impuesto, las operaciones por las que generan ingresos o adquieren por primera vez bienes o servicios relacionados con su actividad.

Los sujetos inscritos pueden «comunicar la suspensión temporal de sus actividades hasta dos veces durante un mismo ejercicio gravable cuando hubieran reiniciado actividades dentro del citado ejercicio» – Res. 210-2004/SUNAT, art. 26, primer párrafo.

El reinicio de actividades debe ser comunicado hasta la fecha en que se produzca ese hecho – Res. 210-2004/SUNAT, art. 24, último párrafo.

17/5.1 BAJA DE OFICIO

La «baja de inscripción en el RUC» es el «estado asignado por la SUNAT a un número de RUC, cuando el contribuyente y/o responsable deja de realizar actividades generadoras de obligaciones tributarias y/o cuando la SUNAT presuma que ha dejado de realizarlas» – Res. 210-2004/SUNAT de 16-9-04, art. 1, lit. i).

BAJA DE OFICIO

«La SUNAT de oficio podrá dar de baja un número de RUC cuando presuma, en base a la verificación de la información que consta en sus registros, que el sujeto inscrito no realiza actividades generadoras de obligaciones tributarias, o de presentarse el supuesto previsto en el tercer párrafo del artículo 26. En tales casos la SUNAT notificará dichos actos» – Res. 210-2004/SUNAT, art. 9.

El referido tercer párrafo del art. 26 dispone que (en caso se haya comunicado a la SUNAT la suspensión de actividades): «Transcurrido el plazo de doce (12) meses, sin que el sujeto inscrito hubiera comunicado la fecha de reinicio de sus actividades, el número de RUC podrá ser dado de baja de oficio por la SUNAT, siempre que presuma que dicho sujeto inscrito ha dejado de realizar actividades generadoras de obligaciones tributarias. Sin perjuicio de ello, el sujeto inscrito puede solicitar la baja de inscripción en el RUC».

A) HECHOS QUE OBLIGAN A SOLICITAR LA BAJA DEL RUC

Res. 210-2004/SUNAT de 16-9-04, art. 27, primer párrafo:

«El contribuyente y/o responsable deberá solicitar su baja de inscripción en el RUC cuando se produzca cualesquiera de los siguientes hechos:

- a) Traspaso de negocio.
- b) Cierre o cese definitivo.
- c) Quiebra.
- d) Sobreseimiento definitivo en aquellos procesos concursales regulados por el Decreto Ley N° 26116 y su Reglamento.
- e) Extinción de las personas jurídicas y otras entidades inscritas en los Registros Públicos, o Disolución cuando esta sea la causal de pérdida de su condición de contribuyente y/o deudor tributario. En los casos de fusión, escisión y demás formas de reorganización se deberá tener en cuenta lo señalado en el artículo 25 (1).
- f) Cancelación de la inscripción de partidos, alianzas, movimientos u organizaciones políticas.
- g) Fallecimiento del sujeto inscrito que no genere sucesión para efectos tributarios.
- h) Fin de la sucesión indivisa.
- i) Extinción, según corresponda, de Centros Educativos, Institutos y Escuelas Superiores, Universidades y Centros Culturales particulares, o Disolución cuando esta sea la causal de pérdida de su condición de contribuyente y/o deudor tributario.
- j) (2) Extinción de entidades del Gobierno Central, Regional o Local, Instituciones Públicas, Unidades Ejecutoras, Empresas de Derecho Público, Universidades, Centros Educativos o Culturales del Estado.
- k) Extinción de Sociedades Irregulares, o Acuerdo de Disolución cuando se trate de sociedades no inscritas en los Registros Públicos.
- l) Extinción de la Comunidad de Bienes.
- m) Liquidación de Fondos de Inversión y de Fondos Mutuos de Inversión en Valores.
- n) Término del Fideicomiso en el caso de Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras.
- o) Término del contrato de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de sus socios o partes contratantes.
- p) Cancelación de la inscripción de las Entidades e Instituciones Extranjeras de Cooperación Técnica Internacional – ENIEX.
- q) Cualquier otra circunstancia que conlleve la pérdida de su calidad de contribuyente y/o deudor tributario».

1. Este artículo establece que en los casos de reorganización de sociedades o empresas, los contribuyentes o responsables deben comunicar a la SUNAT la fecha de entrada en vigor de la reorganización cuando sea distinta a la fecha de la escritura pública. La comunicación debe efectuarse dentro de los diez días hábiles siguientes a la de entrada en vigencia de la reorganización.

2. Inciso modificado por Res. 298-2004/SUNAT de 3-12-04 (vig. 8-12-04).

B) REQUISITOS DE LA SOLICITUD

Al solicitar su baja de inscripción en el RUC, el contribuyente o responsable debe cumplir los requisitos (documentarios) señalados en el Anexo 3 de la Res. 210-2004/SUNAT – Res. 210-2004/SUNAT, art. 27, segundo párrafo.

Los procedimientos 4.1 y 4.2 del TUPA de la SUNAT recogen los requisitos señalados en el referido Anexo 3.

El TUPA de la SUNAT indica que en caso de tenerse comprobantes de pago disponibles, previamente deberá darse de baja a éstos y a las series disponibles.

C) PLAZO Y LUGAR DE PRESENTACIÓN DE LA SOLICITUD - USO DE SUNAT VIRTUAL

La baja del RUC debe ser solicitada dentro de los cinco días hábiles de producidos los hechos que generan la obligación de solicitarla. Así resulta de lo dispuesto por el art. 30 de la Res. 210-2004/SUNAT.

La baja debe solicitarse en las oficinas de la SUNAT que correspondan al domicilio fiscal del sujeto obligado o en la dependencia que se le hubiere asignado a tal efecto – Res. 260-2004/SUNAT, art. 5, segundo párrafo.

Véase la indicación más precisa que aparece en la Nota (i) del TUPA de la SUNAT, sobre las oficinas y Centros de Servicios al Contribuyente en que debe presentarse la solicitud de baja del RUC.

Los contribuyentes inscritos en el RUC como personas naturales, sociedades conyugales o sucesiones indivisas que soliciten su baja de inscripción con motivos de cierre o cese y que cuenten con Código de Usuario y Clave SOL, también pueden presentar la solicitud a través de SUNAT Virtual – Res. 210-2004/SUNAT, Anexo 4, num. 18, incorp. por Res. 123-2006/SUNAT.

D) PLAZO DE APROBACIÓN DE LA SOLICITUD

La SUNAT debe aprobar la solicitud de baja en un plazo máximo de cuarenticinco días hábiles desde el día de su presentación – Res. 210-2004/SUNAT, art. 27, tercer párrafo.

Según el TUPA de la SUNAT, el plazo de 45 días hábiles que señala este párrafo no opera tratándose de la solicitud de baja de inscripción presentada por personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas por cierre, cese definitivo o fallecimiento. En estos casos el procedimiento es de aprobación automática (o sea, la solicitud se considera aprobada con el hecho de su presentación).

E) SUBSISTENCIA DE LAS OBLIGACIONES INCUMPLIDAS Y DE LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN

«La aprobación de la baja de inscripción en el RUC no releva al deudor tributario del cumplimiento de las obligaciones tributarias que pudiese haber generado, ni exime a la SUNAT de exigir su cumplimiento» – Res. 210-2004/SUNAT, art. 27, tercer párrafo.

17/6 SOLICITUD DE REACTIVACIÓN DEL NÚMERO DE RUC

La reactivación del número de RUC es el procedimiento «mediante el cual se habilita para su uso un número de RUC que se encontraba en baja de inscripción» – Res. 210-2004/SUNAT, art. 1, inc. j).

Res. 210-2004/SUNAT, art. 10:

«Los sujetos inscritos que hubieran solicitado la baja de inscripción de su RUC por traspaso de empresa unipersonal, cierre o cese definitivo o quiebra en el caso de personas naturales, o cuya inscripción hubiera sido dada de baja de oficio por la SUNAT en base a lo señalado en el artículo 9° (1), podrán solicitar su reactivación.

Para solicitar la reactivación del número de RUC, el solicitante deberá previamente cumplir con los requisitos señalados en el numeral 1 del Anexo N° 2 (2).

La SUNAT podrá reactivar de oficio el número de RUC cuando compruebe que la baja de inscripción solicitada por los sujetos inscritos no es conforme con la realidad o no se encuentran en los supuestos de baja de inscripción a que se refiere el artículo 27°».

1. Véase la sección 17/5.1.

2. Esos requisitos están recogidos en el procedimiento N° 2 del TUPA de la SUNAT.

17/7 LEVANTAMIENTO DE LA CONDICIÓN DE NO HALLADO O NO HABIDO

Para levantar su condición de no hallado (1) el deudor tributario debe declarar o confirmar su domicilio fiscal (2) hasta el último día hábil del mes en el que la SUNAT le efectúe el requerimiento a ese fin, bajo apercibimiento de asignarle la condición de no habido (D.S. 041-2006-EF de 10-4-06, arts. 5, inc. 2, y 6, num. 6.1).

Según indicación que aparece en la página web de la SUNAT, a tal fin, si realiza el trámite personalmente, debe acudir al Centro de Servicio al Contribuyente cercano a su domicilio con el original y copia simple de su DNI y alguno de los siguientes documentos:

- Recibo de luz, agua, teléfono fijo, cable, con vencimiento comprendido en los últimos 2 meses.
- La última declaración jurada del Impuesto Predial.
- Contrato de alquiler o cesión en uso del predio, con firmas legalizadas.

Si el trámite se realiza a través de un tercero autorizado, se debe presentar en el lugar antes indicado el formulario N° 2127 «Solicitud de Modificación de Datos, Cambio de Régimen o Suspensión Temporal de Actividades», debidamente firmado por el titular o el representante legal acreditado en el RUC. El tercero deberá exhibir su DNI o copia fotostática del mismo.

Alternativamente, si el deudor cuenta con Código de Usuario y Clave SOL, también puede declarar o confirmar su domicilio fiscal utilizando ese medio (Res. 210-2004/SUNAT, art. 5, tercer párrafo). En tal caso debe utilizar el formulario virtual N° 3128 «Modificación de Datos del RUC por Internet».

El deudor tributario que ha adquirido la condición de no habido obtiene el levantamiento de esa condición si cumple con dos requisitos: debe declarar o confirmar su domicilio fiscal y debe haber presentado las declaraciones pago correspondientes a las obligaciones tributarias cuyo vencimiento se hubiera producido durante los doce (12) meses anteriores al mes precedente en que se declara o confirma el domicilio fiscal, de estar obligado (D.S. 041-2006-EF, art. 7, inc. 1). Para que opere el levantamiento la SUNAT debe haber verificado el domicilio fiscal. La verificación debe efectuarse dentro de los diez días hábiles contados desde el día siguiente del cumplimiento de los requisitos – D.S. 041-2006-EF, art. 7, inc. 2.

Para declarar o confirmar su domicilio fiscal el deudor tributario debe proceder en la misma forma que para levantar la condición de no hallado.

El levantamiento de la condición de no habido surte efecto desde el día calendario siguiente a la verificación del domicilio fiscal que realice la SUNAT o al vencimiento del plazo con que cuente la SUNAT para efectuar la mencionada verificación sin que esta se haya realizado – D.S. 041-2006/SUNAT, art. 7, num. 7.2.

1. Conforme al art. 4 del D.S. 041-2006-EF el deudor tributario adquiere automáticamente la condición de no hallado si al realizarse la notificación mediante correo certificado o mensajero, o al efectuarse la verificación del domicilio fiscal, se presenta alguna de las siguientes situaciones en tres oportunidades en días distintos: negativa de recepción de la notificación o negativa de recepción de la constancia de la verificación del domicilio fiscal por cualquier persona capaz ubicada en el domicilio fiscal; ausencia de persona capaz en el domicilio fiscal o éste se encuentre cerrado; o no existe la dirección declarada como domicilio fiscal.

Una vez que el deudor tributario adquiere la condición de no hallado, la SUNAT está facultada para requerirle que declare o confirme su domicilio fiscal hasta el último día hábil del mes en que se le notifique el requerimiento. Según el art. 114, inc. e) del Código Tributario, esa notificación puede tener lugar mediante entrega personal o con certificación de la negativa a la recepción o mediante publicación.

2. El levantamiento de la condición de no hallado también se produce cuando el deudor adquiere la condición de no habido, según lo prevé el D.S. 041-2006-EF, art. 5, inc. 1.

17/7 LEVANTAMIENTO DE LA CONDICIÓN DE NO HALLADO O NO HABIDO

Para levantar su condición de no hallado (1) el deudor tributario debe declarar o confirmar su domicilio fiscal (2) hasta el último día hábil del mes en el que la SUNAT le efectúe el requerimiento a ese fin, bajo apercibimiento de asignarle la condición de no habido (D.S. 041-2006-EF de 10-4-06, arts. 5, inc. 2, y 6, num. 6.1).

Según indicación que aparece en la página web de la SUNAT, a tal fin, si realiza el trámite personalmente, debe acudir al Centro de Servicio al Contribuyente cercano a su domicilio con el original y copia simple de su DNI y alguno de los siguientes documentos:

- Recibo de luz, agua, teléfono fijo, cable, con vencimiento comrendido en los últimos 2 meses.
- La última declaración jurada del Impuesto Predial.
- Contrato de alquiler o cesión en uso del predio, con firmas legalizadas.

Si el trámite se realiza a través de un tercero autorizado, se debe presentar en el lugar antes indicado el formulario N° 2127 «Solicitud de Modificación de Datos, Cambio de Régimen o Suspensión Temporal de Actividades», debidamente firmado por el titular o el representante legal acreditado en el RUC. El tercero deberá exhibir su DNI o copia fotostática del mismo.

Alternativamente, si el deudor cuenta con Código de Usuario y Clave SOL, también puede declarar o confirmar su domicilio fiscal utilizando ese medio (Res. 210-2004/SUNAT, art. 5, tercer párrafo). En tal caso debe utilizar el formulario virtual N° 3128 «Modificación de Datos del RUC por Internet».

El deudor tributario que ha adquirido la condición de no habido obtiene el levantamiento de esa condición si cumple con dos requisitos: debe declarar o confirmar su domicilio fiscal y debe haber presentado las declaraciones pago correspondientes a las obligaciones tributarias cuyo vencimiento se hubiera producido durante los doce (12) meses anteriores al mes precedente en que se declara o confirma el domicilio fiscal, de estar obligado (D.S. 041-2006-EF, art. 7, inc. 1). Para que opere el levantamiento la SUNAT debe haber verificado el domicilio fiscal. La verificación debe efectuarse dentro de los diez días hábiles contados desde el día siguiente del cumplimiento de los requisitos – D.S. 041-2006-EF, art. 7, inc. 2.

Para declarar o confirmar su domicilio fiscal el deudor tributario debe proceder en la misma forma que para levantar la condición de no hallado.

El levantamiento de la condición de no habido surte efecto desde el día calendario siguiente a la verificación del domicilio fiscal que realice la SUNAT o al vencimiento del plazo con que cuente la SUNAT para efectuar la mencionada verificación sin que esta se haya realizado – D.S. 041-2006/SUNAT, art. 7, num. 7.2.

1. Conforme al art. 4 del D.S. 041-2006-EF el deudor tributario adquiere automáticamente la condición de no hallado si al realizarse la notificación mediante correo certificado o mensajero, o al efectuarse la verificación del domicilio fiscal, se presenta alguna de las siguientes situaciones en tres oportunidades en días distintos: negativa de recepción de la notificación o negativa de recepción de la constancia de la verificación del domicilio fiscal por cualquier persona capaz ubicada en el domicilio fiscal; ausencia de persona capaz en el domicilio fiscal o éste se encuentre cerrado; o no existe la dirección declarada como domicilio fiscal.

Una vez que el deudor tributario adquiere la condición de no hallado, la SUNAT está facultada para requerirle que declare o confirme su domicilio fiscal hasta el último día hábil del mes en que se le notifique el requerimiento. Según el art. 114, inc. e) del Código Tributario, esa notificación puede tener lugar mediante entrega personal o con certificación de la negativa a la recepción o mediante publicación.

2. El levantamiento de la condición de no hallado también se produce cuando el deudor adquiere la condición de no habido, según lo prevé el D.S. 041-2006-EF, art. 5, inc. 1.

17/8 USO DE SUNAT OPERACIONES EN LÍNEA PARA EFECTOS DEL RUC

Los trámites del RUC (inscripción, reactivación, modificación, actualización) también pueden ser realizados a través de SUNAT Virtual – Res. 109-2000/SUNAT, art. 2, inc. 2.

Véase al respecto la sección 1/2.2.

Asimismo, a través de SUNAT Virtual se puede complementar la información en el RUC para efectos de la activación del número de RUC otorgado, en el caso de los sujetos constituidos a través del SISEV – Res. 109-2000/SUNAT, art. 2, inc. 7, incorporado por Res. 159-2007/SUNAT de 16-8-07, art. 7.

17/9 FORMULARIOS A USAR Y DOCUMENTACIÓN A EXHIBIR O PRESENTAR PARA EFECTOS DEL RUC

Para efectos del RUC deben utilizarse los siguientes formularios (Res. 210-2004/SUNAT, 4ta. Disp. Final):

- Formulario N° 2054: «Representantes Legales, Directores, Miembros del Consejo Directivo y Personas Vinculadas», aprobado por la presente resolución.
- Formulario N° 2135: «Solicitud de Baja de Inscripción o de Tributos», aprobado por la presente resolución.
- Formulario Virtual N° 3128: «Modificación de datos del RUC por Internet», aprobado por la presente resolución.
- Formulario N° 2119: «Solicitud de Inscripción o Comunicación de Afectación de Tributos», aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 173-2002/SUNAT.
- Formulario N° 2046: «Establecimientos Anexos», aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 173-2002/SUNAT.
- Formulario N° 2127: «Solicitud de Modificación de Datos, Cambio de Régimen o Suspensión Temporal de Actividades», aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 173-2002/SUNAT.
- Formulario N° 2305: «Declaración de Régimen Tributario y Base Imponible de Tributos», aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 173-2002/SUNAT.

Los formularios tienen carácter de declaración jurada (Res. 210-2004/SUNAT, art. 11, segundo párrafo). Se puede prescindir de su uso cuando la inscripción, reactivación, actualización o modificación del RUC, se realice personalmente por el sujeto inscrito o su representante legal, según corresponda – Res. 210-2004/SUNAT, art. 11, segundo párrafo.

Para la inscripción, reactivación, actualización o modificación de la información del RUC debe presentarse la documentación que se detalla en los anexos 1, 2, 3, 4 y 5 de la Res. 210-2004/SUNAT – Res. 210-2004/SUNAT, art. 11, primer párrafo.

De no presentarse la solicitud en los formularios y con la documentación indicados, se tiene por no presentada, quedando a salvo el derecho del contribuyente o responsable de presentarlos nuevamente – Res. 210-2004/SUNAT, art. 11, primer párrafo.

17/10 DOCUMENTOS DE IDENTIDAD A PRESENTAR EN LOS TRÁMITES ANTE EL RUC

Res. 210-2004/SUNAT, art. 15:

«Para la inscripción en el RUC, modificación o actualización de los datos comunicados al citado registro, los sujetos que deban inscribirse en el RUC o sus representantes legales se identificarán con alguno de los siguientes documentos, según corresponda:

a) Documento Nacional de Identidad (DNI).

b) Carné de Extranjería.

c) Cédula Diplomática de Identidad, en el caso de agentes diplomáticos en el ejercicio de funciones oficiales de su misión diplomática.

d) Pasaporte, en el caso de extranjeros que cuenten con una visa que permita la realización de actividades generadoras de renta, de acuerdo a lo señalado en las normas legales que regulan su calidad migratoria, o en el caso de los ciudadanos de los países con los cuales exista tratados, convenios o acuerdos vigentes que permitan la realización de actividades generadoras de renta sin necesidad de contar con una visa.

Excepcionalmente, no se requerirá que el pasaporte cuente con una visa que permita la realización de actividades generadoras de renta cuando el extranjero:

i) Se encuentre afecto únicamente al Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

ii) Se inscriba en el RUC en virtud de lo señalado en el inciso d) del artículo 2°».

17/11.1 USO Y COMUNICACIÓN DEL NÚMERO DE RUC

Res. 210-2004/SUNAT, art. 6:

«El número de RUC es de uso exclusivo para su titular.

El uso del número de RUC será obligatorio en toda solicitud, trámite administrativo, acción contenciosa y/o no contenciosa y en cualquier otro documento o actuación que se efectúe ante la SUNAT, en la medida que el titular esté obligado a inscribirse en el mencionado registro.

Asimismo, quienes realicen los procedimientos, actos u operaciones que se señalan en el Anexo N° 6 (1) deberán comunicar de manera obligatoria a las entidades de la Administración Pública y del Sector Privado listadas en dicho anexo, el número de RUC al iniciar los mismos».

