



COLEGIO DE
CONTADORES PÚBLICOS
DE AREQUIPA

REVISTA
INSTITUCIONAL

JULIO ♦ AGOSTO ♦ SETIEMBRE
2014



COLEGIO DE
CONTADORES PÚBLICOS
DE AREQUIPA

CONSEJO DIRECTIVO 2014-2015

Dr. CPCC Teodosio Marcelino Serruto Huanca
Decano

CPCC Beatriz Lilian Olivares del Carpio
Primera Vice Decana

CPCC Michael Andreu Bustamante Ballón
Segundo Vice Decano

CPCC Rosalicia Nuñez Jaen
Directora Secretaria

CPCC Víctor Hugo Quispe Rodríguez
Director de Finanzas

CPCC Miguel Ángel Alarcón Carrasco
Director de Administración y Desarrollo
Estratégico

CPCC Juan Carlos Morales Carpio
Director de Imagen Institucional y
Publicaciones

CPCC Elvis Humberto Calle Checa
Director de Educación y Desarrollo
Profesional

CPCC Rosa Margarita Rodríguez Cotrina
Directora de Certificación Profesional

CPCC Alexander Vladimir Valverde Begazo
Director de Investigación Contable y
Consultoría

CPC Jesús María Valencia Rivera
Directora de Bienestar Social

CPCC Margot Dávalos Rojas
Directora de Actividades Deportivas y
Culturales

CPCC Jorge Luis Suclla Revilla
Director de Comités y Comisiones

Directores Suplentes:
- CPCC Yolanda Jesús Zegarra Fernández
- CPCC Richard Javier Rodríguez Miranda
- CPC Juan Carlos Aspilcueta Flores

Gerencia
Sra. Tamara Yeanet Morales Vargas

REVISTA INSTITUCIONAL

DIRECCIÓN Y DISEÑO
CPCC Juan Carlos Morales Carpio
Director de Imagen Institucional y Publicaciones

Abel Huamaní Vera
Diseño y Diagramación

Contenido

1 EDITORIAL

2 CONTABLE - FINANCIERO

- 2 Bonificaciones recibidas. Tratamiento Contable e Incidencia Tributaria
- 6 NIC 16 Propiedades, planta y equipo: Depreciación

11 GESTIÓN TRIBUTARIA

- 11 Aplicación de la base presunta en el Impuesto a la Renta por diferencia patrimonial
- 15 La elusión tributaria y la economía de opción. A propósito de la suspensión de la facultad de SUNAT para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario
- 23 La suspensión y capitalización de intereses

29 GESTIÓN LABORAL

- 29 El subsidio por maternidad
- 30 Elementos a tener en cuenta para analizar si un cargo es de confianza

33 FORMACIÓN ACADÉMICA Y PROFESIONAL

- 33 Principales Actividades Académicas. Julio, Agosto y Setiembre 2014
- 36 Programa de Especialización Profesional "Especialista en Auditoría Financiera y Tributaria"

37 INSTITUCIONAL

- 37 Actividades Institucionales. Julio, Agosto y Setiembre 2014
- 47 Estados Financieros
- 48 Comunicados
- 49 Saludos

HECHO EL DEPÓSITO LEGAL EN LA
BIBLIOTECA NACIONAL DEL PERÚ N° 2012-05563

COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE AREQUIPA
Calle Sánchez Trujillo 201 Urb. La Perla, Cercado, Arequipa.
Teléfonos: (054) 215015, 285530, 231385
Email: ccpaqp@ccpaqp.org.pe / Sitio Web: www.ccpaqp.org.pe

REVISTA INSTITUCIONAL. Año 2014 N° 3, Edición: Julio - Agosto - Setiembre 2014

IMPRESOR: Panamericana Industria Gráfica E.I.R.L.
Calle El Filtro 411-A, Cercado - Arequipa
Impreso en Arequipa, octubre 2014.

Feliz Día del Contador Público

LEY DE PROFESIONALIZACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO, LEY N° 13253

En nuestro país mediante ley N° 13253, Ley de Profesionalización del Contador Público del 11 de setiembre de 1959, se conmemora el "Día del Contador Público", profesión delicada y compleja por su responsabilidad en todo ente económico.

Contabilidad es una de las carreras profesionales que siempre cuenta con una mayor demanda en el mercado laboral a nivel nacional, de tal manera que hoy en día nuestra institución cuenta con al rededor de 5,522 miembros de la orden, que a no dudarlo, nos permite afirmar que es el segundo colegio profesional a nivel nacional con mayor número de miembros afiliados.

Es por esta razón, que los Contadores Públicos debemos marcar pautas específicas, claras y nítidas sobre la concepción y responsabilidad del profesional ante la sociedad. No debe ser visto solamente desde el punto de vista de los tradicionales servicios, sino debemos buscar mirar su comportamiento, fundamentalmente en la participación de la vida activa, debemos profundizar sobre la problemática nacional y abarcar temas visibles que nos pongan de relieve y actuemos dentro y ante los grandes acontecimientos de nuestro país.

El Contador Público debe tener siempre presente la sinceridad, la buena fe y la lealtad para con sus colegas las cuales son condiciones básicas para el ejercicio libre, honesto de la profesión y para la convivencia pacífica, amistosa, cordial de sus miembros, siempre de la mano con los principios éticos que rigen la conducta profesional de los Contadores Públicos, los mismos que no se diferencian sustancialmente de los que regulan a otros miembros profesionales de nuestra sociedad.

El actuar del Contador Público en el mundo cambiante de los negocios, con la globalización de los mercados y la reducción de fronteras físicas y virtuales, hace imperiosa que la formación de los profesionales deba efectuarse con amplios y sólidos conocimientos técnicos, teóricos y prácticos, con una constante actualización que permita un desempeño profesional acorde a las necesidades de nuestra sociedad.

El Contador Público, en efecto, debe ser un profesional con actitudes, destrezas y habilidades necesarias para promover el desarrollo económico a través de la producción, análisis e interpretación de diversos informes financieros, acompañado de los principios de vida para el profesional, oficio que cumple una importante función social, pues de su ejercicio transparente, honesto y ético, depende una diversidad de beneficiarios que toman decisiones económicas.

Finalmente, por la pasión y apego a la ética profesional, por su trabajo, por sus conocimientos, por su análisis, por su información, por su confianza, por su voluntad de servir a la sociedad y a nuestra patria.

¡Felicitaciones Contadores Públicos en su Día!

Dr. CPCC Teodosio Marcelino Serruto Huanca
DECANO



Bonificaciones recibidas

Tratamiento Contable e Incidencia Tributaria

1. Aspectos introductorios

Tanto las promociones como las bonificaciones constituyen uno de los instrumentos de incentivos creados con la finalidad que las empresas a corto tiempo o en mayor medida logren incrementar la demanda de sus clientes, hacer más atractivo el consumo de los bienes o servicios que comercializan, y en consecuencia originar mayores ventas.

Cabe indicar que existen varios métodos promocionales dentro de los que se encuentran la "Promoción por ventas" que pueden darse a través de diversos medios: dentro de los cuales los descuentos y bonificaciones también constituyen una forma de promoción de ventas⁽¹⁾ tema que abordaremos en el presente Informe.

Como podemos observar, dentro de la Promoción de Ventas se encuentran los descuentos y bonificaciones, los mismos que producen una rebaja del precio base (o de lista), la cual puede darse como:

- a) reducción del precio.
- b) otra concesión, tal como mercadería gratuita o descuentos publicitarios.

2. Descuentos y bonificaciones

- De acuerdo con el Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española se entiende por descuento a la acción y efecto de descontar, la rebaja o compensación de una parte de una deuda.

La bonificación por el contrario es definida como la acción y efecto de hacer una buena cosa o mejorarla, lo cual si bien no coincide exactamente con la definición anterior sí participa por cuanto a través del descuento se consigue hacer más atractivo el producto, mejorándolo para el cliente.

- El Plan Contable General Empresarial precisa que los descuentos corresponden a deducciones monetarias mientras que las bonificaciones están asociadas a una consideración de volumen.

De otro lado, se entiende a la bonificación como el reconocimiento al cliente de primas habitualmente concedidas por volúmenes de ventas negociadas en un determinado período.

3. Aspectos contables de las bonificaciones obtenidas

3.1 Existencias

Por la valuación se asigna a los inventarios un importe monetario, así en la valorización inicial o de entrada se refleja lo que se entrega o sacrifica para obtener los activos utilizados por la empresa en sus operaciones. En tal sentido, el costo inicial, por ejemplo, de los inventarios debe incluir todos los costos de compra, los costos de transformación y demás costos que se hayan incurrido para ponerlos en su condición y ubicación actual.

De acuerdo con Baker y Jacobsen, los costos representan la suma de esfuerzos realizados con el fin de adquirir ciertos bienes, es decir se encuentra reflejada por las sumas desembolsadas en efectivo o en otros valores o pasivos incurridos para la adquisición o producción de bienes que todavía no ha sido aplicado ha la realización de ingresos.

Al respecto, el párrafo 11 de la NIC 2 establece que el costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente

atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

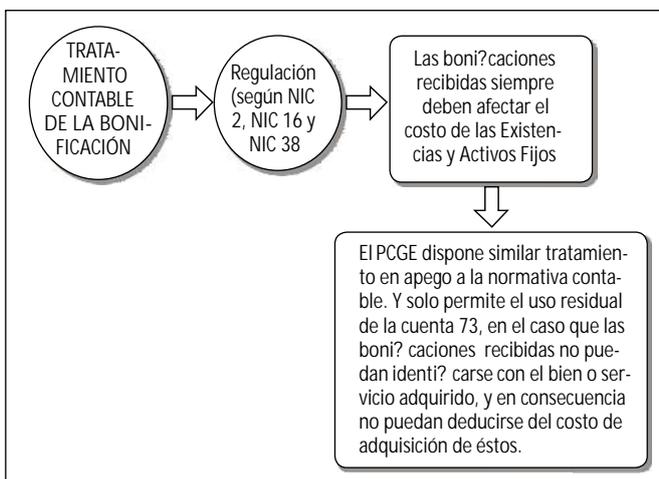
3.2 Activos inmovilizados

El literal a) del párrafo 16 de la NIC 16 y el literal a) del párrafo 27 de la NIC 38, respectivamente, señalan que al igual que en el caso de las existencias al referirse al costo de adquisición en el reconocimiento inicial de los activos inmovilizados - como son los activos fijos, intangibles, requieren que cualquier descuento o rebaja obtenido sea deducido de dicho costo. No obstante que no se menciona específicamente el caso de los descuentos o rebajas obtenidos después de algún período de tiempo importante (cuando el activo ya está siendo depreciado o amortizado), el PCGE señala que si tales descuentos o rebajas se obtienen, también deben deducirse del activo, y su depreciación o amortización, corregida en periodos futuros.

3.3. ¿En algún supuesto procede el uso de la cuenta 73?

En función al análisis precedente realizado, se aprecia que según la normativa contable, la bonificación afecta (disminuye) el costo de los activos involucrados. Por ende, no procede ni resulta adecuada a la regulación contable el uso de la cuenta 73.

No obstante, el PCGE, al regular respecto a la cuenta 73 "DESCUENTOS, REBAJAS Y BONIFICACIONES OBTENIDOS", dispone un tratamiento excepcional y de carácter residual que dicha cuenta se deberá registrar los descuentos, rebajas y bonificaciones obtenidos sobre compras de bienes y servicios corrientes, distintos al pronto pago, y de aquellos contenidos en facturas, resaltando, en la subcuenta 731 "Descuentos, rebajas y bonificaciones obtenidos" que estos conceptos corresponden a los incrementos de beneficios económicos originados en compras, que no pueden identificarse con el bien o servicio adquirido y consecuentemente no pueden ser deducidos del costo de adquisición de aquellos.



4. Tratamiento tributario de las bonificaciones obtenidas

4.1. Impuesto General a las Ventas

Por su parte el penúltimo párrafo del numeral 3 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV dispone que, para efectos de dicho impuesto "no se consideran ventas las entregas de bienes muebles que efectúen las empresas como bonificaciones al cliente sobre ventas realizadas, siempre que se cumplan con los requisitos establecidos en el numeral 13) del artículo 5° excepto el literal c).

En consecuencia, dado que las bonificaciones implican la rebaja del precio plasmada a través de la entrega de mercancía gratuita, estas no constituyen retiro de bienes, siempre que se cumplan con los requisitos establecidos en el numeral 13) del artículo 5° del Reglamento del Impuesto General a las Ventas, según lo dispuesto en el tercer párrafo del inciso c) del numeral 3) del artículo 2° de dicha norma. Los referidos requisitos son los siguientes:

- Que se trate de prácticas usuales en el mercado o que respondan a determinadas circunstancias tales como volumen, pago anticipado, monto u otros.
- Se otorguen con carácter general en todos los casos que ocurran iguales condiciones.
- Conste en el comprobante de pago o en la nota de crédito respectiva.

Ahora bien, como se aprecia las normas transcritas no precisan qué debe entenderse por promoción y qué por bonificación. Al respecto, lo que debe advertirse es que en general las bonificaciones, en tanto procuran un aumento en el volumen de las ventas, pueden ser consideradas como una forma de promoción comercial.

No obstante lo señalado, para efectos de IGV debe aplicarse una distinción, mas aún si como apreciamos el tratamiento tributario que se les aplica (promoción vs. bonificación) es diferente. En función a ello, un elemento que concidamos particularmente distintivo es el hecho que las bonificaciones, se asocian a una venta previamente realizada.

Al respecto, sería conveniente tener en cuenta el Informe N° 022-2001/SUNAT/KOOOOOB de fecha 20 de febrero del 2001, en el cual la SUNAT señala que "para efectos de no considerar como venta la entrega de bienes muebles, que efectúen las empresas como bonificaciones al cliente sobre ventas realizadas, no se requiere que los citados bienes sean iguales a los que son objeto de venta".

En tal sentido, las bonificaciones pueden consistir en bienes diferentes a los que fueron objeto de venta.

Características
de las
bonificaciones
para efectos del
IGV

- No se encuentran sujetos a límite.
- Se encuentran referidas necesariamente a ventas previas ya que la norma alude a bonificaciones "al cliente sobre ventas realizadas" (*).
- Por lo general, se entregarían solo bienes que la empresa comercializa sean o no iguales a los bienes objeto de la venta.

(*) Espertinente acotar que en el Informe N° 216-2002-SUNAT/K00000, SUNAT señala como criterio que: (...) únicamente se refiere a las bonificaciones realizadas por ventas de bienes, mas no por la prestación de servicios.

Resulta pertinente además referir el criterio vertido en el Informe N° 148-2004-SUNAT/2B0000 respecto a la calificación de la bonificación para efectos del cálculo del crédito fiscal por parte de quien efectúa la entrega de los bienes.