1. Véase dicho Anexo 6 en nuestros Manuales en Línea, Procedimientos y Obligaciones Formales ante la SUNAT, Apéndice de Disposiciones, Resoluciones de la SUNAT.

17/11.2 SOLICITUD DE EMISIÓN DEL COMPROBANTE DE INFORMACIÓN REGISTRADA (CIR)

Res. 210-2004/SUNAT, art. 11, cuarto, quinto y sexto párrafos:

«El CIR será expedido por la SUNAT (1) o impreso desde SUNAT Virtual por el sujeto inscrito, según corresponda, y contendrá el número de RUC, los datos declarados y las modificaciones efectuadas por el inscrito o su representante legal, así como la condición de domicilio asignada por la SUNAT.

En el caso que el CIR sea expedido por la SUNAT, una vez que sea firmado y se consigne la huella digital de la persona que realiza el trámite, el CIR tendrá carácter de declaración jurada.

En el caso que el CIR sea generado a través de SUNAT Virtual tendrá carácter de declaración jurada desde el momento en que se genere el número de transacción».

1. El procedimiento N° 5 del TUPA de la SUNAT señala los documentos que deben exhibirse para solicitar el CIR.

17/11.3 ACTUALIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN DEL REGISTRO - OBLIGACIÓN DE LAS ENTIDADES DE SOLICITAR EL RUC - AUTORIZACIONES Y PERMISOS DE OTRAS INSTITUCIONES

La SUNAT podrá solicitar a los contribuyentes, con carácter general o particular y en las condiciones y plazos que ésta determine, la actualización total de los datos contenidos en el RUC.

Adicionalmente, sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, las Entidades de la Administración Pública deberán actualizar la información relativa a sus representantes legales con una periodicidad anual, salvo que los mandatos se viesen recortados a un tiempo inferior al mencionado por alguna circunstancia excepcional – art. 12.

Obligación de las entidades de solicitar el número de RUC: Las entidades de la Administración Pública o del Sector Privado detalladas en el Anexo 6, deben solicitar el número de RUC y comprobar la veracidad de dicho número en los procedimientos, actos u operaciones indicadas en ese anexo (1) – art. 13.

Autorizaciones y permisos ante otras instituciones: La inscripción en el RUC no exime a los sujetos inscritos de la obligación de obtener las autorizaciones y permisos que correspondan ante otras instituciones para realizar sus actividades, conforme a las normas legales vigentes – art. 14.

1. Véase este anexo en nuestros Manuales en Línea, Procedimientos y Obligaciones Formales ante la SUNAT, Apéndice de Disposiciones, Resoluciones de la SUNAT.

A) USO Y PRESENTACIÓN DEL FORMULARIO 816

CAP. 18 AUTORIZACION Y BAJA DE COMPROBANTES DE PAGO Y OTROS DOCUMENTOS

Se tratan en este capítulo las normas del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Res. 007-99/SUNAT de 21-1-99, modificatorias y complementarias (en adelante, Reglamento o Rgto.).

18/1 AUTORIZACION DE IMPRESION O IMPORTACION DE COMPROBANTES DE PAGO Y OTROS DOCUMENTOS

El primer párrafo del art. 12 del Rgto. establece que los obligados a emitir «documentos» deben solicitar autorización de su impresión o importación.

Como documentos se entienden los comprobantes de pago, así como las notas de crédito y débito y las guías de remisión, a que se refieren los arts. 10 y 17 del mismo Rgto.

A continuación se tratan esas reglas.

18/1.1 SOLICITUD DE LA AUTORIZACION DE IMPRESION O IMPORTACION DE DOCUMENTOS (COMPROBANTES DE PAGO, NOTAS DE CREDITO O DEBITO Y GUIAS DE REMISION)

a) Uso y presentación del formulario 816

Rgto. art. 12, num. 1.1:

«Los sujetos obligados a emitir documentos solicitarán la autorización de impresión y/o importación presentando el Formulario N° 816 - «Autorización de impresión a través de SUNAT Operaciones en Línea» en las imprentas inscritas en el Registro de Imprentas. Dicho formulario será presentado en dos (2) ejemplares debidamente llenados y firmados por el contribuyente o su representante legal acreditado en el RUC, anexando una copia de su documento de identidad vigente.

En dicho formulario se especificará la cantidad total de documentos cuya autorización se solicita, por cada tipo de documento.

De presentar la solicitud a través de un tercero autorizado, éste deberá exhibir el original de su documento de identidad vigente y entregar una copia del mismo, así como presentar una copia del documento de identidad vigente del contribuyente o su representante legal acreditado en el RUC».

B) SUJETO QUE DEBE REALIZAR LA IMPRESIÓN O IMPORTACIÓN DE LOS DOCUMENTOS

«La impresión y/o importación deberá ser realizada por la imprenta que efectúe la recepción y registro del Formulario N° 816, por la cantidad total de documentos autorizados» – Rgto. art. 12, num. 1.2.

C) REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIR LOS SOLICITANTES

Rgto. art. 12, num. 1.3:

«Los sujetos que soliciten autorización de impresión y/o importación de documentos contemplados en el presente reglamento, cumplirán con los siguientes requisitos:

a) Haber declarado en el RUC los tributos correspondientes al régimen tributario al cual pertenecen.

b) De estar obligados a presentar declaraciones pago, haber presentado las correspondientes a las obligaciones tributarias cuyo vencimiento se hubiera producido durante los seis (6) meses anteriores al mes de presentación de la solicitud. Los contribuyentes que presenten estas declaraciones fuera de plazo, podrán solicitar la autorización de impresión transcurridos seis (6) días hábiles de presentadas.

- c) Tener en el RUC la condición de domicilio fiscal habido.
d) No encontrarse en el estado de baja de inscripción a pedido de parte o de oficio, o con suspensión temporal de actividades»

18/1.2 RECEPCIÓN Y REGISTRO DE LA AUTORIZACIÓN POR LA IMPRENTA

Para la recepción y registro de las autorizaciones de impresión o importación de documentos las imprentas deberán (Rgto., art. 12, num. 2.4):

- a. «Sellar los ejemplares del Formulario N° 816 anotando la fecha de recepción. Uno de los ejemplares quedará en poder de la imprenta, que lo archivará en forma cronológica, debiendo devolver el otro ejemplar a quien encargó el trabajo.
- b. Ingresar a SUNAT Operaciones en Línea a través de SUNAT Virtual, Portal de la SUNAT en la Internet cuya dirección es <http://www.sunat.gob.pe>, según lo indicado en la Resolución de Superintendencia N° 109-2000/SUNAT y normas modificatorias (1).
- c. Registrar la información contenida en el Formulario N° 816, luego de lo cual:
 - Si se acepta la operación se generarán dos (2) CIR (2), los cuales serán sellados por la imprenta. Un CIR será entregado al contribuyente, quedando el otro en poder de la imprenta para efecto de realizar los trabajos encargados. Una vez aceptada la operación la imprenta deberá iniciar los trabajos de impresión y/o importación de documentos.
 - Si se rechaza la operación imprimirán el reporte con los mensajes de error y lo entregarán al contribuyente, quien podrá acercarse a las dependencias o Centros de Servicios al Contribuyente de la SUNAT a fin de atender los motivos que originaron el rechazo de la solicitud.
- d. En caso de error u omisión en el registro del Formulario N° 816, las imprentas podrán anular dicho formulario a través de SUNAT Operaciones en Línea, dentro de los cinco (5) días calendario siguientes al registro, en cuyo caso se podrá volver a utilizar la numeración de los documentos contenida en el formulario anulado.»

1. Véase en la sección 1/2 las reglas de esa resolución.
2. Comprobante de Información Registrada emitido por la SUNAT.

A) BOLETOS DE VIAJE (TRANSPORTE TERRESTRE NACIONAL DE PASAJEROS) (1)

El comprobante de pago que sustenta la prestación del servicio de transporte público nacional de pasajeros por vía terrestre es el boleto de viaje. Este documento debe ser emitido aun cuando el servicio sea prestado de forma gratuita – Normas, art. 1, num. 5.

Para solicitar la autorización de boletos de viaje, los obligados a emitirlos, además de cumplir con las disposiciones establecidas en el num. 1 del art. 12 del Reglamento (2), deben presentar copia de la Resolución emitida por la autoridad competente que otorga la concesión. En el caso del servicio de transporte por vía férrea, deberán presentar copia de la Resolución que otorga el permiso de operación - Normas, art. 5, 1er párrafo.

La copia de la Resolución que otorga la concesión o el permiso de operación, según sea el caso, se presentará en las dependencias o Centros de Servicios al Contribuyente de la SUNAT previamente a la solicitud de autorización de impresión o importación. Dicha presentación se realizará por única vez, salvo que se deba actualizar la información relativa a las referidas resoluciones - Normas, art. 5, num. 5.1, 2do párrafo

Adicionalmente, para la emisión de boletos de viaje en original y dos copias, el transportista deberá (Normas, art. 5, num. 5.2, 1er párrafo):

- Presentar el formulario N° 847 – «Comunicación de emisión de boletos de viaje en original y dos copias» a través de SUNAT Virtual - Normas, art. 5, num. 5.2, inc. a), 1er párrafo. Este formulario se presentará únicamente para comunicar el alta de las series asignadas a la emisión de boletos de viaje en original y dos copias - Normas, art. 5, num. 5.2, inc. a), 2do párrafo.
 - Una vez presentado el formulario, imprimir el reporte que genere el sistema, el cual deberá ser entregado a la imprenta conjuntamente con la solicitud de autorización de impresión y/o importación - Normas, art. 5, num. 5.2, inc. b) 1er párrafo.
- Cuando no se haya presentado el referido formulario o alguno de los números de series indicados correspondan a una serie ya asignada, se rechazará el registro de la autorización de impresión o importación, en cuyo caso la imprenta imprimirá el reporte de rechazo con los mensajes de error y lo entregará al transportista a efecto de que los subsane - Normas, art. 5, num. 5.2, inc. b), 2do párrafo.

1. La Resolución N° 156-2003/SUNAT de 15-8-03 aprobó en su único artículo las «Normas sobre el boleto de viaje que emiten las empresas de transporte terrestre público nacional de pasajeros». Los artículos que se citan en esta sección corresponden a tales normas, con las modificaciones dispuestas por la Res. 044-2006/SUNAT de 10-3-06.
2. Tales disposiciones se tratan en la sección 18/1.1.

B) DOCUMENTO DE ATRIBUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

El Documento de Atribución es aquél que emite el operador para que los demás partícipes de una sociedad de hecho, consorcio, joint venture u otras formas de contratos de colaboración empresarial que no llevan contabilidad independiente a la de sus socios, puedan sustentar el porcentaje de crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario que les corresponda – Res. 022-98/SUNAT de 10-2-98, art. 2.

El operador emitirá documentos de atribución cuando sea el encargado de realizar la adjudicación a título exclusivo de bienes obtenidos por la ejecución del contrato o de la sociedad de hecho, o cuando distribuya ingresos y gastos a los partícipes - Res. 022-98/SUNAT, art. 3, último párrafo.

Para efectos de la autorización de impresión de los Documentos de Atribución, el operador debe cumplir con las disposiciones establecidas en el num. 1 del art. 12 del Reglamento (1) - Res. 022-98/SUNAT, art. 7, 1er párrafo.

Además debe haber cumplido con comunicar a la SUNAT después de los 10 días de firmado el contrato o generada la sociedad de hecho, que él es el sujeto que va a realizar las funciones correspondientes al Operador – Res. 022-98/SUNAT, art. 7, 2do párrafo.

1. Tales disposiciones se tratan en la sección 18/1.1.

18/2.1 BOLETOS DE TRANSPORTE AÉREO EMITIDOS POR MEDIOS ELECTRÓNICOS

18/2 AUTORIZACION PARA LA EMISION DE DETERMINADOS COMPROBANTES DE PAGO Y OTROS DOCUMENTOS

Se tratan en esta sección las reglas para la emisión de determinados comprobantes de pago y otros documentos sin que se requiera la previa autorización de su impresión o importación. (3)

18/2.1 BOLETOS DE TRANSPORTE AEREO EMITIDOS POR MEDIOS ELECTRONICOS

El servicio de transporte aéreo regular de pasajeros debe estar sustentado por un boleto de transporte aéreo, el cual puede ser emitido de manera manual, mecanizada o por medios electrónicos – Res. 166-2004/SUNAT de 2-7-04, art. 1, inc. b).

Para emitir boletos por medios electrónicos (BME), las Compañías de Aviación Comercial deberán ser autorizadas por la SUNAT. Para ello, a la fecha de presentación de la solicitud, sus representantes legales no deberán tener abierta instrucción por delito tributario o aduanero, ni sentencia condenatoria que se encuentre vigente - Res. 166-2004/SUNAT, art. 4, 1er párrafo.

Asimismo, las Compañías de Aviación Comercial deberán cumplir las siguientes condiciones (Res. 166-2004/SUNAT, art. 4, 2do párrafo):

- No encontrarse en procesos de liquidación judicial o extrajudicial, ni haber suscrito un convenio de liquidación o haber sido notificada con una resolución disponiendo su disolución y liquidación por encontrarse en un proceso concursal – inc. a).
- Su RUC no debe encontrarse con baja, exclusión o suspensión temporal de actividades – inc. b).
- No tener la condición de no habido – inc. c).

Para obtener la autorización de emisión de los BME, la Compañía Aérea debe presentar ante la SUNAT el formulario 835 «Solicitud de Autorización para la emisión de BME», suscrito por su representante legal debidamente acreditado, el cual tendrá carácter de declaración jurada - Res. 166-2004/SUNAT, art. 5, 1er párrafo.

La solicitud se deberá presentar en las dependencias o Centros de Servicios al Contribuyente de la SUNAT de la Intendencia Regional u Oficina Zonal que correspondan al domicilio fiscal del solicitante y, para el caso de los contribuyentes pertenecientes al directorio de la Intendencia Nacional de Principales Contribuyentes, en la sede de dicha dependencia - Res. 166-2004/SUNAT, art. 5, 2do párrafo.

La SUNAT resolverá la solicitud dentro de los 30 días hábiles de haber sido presentada. Para tal efecto, verificará que se haya cumplido con (Res. 166-2004/SUNAT, art. 5, 3er párrafo):

- Proporcionar la totalidad de la información y documentación señalada en el citado formulario.
- Las condiciones del artículo 4 de la Res. 166-2004/SUNAT (1).
- Contar con un Sistema de Emisión Globalizado.

Vencido el plazo sin que la SUNAT se hubiere pronunciado, operará el silencio administrativo positivo – Res. 166-2004/SUNAT, art. 5, 3er párrafo.

Las Compañías de Aviación Comercial serán quienes comunicarán a los Agentes de Ventas (2), la fecha desde la cual se puede otorgar a nombre de ellas los BME. Esta fecha en ningún caso puede ser anterior a la fecha a partir de la cual surte efecto la notificación de la resolución por la cual la SUNAT la autoriza a emitir los BME o de la fecha en la cual opera el silencio administrativo positivo – Res. 166-2004/SUNAT, art. 5, penúltimo párrafo.

Los BME que hubieran sido emitidos antes de que la compañía de aviación comercial estuviera autorizada para ello, no serán considerados comprobantes de pago que sustenten costo o gasto o crédito fiscal para efectos tributarios – Res. 166-2004/SUNAT, art. 5, último párrafo.

1. Véase dichas condiciones en la parte inicial de la presente sección.

2. El Agente de Ventas es el sujeto inscrito en el RUC o aquél no domiciliado que no se encuentra obligado a inscribirse en el RUC, que actúa a nombre de la Compañía de Aviación Comercial a efecto de otorgar el Boletó de Transporte Aéreo luego de su emisión por la Compañía de Aviación Comercial – Res. 166-2004/SUNAT, art. 1, inc. a).

3. Sólo se tratan en esta sección las reglas de mayor interés general. Con ese criterio no se tratan en esta sección las reglas dictadas para la emisión de boletos de viaje para transporte ferroviario de pasajeros se recogen en la Res. 173-2008/SUNAT de 15-9-08.

18/2.2 DOCUMENTO POR LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE REVISIONES TÉCNICAS VEHICULARES

Son documentos que permiten sustentar gasto o costo para efecto tributario, ejercer el derecho al crédito fiscal o al crédito deducible, según sea el caso, siempre que se identifique al adquirente o usuario y se discriminen el impuesto, aquellos que emiten los concesionarios del servicio de revisiones técnicas vehiculares por la prestación de dicho servicio – Rgto., art. 6, inc. p), 1er párrafo.

Los concesionarios del servicio de revisiones técnicas vehiculares podrán realizar la impresión de estos documentos, previa solicitud de autorización a la SUNAT a través del formulario N° 806 - «Formulario de Autorización de Impresión», mediante sistema computarizado, respecto de la serie asignada al punto de emisión y el rango de comprobantes de pago a imprimir. En dicho formulario se consignarán los datos del concesionario del servicio de revisiones técnicas vehiculares en el rubro destinado a la identificación de la imprenta – Rgto., art. 4, inc. p), 2do párrafo.

18/2.3 DOCUMENTOS DEL OPERADOR Y DEL PARTÍCIPE DE CONSORCIOS, JOINT VENTURES, ETC. DEDICADOS A LA ACTIVIDAD DE EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS, POR LA TRANSFERENCIA DE BIENES OBTENIDOS POR LA EJECUCIÓN

El Operador (1) y los demás partícipes (2) podrán optar por emitir facturas, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago o los documentos denominados «Documento del Operador» y «Documento del Partícipe».

El Documento del Operador es aquél que es emitido por el operador de las sociedades irregulares, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad en forma independiente y que se dediquen a actividades de exploración y explotación de hidrocarburos, por la transferencia de bienes obtenidos por la ejecución del contrato o sociedad, que el operador y las demás partes realicen conjuntamente en una misma operación – Res. 180-2004/SUNAT, art. 1, inc. e).

El Documento del Partícipe es aquél que es emitido por las demás partes, distintas del operador, de las sociedades irregulares, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad en forma independiente y que se dediquen a actividades de exploración y explotación de hidrocarburos, por la transferencia de bienes obtenidos por la ejecución del contrato o sociedad, que todas las partes realicen conjuntamente en una misma operación – Res. 180-2004/SUNAT, art. 1, inc. f).

En caso se opte por la emisión de estos documentos, la misma deberá realizarse de manera conjunta – Res. 180-2004/SUNAT, art.2, 1er párrafo.

El Operador deberá realizar la impresión de sus Documentos y de los Partícipes, mediante sistemas computarizados, sin necesidad de utilizar una imprenta, previa autorización de la SUNAT (3) – Res. 180-2004/SUNAT, art. 5, num. 5.5.

Para obtener la autorización de impresión de estos documentos, el operador debe contar con un sistema de impresión de comprobantes de pago computarizado – Res. 180-2004/SUNAT, art. 5, num. 5.1.

La autorización de impresión del Documento del Operador será solicitada por el Operador mediante el Formulario N° 806 «Formulario de Autorización de Impresión», en el cual consignará sus datos en el rubro destinado a la identificación de la imprenta, así como la serie asignada al punto de emisión y el rango de documentos a imprimir - Res. 180-2004/SUNAT, art. 5, num. 5.2, 1er párrafo.

Dicho formulario lo presentará en la dependencia de la SUNAT que corresponda a su domicilio fiscal, anexando un escrito con la firma de los demás Partícipes, mediante el cual éstos comunicarán la utilización de los Documentos de los Partícipes, así como autorizarán la emisión y entrega por parte del Operador de los comprobantes de pago que correspondan a aquellos - Res. 180-2004/SUNAT, art. 5, num. 5.2, 2do párrafo.

El punto de emisión del Documento del Operador y de los Documentos de los Partícipes debe ser común a todos - Res. 180-2004/SUNAT, art. 5, num. 5.3

El Operador asignará una serie exclusiva para el Documento que emita (Res. 180-2004/SUNAT, art. 5, num. 5.3). En tanto que los Documentos de cada uno de los Partícipes tendrán la misma serie y número correlativo que el Documento del Operador (Res. 180-2004/SUNAT, art. 5, num. 5.4).

1. El operador es el partícipe designado para conducir la gestión de una sociedad irregular, joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad en forma independiente – Res. 180-2004/SUNAT de 3-8-04, art. 1, inc. d).

2. Se entiende por partícipe a las personas naturales o jurídicas que integran o que son partes contratantes de una sociedad irregular, joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad en forma independiente - Res. 180-2004/SUNAT de 3-8-04, art. 1, inc. c).