La entrega de bienes muebles que se efectúe a manera de bonificación sobre ventas realizadas, no califica como "operación no gravada" a efectos del cálculo del crédito fiscal de acuerdo al procedimiento establecido en el numeral 6.2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV.

4.2. Impuesto a la Renta

Para efectos del Impuesto a la Renta, dado que las bonificaciones implican una disminución en el costo de los bienes adquiridos, no resultan computables como ingresos gravables, por ende no se consideran para determinar la base imponible para los pagos a cuenta mensuales considerando lo dispuesto en el artículo 85° del TUO de la LIR.

4.3. Emisión del comprobante de pago o nota de crédito

Cuando la bonificación se otorga en la misma oportunidad de la venta, o prestación de servicios, deberá consignarse en el comprobante de pago emitido, el detalle y valor referencial de los bienes que se están entregando por tal concepto.

Tratándose de bonificaciones otorgadas con posterioridad, se deberá tener en cuenta lo dispuesto por el numeral 1.1 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago, el mismo que señala que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros.

Asimismo, el numeral 1.4 del citado artículo señala que en el caso de descuentos o bonificaciones sólo se emitirán para modificar comprobantes de pago que otorguen derecho a crédito fiscal o crédito deducible, o sustenten gasto o costo para efecto tributario.

En tal sentido, se prohíbe la emisión de notas de créditos a las bonificaciones otorgadas a consumidores finales a los que se les ha emitido boletas de venta.

5. Aplicación práctica

Enunciado

Con fecha 29 de agosto la empresa Deportes y Competencias S.A., dedicada a la venta de ropa y accesorios deportivos, recibió de su proveedor como bonificación 20 pelotas de cuero, las mismas que fueron entregadas conjuntamente por la compra de 100 pares de zapatillas.

Datos

Bien	Cantidad	Valor referencial	Valor de venta	IGV	Total
Zapatillas	100	----	15,000.00	2,700.00	17,700.00
Pelotas	20	600.00	0.00	0.00	0.00

El proveedor por dicha operación, emitió la factura N° 001-1001, por el importe de S/. 15,000.00 más IGV. ¿Cómo se debe contabilizar tal operación y cómo se determina el costo unitario?

Solución

1. Tratamiento contable

La bonificación obtenida por la empresa a través de bienes que le otorga su proveedor, representan activos (en este caso existencias) que generarán beneficios económicos a la empresa. En virtud al párrafo 11 de la NIC 2: "Inventarios", las bonificaciones entre otros conceptos similares producen una disminución en el costo de los bienes. Tal como lo señala Javier Romero López en su obra "Principios de Contabilidad", al recibir una bonificación ésta disminuye el costo unitario de los artículos en almacén, en consecuencia debe abonarse al costo y no se consideran como un ingreso adicional sino que constituyen una disminución del costo total, lo que redundará en un menor costo unitario.

Consecuencia de lo anteriormente expresado, debemos manifestar que si bien se produce por la bonificación un ingreso físico de mayores bienes (en nuestro caso de mayores existencias), ello no origina un ingreso sino un ajuste en el costo de los bienes adquiridos conforme con la NIC 2 antes señalada, tal como se muestra a continuación:

Determinación del costo unitario incluyendo bonificación:

Costo de adquisición 100 pares de zapatillas	S/. 15,000.00
Menos:	
Bonificación 20 pelotas de cuero	<u>(600.00)</u>
Costo de las zapatillas	14,400.00
Se divide entre:	
Cantidad de zapatillas	100 pares
Costo unitario par de zapatillas	S/. 144.00

Bien	Can-tidad	Costo unitario	Total
Zapatillas	100	144.00	14,400.00
Pelotas	20	30.00	600.00
Total			15,000.00

Como se puede observar, el costo total de la adquisición realizada se distribuye entre los productos recibidos (principal y bonificación) a fin de establecer su costo unitario.

cumplan con los requisitos establecidos en el numeral 13 del artículo 5° excepto en el literal c) del Reglamento de la Ley del IGV y que se ha detallado en el numeral 4 del presente trabajo.

REGISTRO CONTABLE			
CÓDIGO	DENOMINACIÓN	DEBE	HABER
60	COMPRAS	15,000.00	
601	Mercaderías		
6011	Mercaderías manufacturadas		
6011.1	Zapatillas 14,400.00		
6011.2	Pelota de cuero 600.00		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	2,700.00	
401	Gobierno Central		
4011	IGV		
4011.1	IGV - Cuenta propia		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES - TERCEROS		17,700.00
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
	<i>25/08 Por la compra de 100 pares de zapatillas más bonificación de 20 pelotas de cuero, según factura N° 001-1001.</i>		

Respecto a la emisión del comprobante de pago, puesto que en el caso planteado las bonificaciones han sido otorgadas en la misma oportunidad en que se produce la venta, ésta se deberá consignar en el mismo comprobante de pago emitido indicando en el rubro detalle del bien entregado también la bonificación y su valor referencial que en el caso planteado asciende a S/. 600.00.

En el comprobante de pago, en los campos destinados al detalle de los importes de la operación es decir, debe consignarse de la siguiente forma:

Valor de Venta	S/. 15,000.00
IGV	<u>2,700.00</u>
Total	17,700.00

Finalmente, considerando que el importe de la operación asciende a S/. 17,700.00, se deberá realizar la cancelación mediante medios de pagos con el fin de poder tomar el crédito fiscal y que el gasto que se origine en la oportunidad de su venta sea aceptable.

CÓDIGO	DENOMINACIÓN	DEBE	HABER
20	MERCADERÍAS	15,000.00	
201	Mercaderías manufacturada		
2011	Mercadería manufacturada		
2011.1	Zapatillas 14,400.00		
2011.2	Pelota de cuero 600.00		
61	VARIACIÓN DE EXISTENCIAS		15,000.00
611	Mercaderías		
6111	Mercaderías manufacturadas		
	<i>25/08 Por el destino de la compra.</i>		

NOTA

(1) Son los medios que estimulan la demanda y cuya finalidad es reforzar la publicidad y facilitar la venta personal, se subdividen en dos grandes grupos: a) las promociones comerciales dirigidas a los miembros de un canal de distribución y b) las promociones a los consumidores (Descuentos y Bonificaciones).

CÓDIGO	DENOMINACIÓN	DEBE	HABER
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES - TERCEROS	17,700.00	
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO		17,700.00
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
	<i>25/08 Por la cancelación de la compra según factura N° 001-1001.</i>		