3. Para efectos de solicitar la autorización de emisión de estos documentos, son aplicables, en lo que no se oponga, las reglas establecidas en la Res. 180-2004/SUNAT y las normas contenidas en el numeral 1 del artículo 12° del Reglamento de Comprobantes de Pago, desarrolladas en la sec. 18/1.

18/2.4 COMPROBANTES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN DEL IGV

Al momento de efectuar la retención o percepción, los agentes de retención o percepción, deben entregar a su proveedor o cliente, respectivamente, un «Comprobante de Retención o Percepción, según sea el caso- Res. 37-2002/SUNAT de 18-4-02 y modificatorias, art. 8, 1er párrafo y Res. 128-2002/SUNAT de 16-9-02 y modificatorias, art. 7, 1er párrafo.

Los agentes de retención o percepción podrán optar por encargar la impresión de estos documentos a una imprenta o imprimir ellos mismos estos documentos, mediante sistemas computarizados, respecto de la serie asignada al punto de emisión y el rango de comprobantes a imprimir – Res. 37-2002/SUNAT, art. 8, num. 4 y Res. 128-2002/SUNAT, art. 7, num. 4.

En caso el agente de retención o percepción de IGV optara por imprimir directamente los comprobantes de retención o percepción, deberá solicitar previamente autorización a la SUNAT a través del Formulario 806 – «Autorización de impresión a través de SUNAT Operaciones en Línea» – Res. 37-2002/SUNAT, art. 8, num. 4, 2do párrafo y Res. 128-2002/SUNAT, art. 7, num. 4, 2do párrafo.

18/3 CANCELACIÓN DE AUTORIZACIÓN DE IMPRESIÓN DE COMPROBANTES DE PAGO Y OTROS DOCUMENTOS (1)

(1)

La cancelación de la autorización de impresión se debe solicitar cuando no se lleguen a imprimir los documentos autorizados (comprobantes de pago, notas de crédito y débito y guías de remisión) – Reglamento, art.12, num. 4.1, inc. e)

La solicitud se puede presentar antes o conjuntamente con la siguiente solicitud de autorización de impresión – Rgto., art. 12, num. 4.1, inc. e); TUPA de la SUNAT, procedimiento 9.

El Agente de retención o de percepción que sea excluido del régimen debe presentar esta solicitud por los comprobantes de retención o percepción que no hubiera entregado,. La solicitud deberá ser presentada hasta la fecha en que opere su exclusión – TUPA, procedimiento 8.

Si la solicitud se presenta a través de SUNAT Virtual, se debe ubicar en el título «Trámites y Consulta de Comprobantes de pago» la opción Baja de Serie y Comprobantes de Pago y hacer click en ella para poder seleccionar el «Formulario 855-1 Baja de Serie» e ingresar el número de serie que se desea dar de baja y los otros datos que le solicita el sistema – Web de la SUNAT.

Si se optara por presentarla a través de las dependencias de la SUNAT, se debe presentar el formulario 825 «Declaración de Baja y cancelación» firmado por el deudor tributario o representante legal acreditado en el RUC, según corresponda – TUPA de la SUNAT, procedimiento 9.

En dicho formulario se debe consignar la siguiente información (Instrucciones del formulario 825):

- Motivo de la declaración (cancelación de autorización de impresión).
- Número de orden del formulario 806 u 816 que se hubiera presentado.
- Información de los documentos (Número de serie, código y números inicial y final de los documentos a ser dados de baja).

La aprobación de esta solicitud es automática – TUPA de la SUNAT, procedimiento 9.

1. Las reglas que se desarrollan a continuación también son aplicables a los boletos de viaje (Res. 156-2003/SUNAT, 1era Disp. Final); comprobantes de retención y percepción (Res. 37-2002/SUNAT, art. 8, num. 4, Res. 128-2002/SUNAT, art. 7, num. 4); a los boletos aéreos emitidos por medios electrónicos (Res. 166-2004/SUNAT, art. 1, inc. c) y b) y a los documentos que se emiten para la atribución del crédito fiscal (Res. 22-98/SUNAT, art. 7).

18/4 BAJA DE COMPROBANTES DE PAGO U OTROS DOCUMENTOS NO ENTREGADOS

Esta solicitud se debe presentar en los siguientes casos (1) (Rgto., art. 12, num. 4.1):

- Cuando los comprobantes de pago u otros documentos debidamente autorizados estén deteriorados.

Cuando los comprobantes de pago u otros documentos debidamente autorizados hayan sido robados o estén extraviados.

El robo o extravío de los documentos no entregados debe declararse a la SUNAT dentro de los 15 días hábiles siguientes de producidos los hechos, consignando el tipo de documento y la numeración de los mismos - Rgto., art. 12, num. 4.2, 1er. párrafo.

La presentación de esta declaración no exime al contribuyente de sustentar la baja con la copia certificada de la denuncia policial del robo o de la pérdida de los comprobantes de pago u otros documentos, cuando la SUNAT así lo requiera - Rgto., art. 12, num. 4.2, último párrafo.

La denuncia policial se deberá realizar con anterioridad a la presentación de la declaración de baja de los documentos robados o extraviados – Rgto., art. 12, num. 4.2, último párrafo.

- Cuando se ingrese al nuevo RUS.

Se debe presentar la declaración para la baja de facturas, liquidaciones de compra, recibos por honorarios, notas de crédito, notas de débito y guías de remisión del remitente hasta la fecha en que se realice el cambio de régimen.

- Cuando se comunique la baja de tributos.

Se debe presentar la declaración antes o conjuntamente con la comunicación de baja de tributos.

Si se presenta a través de SUNAT Virtual, se debe ubicar en el título «Trámites y Consulta de Comprobantes de pago» la opción Baja de Serie y Comprobantes de Pago y hacer click en ella para poder seleccionar el «Formulario 855-2 Baja de Comprobantes de Pago». Se deberá seleccionar en el menú que presente la pantalla, el motivo por el cual se presenta el formulario y los otros datos que le solicita el sistema como la fecha de la ocurrencia que motiva la baja, el tipo de comprobante de pago, la serie y rango de los que se van a dar de baja, etc. – Web de la SUNAT.

Si se optara por presentarla a través de las dependencias de la SUNAT, se debe presentar el formulario 825 «Declaración de Baja y cancelación» firmado por el deudor tributario o representante legal acreditado en el RUC, según corresponda – TUPA de la SUNAT, procedimiento 8.

En dicho formulario se deberá consignar la siguiente información (Instrucciones del formulario 825):

- Motivo de la declaración (baja de comprobantes de pago, notas de crédito, notas de débito y/o guías de remisión impresos y no emitidos).
- Motivo de la baja de comprobantes de pago, notas de crédito, notas de débito y/o guías de remisión, impresos y no emitidos (robo o extravío u otros motivos).
- Fecha de producido el hecho.
- Número de orden del formulario 806 u 816 que se hubiera presentado.
- Información de los documentos (Número de serie, código y números inicial y final de los documentos a ser dados de baja).

La aprobación de esta solicitud es automática – TUPA de la SUNAT, procedimiento 8.

Los documentos declarados de baja deberán ser destruidos. La declaración de baja y cancelación no exime de la responsabilidad por la circulación posterior de los documentos, salvo que se haya presentado denuncia policial por el robo o extravío de los documentos – Rgto., art. 12, num. 4.3.

No podrán solicitarse autorizaciones de impresión de documentos, utilizando la numeración dada de baja o cancelada – Rgto., art. 12, num. 4.4.

1. Las reglas que se desarrollan a continuación son también aplicables a los boletos de viaje (Res. 156-2003/SUNAT, 1era Disp. Final); comprobantes de retención y percepción (Res. 37-2002/SUNAT, art. 8, num. 4, Res. 128-2002/SUNAT, art. 7, num. 4); a los boletos aéreos emitidos por medios electrónicos (Res. 166-2004/SUNAT, art. 1, inc. c) y b) y a los documentos que se emiten para la atribución del crédito fiscal (Res. 22-98/SUNAT, art. 7).

18/5 BAJA DE SERIE DE COMPROBANTES DE PAGO U OTROS DOCUMENTOS

La solicitud de baja de serie de comprobantes de pago u otros documentos se debe presentar cuando se retira uno o más punto de emisión (1) – Rgto., art. 12, num. 4.1, inc. a.

Además debe presentar esta solicitud el operador o los partícipes de una sociedad irregular, consorcio, joint venture u otra forma de contrato de colaboración empresarial que no lleve contabilidad completa, cuando se produzca el cambio de operador o la proporción o exclusión de partícipes en el contrato o entidad – TUPA de la SUNAT, procedimiento 7.

Si se presenta a través de SUNAT Virtual, se debe ubicar en el título «Trámite y consulta de Comprobante de Pago» la opción Baja de serie y Comprobante de Pago y hacer click en ella para poder seleccionar el «Formulario 855-1 Baja de Serie». El sistema mostrará los comprobantes de pago y documentos que se encuentran habilitados para la serie que se quiere dar de baja – Web de la SUNAT.

Posteriormente se debe indicar que se han eliminado todos los comprobantes de pago o documentos de esa serie. Si se contara aún con stock, se debe ingresar la relación de estos comprobantes de pago – Web de la SUNAT.

Finalmente el sistema emitirá el Comprobante de Información Registrada de la baja de serie que se informa como constancia de la información declarada - Web de la SUNAT.

Si se optara por presentarla a través de las dependencias de la SUNAT, se deberá presentar el formulario 825 «Declaración de baja y cancelación» firmado por el deudor tributario o representante legal acreditado en el RUC, según corresponda – TUPA de la SUNAT, procedimiento 7.

En dicho formulario se deberá ingresar la siguiente información (instrucciones del formulario 825):

- Motivo de la declaración (baja de serie).
- Número de orden del formulario 806 u 816 que se hubiera presentado al momento de solicitar autorización.
- Información de los documentos que se encuentran habilitados por la serie que se quiere dar de baja.

La baja de serie determina que para solicitudes de autorización posteriores no pueda emplearse la numeración inutilizada – formulario 825.

La aprobación de esta solicitud es automática – TUPA de la SUNAT, procedimiento 7.

1. Las reglas que se desarrollan a continuación son también aplicables a los boletos de viaje (Res. 156-2003/SUNAT, 1era Disp. Final); comprobantes de retención y percepción (Res. 37-2002/SUNAT, art. 8, num. 4, Res. 128-2002/SUNAT, art. 7, num. 4); a los boletos aéreos emitidos por medios electrónicos (Res. 166-2004/SUNAT, art. 1, inc. c) y b) y a los documentos que se emiten para la atribución del crédito fiscal (Res. 22-98/SUNAT, art. 7).

18/6 FORMULARIO N° 820 (COMPROBANTE POR OPERACIONES NO HABITUALES)

Las personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas que no son habituales en la transferencia o cesión en uso de bienes o en la prestación de servicios, pueden solicitar a la SUNAT el formulario N° 820 «Comprobante por operaciones no habituales», a fin de que lo puedan otorgar a sujetos que necesiten sustentar gasto o costo para efectos tributarios – Rgto., art. 6, num. 2, primer párrafo.

Ese formulario no será necesario para sustentar gasto o costo para efecto tributario, tratándose de operaciones inscritas en alguno de los siguientes registros: Registro de Propiedad Inmueble y Registro de Bienes Muebles a cargo de la SUNARP, Registro Público del Mercado de Valores, a cargo de la CONASEV; Registro de Propiedad Industrial, a cargo del INDECOPI - Rgto., art. 6, num. 2, 2do párrafo.

Para obtener el Formulario N° 820 se deben cumplir los siguientes requisitos (Rgto., art. 6, num. 2, 3er párrafo):

1. Presentar el formato «Solicitud del Formulario N° 820 en el que se consigne la siguiente información (Rgto., art. 6, num. 2, inc. a):

- Datos de identificación del solicitante y el de su cliente
- Tipo de operación (venta, entrega en uso, servicio u otros)
- Lugar y fecha de la operación
- Descripción de la operación y de los bienes
- Valor de cada bien que se transfiere, que se cede en uso o del servicio.
- Importe total de la operación
- Firma del solicitante

Este formato se podrá recabar en forma preimpresa en las dependencias y Centros de Servicios al Contribuyente de la SUNAT o imprimir a través de SUNAT Virtual – Rgto., art. 6, num. 2, inc. a, último párrafo.

2. Exhibir los originales y presentar copia simple de la documentación que sustentan la propiedad del bien a ser transferido o cedido en uso, o la prestación del servicio; y su pago - Rgto., art. 6, num. 2, inc. b.

Si se presenta el formato y la documentación de conformidad con las reglas indicadas, la SUNAT aprobará automáticamente la solicitud y entregará el formulario, sin perjuicio de que efectúe una fiscalización posterior. En caso contrario, la solicitud se tendrá como no presentada y se informará al solicitante en ese mismo momento sobre las omisiones detectadas a efecto de que pueda subsanarlas y realizar nuevamente el trámite – Rgto, art. 6, último párrafo.

18/7 AUTORIZACIÓN DE APLICATIVOS INFORMÁTICOS PARA LA EMISIÓN DE TICKETS

Los contribuyentes que deseen obtener la autorización para el uso de sistemas informáticos para la emisión de tickets, incluso de aquellos aplicativos informáticos que hubiesen sido declarados como máquinas registradoras, deben presentar el formulario 845 a través de SUNAT Virtual o en los Centros de Servicios al Contribuyente (1) - Res. 64-2006/SUNAT de 24-4-06 y modificatorias, 2ª Disp. Comp. Trans., 2do párrafo.

En el formulario se consignará la información detallada en el TUPA de la SUNAT, procedimiento 6. Para modificar cualquier dato del formulario 845, se deberá presentar uno nuevo. La información consignada en el último formulario presentado sustituirá en su totalidad a la consignada en el o los formularios que se hayan presentado con anterioridad – TUPA de la SUNAT, procedimiento 6.

1. La Res. 64-2006/SUNAT modificada por la Res. 207-2006/SUNAT autorizó hasta el 30-6-08 el uso de estos sistemas, siempre que hasta el 31-12-07 se hubiese presentado el formulario 845. Por Res. 237-2007/SUNAT se ha ampliado el plazo hasta el 30-6-09, siempre que los usuarios de tales sistemas presenten el Formulario N° 845 hasta el 31-12-08.

18/8 ALTA, BAJA Y CAMBIO DE UBICACIÓN DE MÁQUINAS REGISTRADORAS

Se considera ALTA al uso de nuevas máquinas, al reinicio de uso de máquinas dadas de baja, así como a la primera presentación de la declaración sobre máquinas registradoras. La máquina registradora debe asignarse a un establecimiento declarado ante la SUNAT – Rgto., art. 12, num. 3.1, inc. a).

Se considera BAJA la no utilización temporal o definitiva de máquinas registradoras – Rgto., art. 12, num. 1, inc.b).

En tanto que se considera CAMBIO DE UBICACION de máquinas registradoras el cambio de la ubicación de las mismas, de un establecimiento a otro establecimiento de una misma empresa – Rgto., art. 12, num. 1, inc. c).

Estos hechos deberán declararse a la SUNAT dentro de los cinco 5 días hábiles de haber ocurrido, utilizando para ello el formulario 809 «Máquinas registradoras» – TUPA de la SUNAT, procedimiento 10.

El formulario se debe presentar a través de las dependencias de la SUNAT firmado por el deudor tributario o representante legal acreditado en el RUC, según corresponda – TUPA de la SUNAT, procedimiento 10.

En dicho formulario se debe consignar la siguiente información (formulario 809):

- Motivo de la declaración (alta, baja o modificación de información).
- Información de la máquina registradora (código del establecimiento, número de serie de fabricación, marca y modelo de la máquina registradora).

La aprobación de esta solicitud es automática – TUPA de la SUNAT, procedimiento 10.

18/9.1 INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE IMPRENTAS

Conforme al art. 12, num. 2.2.1, inc. a) del Rgto.:

«a) Para solicitar su inscripción en el registro, las imprentas deberán presentar a la SUNAT los siguientes formularios, debidamente llenados y firmados por el contribuyente o su representante legal acreditado en el RUC:

- Formulario N° 804 – «Registro de Imprentas», declarando el tipo de trabajo a realizar, el sistema de impresión y el tipo de formato de impresión.
- Formulario N° 805 – «Información complementaria para el Registro de Imprentas», declarando la marca, modelo, serie de fabricación y tipo de formato de impresión de la totalidad de la maquinaria de impresión, así como la dirección de los establecimientos donde se encuentra ubicada la misma, los cuales deberán haber sido previamente declarados en el RUC.

De realizar el trámite a través de un tercero autorizado, éste deberá exhibir el original de su documento de identidad vigente y presentar una copia del documento de identidad vigente del contribuyente o su representante legal acreditado en el RUC».

Las imprentas deberán poner a disposición de la SUNAT la documentación que sustente la información declarada, así como el uso exclusivo de la maquinaria de impresión, de corresponder. Para tal efecto presentarán copia simple de la siguiente documentación, según sea el caso, sin perjuicio de otra adicional que la SUNAT pueda solicitar (Rgto., art. 12, num. 2.2.1 b):

- Contrato de compraventa de la maquinaria de impresión con firmas legalizadas notarialmente y el comprobante de pago respectivo o, de ser el caso, del Formulario N° 820 – «Comprobante por Operaciones No Habituales».
- Contrato de arrendamiento o cesión en uso de la maquinaria de impresión con firmas legalizadas notarialmente y los comprobantes de pago respectivos. En el caso de los Formularios N° 1683 - «Impuesto a la Renta de primera categoría», los presentados por el arrendador durante los últimos seis (6) meses, o desde la vigencia del contrato en el caso que el arrendamiento tenga una duración menor, hasta la fecha de presentación de la solicitud de inscripción.
- Testimonio de la Escritura Pública de Constitución o constancia de inscripción en los Registros Públicos donde conste que la maquinaria de impresión constituye un aporte al capital social de la persona jurídica.
- Póliza de adjudicación de la maquinaria de impresión, emitida por martilleros públicos o entidades que rematen o subasten bienes por cuenta de terceros.

En todos los casos, la documentación, comprobantes de pago y formularios antes mencionados deberán contener la identificación de la marca, modelo y serie de fabricación de la maquinaria de impresión.

La SUNAT, a fin de evaluar la inscripción de la imprenta, verificará la veracidad de la información consignada en los Formularios N°s. 804 y 805 así como el cumplimiento de las siguientes condiciones (Rgto., art. 12, num. 2.1 y 2.2.1 c):

- Se encuentren acogidas al Régimen General o al Régimen Especial del Impuesto a la Renta.
- Tengan como actividad económica principal la impresión de documentos. Dicha información deberá estar consignada en el RUC.
- Hayan declarado en el RUC los tributos correspondientes al régimen tributario al cual pertenezcan.
- Tengan en el RUC la condición de domicilio fiscal habido.

- No se encuentren en el estado de baja de inscripción a pedido de parte o de oficio, o con suspensión temporal de actividades.
- No hayan sido retiradas del Registro de Imprentas durante los seis (6) meses anteriores y hasta la fecha de presentación de la solicitud de inscripción.
- Sean usuarias exclusivas de la maquinaria que utilizarán para los trabajos de impresión.
- Obtengan el Código de Usuario y la Clave de Acceso al sistema SUNAT Operaciones en Línea, de acuerdo a lo indicado en la Res. 109-2000/SUNAT1 y normas modificatorias.
- No cuenten con resoluciones de pérdida de aplazamiento y/o fraccionamiento notificadas en los tres (3) últimos meses anteriores al mes de la fecha de presentación de la solicitud. Para efectos de este inciso, la resolución de pérdida corresponde al aplazamiento y/o fraccionamiento otorgado con carácter particular.
- Presenten sus declaraciones determinativas utilizando el Programa de Declaración Telemática (PDT), de acuerdo a lo dispuesto por las Resoluciones de Superintendencia correspondientes.
- Hayan presentado las declaraciones determinativas, cuyos vencimientos se hubieran producido en los tres (3) meses anteriores al mes de la fecha de presentación de la solicitud o en el mes de la presentación de la solicitud, incluso hasta la fecha en que ésta sea presentada.
- No se encuentren omisos al pago del Impuesto en cualquiera de los últimos tres (3) períodos que vencieron hasta el mes anterior al de la fecha de presentación de la solicitud. No se considerará que existe omisión si dicha deuda ha sido acogida a un aplazamiento y/o fraccionamiento y cuenta con resolución aprobatoria notificada a la fecha de presentación de la solicitud.

Informe N° 136-2005-SUNAT/2B0000 de 27-6-05: Esta condición supone que el contribuyente debe haber pagado el impuesto de cada uno de los referidos 3 periodos. Si se incumple el pago de alguno de ellos, no se podrá obtener la inscripción en el Registro.

La SUNAT resolverá la solicitud en el plazo de 30 días hábiles. Vencido el plazo para resolver, operará el silencio administrativo negativo – Rgto., art. 12, num. 2.2.1, inc. c).

De contener los formularios información no conforme con la realidad, la SUNAT denegará la inscripción, sin perjuicio de las sanciones previstas en el Código Tributario – Rgto., art. 12, num. 2.2.1, inc. d).

Las imprentas que realicen trabajos de impresión y/o importación sin encontrarse inscritas en el registro no podrán acceder al mismo Rgto., art. 12, num. 2.2.1, inc. e).

1. Véase en la sección 1/2 las reglas de esa resolución.

18/9.2 MODIFICACIÓN DE LA INFORMACIÓN CONTENIDA EN EL REGISTRO DE IMPRENTAS

Las imprentas deberán comunicar a la SUNAT la modificación de la información declarada y consignada en el Registro de Imprentas dentro de los 5 días hábiles de ocurridos los hechos, para lo cual presentarán los Formularios N°s 804 y 805, debidamente llenados y firmados por el contribuyente o su representante legal acreditado en el RUC – Rgto., art. 12, num. 2.2.2, 1er párrafo y TUPA de la SUNAT, procedimiento 12.

En el caso del Formulario N° 805 se consignará nuevamente la información relativa a la totalidad de la maquinaria de impresión con que cuente la imprenta a dicha fecha, adjuntando la documentación indicada en el literal b) del numeral 2.2.1 del art. 12 del Rgto. (1), sólo respecto de la nueva información declarada – Rgto., art. 12, num. 2.2.2, último párrafo.

1. Véase la relación de dicha documentación en la sec. 18/9.1.

18/9.3 RETIRO DEL REGISTRO DE IMPRENTAS

Serán retiradas del Registro las imprentas que incurran en alguno de los siguientes supuestos (Reglamento, art. 12, num. 2.5):

- a. Incumplan con cualquiera de las condiciones de permanencia en el Registro de Imprentas contenidas en el numeral 2.3 del Reglamento.
- b. Las personas naturales a quienes se les hubiera abierto instrucción por delito tributario o las empresas a quienes dichas personas representen, ya sea que el proceso se encuentre en trámite o exista sobre dichas personas sentencia firme condenatoria por delito tributario (1).

c. Se determine su baja como usuarias de SUNAT Operaciones en Línea, de acuerdo a lo indicado en el artículo 8° de la Resolución de Superintendencia N° 109-2000/SUNAT (2) y normas modificatorias.

d. Cuando se detecte que la imprenta ha realizado trabajos de impresión sin la autorización del sujeto obligado a emitir documentos.

e. Cuando se detecte que la imprenta ha realizado más de un trabajo de impresión con un mismo número de autorización.

f. Cuando se detecte que la imprenta ha declarado datos falsos o no conforme con la realidad en el Formulario N° 804 – «Registro de Imprentas» y/o en el Formulario N° 805 – «Información complementaria para el Registro de Imprentas».

Las imprentas retiradas del Registro de Imprentas podrán realizar los trabajos autorizados antes de su retiro. Una vez comunicado el mismo, no admitirán nuevos trabajos de impresión y/o importación – Reglamento, art. 12, num. 2.5, penúltimo párrafo.

Las imprentas que hayan sido retiradas del registro podrán solicitar su reinscripción siempre que cumplan con las condiciones señaladas en el numeral 2.1 del art. 12 del Reglamento (3) – Reglamento, art. 12, num. 2.5, último párrafo.

1. Las imprentas que hayan sido retiradas por esta causal podrán solicitar su reinscripción una vez que exista resolución firme absolutoria o una vez cumplida la condena impuesta.
2. Véase en la sección 1/2 las reglas de esta resolución.
3. Tales condiciones se tratan en la sección 18/9.1.

18/9.4 RETIRO VOLUNTARIO DEL REGISTRO DE IMPRENTAS

Para comunicar el retiro voluntario del registro, las imprentas deberán presentar el Formulario N° 804 debidamente llenado y firmado por el contribuyente o su representante legal acreditado en el RUC – Rgto., art. 12, num. 2.2.3 y TUPA de la SUNAT, procedimiento 12.

A) CONDICIONES

Generalidades

Con el objetivo de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los perceptores de rentas de cuarta categoría y ejercer un mayor control en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, mediante la Res. 182-2008/SUNAT de 13-10-08 (pub. 14-10-08) se aprobó el sistema que permite la emisión electrónica de recibos por honorarios, notas de crédito, así como el llevado del libro de ingresos y gastos electrónico. El presente capítulo se ocupa de dicha normativa.

18A/1 RECIBOS POR HONORARIOS Y NOTAS DE CREDITO ELECTRONICOS

Para emitir recibos por honorarios y notas de crédito electrónicos, el sujeto perceptor de rentas de cuarta categoría debe afiliarse al sistema de emisión electrónica - Res. 182-2008/SUNAT, art. 2, num. 1.

El recibo por honorarios electrónico es el comprobante de pago que se emite en formato digital y que contiene un mecanismo de seguridad que garantiza su autenticidad e integridad. Acredita la prestación de servicios que generan rentas de cuarta categoría y puede ser utilizado para sustentar gasto o costo para efecto tributario – Res. 182-2008/SUNAT, art. 1, num. 11, primer párr.

Los recibos por honorarios electrónicos se deben emitir, al igual que en el caso de los comprobantes de pago impresos, cuando existe habitualidad. Se exceptúa de la obligación de emitirlos cuando no existe la obligación de emitir los recibos por honorarios impresos, conforme a lo establecido por el Reglamento de Comprobantes de Pago - Res. 182-2008/SUNAT, art. 1, num. 11, segundo párr.

La nota de crédito electrónica es el documento que se emite en formato digital, por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, respecto de recibos por honorarios emitidos a través del sistema de emisión electrónica - Res. 182-2008/SUNAT, art. 1, num. 10.

18A/1.1 AFILIACION AL SISTEMA

La afiliación al sistema es opcional y puede ser realizada por el sujeto perceptor de rentas de cuarta categoría que cuenta con código de usuario y clave SOL - Res. 182-2008/SUNAT de 13-10-08, art. 3, primer párr.

La afiliación al sistema no excluye la emisión de recibos por honorarios y notas de crédito en formatos impresos o importados por imprentas autorizadas, sea que su emisión se hubiere autorizado con anterioridad a la afiliación o se tramite con posterioridad a la misma - Res. 182-2008/SUNAT, art. 6, primer párr.

Las disposiciones contenidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago continuarán siendo de aplicación a los recibos por honorarios y notas de crédito emitidos en formatos impresos o importados por imprentas autorizadas - Res. 182-2008/SUNAT, art. 6, segundo párr.

a) Condiciones

Para la afiliación al sistema se debe cumplir con las siguientes condiciones: 1) Tener en el RUC la condición de domicilio fiscal habido; 2) No encontrarse en el RUC en estado de suspensión temporal de actividades o baja de inscripción y, 3) Encontrarse afecto en el RUC al Impuesto a la Renta de cuarta categoría. La afiliación al sistema será rechazada en caso de incumplimiento de alguna de ellas - Res. 182-2008/SUNAT, art. 3, segundo párr.

B) FORMA

El sujeto perceptor de rentas de cuarta categoría que opte por afiliarse al sistema debe ingresar a SUNAT Operaciones en Línea, seleccionar la opción que para tal efecto prevé el Sistema, registrar su afiliación e imprimir la constancia de afiliación - Res. 182-2008/SUNAT, art. 4, primer párr.

La afiliación surte efectos con su registro y tiene carácter definitivo, por lo que una vez realizada no procede la desafiliación - Res. 182-2008/SUNAT, art. 4, segundo párr.

C) EFECTOS

Son efectos de la afiliación al sistema (Res. 182-2008/SUNAT, art. 5):

- La adquisición de la condición de emisor electrónico de recibos por honorarios y notas de crédito.
- La utilización por la SUNAT, para el cumplimiento de sus funciones, de la información contenida en los recibos por honorarios y las notas de crédito electrónicos que se mantengan en el sistema.
- La obligación de llevar el Libro de ingresos y gastos de manera electrónica.
- La obligación de ingresar la información de los recibos por honorarios y notas de crédito emitidas en formato impreso o importados por imprentas autorizadas y de las rentas de cuarta categoría percibidas.
- La autorización a la SUNAT del uso de la información registrada en el sistema, exclusivamente para el cumplimiento de sus fines, sin perjuicio de seguir el procedimiento establecido en caso de realizarse una fiscalización.

A) RECIBOS POR HONORARIOS

Para emitir el recibo por honorarios electrónico, se debe ingresar a SUNAT Operaciones en Línea, seleccionar la opción que para tal fin prevea el sistema y seguir las indicaciones del mismo - Res. 182-2008/SUNAT, art. 7, primer párr., num. 3.

Al emitir el recibo por honorarios electrónico, el emisor debe registrar la siguiente información (Res. 182-2008/SUNAT, art. 7, num. 2):

- Apellidos y nombres o denominación o razón social y N° de RUC del usuario del servicio.
- Cuando el usuario del servicio no proporcione su número de RUC y siempre que no requiera sustentar gasto o costo para efecto tributario, el emisor electrónico puede registrar otro tipo de documento de identificación del usuario (DNI, Carné de extranjería, pasaporte o cédula diplomática de identidad), en cuyo caso debe indicar el número. Si el usuario no proporciona alguno de los mencionados documentos de identificación, el emisor electrónico debe registrar dicha situación.
- Descripción o tipo de servicio prestado.
 - Tipo de renta que se percibe por el servicio prestado, según la clasificación prevista por el art. 33 de la Ley del Impuesto a la Renta (1).
 - Si está o no afecto a la retención del Impuesto a la Renta de cuarta categoría.
 - Tipo de moneda y monto de los honorarios. Si el servicio se presta a título gratuito deberá indicar tal circunstancia, así como el tipo de moneda y monto de los honorarios que hubieran correspondido.

La falta de registro de la información antes indicada no permitirá la emisión del recibo por honorario electrónico.

Web SUNAT: El sistema permitirá acceder a una vista previa del documento. De ser necesario el emisor podrá corregir la información consignada en él.

Adicionalmente, al momento de la emisión del recibo por honorarios, el sistema consignará automáticamente en éste el mecanismo de seguridad y la siguiente información (Res. 182-2008/SUNAT, art. 7, num. 2):

- Datos de identificación del emisor electrónico: i) Apellidos y nombres; ii) Domicilio fiscal y iii) Número de RUC.
 - Denominación del comprobante de pago: RECIBO POR HONORARIOS.
 - Numeración: serie alfanumérica compuesta por cuatro caracteres y número correlativo.
- La numeración correlativa del recibo por honorarios electrónico es independiente de la del recibo por honorarios emitido en formato impreso o importado por imprenta autorizada.
- Monto discriminado del tributo que grava la operación con indicación de la tasa de retención, de ser el caso.
 - Importe neto recibido por el servicio prestado, expresado numérica y literalmente.
 - Fecha de emisión.

La emisión del recibo por honorarios electrónico será rechazada en caso no se cumpliera con las condiciones para afiliarse al sistema (2) - Res. 182-2008/SUNAT, art. 7, num. 4.

1. Por el ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría; o por desempeño de funciones de director de empresas, síndicos, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, incluyendo el desempeño de las funciones de regidor municipal o consejero regional, por las cuales perciban dietas.
2. Véase al respecto la sec. 18A/1.1a).

B) NOTAS DE CRÉDITO

La nota de crédito sólo se podrá emitir al mismo usuario del servicio para modificar un recibo por honorarios electrónico o un recibo por honorarios emitido en formato impreso o importado por imprenta autorizada, otorgado con anterioridad - Res. 182-2008/SUNAT, art. 10, num. 1, primer párr.

Se debe ingresar a SUNAT Operaciones en Línea, seleccionar la opción que para tal fin prevea el sistema y seguir las indicaciones del mismo - Res. 182-2008/SUNAT, art. 10, num. 2, primer párr.

Si modifica un recibo por honorarios emitido en formato impreso o importado por imprenta autorizada, éste debe ser previamente registrado en el sistema - Res. 182-2008/SUNAT, art. 10, num. 1, segundo párr.

Al emitir la nota de crédito electrónica se debe registrar: la serie y número correlativo del recibo por honorarios respecto del cual se realiza la modificación; el motivo que sustenta la emisión de la nota de crédito y el monto ajustado de los honorarios - Res. 182-2008/SUNAT, art. 10, num. 2, inc. a).

El sistema, al momento de la emisión de la nota de crédito, consignará automáticamente en ella, el mecanismo de seguridad e información similar a la del recibo por honorarios respecto del cual se emite - Res. 182-2008/SUNAT, art. 10, num. 2, inc. b).

La emisión de la nota de crédito electrónica será rechazada en caso no se cumpliera con las condiciones para afiliarse al sistema (1) - Res. 182-2008/SUNAT, art. 10, num. 4.

1. Véase la sec. 18A/1.1a).

A) RECIBOS POR HONORARIOS

El recibo por honorarios electrónico se considera otorgado (Res. 182-2008/SUNAT, art. 8, primer párrafo):

Si el usuario del servicio cuenta con clave SOL: Al momento de su emisión.

Si el usuario del servicio no cuenta con clave SOL: A elección del usuario, cuando el emisor remita el recibo por honorarios a su correo electrónico o cuando le otorgue una representación impresa del recibo por honorarios electrónico.

Los recibos por honorarios electrónicos que se emitan por servicios prestados a título oneroso, deben ser otorgados en el momento en que se perciba la retribución y por el monto de la misma. Los que se emitan por servicios prestados a título gratuito, deben otorgarse a la culminación del servicio, pudiendo ser otorgados con anterioridad - Res. 182-2008/SUNAT, art. 8, segundo y tercer párr.

B) NOTAS DE CRÉDITO

Su otorgamiento se rige por lo dispuesto para el otorgamiento de los recibos por honorarios electrónicos (1) - Res. 182-2008/SUNAT, art. 10, num. 5.

1. Véase la sec. 18A/1.3a).

18A/1.4 REVERSIÓN DE LOS RECIBOS POR HONORARIOS

El emisor puede revertir el recibo emitido u otorgado cuando detecte que ha consignado erróneamente los datos del usuario del servicio, la descripción o tipo de servicio prestado y el tipo de renta percibida - Res. 182-2008/SUNAT, art. 9, primer párr.

Para que proceda la reversión no deben existir pagos ni se debe haber emitido nota de crédito respecto del recibo por honorarios electrónico a revertir - Res. 182-2008/SUNAT, art. 9, primer párr.

El recibo por honorarios electrónico revertido mantiene el número correlativo que el sistema le asignó. Ese número no será asignado a otro recibo - Res. 182-2008/SUNAT, art. 9, segundo párr.

18A/1.5 CONSERVACIÓN

El emisor electrónico y el usuario del servicio que cuente con clave SOL deben descargar esos documentos del sistema y conservarlos en formato digital - Res. 182-2008/SUNAT, art. 11, num. 1.

El usuario del servicio que no cuente con clave SOL debe conservar el recibo por honorarios o la nota de crédito electrónica que le fue enviada por correo electrónico o, de ser el caso, la representación impresa del documento, que le fue otorgado por el emisor - Res. 182-2008/SUNAT, art. 11, num. 2.

18A/1.6 PÉRDIDA O DESTRUCCIÓN

En caso de pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros del recibo por honorarios electrónico (Res. 182-2008/SUNAT, art. 19):

- El emisor electrónico o el usuario del servicio que cuente con clave SOL deberá descargar del sistema un nuevo ejemplar - num. 1.
- El usuario que no cuente con clave SOL deberá solicitar al emisor electrónico que le remita nuevamente el recibo por honorarios o la nota de crédito electrónicos a su correo electrónico o que le remita una nueva representación impresa de dichos documentos - num. 2.

18A/2.1 SUJETOS OBLIGADOS A LLEVARLO

18A/2 LIBRO DE INGRESOS Y GASTOS ELECTRONICO

El Libro de Ingresos y Gastos Electrónico es el libro a que se refiere el último párrafo del art. 65 de la Ley del Impuesto a la Renta (1), generado en formato digital, que contiene un mecanismo de seguridad que garantiza su autenticidad e integridad - Res. 182-2008/SUNAT, art. 1, num. 7

18A/2.1 SUJETOS OBLIGADOS A LLEVARLO

Se encuentran obligados a llevar el Libro de Ingresos y Gastos de manera electrónica, los afiliados al sistema de emisión electrónica - Res. 182-2008/SUNAT, art. 5, num. 7.

1. «(...)

Los contribuyentes que se mencionan a continuación deberán llevar un Libro de Ingresos y Gastos, de acuerdo a lo señalado por Resolución de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT: a) Los que en el ejercicio gravable anterior o en el curso del ejercicio, hubieran percibido rentas brutas de segunda categoría que excedan 20 unidades impositivas tributarias; b) Los perceptores de rentas de cuarta categoría».

18A/2.2 GENERACIÓN

La obligación de llevar el Libro de Ingresos y Gastos Electrónico se entiende cumplida con la generación del Libro, que se produce cuando el emisor electrónico lo descarga usando la opción correspondiente del sistema por primera vez - Res. 182-2008/SUNAT, art. 16, primer párr.

La descarga se debe efectuar hasta el décimo día hábil del mes siguiente: 1) a la emisión del primer recibo por honorarios electrónico; 2) al registro en el sistema electrónico del primer recibo por honorarios emitido en formato impreso o importado por imprenta autorizada y 3) de la primera percepción o puesta a disposición de la renta de cuarta categoría del Impuesto a la Renta que se

produzca con posterioridad a la afiliación al sistema - Res. 182-2008/SUNAT, art. 16, segundo párr. Para actualizar el Libro de Ingresos y Gastos Electrónicos como consecuencia de la emisión de nuevos recibos por honorarios o notas de crédito electrónicas, así como del registro de nueva información en el sistema, se debe descargar el libro hasta el décimo día hábil del mes siguiente a la emisión o registro de la información antes referida - Res. 182-2008/SUNAT, art. 16, tercer párr.

18A/2.3 INFORMACIÓN MÍNIMA

El Libro de Ingresos y Gastos Electrónicos debe contener como mínimo, la siguiente información (Res. 182-2008/SUNAT, art. 12):

- Fecha de cobro, ingreso o puesta disposición de la renta de cuarta categoría del Impuesto a la Renta.
- Fecha de emisión del recibo por honorarios electrónico o del recibo por honorarios emitido en formato impreso y/o importado por imprenta autorizada que sustenta el servicio prestado.
- Inciso aplicable del artículo 33 de la Ley del Impuesto a la Renta (1).
- Serie y número del recibo por honorarios electrónico o del recibo por honorarios emitido en formato impreso y/o importado por imprenta autorizada emitido por el servicio prestado.
- Tipo de documento de identificación del usuario del servicio, de corresponder.
- RUC o número del documento de identidad del usuario del servicio, de corresponder.
- Apellidos y nombres, denominación o razón social del usuario del servicio.
- Monto de la renta bruta.
- Monto del Impuesto a la Renta retenido, de ser el caso.
- Monto cobrado, ingresado o puesto a disposición.
- Fecha de emisión de la nota de crédito electrónica o de la nota de crédito emitida en formato impreso y/o importado por imprenta autorizada, de corresponder.
- Serie y número de la nota de crédito electrónica o de la nota de crédito emitida en formato impreso y/o importado por imprenta autorizada de corresponder.
- Monto ajustado de los honorarios y del Impuesto a la Renta retenido, de corresponder.

Esta información, al igual que la relacionada con los recibos por honorarios y las notas de crédito emitidos en formato impreso o importados por imprenta autorizada y la de las rentas de cuarta categoría percibidas, será ordenada automática y cronológicamente, desde el primer día calendario del mes en que se realiza la afiliación, en el momento en que se seleccione la opción correspondiente al Libro de Ingresos y Gastos Electrónico - Res. 182-2008/SUNAT, art. 12, último párr.

1. Véase al respecto la nota 1 de la sec. 18A/1.2.

18A/2.4 REGISTRO DE LOS RECIBOS POR HONORARIOS Y NOTAS DE CRÉDITO EMITIDOS EN FORMATO IMPRESO O IMPORTADOS POR IMPRENTAS AUTORIZADAS

El emisor electrónico debe registrar en el sistema electrónico, la información respecto a los recibos por honorarios y notas de crédito emitidos en formatos impresos o importados por imprenta autorizada, incluyendo a los anulados - Res. 182-2008/SUNAT, art. 13, primer párr.

También se deben registrar los recibos o notas de crédito que se hayan emitido en el mismo mes de la afiliación, pero con anterioridad a ésta - Res. 182-2008/SUNAT, art. 13, segundo párr.