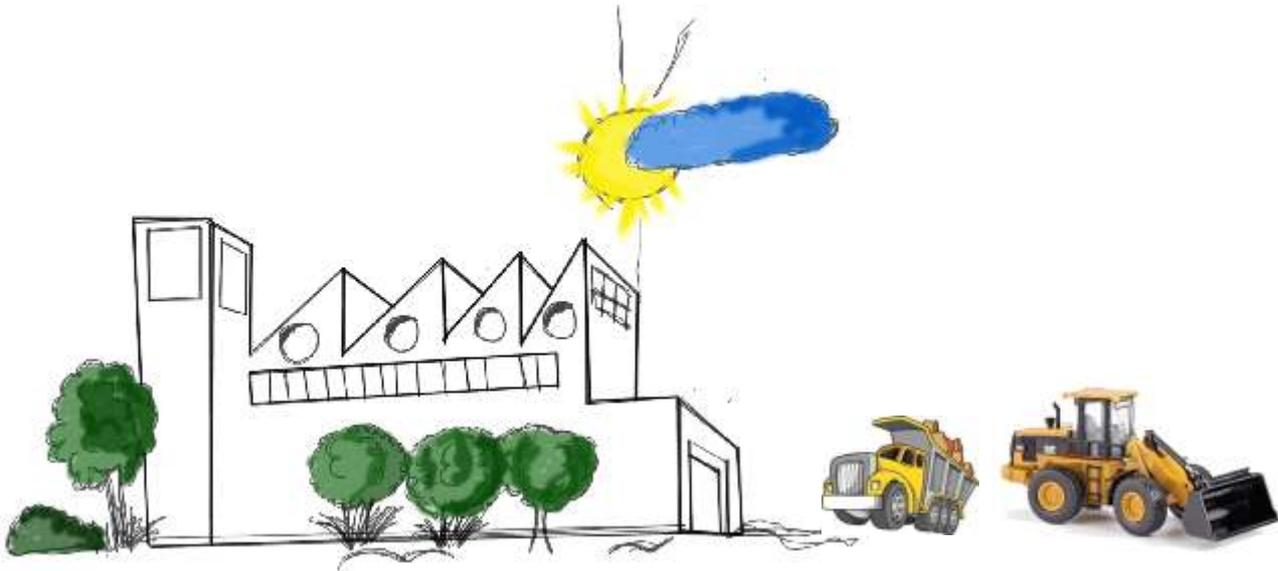
FUENTE:
Informativo Caballero Bustamante,
Segunda quincena de agosto 2014

2. Tratamiento tributario

Para efectos del Impuesto a la Renta, no se produce un ingreso gravable. Por ende, tampoco se computan como base imponible para los pagos a cuenta mensuales considerando lo dispuesto en el artículo 85° del TUO de la LIR.

En cuanto al Impuesto General a las Ventas, el impuesto generado en la adquisición de los bienes ascendente a S/. 2,700.00, constituirá crédito fiscal en la medida que se cumplan los requisitos señalados en los artículos 18° y 19° del TUO de la LIGV.

De otro lado, es importante señalar que las bonificaciones que efectúen las empresas a sus clientes, no se consideran ventas y en consecuencia no se encuentran gravados con IGV, en la medida que



NIC 16 Propiedades, planta y equipo:

Depreciación

Autor:
Julio César
Mamani Bautista

1. Introducción

Mediante la elaboración de estados financieros – Estado de situación financiera una de las partidas que representan un gran porcentaje de la estructura de los activos de la empresa es la partida de Inmuebles, maquinaria y equipo (activos fijos), es necesario precisar que esta partida es elemental en muchas entidades que desarrollan alguna actividad empresarial tales como las empresas que realizan algún proceso productivo (manufactura), comerciales o de servicios. Es así que la partida de los activos fijos (I.M.E) son aquellos bienes que la entidad posee para su uso en la producción o para fines administrativos y por lo cual espera poder utilizarlos por más de un periodo o ejercicio contable.

Cuando un activo es utilizado en la generación de ingresos, este sufre un desgaste normal durante su vida útil, el cual se le denomina depreciación de acuerdo a la NIC 16, el ingreso generado por el uso del activo tiene como consecuencia el desgaste del bien el cual nos permite reconocer un determinado ingreso (para efectos tributarios gasto deducible). Las compañías recuperan sus inversiones de capital en activos tangibles (edificios, vehículos, maquinarias etc.) mediante un proceso llamado depreciación. El proceso de depreciar un activo al cual se hace referencia también como recuperación de capital, explica la

pérdida de valor del activo debido a la edad, uso y obsolescencia durante su vida útil.

Para realizar la determinación del importe a depreciar por cada periodo o ejercicio, esta se realizará en aplicación de la NIC 16 Propiedades, planta y equipo, la norma en mención establece la forma en que dichos bienes que forman parte de los activos se deberán depreciar de acuerdo a la vida útil de dicho bien.

2. Definiciones

La depreciación es el mecanismo mediante el cual se reconoce el desgaste que sufre un bien por el uso que se haga de él. Cuando un activo es utilizado para generar ingresos, este sufre un desgaste normal durante su vida útil.

Otra definición al respecto señala que la depreciación es la distribución sistemática de su costo durante la vida útil, teniendo como finalidad aplicar a los ingresos de cada periodo una porción razonable del costo del activo fijo que puede imputarse a resultados o atribuirse al costo de otro activo.

Así también tenemos la siguiente definición: la depreciación es un proceso de prorrateo, de distribución del costo u otro valor del activo fijo tangible, que reconoce la parte del costo que se extingue. Por lo tanto, los cargos por depreciación no

pretenden reflejar la declinación física del bien, a su vez debemos recalcar que la depreciación es un método de distribución y no un método de valuación.

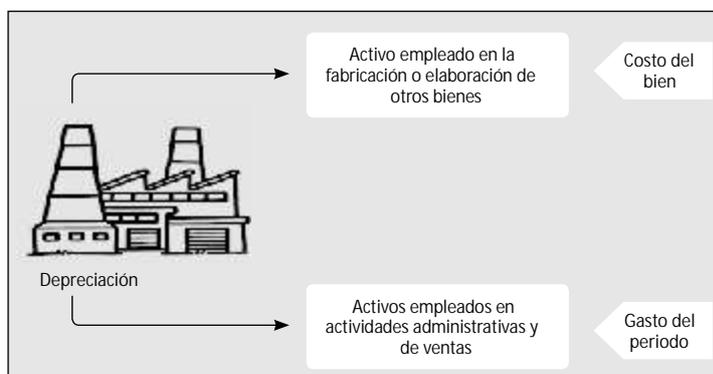
La NIC 16 Propiedades, planta y equipo señala que la depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil, el método de depreciación a utilizado deberá reflejar el patrón con arreglo al cual los beneficios económicos de los bienes depreciables se esperan sean consumidos, teniendo en cuenta los siguientes factores.

- a) La utilización prevista del activo.
- b) El desgaste físico esperado.
- c) La obsolescencia técnica o deterioro natural.
- d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo.

3. La depreciación: como costo o gasto

La NIC 16 Propiedades, planta y equipo establece en su párrafo 48, que el cargo por depreciación de cada periodo se reconocerá en el resultado del periodo, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo.

Sin embargo, el gasto por depreciación de los activos o los beneficios económicos incorporados en ellos se incorporan a la producción de otros activos (inventarios), es decir el gasto por depreciación formará parte del costo de los bienes producidos



A efectos de determinar el tiempo de depreciación, haremos mención a la vida útil la cual se determina en función de ciertos criterios:

- a) El periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad
- b) El número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.

De los criterios antes mencionados podemos decir que la depreciación de un bien está relacionado con el periodo de tiempo o con la manera en que esta se utilizará, también podemos decir que la vida útil de un

activo difiere a la vida económica.

La vida útil puede estar relacionada a la política económica de cada empresa, en ese sentido independientemente de que el bien pueda estar en condiciones optimas de poder seguir siendo utilizado y así generar algún beneficio económico a la empresa, estas dejan de ser utilizadas por razones económicas tales como la discontinuidad, la obsolescencia por efectos del avance tecnológico.

Los criterios para determinar la vida útil de un activo se da en función de:

- a) La utilización o uso estimado del activo, el uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere del mismo.
- b) El desgaste físico esperado, la cual se considera como el deterioro físico llamado también uso o desgaste que sufren los activos depreciables de la empresa como consecuencia de su uso en el curso normal de las operaciones de la empresa.
- c) La obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o los cambios en la demanda de mercado de los productos y servicios que se obtiene con el activo.
- d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como la fecha de caducidad de los contratos de arrendamientos relacionados.

4. Inicio de la depreciación

El párrafo 55 de la norma en mención señala que la depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar en forma prevista por la gerencia.

Con relación al párrafo anterior el inicio del cómputo de la depreciación está vinculado con la disponibilidad en el uso del activo, para lo cual se requiere conocer cuales son las condiciones establecidas por la gerencia para que se concrete ello y que corresponden a la ubicación y condiciones necesarias para

operar.

La depreciación estará en función de una regulación contable a observar de forma obligatoria por toda empresa u organización, por lo tanto no sería correcto precisar que el inicio de depreciación de un bien está con relación a la recepción física del bien por parte de la entidad.

Debemos tener presente que la depreciación se calcula sobre el costo de adquisición, producción o construcción o valor de ingreso al patrimonio de los bienes, a efectos de aquellos costos posteriores en que la empresa incurre deberá considerar lo siguiente: el

porcentaje de depreciación anual de los bienes que conforman los activos fijos de la empresa, se aplicará sobre el resultado de sumar los costos posteriores incurridos, se entiende por costos iniciales a los costos de adquisición, producción o construcción incurridos con anterioridad al inicio de la afectación del bien a la generación de renta gravada y que de conformidad a las normas internacionales de contabilidad se deban reconocer como tal.

5. Aspectos tributarios

Con relación a la normativa tributaria el artículo 22° inciso b) del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece las tasas de depreciación máximas permitidas anualmente para ciertos activos.

Bienes	Porcentaje máximo
Ganado de trabajo y reproducción	25 %
Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles)	20 %
Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera petrolera (excepto muebles y enseres)	20 %
Equipos de procesamiento de datos	25 %
Maquinaria y equipo adquirido a partir del 01.01.91	10 %
Otros bienes del activo fijo	10 %

Las depreciaciones que resulten por la aplicación de lo dispuesto en el cuadro anterior se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.

Como podemos apreciar el inicio de la depreciación para efectos tributarios comenzará a partir del momento en que los bienes sean utilizados o explotados en el incremento de las fuentes generadoras de renta.

Considerando que el inicio de la depreciación contable difiere de lo estipulado en las normas tributarias, estas generarán diferencias de carácter temporal las cuales se adicionarán a la utilidad generada durante el ejercicio (reparo) mediante declaración jurada, la depreciación que corresponda al periodo en el cual los bienes depreciables no se encontraban en uso todavía.

“Para que la depreciación sea aceptada tributariamente esta deberá encontrarse contabilizada dentro del ejercicio gravable a través del libro diario, no se aceptará las depreciaciones que correspondan a ejercicios anteriores, ni ajustes a depreciaciones de ejercicios anteriores, ya que para efectos tributarios no tienen incidencia en la determinación del impuesto a la renta y su contabilización se realizará en aplicación de la *NIC 8 Políticas contables, cambios en las*

estimaciones contables y errores.

A su vez, la Sunat podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los que resulten en la aplicación del cuadro anterior (inciso b del artículo 22° del reglamento de la LIR), a solicitud del interesado y siempre que este demuestre fehacientemente que en virtud de la naturaleza y característica de la explotación

o del uso dado del bien, la vida útil real del mismo es distinta a la asignada en el inciso b) de la norma en mención, por lo que se deberá sustentar el mayor porcentaje de depreciación mediante informe técnico, el cual deberá estar dictaminado por un profesional competente y colegiado o por el organismo técnico competente.

6. Depreciación en activos adquiridos bajo la modalidad de arrendamiento financiero

De acuerdo al artículo 1° del Decreto Legislativo N° 299 considera al arrendamiento financiero, el contrato mercantil que tiene por objeto la locación de bienes muebles o inmuebles por una empresa locadora para el uso por la arrendataria, mediante pago de cuotas periódicas y con opción a favor de la arrendataria de comprar dichos bienes por un valor pactado.

El Decreto Legislativo N° 299 en su artículo 18° determina la posibilidad de activar el bien que se encuentre en un contrato de arrendamiento financiero y depreciarlo por el número de años que dure el contrato, estableciendo que para el caso de bienes muebles sea de 2 años y para el caso de bienes inmuebles el plazo mínimo del contrato sea de 5 años.

El segundo párrafo del artículo 18° de la presente norma en mención se podrá aplicar una mayor tasa de depreciación si cumplen con las siguientes condiciones:

- El bien objeto del contrato debe ser un bien que sea considerado costo o gasto a efectos del impuesto a la renta
- Debe utilizarse exclusivamente en su actividad empresarial
- Debe tener una duración mínima de 5 años para el caso de bienes inmuebles o de 2 años para el caso de bienes muebles
- La opción de compra solo puede ser ejercida al término del contrato.

Además, si en el transcurso del contrato se incumpliera con alguno de los requisitos señalados anteriormente, el arrendatario deberá rectificar sus declaraciones juradas anuales del impuesto a la renta y reintegrar el impuesto correspondiente más los intereses moratorios correspondientes.

La NIC 17 precisa en su párrafo 27 precisa que la política

de depreciación para activos depreciables arrendados será coherente con la seguida para el resto de activos depreciables que se posean, y la depreciación contabilizada se calculará sobre las bases establecidas en la NIC 16 Propiedades, planta y equipo y la NIC 38 Activos intangibles, Es decir el importe depreciable se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil en la medida en que exista la certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al finalizar el plazo de arrendamiento, en otro caso el activo se depreciará a lo largo de su vida útil o en el plazo que dure el contrato, según cual sea menor.

Si la empresa decide optar tributariamente por la depreciación acelerada, se generará diferencias de carácter temporal que deben tratarse bajo la normativa de la NIC 12 Impuestos a las ganancias.

7. Caso práctico

Juan Camaney Persona, natural con negocio (perceptor de renta de tercera categoría) dedicado a la prestación de servicios – transporte de carga, desea renovar la flota de camiones que posee, adquiriendo un nuevo camión el 01.06.14 por un valor de S/. 150,000 incluido el IGV, adicionalmente deberá mandar a elaborar una tolva para dicho camión cuyo costo es de S/. 20,000 más IGV este se implementara sobre el camino para la prestación del transporte de carga, fecha de implementación 01.09.14.

Respuesta

Aspecto tributario: Para efectos tributarios, será deducible en la determinación de la renta anual, el cálculo de la depreciación se realizará en aplicación del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta donde se señala los porcentajes máximos de depreciación anual permitidos, que esta se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable y que no exceda del porcentaje máximo establecido sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por la entidad.

Aspecto contable: el párrafo 50 de la NIC 16 señala que el importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil, a su vez el inicio de la depreciación será cuando el bien este disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia, también señala la presente norma que el cargo por depreciación se reconocerá en el resultado del periodo, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo.

De la consulta realizada, el cargo por depreciación formará parte del costo de los servicios prestados, debido a que el bien adquirido se utilizará para generar renta (ingresos).

De la consulta determinaremos el costo del activo, para esto determinaremos el tiempo de vida útil del bien en nuestro casuística asumiremos que es de 5 años.

Determinación del costo y depreciación.

Descripción	Base imponible	IGV	Total
Camión	127,118.65	22,881.35	150,000.00
Tolva	20,000.00	3,600.00	23,600.00
TOTAL COSTO	147,118.65	26,481.35	173,600.00
Depreciación anual	29423.73		
Depreciación mensual	2451.98		

Nota: Los gastos por depreciación se contabilizan de acuerdo a la naturaleza de la operación en la clase 6 y posteriormente se lleva el control en la clase 9 Contabilidad Analítica de Explotación. La acumulación de costos de producción (manufactura) de bienes y servicios, permite el costeo de los mismos para su incorporación en los activos correspondientes. Así las cuentas de este elemento referidas al costo de producción, representan cuentas de transición hasta la culminación del proceso productivo o el cierre del periodo, en que se incorporan en el activo que correspondan.