18A/2.5 REGISTRO DE LAS RENTAS DE CUARTA CATEGORÍA PERCIBIDAS

El emisor electrónico debe registrar las rentas de cuarta categoría percibidas, detallando lo siguiente: la fecha de percepción; si el pago se realizó en efectivo o utilizando algún medio de pago; el monto cobrado, ingresado o puesto a disposición (aun cuando esas rentas se encuentren relacionadas a recibos por honorarios emitidos en formato impreso o a operaciones por las cuales se exceptúe de emitir comprobantes de pago) – Res. 182-2008/SUNAT, art. 14, primer y tercer párr.

Los ingresos percibidos en el mismo mes de la afiliación, pero con anterioridad a ésta, también se deben registrar – Res. 182-2008/SUNAT, art. 14, segundo párr.

18A/2.6 CONSERVACIÓN

El emisor electrónico debe conservar actualizado, conforme al art. 16 de la Resolución 182-2008/SUNAT (1), en formato digital, el Libro de Ingresos y Gastos Electrónico generado a través del sistema - Res. 182-2008/SUNAT, art. 17.

1. Véase al respecto la sec. 18A/2.2.

18A/2.7 PÉRDIDA O DESTRUCCIÓN

El emisor electrónico debe generar el Libro de Ingresos y Gastos Electrónico, descargándolo a través del sistema, en un plazo de 15 días hábiles de producida la pérdida, destrucción por siniestros, asaltos y otros del libro - Res. 182-2008/SUNAT, art. 19, num. 3 y Código Tributario, art. 87, num. 7.

19/1.1 PROCEDENCIA

Pago indebido es el efectuado respecto de una obligación inexistente. Puede originarse en un error de hecho o de derecho (1) (como lo prevé el art. 1267 del Código Civil), en los actos de coerción de la cobranza coactiva (2) e inclusive en un mandato legal (3).

A su vez, en situaciones en que la ley contempla la realización de anticipos (pagos a cuenta) del impuesto definitivo a devengarse en el futuro, pago en exceso resulta ser la demasía de tales anticipos con relación al monto del impuesto definitivo (4). Al igual que el pago indebido, también puede originarse en un error de hecho o de derecho y en los actos de coerción de la cobranza coactiva.

El art. 92, inc. b), del Código Tributario reconoce que los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a «exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes».

La devolución del pago indebido o en exceso puede efectuarse de oficio o a petición de parte (esto es, del ejercicio de la acción de repetición).

A continuación se tratan las reglas sobre la devolución a solicitud de parte.

PROCEDENCIA

Efectuado un pago indebido o en exceso por autoliquidación o como consecuencia de una Resolución u Orden de Pago, puede solicitarse su devolución planteando la acción de repetición.

Si la devolución solicitada resulta diminuta nada impide su ampliación, siempre que ello ocurra dentro del plazo prescriptorio.

También puede solicitarse la devolución en el curso de una reclamación variando los fundamentos de ésta, cuando en dicho curso sobreviene una circunstancia que torna indebido el pago.

Así ocurrió en el caso resuelto por la RTF 13397 de 25-10-77, en que el pago del impuesto de alcabala devino indebido al quedar anulada la compra-venta sobre la que había incidido el giro adicional del que se había reclamado.

Han habido casos en los que el Tribunal Fiscal ha dejado a salvo el derecho del contribuyente a plantear la acción de repetición presentando pruebas dentro del término prescriptorio (5), tras haber declarado (provisionalmente) sin lugar la reclamación impugnando la acotación.

- En el caso resuelto por la RTF 8588 de 1-8-73 el contribuyente había impugnado la acotación sin solicitar la devolución de lo pagado al reclamar extemporáneamente. El tributo acotado gravaba remuneraciones por servicios personales. En el curso de la reclamación el contribuyente presentó sólo una parte de la documentación relativa a los pagos gravados, demostrando que se trataba de pagos a personas jurídicas. En primera instancia se ordenó de oficio devolver sólo el tributo que incidía en dichos pagos, no así en los otros por los que no se había actuado prueba alguna. El tribunal confirmó el fallo, pero, considerando que se había formulado una reclamación de la acotación y no una acción de repetición, dejó a salvo el derecho del contribuyente a solicitar la devolución del saldo de lo pagado, dentro del plazo prescriptorio, una vez que estuviese en condiciones de aportar las pruebas.

- En el caso resuelto por la RTF 9115 de 4-3-74 se mantuvo la acotación de los impuestos sucesorios sobre bienes que se consideraron como propios del causante, dejándose a salvo el derecho de los herederos a repetir lo que resultara indebidamente pagado si dentro del término prescriptorio aportaban la prueba de que los bienes eran comunes.

- En el caso resuelto por la RTF 10500 de 5-6-75 se confirmó la acotación del impuesto de alcabala por no alcanzar al contribuyente la exoneración de la Ley 15600, pero se dejó a salvo su derecho a repetir el tributo pagado dentro del plazo prescriptorio si daba al terreno cualquiera de los usos que según el D.L. 18841 determinaban la exoneración de dicho impuesto.

1. Ej.: el pago del tributo por rentas exoneradas, el que se origina por duplicidad de giro, etc.

2. Ej.: el pago bajo apercibimiento de embargo; embargo definitivo en forma de retención, etc.
3. Ej.: el pago efectuado para que se admita a trámite una reclamación o apelación extemporánea.
4. Ej.: las retenciones y percepciones del IGV no aplicadas.
5. Computado de acuerdo al art. 44, inc. 5. Véase el literal i) de esta sección.

19/1.2 TITULAR DEL DERECHO A SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN

El titular de la acción de repetición es, en principio, el contribuyente, sea que el pago lo haya efectuado directamente o a través de un agente de percepción o retención.

Las RTF 1093-5-96 de 18-9-96 y 1579-3-2005 de 11-3-05, entre otras han declarado que todo contribuyente que haya abonado al fisco una suma que por ley no le correspondía, tiene derecho a solicitar su devolución dentro del plazo de prescripción, aunque quien haya realizado efectivamente el pago haya sido el agente de retención, por cuanto aquél es el titular del derecho de crédito derivado del pago indebido.

Tratándose del Impuesto a la Renta de quinta categoría retenido en exceso, en los últimos años la SUNAT ha venido aprobando mediante Resolución de Superintendencia un procedimiento por el cual el empleador debe devolver al trabajador, de su propio patrimonio, el exceso retenido, el mismo que podrá compensar con sus futuros pagos de tributos retenidos al mismo contribuyente o a terceros.

(1)

Salvo norma en contrario, no pierde el derecho a solicitar la devolución el contribuyente por el hecho de haber trasladado la carga del tributo a un tercero. (2)

Corresponde a la empresa local que efectuó el pago, solicitar la devolución del impuesto a la renta abonado sobre regalías que no han llegado a abonarse al titular del exterior - RTF 18091 de 9-1-84.

No tienen acción para repetir del Fisco lo indebidamente pagado por cuenta del contribuyente, los responsables, ni los agentes de retención o percepción. Estos sujetos sólo pueden solicitar la devolución del pago indebido en representación del contribuyente, para lo cual deben acreditar su personería. (3)

Los terceros que sin ser responsables efectúan el pago por cuenta del contribuyente, no pueden repetir del acreedor tributario por el monto del pago por subrogación, pero sí por el monto que resulte indebido - RTF 4618 de 17-7-69.

Según lo resuelto por la RTF 11038 de 19-11-75, el tercero que resulta ser un acreedor del contribuyente, no puede ejercitar la acción de repetición en sustitución de la acción de tercería que debió ejercitar oportunamente en el procedimiento de cobranza coactiva.

1. Véase la sección 19/2.

2. No obstante, en un fallo cuestionable, la RTF 23189 de 20-2-90 denegó la devolución de un pago indebido del IGV en una importación por cuanto la recurrente había debitado al costo su importe. Según la resolución, al obrar así el contribuyente optó por recuperar el pago indebido mediante su traslado al comprador de los bienes, no procediendo su devolución. La recurrente había alegado que en la legislación del impuesto no existía norma que negase la devolución en caso de traslado del impuesto.

3. Caso particular ha sido el resuelto por la RTF 1220-1 de 13-10-94. La devolución fue solicitada y obtenida por la empresa que había efectuado indebidamente la retención. Ello merced a que presentó un documento denominado «Recibo - Subrogación» que, según lo expresa la resolución, acreditaba la subrogación de la empresa en los derechos de quien había sufrido la retención indebida.

A) REQUISITOS GENERALES

Tratándose de los tributos administrados por la SUNAT se requiere presentar (TUPA SUNAT, Proced. N° 15):

- El formulario 4949 «Solicitud de devolución».

Solicitudes de devolución por retenciones o percepciones no aplicadas: En el formulario 4949 se debe consignar como «periodo tributario» el último periodo vencido a la fecha de presentación de la solicitud, en cuya declaración conste el saldo acumulado de retenciones o percepciones no aplicadas a ese periodo, sin perjuicio de que el monto cuya devolución se solicita sea menor – Res. 126-2004/SUNAT de 26-5-04, 1era Disp. Final.

- Escrito fundamentado.

En el escrito se debe detallar: el tributo y el periodo por el que se solicita

la devolución y el código y número de orden del formulario en el cual se efectuó el pago, así como la fecha de éste y el cálculo del pago indebido o en exceso.

Contribuyentes del nuevo RUS sujetos a percepción del IGV y sujetos que no realizan operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IGV a los cuales se les practica la percepción del impuesto y que solicitan devolución de lo pagado indebidamente o en exceso: No es necesario que consignen el código y número de orden del formulario con el cual efectuaron el pago, como tampoco la fecha de éste – Ley 28053 de 7-8-03, art. 3, num. 3.2.

- Copia de los documentos que sustenten los pagos indebidos o en exceso.

Además debe ponerse a disposición de la SUNAT, en forma inmediata, en el domicilio fiscal o en el lugar designado por aquella, la documentación y registros contables correspondientes.

Según los casos pueden resultar exigibles otros requisitos para que proceda la devolución del pago indebido:

- En el caso resuelto por la RTF 6772 de 25-1-72 se supeditó la devolución del pago indebido al ingreso al Tesoro Público de la suma consignada, ordenándose al órgano recaudador iniciar de inmediato las gestiones a dicho fin.

- En el caso resuelto por la RTF 9727 de 26-8-74 el pago efectuado había devenido indebido al resultar improcedente la cobranza coactiva que lo había originado, por haberse declarado la nulidad de la notificación de la liquidación a que se refería la cobranza. Se supeditó la devolución a que se hubiese interpuesto oportunamente la reclamación sobre la nueva liquidación.

- La RTF 18142 de 25-1-84 resolvió que para proceder a la devolución del pago indebido de un tributo que se había cargado a resultados en ejercicios anteriores, debía acreditarse el abono de la suma por devolver a los resultados del ejercicio en que se expidió la resolución.

No es requisito para obtener la devolución de un pago en exceso presentar declaración rectificatoria, debiendo la Administración determinar la existencia y cuantía del mismo en el procedimiento de devolución iniciado por el contribuyente - RTF 166-1-98 de 17-2-98.

B) REQUISITOS ADICIONALES ESTABLECIDOS PARA DETERMINADOS SUPUESTOS

Además de los requisitos generales, en determinados supuestos, se debe cumplir con los requisitos que establecen normas especiales, como aquéllas que regulan el Impuesto Temporal a los Activos Netos, las retenciones y percepciones del IGV y las solicitudes presentadas por los contribuyentes del nuevo RUS sujetos a percepción del IGV.

Impuesto Temporal a los Activos Netos

El derecho a solicitar la devolución sólo se genera con la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del año correspondiente al pago del ITAN, es decir una vez que se hubiera presentado el PDT renta de tercera categoría anual en el que se hubiera consignado el saldo no aplicado del ITAN – Ley 28424 de 18-12-04, art. 8, inc. b), 3er párr.

Informe 034-2007-SUNAT/2B0000 de 21-2-07: Sólo se puede solicitar la devolución del pago en exceso que se hubiere efectuado hasta la presentación de la declaración anual del Impuesto a la Renta o hasta el vencimiento del plazo para tal efecto. Los efectuados con posterioridad, al no constituir crédito contra el Impuesto a la Renta, no podrán ser devueltos al contribuyente. Dichos pagos serán gasto deducible en tanto se cumpla con el principio de causalidad.

Retenciones y percepciones del IGV

Se debe acreditar que las retenciones o percepciones fueron declaradas y no aplicadas por un plazo no menor de 3 periodos consecutivos – Res. 037-2002/SUNAT de 18-4-02, art. 11; Res. 128-2002/SUNAT de 16-9-02, art. 10 modificado por Res. 62-2005/SUNAT de 11-3-05; Res. 203-2003/SUNAT de 31-10-03, art. 10; Res. 58-2006/SUNAT de 31-3-06, art. 14.

La Res. 012-2008/CAM-INDECOPI de 24-1-08 declaró que el condicionamiento de la presentación de las solicitudes de devolución de las retenciones no aplicadas, al transcurso de tres períodos mensuales consecutivos sin que se haya producido la aplicación de la retención, como lo dispone el art. 11 de la Res. 137-2002/SUNAT, constituye la imposición de una barrera burocrática irracional. En consecuencia, dispuso la inaplicación de dicha barrera al denunciante.

En los casos que el importador sujeto al régimen de percepciones establecido por la Res. 203-2003/SUNAT, tenga la condición de proveedor para efectos del régimen de retenciones y que el cliente tenga a su vez la condición de proveedor y contara con retenciones y percepciones declaradas y no aplicadas que consten en su declaración del IGV, podrá solicitar la devolución de dichas retenciones no aplicadas siempre que hubiera mantenido un monto no aplicado por ese último concepto en un plazo no menor de 2 periodos consecutivos – Res. 203-2003/SUNAT, 2da Disp. Final.

Contribuyentes del nuevo RUS sujetos a percepción del IGV

Pueden solicitar la devolución de los montos percibidos acumulados hasta el último día calendario del mes anterior a la fecha de presentación de la solicitud de devolución – TUPA de la SUNAT, proc. 15.

Si al final de cada ejercicio anual no ha compensado ni ha solicitado la devolución de los montos percibidos en dicho ejercicio, la SUNAT podrá devolverlos de oficio siempre que el agente de percepción los hubiese declarado. La devolución de oficio se efectuará sobre la base de la información con la que cuenta la SUNAT declarada por el contribuyente o por el agente de percepción – D. Leg. 937 de 13-11-03, 2da Disp. Final, num.3.

Informe 66-2005-SUNAT/2B0000 de 31-3-05: La SUNAT puede devolver un monto mayor al solicitado, respecto de las solicitudes de devolución que presenten los sujetos del Nuevo RUS por las percepciones del IGV que les hubieran efectuado al amparo de la Ley 28053, si como resultado del proceso de fiscalización o verificación se reconoce un mayor monto del solicitante, no requiriéndose la presentación de la solicitud por la diferencia.

19/1.4 PROCEDIMIENTO

La solicitud de devolución planteada en vía de acción se tramita como procedimiento no contencioso (1). La devolución solicitada al reclamar extemporáneamente por haber efectuado un pago previo se tramita como reclamación.

La solicitud de devolución de lo pagado de manera indebida o en exceso en las Intendencias de Aduana de la República o en las Intendencias Nacionales, debe tramitarse conforme al IFGRA-PE.05 Devoluciones por Pagos Indebidos o en Exceso (versión 2), aprobado por Res. 323-2006-SUNAT/A (pub. 14-6-06).

1. Conforme al art. 163 del Código Tributario, las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución son reclamables. En caso de no resolverse en el plazo de 45 días hábiles, se podrá interponer recurso de reclamación dando por denegada la solicitud. Véase al respecto la sección 7/9 del Manual de Código Tributario.

19/1.5 FORMULACIÓN DE REPAROS

El inc. c) del art. 39 del Código Tributario, modificado por D. Leg. 953, contempla que si la SUNAT formula reparos en la verificación o fiscalización que se produzca en el trámite de la solicitud de devolución, determinará el monto a devolver considerando tales reparos; y que si establece adeudos por otros tributos, efectuará la compensación.

Esta norma comprende dos supuestos. Uno consiste en la formulación de reparos respecto del mismo tributo y período cuya devolución se solicita. En este supuesto los reparos afectarán el monto a devolver. El otro supuesto consiste en la formulación de reparos por otros tributos, en cuyo caso se ordena la compensación.

Aunque la regla establecida para uno y otro supuesto viene formulada en distinto lenguaje, - en un caso se ordena reducir el monto a devolver y en otro compensarlo- resulta ser una sola: el adeudo que resulte del reparo se compensa hasta donde alcance con el monto cuya devolución sea procedente. Y así, una deuda que aún no es exigible, resulta siendo compensada con un crédito reconocido a favor del contribuyente.

Es de notar que en los indicados supuestos la SUNAT deberá emitir la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa que corresponda al resultado de la verificación o fiscalización, pudiendo el contribuyente reclamar de dichos actos.

Supuesto distinto a los enunciados es aquél en que respecto del monto cuya devolución se solicita, la SUNAT niega los fundamentos de hecho o de derecho de su devolución en todo o en parte. En tal caso emitirá una resolución denegando total o parcialmente la devolución y corresponderá al solicitante reclamar de esa denegación.

A) PLAZO GENERAL

El plazo para emitir y notificar la resolución que se pronuncie sobre la solicitud de devolución es de 45 días hábiles – Cód. Tributario, art. 162.

No obstante, el procedimiento 15 del TUPA de la SUNAT establece que la solicitud debe ser resuelta en un plazo de 30 días hábiles por el Intendente de Principales Contribuyentes Nacionales o el Intendente Regional o Jefe de Oficina Zonal.

B) PLAZOS ESPECIALES

Impuesto Temporal a los Activos Netos

La devolución se deberá efectuar en un plazo no mayor de 60 días de presentada la solicitud. Vencido dicho plazo se podrá considerar aprobada la solicitud, estando la SUNAT obligada a efectuar la devolución - Ley 28424 de 18-12-04, art. 8, inc. b), 3er párr.

Buenos Contribuyentes

Tienen el derecho a obtener la devolución de pagos indebidos o en exceso de los tributos administrados o recaudados por la SUNAT sin la necesidad de garantías y en un plazo máximo de 10 días hábiles siguientes a la fecha de presentación de la solicitud. En este beneficio no están comprendidos los tributos vinculados al ESSALUD y la ONP - D.S. 105-2003-EF de 24-7-03, art. 4, inc. e).

La devolución procederá luego de realizarse la compensación respectiva sin perjuicio de la fiscalización posterior - D.S. 105-2003-EF, art. 4, 3er párr.

Percepciones a contribuyentes que no tributan el IGV

La devolución se deberá efectuar en un plazo no mayor de 45 días hábiles – Ley 28053 de 7-8-03, art. 3, num. 3.2.

19/1.7 DENEGACIÓN TÁCITA O EXPRESA DE LA SOLICITUD

En caso de no resolverse la solicitud de devolución en el plazo legal establecido, puede interponerse reclamación dando por denegada la solicitud – Cód. Tributario, art. 163, segundo párrafo.

La reclamación puede ser interpuesta en cualquier momento ante la misma SUNAT mientras no se emita resolución expresa.

Tratándose de la denegatoria expresa la reclamación debe interponerse dentro de los 20 días hábiles siguientes a la notificación de la resolución – Código Tributario, art. 137, num. 2, 1er párr.

19/1.8 MONEDA EN QUE DEBE EFECTUARSE LA DEVOLUCIÓN

Conforme al art. 38°, primer párrafo del Código Tributario, modificado por Ley 27038, los pagos indebidos o en exceso se devuelven en moneda nacional.

Tratándose de deudas que en virtud de convenios de estabilidad o normas legales vigentes se declaren y paguen en moneda extranjera, la devolución de pagos indebidos o en exceso se efectuará en esa misma moneda – Prim. Disp. Trans. del D. Leg. 953, inc. b), modificado por el D. Leg. 969, art. 11.

A) REGLA GENERAL

Código Tributario, art. 39, inc. a), sustituido por D. Leg. 981:

«Tratándose de tributos administrados por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT:

a. Las devoluciones se efectuarán mediante cheques no negociables, documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables, giros, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros.

La devolución mediante cheques no negociables, la emisión, utilización y transferencia a terceros de las Notas de Crédito Negociables, así como los giros, órdenes de pago del sistema financiero y el abono en cuenta corriente o de ahorros se sujetarán a las normas que se establezca por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, previa opinión de la SUNAT.

Mediante Decreto Supremo, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá autorizar que las devoluciones se realicen por mecanismos distintos a los señalados en los párrafos precedentes».

El inciso c) del mismo artículo, modificado por D. Leg. 953 contempla igual forma de devolución del remanente que resulte luego de compensar la deuda tributaria que se determine a consecuencia de la verificación o fiscalización efectuada en el trámite de la solicitud de devolución.