N°	Fecha	Glosa	Cuenta	Debe	Haber
xxx	01.06.14	Por la adquisición del camión (activo)	33 INMUEBLES MAQUINARIA y EQUIPO	127,118.65	
			334 Unidades de transporte		
			3341 Vehiculos motorizados		
			33411 Costo		
			40 TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES y DE SALUD POR PAGAR	22,881.36	
			401 Gobierno central		
			40111 IGV		
			46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		150,000.01
			465 Pasivos por compra de activo inmovilizado		
			4654 Inmuebles, maquinaria y equipo		

N°	Fecha	Glosa	Cuenta	Debe	Haber
xxx	01.09.14	Por la adquisición de la tolva	33 INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO	20,000.00	
			334 Unidades de transporte		
			3341 Vehículos motorizados		
			40 TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	3,600.00	
			401 Gobierno central		
			40111 IGV		
			46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		23,600.00
			465 Pasivos por compra de activo inmovilizado		
			46541 Unidades de transporte		

N°	Fecha	Glosa	Cuenta	Debe	Haber
xxx	30.09.14	Por la depreciación mensual del activo	68 VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	2,451.98	
			681 Depreciación		
			6814 Depreciación de activos		
			39 DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN Y AGOTAMIENTO ACUMULADOS		2,451.98
			391 Depreciación acumulada		
			3913 Inmuebles, maquinaria y equipo		

N°	Fecha	Glosa	Cuenta	Debe	Haber
xxx	30.09.14	Por la acumulación del costo de los servicios	93 COSTO DE SERVICIOS PRESTADOS	2,451.98	
			79 CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS y GASTOS		2,451.98

FUENTE:
 Revista Actualidad Empresarial,
 Primera quincena de setiembre 2014

OTROS ARTÍCULOS DE INTERÉS

ARTÍCULO	FUENTE
◆ Tratamiento contable de las provisiones	Informativo Caballero Bustamante, 1ra. quincena agosto 2014
◆ Criterios para distribuir los costos indirectos de fabricación	Revista Actualidad Empresarial, 2da. quincena agosto 2014
◆ Revisando la CINIIF 18: Transferencia de activos procedentes de clientes	Revista Actualidad Empresarial, 2da. quincena agosto 2014
◆ Modificaciones efectuadas a las NIIF (Versión 2014)	Revista Actualidad Empresarial, 2da. quincena agosto 2014
◆ NIC 36 Deterioro del valor de los activos	Revista Actualidad Empresarial, 1ra. quincena setiembre 2014
◆ Revisando la CINIIF 19: Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio	Revista Actualidad Empresarial, 1ra. quincena setiembre 2014
◆ Planificación, presupuestos y toma de decisiones	Revista Actualidad Empresarial, 1ra. quincena setiembre 2014



Aplicación de la base presunta en el Impuesto a la Renta por diferencia patrimonial

Autor:

Antonio Bueno Vásquez(*)

Expediente: RTF N° 16975-2-2011
 13896-2009
 Asunto: Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas
 Procedencia: Lima
 Fecha: 7 de octubre de 2011

1. Criterio adoptado por el Tribunal

"(...) el patrimonio no registrado se da cuando un contribuyente posee bienes y derechos (activos) que no figuran anotados en sus libros contables, o cuando en las cuentas del pasivo se muestren obligaciones inexistentes, evidenciándose así que la presunción de ingresos por patrimonio no declarado o no registrado, está directamente vinculada al análisis de las cuentas del activo y pasivo del contribuyente".

2. Hechos del caso

2.1. Argumentos de la Administración Tributaria

La Administración Tributaria constató que el contribuyente no registró en los libros contables la adquisición del vehículo de placa de rodaje N° UI-8780 por la suma de US\$ 15,000. En consecuencia, al verificarse que las declaraciones ofrecen dudas o esté

ocultado activo, habilita la aplicación de la base presunta. Ello en atención a los numerales 2 y 4 del artículo 64° del TUO del Código Tributario.

A su vez, al no haber registrado el activo se advierte una diferencia patrimonial. Motivo por el cual aplica la presunción de ventas o ingresos omitidos para efecto del Impuesto a la Renta⁽¹⁾, conforme lo dispone el artículo 70° del TUO del Código Tributario. Ello, sin perjuicio de la imposición de la multa por tributo omitido, conforme al numeral 1 del artículo 178° del referido código.

En aplicación a la anterior normativa se consideró un incremento en la renta por patrimonio no declarado en el ejercicio 2005 ascendente a la suma de S/. 344, 213.86 y la respectiva multa por tributo omitido.

2.2. Argumentos del Administrado

El administrado sostuvo que, en el ejercicio 2005 no realizó la adquisición del vehículo de placa de rodaje N° UI-8780. Este vehículo de propiedad de la empresa Consorcio Cemich S.A.C. fue transferido al señor Alberto Clemente Salas Maldonado el 11 de agosto de 2005 por la suma de US\$ 15,000.

Posteriormente, el señor Alberto Clemente Salas

Maldonado celebró un acuerdo con el administrado a fin de ceder su derecho a la propiedad. Adicionalmente, se acordó que el monto de pagado de US\$ 15,000, se convertiría en un préstamo a favor del contribuyente.

A su vez, señala que la adquisición del vehículo y del préstamo se realizó y sin utilizar medio de pago. Por tal circunstancia, no procedió a registrar en la contabilidad el vehículo como un activo y el préstamo como un pasivo.

Por estos hechos no procede aplicar la base presunta y la determinación de ventas o ingresos por diferencia patrimonial.

2.3. Argumentos del Tribunal Fiscal

De acuerdo al artículo 64° del TUO del Código Tributario faculta a la Administración Tributaria para utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando la declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos, o cuando exigiere dudas sobre su determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario, o cuando el deudor oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos.

Al respecto, el punto 1 del Anexo del Requerimiento N° 0222080005286, en donde la Administración solicitó a la recurrente que sustentara contable, tributaria, legal y fehacientemente el motivo por el cual no registró en su contabilidad, y no incluyó en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, la adquisición del vehículo con la placa de placa de rodaje N° UI-8780. El mismo que figura como titular en el registro de la SUNARP.

El contribuyente respondió el requerimiento indicando que en el periodo 2005 no adquirió el mencionado vehículo de placa de rodaje N° UI-8780 a la empresa Consorcio Cemich SAC. Para respaldar esta situación presentó la carta emitida por la empresa. En la misma expresó que el vehículo fue transferido al señor Alberto Clemente Salas Maldonado. Asimismo se aclara que, el señor Alberto Clemente Salas Maldonado cedió su derecho de adquisición del referido vehículo, y convinieron que el monto pagado por Alberto Salas deviene en un préstamo a favor del administrado.

En el resultado del requerimiento, la Administración Tributaria constató la transferencia realizada entre la empresa Consorcio Cemich SAC y el administrado, no interviniendo el señor Alberto Clemente Salas Maldonado, al no figurar como adquirente ante la SUNARP.

A su vez, no registró el préstamo realizado y tampoco

demonstró fehacientemente la celebración de este contrato con fecha cierta.

En este sentido, se demuestra que la declaración anual presentada ofrece dudas respecto de su veracidad al no registrar como activo el mencionado vehículo. Ello habilita la aplicación de la determinación de la base presunta.