A continuación se tratan la devolución mediante notas de crédito negociables y mediante órdenes de pago del sistema financiero.

B) DEVOLUCIÓN MEDIANTE NOTAS DE CRÉDITO NEGOCIABLES

Mediante D.S. 126-94-EF de 27-9-94 se ha aprobado el Reglamento de Notas de Crédito Negociables. El Título II del mismo regula la devolución de los pagos indebidos o en exceso de deudas tributarias administradas por la SUNAT como sigue:

Emisión a pedido del contribuyente: Se solicita ante la Intendencia Regional u Oficina Zonal que corresponda al contribuyente, mediante escrito fundamentado, adjuntando el formulario correspondiente. La SUNAT puede establecer que el referido formulario sea presentado en medio informático, de acuerdo a la forma y condiciones que establezca para tal fin y, en este caso, podrá establecer que la información contenida en el escrito fundamentado sea incorporada al formulario – art. 31, 1er. párr., modif. por D.S. 084-2005-EF de 4-7-05.

El solicitante debe poner a disposición de la SUNAT, en su domicilio fiscal, la documentación y registros contables, incluyendo los talonarios de los documentos con poder cancelatorio (del IGV) que hubiere emitido - art. 31, 2do. párr.

En la solicitud debe recaer una resolución de la SUNAT aprobándola o denegándola. Si la aprueba, emite la nota de crédito negociable y comunica al interesado su puesta a disposición - art. 32, 2do. párr.

La solicitud se considera denegada si la SUNAT no la resuelve (o sea si no notifica la resolución) dentro de los 45 días hábiles siguientes a partir de su presentación - art. 32, 1er. párr.

La impugnación de la denegación expresa o ficta se rige por el art. 163 del Código Tributario (ver sec. 7/9).

Emisión de oficio: Si como resultado de una fiscalización, verificación o reclamación la SUNAT reconoce un pago indebido o en exceso, emitirá la Nota de Crédito, no requiriéndose la presentación de solicitud de emisión - art. 33, 1er. párr. (1)

Es conveniente presentar una comunicación indicando el número de notas a emitirse y su valor correspondiente.

Características de las notas: conforme a los arts. 19 y 34 del Rgto. las notas:

- Se emiten a la orden del solicitante.
- Señalan el concepto por el cual se emiten.
- Son transferibles a terceros por endoso.
- Tienen poder cancelatorio de deudas ante la SUNAT (impuestos, intereses, multas, recargos).
- Pueden aplicarse al pago de una o más deudas liquidadas en un solo formulario.
- Caducan a los 180 días calendario de su emisión.
- Deben ser suscritas por 2 funcionarios autorizados de la SUNAT.
- Pueden ser redimidas en forma inmediata mediante el giro de un cheque no negociable, el mismo que será entregado al interesado en la fecha en que hubiere sido entregada la Nota de Crédito Negociable.

Retiro: Las notas pueden ser retiradas de la SUNAT por el contribuyente o por un representante debidamente acreditado utilizando para tal efecto el formulario establecido por la SUNAT - art. 22.

Utilización: El pago mediante las notas requiere el uso de los formularios que establezca la SUNAT; la entrega de la nota a la SUNAT y su endoso a la orden de ésta, con indicación de la fecha de presentación, el nombre o denominación y RUC del contribuyente que hace uso del documento y concepto que se paga - art. 23.

El pago de deudas tributarias correspondientes a importaciones mediante notas de crédito negociable requiere su entrega a ADUANAS, conjuntamente con los formularios correspondientes - art. 24, 1er. párr.

Pérdida o destrucción de la nota: Debe publicarse un aviso por una vez en El Peruano y en otro diario de circulación nacional con los datos del documento perdido o destruido - art. 25, 1er. párr.

No se ha considerado el caso de contribuyentes de provincias.

Para obtener una nueva nota de crédito, debe presentarse una solicitud de nueva emisión señalando los hechos y adjuntando las publicaciones - art. 25, 2do. párr.

La nueva nota debe ser emitida dentro de los tres días hábiles siguientes de presentada la solicitud. No se emitirá la nueva nota si el documento original hubiera sido utilizado hasta la fecha de presentación de la solicitud de nueva emisión - art. 25.

La nueva nota tendrá una vigencia de 180 días contados desde la emisión de la nota original, sin que ese plazo pueda resultar inferior a 30 días contados desde su emisión - art. 27.

La nota de crédito destruida o extraviada deja de tener validez al día hábil siguiente de presentada la nueva solicitud, salvo que sea presentada por el beneficiario original conjuntamente con la solicitud de desistimiento del pedido de nueva emisión - art. 25, 3er. párr.

El tercero tenedor de la nota puede oponerse a su anulación dentro de los 2 días hábiles siguientes a la (última, se entiende) publicación efectuada, para lo cual debe exhibir el documento original a la SUNAT.

La oposición se tramita en la vía judicial, suspendiéndose el uso y el procedimiento de anulación de la nota hasta que se resuelva el derecho del tenedor del documento - art. 28.

La vía judicial correspondiente es el proceso sumarísimo (Cód. Proc. Civil, 3º Disp. Final, num. 4, y 5 Disp. Final, num. 3).

Deterioro: Cuando una nota se deteriore o destruya en parte, subsistiendo los datos necesarios para su identificación, el beneficiario original debe presentar una solicitud de nueva emisión adjuntando el documento. Previa evaluación se emitirá la nueva nota, dentro de los tres días hábiles siguientes de presentada la solicitud - art. 26.

Sobre la vigencia de la nueva nota, véase lo indicado para el caso de pérdida o destrucción.

Controversias entre endosantes: "Las controversias producidas entre los endosantes de las Notas de Crédito Negociables no afectarán a la SUNAT, quedando a salvo el derecho de los interesados a dilucidar sus controversias en la vía judicial" - RNCN art. 20.

1. En virtud de la absorción de ADUANAS por la SUNAT ya no opera la regla del art. 33, 2º párr., según la cual la primera debía enviar a la SUNAT copia de la resolución de reconocimiento del crédito a favor del contribuyente.

C) DEVOLUCIÓN MEDIANTE ÓRDENES DE PAGO DEL SISTEMA FINANCIERO

El D.S. 051-2008-EF (pub. 10-4-08) regula lo concerniente a la devolución mediante órdenes de pago del sistema financiero.

Definición de órdenes de pago del sistema financiero (1)

Son las «autorizaciones de la SUNAT al Banco de la Nación para que debite de su cuenta corriente el importe determinado como pago indebido o en exceso, así como los intereses correspondientes, para ser entregado a la persona a quien corresponda la devolución en la misma plaza o en otra distinta.» - D.S. 051-2008-EF (pub. 10-4-08), art. 1, inc. a).

Crédito que puede ser objeto de devolución mediante OPSF

El crédito cuya devolución puede efectuarse a solicitud del interesado mediante OPSF, es el correspondiente al saldo a favor determinado en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta - Persona Natural - Otras Rentas - Ejercicio Gravable 2007 - D.S. 051-2008-EF, art. 2; Anexo de la Res. 014-2008/SUNAT de 7-2-08.

Web SUNAT: El saldo a favor que puede ser devuelto mediante OPSF es el declarado en la casilla 140 - Opción 1 del PDT 659 - Renta anual 2007 perosna natural - Otras categorías.

Sujetos facultados para solicitar la devolución mediante OPSF

D.S. 051-2008-EF, art. 3:

«La devolución mediante órdenes de pago del sistema financiero sólo podrá ser solicitada por personas naturales que:

a) Cuenten con DNI;

b) Tengan derecho a la devolución de pagos indebidos o en exceso de deudas tributarias a que se refiere el artículo anterior; y,

c) Puedan ser notificadas por la SUNAT mediante los medios electrónicos a que se refiere el inciso b) del artículo 104º del Código Tributario». (2)

Conforme a la 2da. Disp. Complem. del D.S. 051-2008-EF, si el solicitante no cumple las indicadas condiciones «la devolución se efectuará mediante cualquiera de los otros medios a que se refiere el inciso a) del artículo 39 del Código Tributario».

Solicitud de devolución

«La devolución a través de órdenes de pago del sistema financiero se solicitará mediante escrito fundamentado, al que se adjuntará el formulario correspondiente. La referida documentación deberá ser presentada ante la Intendencia, Oficina Zonal o Centro de Servicios al Contribuyente de la SUNAT, del domicilio fiscal del solicitante o en la dependencia que se le hubiera asignado para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, según corresponda.

La SUNAT podrá establecer que la referida devolución sea solicitada a través de medio informático, de acuerdo a la forma y condiciones que establezca para tal fin.» - D.S. 051-2008-EF, art. 4.

Documentación sustentatoria

«El solicitante deberá poner a disposición de la SUNAT en forma inmediata y en el lugar que ésta señale, los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, los documentos sustentatorios e información que le hubieran sido requeridos para la sustentación de su solicitud. En caso contrario, la solicitud se tendrá por no presentada, sin perjuicio que se pueda volver a presentar una nueva solicitud.» - D.S. 051-2008-EF, art. 5.

Plazo para resolver la solicitud

D.S. 051-2008-EF, art. 6:

«La solicitud de devolución deberá ser resuelta y notificada en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles.

Vencido dicho plazo el solicitante podrá considerar denegada su solicitud, pudiendo interponer el recurso a que se refiere el segundo párrafo del artículo 163º del Código Tributario».

Sobre la denegación expresa o ficta de la solicitud, véase la sección 19/1.6.

Web SUNAT: Una vez aprobada la devolución, la SUNAT notifica electrónicamente la Resolución de Intendencia al buzón del contribuyente en SUNAT Operaciones en Línea, en la opción devoluciones, consulta de medios de pago por devolución.

Efectivización de la devolución - Retiro del dinero

D.S. 051-2008-EF, art. 7:

«Para hacer efectiva la devolución mediante órdenes de pago del sistema financiero, de ser el caso, la SUNAT deberá autorizar al Banco de la Nación para que ponga a disposición del solicitante el monto a devolver el día en que surta efectos la notificación de la resolución que resuelva la solicitud de devolución. Las referidas órdenes de pago se mantendrán por tres (03) meses computados desde la fecha en que se efectuaron.

Una vez vencido el plazo mencionado en el párrafo anterior, cada vez que lo indique el solicitante, la SUNAT podrá autorizar por otros tres (03) meses al Banco de la Nación para que el solicitante pueda retirar el monto a devolver».

D.S. 051-2008-EF, art. 8:

«El monto a devolver deberá ser retirado por el solicitante acercándose a cualquiera de las agencias del Banco de la Nación con su respectivo DNI original y el número de la orden de pago del sistema financiero proporcionado por la SUNAT».

Devolución de oficio

«Si como resultado de un proceso de fiscalización o verificación o de un procedimiento contencioso tributario, la SUNAT reconoce un pago indebido o en exceso de deudas tributarias cuya administración está a cargo de la SUNAT y cuyo rendimiento constituya ingreso del Tesoro Público, dispondrá la devolución de oficio, la cual podrá ser efectuada mediante órdenes de pago del sistema financiero, no requiriéndose la presentación de la solicitud correspondiente, siempre que se trate de una persona natural que cuente con DNI y que la notificación del acto que dispone la misma pueda ser realizada mediante los medios electrónicos a que se refiere el inciso b) del artículo 104º del Código Tributario.» (2) - D.S. 051-2008-EF, art. 9.

Retención del monto a devolver para cancelar deudas exigibles

D.S. 051-2008-EF, art. 10:

«En el caso que el solicitante tuviere deudas tributarias exigibles, la SUNAT podrá retener la totalidad o parte del monto a devolver para cancelar total o parcialmente, según corresponda, las referidas deudas. Para tal efecto, la SUNAT emitirá las Notas de Crédito Negociables que correspondan.

Tratándose de deudas que no constituyan ingresos de Tesoro Público, la SUNAT redimirá las citadas Notas de Crédito Negociables mediante el giro de cheques no negociables a la orden de la entidad que corresponda, con cargo a la cuenta a que se refiere el artículo 2º del Decreto Supremo Nº 126-94-EF y normas modificatorias».

Solicitud de autorización de nueva OPSF

Vencido el plazo de tres meses de vigencia de la OPSF, procede solicitar su nueva emisión. La Res. 232-2008/SUNAT (pub. 19-12-08) establece la forma y condiciones a ese fin.

Si el solicitante cuenta con código de usuario y clave SOL debe presentar el Formulario Virtual Nº 1649 "Solicitud de devolución" a través de SUNAT Virtual. En caso de no contar con código de

usuario y clave SOL, debe presentar ante la Intendencia, Oficina Zonal o Centro de Servicios que corresponda, el Formulario 4949 "Solicitud de devolución".

El solicitante debe cumplir con las siguientes condiciones (Res. 232-2008/SUNAT, art. 3):

a. "El número de orden de pago del sistema financiero se encuentre registrado en la SUNAT.

b. La orden de pago del sistema financiero no se encuentra vigente a la fecha del pedido de nueva autorización.

c. La orden de pago del sistema financiero no hubiera sido cobrada.

d. No tenga una solicitud de nueva autorización pendiente de atención por el mismo número de orden de pago del sistema financiero".

En caso el solicitante no cumpliera con alguna de las condiciones antes mencionadas, la solicitud será rechazada, quedando a salvo su derecho de presentar una nueva - Res. 232-2008/SUNAT, art. 5.

De ser aprobada la solicitud, la SUNAT autorizará al Banco de la Nación para que ponga a disposición del solicitante el monto a devolver el día en que surta efectos la notificación de la resolución que resuelve la solicitud de nueva autorización - Res. 232-2008/SUNAT, art. 6.

1. En adelante, OPSF.

2. Código Tributario, art. 104, inc. b):

«Por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía.

Tratándose del correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considerará efectuada al día hábil siguiente a la fecha del depósito del mensaje de datos o documento.

La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia establecerá los requisitos, formas, condiciones, el procedimiento y los sujetos obligados a seguirlo, así como las demás disposiciones necesarias para la notificación por los medios referidos en el segundo párrafo del presente literal».

19/2.1 CONTRIBUYENTES QUE SE ENCUENTRAN PERCIBIENDO RENTA DE QUINTA CATEGORÍA DE ENTIDADES OBLIGADAS A EFECTUAR RETENCIONES

Los procedimientos que describimos a continuación son los desarrollados por la Res. 36-98/SUNAT de 20-3-98. Son aplicables a los contribuyentes que hubieran percibido exclusivamente rentas de quinta categoría durante un ejercicio gravable y siempre que con posterioridad al cierre del ejercicio se hubiera determinado que los montos retenidos por el agente de retención resultan superiores al impuesto que en definitiva les correspondía pagar - Res. 36-98/SUNAT de 20-3-98, art. 2, inc. b).

CONTRIBUYENTES QUE SE ENCUENTRAN PERCIBIENDO RENTA DE QUINTA CATEGORÍA DE ENTIDADES OBLIGADAS A EFECTUAR RETENCIONES

Res. 36-98/SUNAT de 20-3-98, art. 3, inc. b):

«1) El contribuyente presentará al agente de retención para el que labora, el Formato¹ en el que determinará el impuesto a su cargo y el monto retenido en exceso. Asimismo indicará si solicita su devolución o su aplicación contra las siguientes retenciones por pagos a cuenta hasta agotar el exceso.

La devolución a que se refiere el párrafo anterior será efectuada directamente por el agente de retención al contribuyente. En los casos en que habiendo solicitado la compensación, el contribuyente dejase de laborar para el agente de retención, éste deberá devolver al contribuyente la parte no compensada.

El contribuyente que hubiera dejado de laborar para la persona o entidad que le efectuó las retenciones deberá presentar el Formato (1), ante el agente de retención para el que labora dentro del plazo del pago de regularización del Impuesto a la Renta.

2) El contribuyente que perciba rentas de quinta categoría de más de una persona o entidad, presentará el Formato al agente de retención que le abone la mayor renta durante el mes en que se efectúe la presentación del mismo.

En todos los casos, el agente de retención compensará los montos devueltos con las retenciones de quinta categoría que deba efectuar a dicho contribuyente o a otros, en dicho mes y en los siguientes».

1. Véase el formato en el anexo de este Capítulo.

19/2.2 CONTRIBUYENTES QUE HAN DEJADO DE PERCIBIR RENTA DE QUINTA CATEGORÍA O LA PERCIBEN DE UNA ENTIDAD NO OBLIGADA A EFECTUAR RETENCIONES

El contribuyente que dentro del plazo establecido para el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio correspondiente, hubiere dejado de percibir rentas de quinta categoría o sólo las percibiera de una entidad no obligada a efectuar retenciones, deberá observar lo siguiente (Res. 36-98/SUNAT de 20-3-98, art. 4, inc. b):

«Si se le hubiere retenido un monto superior al impuesto que en definitiva le corresponde pagar, deberá presentar el Formato ante el último agente de retención del que percibió rentas de quinta categoría y solicitará al mismo su devolución.

Para el presente caso, será de aplicación lo establecido en el último párrafo del artículo anterior (1)».

1. «En todos los casos, el agente de retención compensará los montos devueltos con las retenciones de quinta categoría que deba efectuar a dicho contribuyente o a otros, en dicho mes y en los siguientes» - Res. 36-98/SUNAT, art. 3, último párr.

19/2.3 CONTRIBUYENTES QUE HAN EFECTUADO PAGOS A CUENTA DIRECTAMENTE

Si dentro del plazo establecido para el pago de regularización del Impuesto a la Renta, el contribuyente no percibiera rentas de quinta categoría de ningún agente de retención o las percibiese de una entidad no obligada a efectuar retenciones y «hubiese efectuado pago por un monto superior al que en definitiva le corresponde pagar, presentará la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta y podrá solicitar directamente ante la SUNAT su devolución mediante Notas de Crédito Negociables o cheque» - Res. 36-98/SUNAT de 20-3-98, art. 5, inc. b).

Para solicitar la devolución utilizará el Número Interno de Dependencia (NID) de la Intendencia u Oficina Zonal de la SUNAT que corresponde a su domicilio fiscal - Res. 36-98/SUNAT, art. 5, penúltimo párr.

Si el contribuyente percibiera rentas de quinta categoría de un agente de retención dentro del plazo establecido para el pago de regularización del Impuesto a la Renta, presentará el Formato ante éste. En este caso, podrá también efectuarse la compensación a que se refiere el último párrafo del artículo 3 (1) - Res. 36-98/SUNAT de 20-3-98, art. 5, último párr.

1. Res. 36-98/SUNAT, art. 3, último párr.: «En todos los casos, el agente de retención compensará los montos devueltos con las retenciones de quinta categoría que debe efectuar a dicho contribuyente o a otros, en dicho mes y en los siguientes».

19/3.1 TRÁMITE DE LA SOLICITUD

El procedimiento que describimos a continuación es el desarrollado por la Res. 20-2007/SUNAT de 22-1-07 y es aplicable a aquellos que teniendo o no la condición de contribuyentes, han soportado la retención por concepto de la contribución - Res. 20-2007/SUNAT, art. 1, inc. e) y art. 2.

TRÁMITE DE LA SOLICITUD

El sujeto retenido, es decir a quien se le haya efectuado retenciones en exceso o indebidas por concepto de la Contribución debe solicitar al Agente de retención la devolución de éstas - Res. 20-2007/SUNAT, art. 2.

Los contribuyentes que perciban simultáneamente más de una pensión comprendida en el régimen del D. Ley 20530 y cuya variación en el monto de sus pensiones mensuales hubiese originado un cambio en la entidad que debía efectuar la retención, deben solicitar la devolución al agente de retención que les efectuó las retenciones en exceso o indebidas - Res. 20-2007/SUNAT, art. 6, D.S. 54-2003-EF de 19-4-04, Reglamento de la Ley que crea el Fondo y la Contribución Solidaria para la Asistencia Previsional, art. 9, num 9.2

19/3.2 PROCEDIMIENTO

El sujeto retenido presentará ante el agente que haya efectuado la retención en exceso o indebida la solicitud de devolución cuyo formato, como anexo 1 forma parte de la Resolución (1), en dos ejemplares. Un ejemplar para el Agente de retención y el otro, una vez firmado y sellado por los representantes del Agente de retención, para el solicitante como constancia de su presentación - Res. 20-2007/SUNAT, art. 3, 1er párr.

De resultar procedente la solicitud, de acuerdo a la evaluación realizada por el propio agente de retención, éste procederá, a efectuar la devolución correspondiente – Res. 20-2007/SUNAT, art. 3, inc. b).

1. Véase el anexo 1 de la Res. 20-2007/SUNAT con la fe de erratas del 28-1-07 en el anexo de este Capítulo.

20/1 INTRODUCCIÓN

El saldo a favor del exportador es el monto del IGV que ha sido consignado en los comprobantes de pago por la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, en tanto se cumplan los requisitos sustanciales y formales establecidos para el goce del crédito fiscal. Su determinación se realiza siguiendo las reglas establecidas para dicho crédito (Ley del IGV, art. 34; Rgto. de la Ley del IGV, art. 9, num. 3). Así determinado, se deduce del impuesto bruto y su remanente es compensable con la deuda tributaria por los pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta. El nuevo remanente que pueda resultar se denomina Saldo a Favor Materia del Beneficio (en adelante, SFMB) y puede ser compensado con la deuda correspondiente a cualquier otro tributo que sea ingreso del Tesoro Público y que sea de cargo del sujeto como contribuyente. El saldo puede ser objeto de devolución (Ley del IGV, art. 35, 1er. párr.). El presente capítulo se ocupa del procedimiento de compensación y devolución de dicho saldo.

20/2 COMPENSACIÓN DEL SALDO A FAVOR MATERIA DEL BENEFICIO

La compensación del saldo a favor debe ser comunicada a la SUNAT en el formulario que establezca. La comunicación debe efectuarse al presentar la declaración-pago (actualmente el PDT IGV Renta 3ra. Form. Virtual 621), adjuntando la información a que se refiere el artículo 8 – RNCN (1), art. 6.

Si se ha presentado una solicitud de devolución el exportador no puede compensar el monto cuya devolución ha solicitado – RNCN, art. 7.

RTF 478-2-2000 de 7-6-00: Sólo es posible la compensación de deudas exigibles con el SFMB cuando existe un saldo pendiente de aplicación y no cuando éste ya ha sido arrastrado en periodos siguientes.

RTF 1147-1-2005 de 22-2-05: La Administración Tributaria se encuentra facultada a compensar deuda que no tiene el carácter de exigible con el saldo a favor cuya devolución se hubiera solicitado. La deuda compensada no necesariamente debe corresponder a los mismos periodos que son materia de la solicitud.

RTF 428-1-2005 de 21-1-05: El reconocimiento del SFMB no está condicionado a que sujetos distintos al exportador cumplan con las obligaciones tributarias a su cargo. En el caso el Tribunal Fiscal declaró nula la apelada que había declarado improcedente la solicitud por no haber presentado el proveedor su declaración mensual.

Véanse además las reglas tratadas en la sección 5/4 del Manual de Código Tributario.

1. Reglamento de Notas de Créditos Negociables aprobado por D.S. 126-94-EF de 27-9-94.

20/3.1 PRESENTACIÓN DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN

Para hacer efectiva la devolución el exportador debe solicitar la emisión de la nota de crédito negociable presentando el formulario que señale la SUNAT, indicando su número y monto y adjuntando la información a que se refiere el artículo 8 – RNCN, art. 7, 1er. párr.

RTF 4578-2-2005 de 27-7-05: «No constituye un requisito para acceder a la devolución, que las declaraciones de exportación hayan sido numeradas con anterioridad a la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada del periodo por el que se hubiera solicitado la devolución, siendo la fecha a considerar para determinar el monto de las exportaciones del periodo, la fecha de embarque de la mercadería».

Presentada la solicitud el exportador no puede desistirse de la misma ni compensar su monto – RNCN, art. 7, 2º párr.

RTF 4758-2-2005 de 27-7-05: Una vez presentada la solicitud de devolución, el exportador no puede desistirse de la misma ni efectuar compensación; sólo puede presentar documentación adicional.

Informe N° 213-2004/SUNAT de 15-11-04: La existencia de un procedimiento de fiscalización no es causal para suspender un procedimiento de devolución del saldo a favor del exportador.

Cuando la exportación haya sido realizada a través del operador de las sociedades irregulares; comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad en forma independiente, la devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio podrá ser solicitada por cada parte contratante o integrante de dichos contratos, el cual será calculado después de realizada la atribución del saldo a favor del exportador que realice el operador de tales contratos – RNCN, art. 7, 4º párr.

Web de la SUNAT: En una exportación vía operaciones swap de metales, tiene derecho a solicitar la devolución del SFMB, el productor minero de oro, cuya exportación se sustenta con la «constancia de la ejecución del SWAP» emitida por el Banco local y la empresa fabricante de joyas, quien debe transformar el oro en bruto en joyas; para luego realizar la exportación definitiva.

20/3.2 PUESTA A DISPOSICIÓN DE LA SUNAT DE LA DOCUMENTACIÓN Y REGISTROS CONTABLES

El solicitante deberá poner a disposición de la SUNAT en forma inmediata y en su domicilio fiscal la documentación y registros contables correspondientes. En caso contrario la solicitud quedará automáticamente denegada sin perjuicio de que el exportador pueda volver a solicitar la devolución – RNCN, art. 10.

20/3.3 PLAZO PARA RESOLVER LA SOLICITUD Y ENTREGAR LAS NOTAS DE CRÉDITO NEGOCIABLE

RNCN:

Art. 11: «La SUNAT emitirá y entregará las Notas de Crédito Negociables dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución.

Si el solicitante, entre otros casos, realiza esporádicamente operaciones de exportación, tiene deudas tributarias exigibles o hubiere presentado información inconsistente, la SUNAT podrá disponer una fiscalización especial, extendiéndose en quince (15) días hábiles adicionales el plazo para resolver las solicitudes de devolución, bajo responsabilidad del funcionario encargado.

Si se detectase indicios de evasión tributaria por parte del solicitante, o en cualquier eslabón de la cadena de comercialización del bien materia de exportación, incluso en la etapa de producción o extracción, o si se hubiera abierto instrucción por delito tributario al solicitante o a cualquiera de las empresas que hayan intervenido en la referida cadena de comercialización, la SUNAT podrá extender en seis (6) meses el plazo para resolver las solicitudes de devolución. De comprobarse los hechos referidos, la SUNAT denegará la devolución solicitada, hasta por el monto cuyo abono al fisco no haya sido debidamente acreditado (1).»

RTF 3294-2-2002 de 21-6-02 (jur. obs. oblig. pub. 7-7-02): Tratándose de exportadores cuyas adquisiciones no correspondan a operaciones reales, la sola aplicación del artículo 44 de la Ley del IGV sustenta la denegatoria de la devolución, no siendo de aplicación lo dispuesto por el último párrafo del artículo 11º del RNCN.

Art. 12: «La SUNAT entregará las Notas de Crédito Negociables dentro del día hábil siguiente a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, a los exportadores que garanticen el monto cuya devolución solicitan con la presentación de algunos de los siguientes documentos:

a) Carta Fianza otorgada por una entidad bancaria del Sistema Financiero Nacional;

b) Póliza de Caución emitida por una compañía de seguros (2);

c) Certificados Bancarios en moneda extranjera;

Los documentos antes señalados deberán ser adjuntados a la solicitud de devolución o entregados con anterioridad a ésta.

Los documentos de garantía antes indicados, entregados a la SUNAT, tendrán una vigencia de treinta (30) días calendario contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud de devolución. La SUNAT no podrá solicitar la renovación de los referidos documentos (3).»

RTF 019-3-2000 de 18-1-00: Basta que el exportador cumpla con los requisitos establecidos en el art. 12 del RNCN para que sin mayor trámite la Administración Tributaria tenga la obligación de emitir las notas de crédito negociable correspondientes.

Art. 13: «La carta fianza a la que se refiere el inciso a) del artículo anterior deberá reunir las siguientes características:

a) Irrevocable, solidaria, incondicional y de realización automática;

b) Emitida por un monto no inferior a aquél por el que se solicita la devolución;

c) Tener vigencia mínima de treinta (30) días calendario contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud.

Los Certificados Bancarios en moneda extranjera y las Pólizas de Seguro de Caucción deberán cumplir los requisitos y condiciones que establezca el Ministerio de Economía y Finanzas por Resolución de su Titular.

La SUNAT podrá requerir al solicitante la extensión hasta por doce (12) meses del plazo de vigencia de las garantías a que se refiere el presente artículo, siempre que se presente alguno de los supuestos previstos en el último párrafo del Artículo 11º. (1)»

Art. 14: «Las personas jurídicas en general, incluidas las entidades gremiales e instituciones de apoyo a la pequeña y microempresa, podrán avalar a uno o más contribuyentes que soliciten a la SUNAT la emisión de las Notas de Crédito Negociables en el plazo al que se refiere el artículo 12. En este caso, el aval deberá garantizar la obligación que asume con la presentación de cualquiera de los documentos de garantía mencionados en el Artículo 12.»

Art. 15: «La SUNAT podrá ejecutar las garantías otorgadas en virtud de lo dispuesto por el artículo 12, cuando el monto de las Notas de Crédito Negociables o el cheque al que se refiere el inciso h) del artículo 19 entregados, supere el monto determinado en la Resolución que resuelva la solicitud de devolución, aun cuando el exportador impugne dicha Resolución.

Asimismo, podrá ejecutar dichas garantías cuando:

- el solicitante no cumpla con extender el plazo de las mismas conforme a lo dispuesto en el último párrafo del Artículo 13º;

- se compruebe alguno de los hechos referidos en el último párrafo del Artículo 11º. (1)»

1. Párrafo incorporado por D.S. 014-99-EF de 1-2-99.

2. La R.M. 122-99-EF/15 de 3-6-09 señala las características y condiciones de emisión de la Póliza de Caucción.

3. Párrafo incluido por D.S. 084-98-EF de 12-8-98.

20/3.4 RÉGIMEN DE LAS NOTAS DE CRÉDITO NEGOCIABLES

Sobre las características de las notas de crédito negociable, su forma de utilización y las acciones que se deben seguir en caso de su pérdida, destrucción o deterioro, véase la sec. 19/1.9b.

20/3.5 DETERMINACIÓN Y SANCIÓN DE LAS IRREGULARIDADES DETECTADAS

«Cuando las razones de la denegatoria lo ameriten, se iniciarán las acciones de carácter administrativo o judicial encaminadas a determinar y sancionar las omisiones, deficiencias o irregularidades que se hubieren detectado.» – RNCN art. 16.

20/3.6 FISCALIZACIÓN POSTERIOR

«Toda verificación que efectúe la SUNAT se hará sin perjuicio del derecho de practicar una fiscalización posterior, dentro de los plazos de prescripción previstos en el Código Tributario.» – RNCN art. 17.

20/3.7 DEVOLUCIÓN EN EXCESO

«Tratándose de saldos a favor cuya devolución hubiese sido efectuada en exceso, indebidamente o que se torne en indebida, su cobro se efectuará mediante compensación, Orden de Pago o Resolución de Determinación, según corresponda; siendo de aplicación la Tasa de Interés Moratorio y el procedimiento previsto en el Artículo 33º del Código Tributario, a partir de la fecha en que se puso a disposición del solicitante la devolución efectuada.» – Ley del IGV art. 36.

20/4.1 LÍMITE DE LA COMPENSACIÓN O DEVOLUCIÓN

La compensación o devolución del SFMB está sujeta al 19% de las exportaciones realizadas en cada mes. El límite y el valor de las exportaciones se determinan de acuerdo a las reglas siguientes del RNCN:

«Art. 4 (1).- La compensación o devolución a que se refiere el artículo 2 tendrá como límite un porcentaje equivalente a la tasa del Impuesto General a las Ventas incluyendo el Impuesto de Promoción Municipal, sobre las exportaciones realizadas en el período. El Saldo a favor Materia del Beneficio que exceda dicho límite podrá ser arrastrado como Saldo a Favor por Exportación a los meses siguientes.

El saldo a Favor Materia del Beneficio cuya compensación o devolución no hubiere sido aplicada o solicitada, pese a encontrarse incluido en el límite establecido en el párrafo anterior, podrá arrastrarse a los meses siguientes como Saldo a Favor por Exportación. El monto del referido saldo a favor incrementará el límite indicado en el párrafo anterior de las exportaciones realizadas en el período siguiente.»

«Art. 5.- A fin de determinar el monto de las exportaciones realizadas en el período, se tomará en cuenta:

a) En la exportación de bienes, el valor FOB de las declaraciones de exportación debidamente numeradas, que sustenten las exportaciones embarcadas en el período y cuya facturación haya sido efectuada en el período o en períodos anteriores al que corresponda la Declaración-Pago.

Para tal efecto, a la fecha de comunicada la compensación o de solicitada la devolución, se deberá contar con las respectivas declaraciones de exportación.

Tratándose de exportaciones realizadas a través del operador de las sociedades irregulares; comunidad de bienes; Joint ventures, consorcios, y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad en forma independiente, cada parte considerará el importe que le será atribuido sobre el valor FOB de la Declaración Unica de Aduanas que sustente la exportación realizada, en la proporción de su participación sobre los gastos o en función de la participación de cada parte contratante o integrante, según se haya establecido expresamente en el contrato. (2)

b) En la exportación de servicios, el valor de las facturas que sustenten el servicio prestado a un no domiciliado y que hayan sido emitidas en el período a que corresponde la Declaración-Pago.

c) Las Notas de Débito y Crédito emitidas en el periodo a que corresponde la Declaración-Pago.

Del monto de las exportaciones realizadas en el período que corresponda, se deducirá o adicionará, en su caso, el monto correspondiente a los ajustes efectuados mediante los documentos a que se refiere el párrafo anterior.

Para determinar el valor FOB de la declaración de exportación, de las facturas de exportación de servicios y el valor de las notas de crédito, tratándose de operaciones realizadas en moneda extranjera, el tipo de cambio aplicable será el promedio ponderado venta publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros, en la fecha de emisión de las facturas correspondientes.

En el caso de las notas de débito, el tipo de cambio será el mencionado en el párrafo anterior publicado en la fecha en que se emitió la mencionada nota de débito.

En los días en que no se publique el tipo de cambio, se utilizará el último que hubiese sido publicado.»

Informe 211-2004-SUNAT/2B0000 de 16-11-04: El art. 4 del RNCN es una norma de carácter sustancial y no procesal, pues no tiene como efecto instrumentalizar el ejercicio de un derecho, sino más bien, delimitarlo. Por lo tanto, las solicitudes de devolución del saldo a favor materia del beneficio que se encuentren en trámite antes de que se modifique el límite, deberán sujetarse al establecido en el texto vigente antes de su sustitución. Este informe se emitió a propósito de la modificación de la tasa del IGV de 18% a 19%.

RTF 251-5-2001 de 28-3-01: La fecha a considerar para determinar el monto de exportaciones del periodo es la fecha de embarque de la mercancía y no la de emisión del comprobante de pago que sustenta su adquisición.

RTF 4017-2-2006 de 24-7-06: Para calcular el límite y determinar las exportaciones efectuadas en el periodo, no es necesario que los exportadores tengan en su poder las pólizas o declaraciones de exportación; lo que sí constituye un requisito de ineludible cumplimiento, es que los bienes hayan sido embarcados entre el primero y el último día del periodo respectivo.

1. Sustituido por D.S. 017-2004-EF (pub. 27-1-04).

2. Párrafo incorporado por D.S. 014-2002-EF (pub. 25-1-02).

20/4.2 INFORMACIÓN QUE DEBE ADJUNTARSE A LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN Y A LA COMUNICACIÓN DE LA COMPENSACIÓN

RNCN art. 8:

«A la comunicación de compensación así como a la solicitud de devolución se adjuntará:

a) Relación detallada de los comprobantes de pago que respalden las adquisiciones efectuadas así como de las notas de débito y crédito respectivas y de las declaraciones de importación correspondientes al período por el que se comunica la compensación y/o se solicita la devolución.

b) En el caso de los exportadores de bienes, relación detallada de las declaraciones de exportación y de las notas de débito y crédito que sustenten las exportaciones realizadas en el período por el que se comunica la compensación y/o se solicita la devolución. En la citada relación se deberá detallar las facturas que dan origen tanto a las declaraciones de exportación como a las notas de débito y crédito ahí referidas.

En el caso de los exportadores de servicios, relación detallada de los comprobantes de pago y de las notas de débito y crédito que sustenten las exportaciones realizadas en el período por el que se comunica la compensación y/o se solicita la devolución.

c) (1)

d) Tratándose de exportaciones realizadas a través de operadores de sociedades irregulares; comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad en forma independiente, adicionalmente a lo señalado en los incisos anteriores, se requerirá la presentación de los documentos de atribución, así como proporcionar la información que la SUNAT considere necesaria. (2)

Los exportadores que en uno o más períodos no hubieran efectuado la compensación ni solicitado la devolución, deberán presentar adicionalmente la información señalada en los incisos precedentes, respecto de dichos períodos.

La SUNAT podrá establecer que la información contenida en los documentos a que se refieren los incisos a) y b), así como el formulario en que se solicita la devolución, sean presentados en medio informático, de acuerdo a la forma y condiciones que establezca para tal fin. (3)

El incumplimiento de lo dispuesto en este artículo dará lugar a que la solicitud se tenga por no presentada, quedando a salvo el derecho del exportador a formular nueva solicitud.»

La información a que se refiere este dispositivo debe ser presentada mediante el «Programa de Declaración de Beneficios (PDB) – Exportadores» (4) de acuerdo a las reglas de la Res. 157-2005/SUNAT de 16-8-05 y modificatorias como sigue:

Art. 2 (5).- Información a ser presentada

«La información a que se refieren los incisos a) y b) del artículo 8° del Reglamento deberá ser presentada por el exportador en disquete(s), teniendo en cuenta lo siguiente:

a. De no haberse efectuado la compensación ni solicitado la devolución en uno o más meses, se deberá presentar la información de los referidos meses.

b. En caso que por primera vez se presente una solicitud de devolución y/o se efectuó la compensación, se deberá presentar la información correspondiente al mes solicitado y los meses anteriores desde que se originó el saldo. En caso el saldo corresponda a más de doce (12) meses, sólo se deberá presentar la información de los doce (12) últimos meses.

En el caso de comunicaciones de compensación y/o solicitudes de devolución presentadas al amparo del beneficio otorgado por el Decreto Legislativo N° 919, adicionalmente deberá presentarse la siguiente información:

1. De la agencia de viajes:

1.1 Apellidos y nombres, o denominación o razón social.

1.2 Número de RUC.

2. Del sujeto no domiciliado:

2.1 Número de pasaporte, salvoconducto o Documento Nacional de Identidad que de conformidad con los tratados internacionales celebrados por el Perú sea válido para ingresar al país o del Documento de Identidad Nacional a que hace referencia el artículo 21° de la Ley N° 27688 – Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna.

2.2 Apellidos y nombres.

2.3 País de emisión del pasaporte, salvoconducto o Documento Nacional de Identidad que de conformidad con los tratados internacionales celebrados por el Perú sea válido para ingresar al país o del Documento de Identidad Nacional a que hace referencia el artículo 21° de la Ley N° 27688 – Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna.

2.4 País de residencia.

2.5 Fecha de ingreso al país.

2.6 Número de días de permanencia en el país.

2.7 Fecha de ingreso al establecimiento de hospedaje.

2.8 Fecha de salida del establecimiento de hospedaje.

La información a que se refiere el presente artículo será ingresada utilizando únicamente el Software que para tal efecto proporcione la SUNAT, y de acuerdo a las especificaciones detalladas en éste.»

Art. 3 (6).-

Art. 4.- Ingreso de la información

«La información a que se refiere el artículo 2° deberá ser ingresada al Software en forma manual o mediante un proceso de transferencia desde otro sistema o aplicación informática. En este último caso, en las notas de débito y notas de crédito deberá especificarse el comprobante de pago al que modifican.»

Art. 5.- Forma de presentación

«La información a que se refiere el artículo 2° deberá ser presentada en el número de disquetes que sean necesarios, acompañando el «Resumen de Datos de Exportadores», el cual es generado automáticamente por el Software.

El «Resumen de Datos de Exportadores» se presentará en dos (2) ejemplares, los mismos que deberán estar firmados por el exportador.»

Art. 6.- Lugar de presentación

«La presentación de la información en disquete(s) y del «Resumen de Datos de Exportadores», deberá realizarse en la Intendencia, Oficina Zonal o Centros de Servicios al Contribuyente de SUNAT, que corresponda al domicilio fiscal del exportador o en la dependencia que se le hubiera asignado para el cumplimiento de sus obligaciones.»

Art. 7.- Causales de rechazo

«Las causales de rechazo del (de los) archivo(s) que contiene(n) la información a ser presentada son las siguientes:

a. El (Los) archivo(s) contiene(n) virus informático.

b. El (Los) archivo(s) presenta(n) defectos de lectura.

c. El (Los) archivo(s) que contiene(n) la información a ser presentada no fue(ron) generado(s) por el Software.

d. El (Los) archivo(s) ha(n) sido modificado(s) luego de ser generado(s) por el Software.

e. El (Los) archivo(s) no ha(n) sido generado(s) en forma completa o su(s) tamaño(s) no corresponde(n) al(los) generado(s) por el Software.

f. La versión del Software utilizado para elaborar la información no está vigente.

g. Los parámetros que deben ser utilizados para efecto de registrar información en el(los) archivo(s) no están vigentes.

h. (7) En el caso de comunicaciones de compensación y/o solicitudes de devolución presentadas al amparo del beneficio otorgado por el Decreto Legislativo N° 919, que el exportador no se encuentre inscrito en el Registro Especial de Establecimientos de Hospedaje.