Seguidamente, al encontrarse un diferencial en el patrimonio (al no registrar el vehículo) se aplica la presunción de ventas o ingresos por patrimonio no declarado. Sobre este punto el Tribunal aclara que, para efectos de la determinación de ingresos o ventas omitidos el patrimonio está vinculado al pasivo y al activo. Por el motivo que la variación de alguno de ellos repercute en el patrimonio.

En relación a la omisión del registro por falta de bancarización. El Tribunal Fiscal establece la obligatoriedad de utilizar los principios de contabilidad generalmente aceptados. En el caso de generar diferencias temporales o permanentes se ajustarán en la declaración jurada anual. Por ello, el contribuyente estuvo obligado a registrar el vehículo a calificar como activo. En caso de incumplir con la bancarización, en la declaración jurada anual debió reparar los gastos generados.

Por lo descrito, el Colegiado confirma la resolución emitida por la SUNAT, al advertir que está correctamente aplicada la presunción y la determinación de las ventas o ingresos omitidos por diferencia patrimonial.

3. Nuestros comentarios

3.1. Base cierta y base presunta

La fiscalización es una de las facultades reconocidas a la Administración Tributaria. Esta facultad consiste en evaluar si está correctamente determinada la obligación tributaria. Para tal efecto, la Administración puede utilizar la base cierta o la base presunta⁽²⁾:

- a) La base cierta: se utiliza cuando se toman los elementos existentes que permiten conocer en forma directa el hecho de la obligación tributaria y la cuantía de la misma.
- b) La base presunta: se utiliza en mérito a los hechos y circunstancias que por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permiten establecer la existencia y cuantía de la obligación.

La Administración Tributaria podrá elegir cualquiera de ellas, sin estar sujeta a un orden de prelación. Postura confirmada por la RTF N° 03066-1-2005: *“Que en cuanto a que sólo debe recurrirse a la determinación sobre la base presunta en los casos que no exista posibilidad de conocer los elementos para hacerlo sobre la base cierta, se debe indicar que el artículo 63°*

del Código Tributario, en el que se establecen las bases (cierta o presunta) que podrá aplicar la Administración para determinar la obligación tributaria, no señala un orden de prelación entre la determinación de las obligaciones conforme a la base cierta y la base presunta, indicándose únicamente los supuestos que permiten a la Administración hacer uso de alguna de ellas (...).”.

En suma, para evaluar la determinación de la obligación tributaria, puede utilizar la base cierta o la base presunta. Teniendo claro que, entre ellas no existe un orden de prelación.

3.2. Aplicación de la base presunta

Como hemos descrito, la Administración Tributaria puede utilizar la base cierta o la base presunta. Sin embargo, a fin de utilizar la base presunta deberá estar habilitada. Para ello, la administración deberá verificar si el contribuyente incurre en uno o algunos de los supuestos desarrollados en el artículo 64° del TUO del Código Tributario.

Entre ellos tenemos⁽³⁾ cuando la declaración o documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o el deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos falsos.

El Tribunal Fiscal vincula a la aplicación de los principios contables generalmente aceptados a la declaración de las operaciones⁽⁴⁾. Estos principios ofrecen un orden en la forma de registrar es decir una metodología⁽⁵⁾.

A su vez, las operaciones que se registran deben estar respaldadas con documentación. El mero hecho de registrar no es suficiente a fin de sustentar las operaciones efectuadas por los contribuyentes. En este sentido, resulta necesario dotar de credibilidad a estas operaciones, como es utilizar medios bancarios o legalizar la fecha de suscripción de los contratos, aun cuando no estén obligados normativamente. Habilitada la Administración Tributaria para aplicar la presunción deberá seleccionar el procedimiento para determinar la base presunta. En el presente caso, al verificarse que no se declaró (registró) el vehículo y el préstamo, seleccionó el procedimiento establecido en el artículo 70° del TUO del Código Tributario: “Cuando el patrimonio real del deudor tributario generador de rentas de tercera categoría fuera superior al declarado o registrado, se presumirá que la diferencia patrimonial hallada proviene de ventas o ingresos gravados del ejercicio, derivados de ventas o ingresos omitidos no declarados”. Sobre los alcances de este procedimiento se desarrollará en el siguiente punto.

3.3. Determinación de la base presunta por diferencia patrimonial

El artículo 70° del TUO del Código Tributario establece

que, si el patrimonio real es superior al declarado o registrado, se presumirá que la diferencia patrimonial proviene de ventas o ingresos omitidos no declarados.

Para tener en cuenta este procedimiento debe tenerse en cuenta la ecuación contable:

$$\begin{array}{l} \text{Activo} = \text{Pasivo} + \text{Patrimonio} \\ \text{(derechos)} \quad \text{(obligaciones con terceros)} \quad \text{(obligaciones con los socios)} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Activo} - \text{Pasivo} = \text{Patrimonio} \\ \text{(derechos)} \quad \text{(obligaciones con terceros)} \quad \text{(obligaciones con los socios)} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Activo} - \text{Pasivo} = \text{Patrimonio} \\ \text{(varía activo)} \quad \text{(varía pasivo)} \quad \text{(varía patrimonio)} \end{array}$$

Con la presente gráfica resulta más sencillo entender que a fin de evaluar la variación del patrimonio es necesario evaluar las cuentas del activo y el pasivo. Este criterio es respaldado por la RTF N° 03791-5-2005 que expresa: “(...) cuando la citada norma señala patrimonio no declarado, se refiere a bienes y derechos (activos) no declarados por el deudor tributario o a obligaciones (pasivos) irreales, y para los casos donde se encuentren obligados a anotar sus operaciones en registros contables, el patrimonio no registrado se da cuando un contribuyente posee bienes y derechos (activos) que no figuran anotados en sus libros contables, o cuando en las cuentas del pasivo se muestren obligaciones inexistentes, evidenciándose así que la presunción de ingresos por patrimonio no declarado o no registrado, está directamente vinculada al análisis de las cuentas del activo y pasivo del contribuyente”.

En suma para determinar la variación del patrimonio debe verificarse las cuentas del activo y del pasivo, los cuales están desarrollados en función a los principios contables.

3.4. Determinación de las ventas o ingresos presuntos por diferencia patrimonial

El monto de las ventas o ingresos omitidos resultará de aplicar la siguiente fórmula:

$$\text{Diferencia patrimonial} \times \frac{\text{ventas declaradas o registradas}}{\text{valor de las existencias declaradas o registradas al final del ejercicio en que se detecte la omisión}}$$

En el presente caso se constató una diferencia patrimonial que asciende a S/. 41,004.20⁽⁶⁾. Su ventas declaradas o registradas ascienden a S/. 3'421,326.00. El valor de las existencias ascienden a S/. 407,562.00 en el ejercicio 2005. En función a ello el resultado es el siguiente:

$$\begin{array}{l} \text{S/. } 41,004.20 \times \frac{3'421,326.00}{407,562.00} \\ \text{S/. } 41,004.20 \times 8,3946 \\ \text{S/. } 344,213.86 \end{array}$$

Por la aplicación de la base presunta, el ingreso omitido asciende a S/. 344,213.86.

La norma establece que, las ventas o ingresos omitidos determinados se imputarán en el ejercicio gravable en que se encuentre la diferencia patrimonial. Asimismo, se establece que el monto de las ventas o ingresos omitidos no podrán ser inferiores al monto de patrimonio no declarado. En el presente caso el ingreso omitido asciende a S/. 344,213,86, el cual es superior a S/. 41,004.20.