Cuando se rechace el (los) archivo(s) por cualquiera de las situaciones señaladas en el párrafo anterior, la información será considerada como no presentada.

En aquellos casos en los que para la presentación de la información se deba emplear más de un disquete, ésta se considerará como no presentada cuando se rechace cualquiera de los disquetes.»

Art. 8.- Constancia de Presentación o de Rechazo

«De no mediar rechazo, se otorgará la Constancia de Presentación de la información y se sellará uno de los ejemplares del «Resumen de Datos de Exportadores»; los cuales constituirán los únicos documentos que acrediten la presentación de la información.

El exportador deberá adjuntar a las comunicaciones de compensación y solicitudes de devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio del Exportador que presenten, la Constancia de Presentación de la información.

En el caso de producirse el rechazo por las causales previstas en el artículo anterior, se imprimirá la Constancia de Rechazo, la cual será sellada y entregada al exportador.

En todos los casos, el (los) disquete(s) presentado(s) será(n) devuelto(s) al momento de la presentación.

En caso de modificar la información proporcionada, ésta se presentará en el lugar señalado en el Artículo 6° teniéndose en cuenta que el exportador deberá ingresar nuevamente toda la información, inclusive aquella que no desea modificar.»

1. Derogado por D.S. 084-2005-EF (pub. 5-7-05).

2. Inciso incluido por D.S. 014-2002-EF (pub. 25-1-02).

3. Sustituido por D.S. 084-2005-EF (pub. 5-7-05).

4. Véase en el Anexo del Capítulo 2 la versión vigente de este programa.

5. Sustituido por Res. 137-2006/SUNAT de 25-8-06.

6. Derogado por Res. 210-2005/SUNAT de 18-10-05.

7. Inciso incorporado por Res. 137-2006/SUNAT de 25-8-06.

20/4.3 DEDUCCIÓN DE LAS COMPENSACIONES EFECTUADAS Y DEVOLUCIONES SOLICITADAS - CONTABILIZACIÓN

Las compensaciones efectuadas y el monto cuya devolución se solicita deben deducirse del SFMB en el mes en que se presenta la comunicación o la solicitud – RNCN art. 9, 1er. párrafo. Esa deducción se realiza mediante el abono a la cuenta especial del activo que registra el saldo a favor materia del beneficio.

Cuando el exportador esté obligado a llevar contabilidad completa, registrará ambos importes en una cuenta especial del activo – RNCN art. 9, 2º párrafo.

20/4.4 SANCIÓN POR AUMENTO INDEBIDO DEL SALDO A FAVOR MATERIA DEL BENEFICIO

Los aumentos indebidos de saldos a favor del exportador que hayan sido materia de compensación u obtención de Notas de Crédito Negociables, serán sancionados de conformidad con el Código Tributario – RNCN art. 18.

A) SUJETOS QUE HAN PERCIBIDO RENTAS DE CUARTA CATEGORÍA A PARTIR DE NOVIEMBRE DEL EJERCICIO ANTERIOR SUSPENSIÓN DE RETENCIONES Y PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA POR RENTAS DE CUARTA CATEGORÍA

Como se sabe, las rentas de cuarta categoría abonadas a sujetos domiciliados están sujetas a pagos a cuenta del Impuesto a la Renta anual mediante retención o pago directo. Por excepción y con el fin de evitar pagos en exceso por el Impuesto a la Renta de cuarta categoría, el D.S. 215-2006-EF de 28-12-06 establece los supuestos en los cuales no procede efectuar los pagos a cuenta de dicho impuesto mediante retención o pago directo.

Así, conforme a los artículos 2 y 3 del citado dispositivo los agentes de retención no deben efectuar la retención del impuesto cuando el recibo por honorarios no excede de determinado monto (1) o cuando siendo superior a ese monto, el contribuyente hubiere sido autorizado a suspender sus retenciones. A su vez los contribuyentes no deben realizar pagos a cuenta si sus ingresos mensuales no superan el monto establecido por la SUNAT, que figura en el Anexo de este capítulo, o si, siendo superiores a ese monto, hubieran sido autorizados a suspender esos pagos.

La Res. 013-2007/SUNAT de 15-1-07 establece los medios, forma y lugares para solicitar la suspensión de retenciones y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por rentas de cuarta categoría. Se tratan a continuación las reglas que regulan el citado procedimiento.

SUPUESTOS EN LOS QUE PROCEDE SOLICITAR LA SUSPENSIÓN

A partir del mes de enero de cada ejercicio gravable, los contribuyentes que perciban rentas de cuarta categoría, por las cuales tengan la obligación de aceptar la retención del impuesto o efectuar pagos a cuenta, pueden solicitar la suspensión de las indicadas obligaciones siempre que se encuentren en alguno de los supuestos en los que proceda solicitar la suspensión.

La suspensión de la retención y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta procede cuando los contribuyentes, de acuerdo a la proyección de sus ingresos, no tengan Impuesto a la Renta que pagar al final del ejercicio. A tal fin deben encontrarse en alguno de los siguientes supuestos:

a) Sujetos que han percibido rentas de cuarta categoría a partir de noviembre del ejercicio anterior (Res. 013-2007/SUNAT, art. 3, numeral 3.1):

Los sujetos que han percibido rentas de cuarta categoría desde noviembre del ejercicio anterior o los que empiecen a percibir las citadas rentas desde la fecha de presentación de la solicitud, pueden solicitar la suspensión si el ingreso proyectado a percibir en el ejercicio gravable por rentas de cuarta categoría o por rentas de cuarta y quinta categoría, no supera el monto fijado por la SUNAT – inc. a).

El ingreso proyectado es similar al que se espera percibir en el ejercicio.

El monto fijado por la SUNAT varía según que el perceptor de la renta de cuarta categoría sea director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea o similares - inc. a) y b).

Véase el monto para el presente ejercicio en el Anexo de este capítulo.

1. Ese monto se establece periódicamente mediante decreto supremo. Las reglas pertinentes se tratan en la sección 12/5.3 de nuestra publicación Manual del Impuesto a la Renta.

B) SUJETOS QUE HAN PERCIBIDO RENTAS DE CUARTA CATEGORÍA DESDE ANTES DE NOVIEMBRE DEL EJERCICIO ANTERIOR

b) Sujetos que han percibido rentas de cuarta categoría desde antes de noviembre del ejercicio anterior (Res. 013-2007/SUNAT, art. 3, numeral 3.2):

Los sujetos que han percibido rentas de cuarta categoría desde antes de noviembre del ejercicio anterior pueden solicitar la suspensión:

- Si el ingreso proyectado por rentas de cuarta categoría no supera el monto fijado por la SUNAT. El monto varía según que el perceptor de la renta de cuarta categoría sea director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea o similares - inc. a) y b).

Véase el monto para el presente ejercicio en el Anexo de este capítulo.

- Si el ingreso proyectado por rentas de cuarta categoría supera el monto fijado por la SUNAT, la regla varía según que la solicitud se presente en el primer o segundo semestre del ejercicio. En ambos casos, el «ingreso proyectado» es el que las reglas definen como tal, según se indica más abajo.

- Si la solicitud se presenta entre los meses de enero y junio: Cuando el 10% del promedio mensual de los ingresos proyectados por las rentas de cuarta categoría multiplicado por el número de meses desde el inicio del ejercicio hasta el mes de la presentación de la solicitud inclusive, es igual o superior al Impuesto a la Renta que le corresponda pagar de acuerdo a los ingresos proyectados – inc. c), primer párr.

El promedio mensual de los ingresos proyectados se determina dividiendo los ingresos proyectados por las rentas de cuarta categoría entre 12 – inc. c), segundo párr.

- Si la solicitud se presenta entre los meses de julio y diciembre: Cuando la suma de las retenciones del Impuesto por rentas de cuarta y quinta categoría y los pagos a cuenta por rentas de cuarta categoría realizados por el ejercicio gravable hasta el mes anterior al de la presentación de la solicitud, y el saldo a favor del contribuyente consignado en la Declaración Jurada Anual del ejercicio gravable anterior siempre que dicho saldo no haya sido materia de devolución, sea igual o superior al Impuesto a la Renta que corresponda pagar de acuerdo a los ingresos proyectados – inc. d).

En ambos casos se considera como ingreso proyectado a la suma de los ingresos por rentas de cuarta o cuarta y quinta categoría percibidos en el Periodo de Referencia – Res. 013-2007/SUNAT, art. 3, num. 3.2, segundo párr.

Se entiende por Periodo de Referencia al periodo comprendido por los 12 meses anteriores al mes precedente al anterior a aquel en que se presenta la solicitud (1) - Res. 013-2007/SUNAT, art. 1, inc. e).

Tratándose de los contribuyentes que hubieran empezado a percibir rentas de cuarta categoría durante el Periodo de Referencia y tuvieran menos de 12 meses de actividad generadora de rentas de cuarta categoría o rentas de cuarta y quinta categoría en dicho periodo, deberán determinar sus ingresos proyectados del ejercicio de la siguiente forma (Res. 013-2007/SUNAT, art. 3, último párr.):

- El importe de los ingresos percibidos durante el Periodo de Referencia por rentas de cuarta categoría se divide entre el número de meses transcurridos desde el mes que percibieron su primer ingreso por rentas de cuarta categoría y el mes de término del Periodo de Referencia. El resultado se multiplica por 12 para obtener los ingresos proyectados del ejercicio correspondientes a las rentas de cuarta categoría.

- A los ingresos proyectados del ejercicio por rentas de cuarta categoría se agregarán los ingresos por rentas de quinta categoría percibidos en el Periodo de Referencia.

1. Véase en el Anexo de este capítulo el cuadro que establece los "Períodos de referencia" aprobado por la Sexta Disp. Compl. Final de la Res. 013-2007/SUNAT.

A) PLAZO

El contribuyente sólo puede presentar la solicitud hasta el último día calendario del mes de diciembre – Res. 013-2007/SUNAT, art. 4, num. 4.2.

B) PRESENTACIÓN A TRAVÉS DE SUNAT VIRTUAL

Los sujetos perceptores de rentas de cuarta categoría que deseen solicitar la suspensión de las retenciones y pagos a cuenta deben utilizar el Formulario Virtual N° 1609 – Res. 013-2007/SUNAT, art. 4, num. 4.1.

Web SUNAT:

- En SUNAT Virtual se debe acceder a la opción «Operaciones en Línea». En la nueva ventana que se abra, se debe ubicar el Formulario Virtual N° 1609, que se encuentra dentro de la sección Consulta de Declaraciones y solicitudes e ingresar necesariamente todos los datos solicitados en dicho formulario. Una vez que el sistema hubiere procesado la información se debe imprimir la constancia de autorización.
 - La información que se debe consignar necesariamente es el número de RUC, tipo y número de documento de identidad, fecha de nacimiento y fecha en la que se comenzó a percibir ingresos por actividades generadoras de rentas de cuarta categoría.
- De presentarse la solicitud a partir de julio, adicionalmente se debe consignar la suma de las retenciones por rentas de cuarta y quinta categoría sufridas en el año, los pagos a cuenta y el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior

C) PLAZO

El contribuyente podrá solicitar la suspensión de las retenciones y pagos a cuenta en las dependencias de la SUNAT a nivel nacional o en los Centros de Servicios al Contribuyente según corresponda, hasta el último día hábil del mes de diciembre, cuando (Res. 013-2007/SUNAT, art. 6):

- Su solicitud hubiere sido rechazada en SUNAT Virtual por exceder sus ingresos, los límites establecidos para que la solicitud proceda, siempre que:
- Invoque que la Administración Tributaria ha omitido considerar ingresos, saldos a favor, pagos a cuenta o retenciones declaradas, así como declaraciones juradas originales o rectificatorias presentadas y
- No hayan transcurrido más de 30 días calendario desde la fecha del rechazo de la solicitud en SUNAT Virtual.
- El servicio de SUNAT Virtual no se encuentre disponible.

Para presentar la solicitud, el contribuyente debe utilizar el formato anexo a la Resolución N° 013-2007/SUNAT (1), que se encuentra a disposición de los interesados en SUNAT Virtual, o puede ser fotocopiado – Res. 013-2007/SUNAT, art. 6, num. 6.2.

1. Véase el formato en nuestro Manual en Línea, Procedimientos y Obligaciones Formales ante la SUNAT, Anexo del Cap. 21.

A) INFORMACIÓN QUE DEBE CONTENER

La autorización de la suspensión de las retenciones y pagos a cuenta se acredita con la Constancia de Autorización – Res. 013-2007/SUNAT, art. 5, num. 5.1.

Información que debe contener

La constancia de autorización debe contener los siguientes datos (Res. 013-2007/SUNAT, art. 5, num. 5.1):

- Número de orden de la operación mediante la cual se emite dicha constancia.
- Resultado de la solicitud.
- Identificación del contribuyente.
- Fecha de presentación de la Solicitud.
- Ejercicio por el cual se solicita la suspensión.

Las constancias de autorización otorgadas en las dependencias o Centros de Servicios al Contribuyente, deben contener además su plazo de vigencia – Res. 013-2007/SUNAT, art. 6, num. 6.3, segundo párr.

B) MOMENTO DESDE EL CUAL SURTE EFECTO

La constancia de autorización surte efecto (Res. 013-2007/SUNAT, art. 5, num. 5.2):

- En cuanto a las retenciones, respecto de las rentas de cuarta categoría que se pongan a disposición del contribuyente a partir del día calendario siguiente de su otorgamiento.
- En cuanto a los pagos a cuenta, a partir del periodo tributario en que se emite la Constancia de Autorización.

C) VIGENCIA

Las solicitudes de suspensión presentadas a través de SUNAT Virtual tienen vigencia hasta finalizar el ejercicio gravable de su otorgamiento – Res. 013-2007/SUNAT, art. 5, num. 5.3.

De aprobarse la solicitud en las dependencias o Centro de Servicios al Contribuyente de la SUNAT, la constancia de autorización estará vigente hasta el último día calendario del mes subsiguiente de su otorgamiento, el cual no podrá exceder del término del ejercicio gravable – Res. 013-2007/SUNAT, art. 6, num. 6.3.

Se debe tener en cuenta que en cualquier caso la constancia de autorización pierde vigencia si con posterioridad a su otorgamiento se genera alguna variación en los ingresos del contribuyente, que origine que el impuesto retenido y los pagos a cuenta efectuados o saldo a favor no lleguen a cubrir el impuesto que le corresponde pagar por el ejercicio y se encuentre obligado a reiniciar las retenciones y pagos a cuenta – Res. 013-2007/SUNAT, art. 5, num. 5.3, art. 6, num. 6.3 y art. 10.

D) VERIFICACIÓN DE SU VALIDEZ

Res. 013-2007/SUNAT, art. 7:

«Los contribuyentes y los agentes de retención podrán verificar el resultado de la Solicitud, teniendo en cuenta lo siguiente:

- Tratándose de las Constancias de Autorización otorgadas en SUNAT Virtual, la consulta se efectuará a través del mismo medio virtual, indicando el número de RUC del contribuyente y el número de la operación que figura en la referida constancia.
- Tratándose de las Constancias de Autorización otorgadas en las dependencias de la SUNAT o en los Centros de Servicios al Contribuyente, la consulta se efectuará en la Central de Consultas de la SUNAT, indicando únicamente el número de RUC del contribuyente».

21/1.4 FORMA DE HACER EFECTIVA LA SUSPENSIÓN ANTE EL AGENTE DE RETENCIÓN

Res. 013-2007/SUNAT, art. 8:

«Los contribuyentes deberán exhibir y/o entregar, según corresponda, la Constancia de Autorización vigente a su agente de retención, teniendo en cuenta lo siguiente:

- Tratándose de las Constancias de Autorización otorgadas a través de SUNAT Virtual, se entregará al agente de retención una impresión de la Constancia de Autorización vigente o una fotocopia de la misma.
- Tratándose de las Constancias de Autorización otorgadas en las dependencias de la SUNAT o en los Centros de Servicios al Contribuyente, se exhibirá al agente de retención el original de la Constancia de Autorización vigente y se le entregará una fotocopia de la misma».

CONTRIBUYENTES EXCEPTUADOS DE LOS PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA 2009

Contribuyentes exceptuados de efectuar pagos a cuenta del Impuesto a la Renta durante el 2009 (1)

Rentas percibidas en el mes No superen

4ta. categoría o 4ta. y 5ta. categoría S/. 2,589

4ta. categoría o 4ta. y 5ta. categoría percibida por los directores de empresas, síndicos, mandatarios, gestores de negocios, albaceas o similares, cuando sus ingresos proyectados por rentas de cuarta y quinta categoría S/. 2,071

1. Establecido por la Res. 004-2009/SUNAT (pub. 15-1-09).

IMPORTES QUE NO SE DEBEN EXCEDER PARA QUE PROCEDA LA SUSPENSIÓN EN EL 2009
Importes que no se deben exceder para que proceda la suspensión de retenciones y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta durante el 2009 (1)

SUPUESTO Sujetos que han percibido rentas de cuarta categoría a partir de noviembre del ejercicio anterior (Res. 013-2007/SUNAT, art. 3.1): Sujetos que han percibido rentas de cuarta categoría desde antes de noviembre del ejercicio anterior (Res. 013-2007/SUNAT, art. 3.2):

Ingresos proyectados por rentas de 4ta. y 5ta. categoría no superan: S/. 31,063 S/. 31,063

Directores de empresas, síndicos, mandatarios, gestores de negocios, albaceas o similares, cuando sus ingresos proyectados por rentas de cuarta o cuarta y quinta categoría no superan S/. 24,850 S/. 24,850

1. Establecido por la Res. 004-2009/SUNAT (pub. 15-1-09).

PERÍODO DE REFERENCIA

Período de referencia (1)

MES DEL EJERCICIO GRAVABLE EN EL QUE PRESENTA LA SOLICITUD EL PERÍODO DE REFERENCIA COMPRENDERÁ

Desde el primer día calendario del mes de: Desde el primer día calendario del mes de:

Enero	Noviembre del ejercicio gravable precedente al anterior al que presenta la solicitud	
	Octubre del ejercicio gravable anterior al que presenta la solicitud	
Febrero	Diciembre del ejercicio gravable precedente al anterior al que presenta la solicitud	
	Noviembre del ejercicio gravable anterior al que presenta la solicitud	
Marzo	Enero del ejercicio gravable anterior al que presenta la solicitud	Diciembre del
	ejercicio gravable anterior al que presenta la solicitud	
Abril	Febrero del ejercicio gravable anterior al que presenta la solicitud	Enero del ejercicio
	gravable que presenta la solicitud	
Mayo	Marzo del ejercicio gravable anterior al que presenta la solicitud	Febrero del ejercicio
	gravable que presenta la solicitud	
Junio	Abril del ejercicio gravable anterior al que presenta la solicitud	Marzo del ejercicio
	gravable que presenta la solicitud	
Julio	Mayo del ejercicio gravable anterior al que presenta la solicitud	Abril del ejercicio
	gravable que presenta la solicitud	
Agosto	Junio del ejercicio gravable anterior al que presenta la solicitud	Mayo del ejercicio
	gravable que presenta la solicitud	
Setiembre	Julio del ejercicio gravable anterior al que presenta la solicitud	Junio del
	ejercicio gravable que presenta la solicitud	
Octubre	Agosto del ejercicio gravable anterior al que presenta la solicitud	Julio del
	ejercicio gravable que presenta la solicitud	
Noviembre	Setiembre del ejercicio gravable anterior al que presenta la solicitud	Agosto del
	ejercicio gravable que presenta la solicitud	
Diciembre	Octubre del ejercicio gravable anterior al que presenta la solicitud	Setiembre
	del ejercicio gravable que presenta la solicitud	

1. Cuadro aprobado por Res. 013-2007/SUNAT, Sexta Disp. Compl. Final.

Resoluciones de la SUNAT

Res. 210-2004/SUNAT: Registro Unico de Contribuyentes

Anexo 1

Anexo 1A

Anexo 1B

Anexo 1C

Anexo 2

Anexo 3

Anexo 4

Anexo 5

Anexo 6

Res. 191-2005/SUNAT: Registro de Empleadores de Trabajadores del Hogar, Trabajadores del Hogar y sus Derechohabientes

Anexo de la Res. 204-2007/SUNAT: Información de la Planilla Electrónica

Res. 182-2008/SUNAT: Recibos por honorarios y Libro de Ingresos y Gastos electrónico

Apéndice de Jurisprudencia