Cabe precisar que, la determinación de ventas o ingresos omitidos también genera la aplicación de multa por incurrir en la infracción de tributo omitido^(*), la cual asciende al 50% del tributo omitido.

3.5. Base presunta por diferencia patrimonial e IGV

Si bien no es materia del presente comentario juzgamos conveniente desarrollar los alcances de la diferencia patrimonial e IGV.

Al respecto, el inciso a) del artículo 65°-A del TUO del Código Tributario establece que los ingresos determinados incrementarán las ventas o ingresos declarados, registrados o comprobados en cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento de fiscalización en forma proporcional a las ventas o ingresos declarados o registrados. La omisión de ventas no dará derecho al cómputo del crédito fiscal. A su vez, al igual que en Renta, esta omisión genera la infracción por tributo omitido por cada mes acotado.

De acuerdo a lo descrito, el ingreso determinado ascendente a S/. 344,213.86 se incrementará desde el mes de enero a diciembre de 2005 en forma proporcional a las ventas registradas. Por la omisión de cada mes también genera la infracción de tributo omitido.

3.6. Nuestros comentarios

En el presente caso, el contribuyente no registró contablemente un vehículo porque supuestamente no lo adquirió, sino fue producto de la cesión del derecho de propiedad realizada por parte del señor Alberto Clemente Salas Maldonado. Además, la cancelación del vehículo se realizó sin utilizar medio de pago.

Al respecto, en lo concerniente a la adquisición del vehículo, compartimos el análisis del Colegiado al establecer que la información registral (SUNARP)

prima sobre la documentación que no goza de fecha cierta. Por tanto el titular del vehículo es el contribuyente por ello, debió registrar la operación (como activo).

En relación al préstamo, al no figurar una fecha cierta de suscripción le resta de fehaciencia a esta operación. Adicionalmente, tampoco registró esta operación en el pasivo. Por tanto, no resulta acreditable esta operación.

En razón que, el contribuyente no registró el vehículo en la su contabilidad, la Administración Tributaria aplicó la base presunta. Téngase en cuenta que este punto está vinculado a la aplicación de los principios contables generalmente aceptados.

Ahora, dentro de los supuestos para determinar la venta o ingresos omitidos está el advertir una diferencia patrimonial. Al respecto resulta acertado el pronunciamiento que el patrimonio está vinculado al activo y al pasivo.

En suma por el diseño de nuestra legislación compartimos la postura vertida por el Tribunal Fiscal.

4. Conclusiones

El tema de la aplicación de las presunciones resulta un tema complejo en el ámbito tributario. Por ello, las resoluciones del Tribunal Fiscal nos orientan en su aplicación.

Al respecto debemos tener en cuenta tres puntos. Primero, no existe un orden de prelación en la aplicación de la base cierta y la base presunta. Segundo, como supuesto habilitante para aplicar la base presunta se consigna cuando la declaración ofreciera dudas respecto de su veracidad. Sobre este punto debe resaltar su vinculación con el registro de operaciones conforme los principios de contabilidad generalmente aceptados. Tercero, que la diferencia patrimonial está vinculada a las cuentas del activo y del pasivo, los mismos que también están vinculados a los mencionados principios contables.

NOTAS

(*) *Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Post-título por la Universidad de Toledo-España. Consultor especialista en derecho comercial y tributario. Correo electrónico: antonio.bueno77@hotmail.com.*

(1) *Esta situación también afecta para el Impuesto General a las Ventas para el ejercicio 2005, conforme lo dispone el inciso a) del artículo 65°-A del TUO del Código Tributario.*

(2) *La base cierta y la base presunta están reguladas en el artículo 63° del TUO del Código Tributario.*

(3) *Artículo 64° del TUO del Código Tributario*
La Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando:
(...)

2. La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o

exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.

(...)

4. El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos.

(...)

- (4) La norma que sustenta esta posición en aplicación del artículo 33° del Reglamento del Impuesto a la Renta: La contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de Las operaciones no originará la pérdida de una deducción. Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los

registros contables, en la declaración jurada.

- (5) Sobre este punto surge el cuestionamiento del valor probatorio que tienen las normas contables. No obstante, debe tenerse en cuenta el rol protagónico que les otorgan la SUNAT y el Tribunal Fiscal a efectos de aplicar la base presunta.

- (6) El monto de US\$ 15,000 (cuyo valor venta es de US\$ 12,605.04) la SUNAT utilizó una conversión equivalente a S/. 41 004.20.

- (7) Artículo 65° del TUO del Código Tributario

(...)

La aplicación de las presunciones será considerada para efectos de los tributos que constituyen el Sistema Tributario Nacional y será susceptible de la aplicación de las multas establecidas en la Tabla de Infracciones y Sanciones.

FUENTE:
Informativo Caballero Bustamante,
primera quincena de agosto 2014.

La elusión tributaria y la economía de opción

A propósito de la suspensión de
la facultad de SUNAT para aplicar
la Norma XVI del Título Preliminar del
Código Tributario

Autor:

Jesús A. Ramos Angeles(*)

1. Introducción

Recientemente fue publicada en el diario oficial la Ley N° 30230, la misma que se encuentra vigente, en la gran mayoría de disposiciones, desde el 13.7.2014. Esta norma tiene origen en el discutido Proyecto de Ley 03627/2013-PE (presentado al Congreso el 18.6.2014), el cual planteó una serie de medidas, gran parte de ellas de naturaleza fiscal, para la promoción y dinamización de la inversión en el país.

Entre otras modificaciones al ordenamiento tributario, esta ley ha suspendido la facultad de la Administración Tributaria (SUNAT) para aplicar, en el marco de un eventual procedimiento de fiscalización tributaria, la

Norma XVI del Título Preliminar (TP) del Código Tributario (CT). Dicho de otro modo, se suspende la facultad del fisco para considerar como los actos y contratos celebrados por los contribuyentes.

Por tanto, consideramos importante analizar los alcances y efectos de dicha suspensión, así como la posible interpretación que pueda hacer el fisco de ella, atendiendo a la trascendencia de ello no sólo para las inversiones futuras a realizarse en el país, sino principalmente, en este caso, para las inversiones ya efectuadas y que probablemente se exponen a un riesgo de contingencia tributaria que no existía cuando fueron llevadas a cabo.

Ahora bien, dado lo anterior, resulta conveniente que como punto de partida determinemos en qué consiste la elusión como categoría conceptual tributaria e indagemos las implicancias del test antielusión contenido en la Norma XVI del TP del CT, para luego recién ponderar los aciertos y defectos de la reciente suspensión de dicha prerrogativa de SUNAT.

2. Conductas tributarias abusivas: la evasión y la elusión fiscal

Los ordenamientos jurídicos implementan distintos mecanismos para combatir una serie de conductas fiscalmente perniciosas o abusivas, en tanto dificultan o imposibilitan la recaudación tributaria. Estas conductas pueden ser clasificadas, en términos generales, como evasivas y elusivas.

No existen definiciones universalmente aceptadas sobre lo que significa evasión y elusión tributaria⁽¹⁾, ni mucho menos un consenso en su diferenciación, aunque la postura mayoritaria parece encontrar un límite en cuanto a la legalidad, inclinándose las legislaciones normalmente a considerar a la evasión como ilícita, mientras que a la elusión como legal⁽²⁾. Aun así, existe una posición que diferencia la elusión "lícita" de la ilícita, conjeturándose una serie de discusiones que, desde luego, no pretendemos abordar en extenso, sino únicamente con el fin didáctico de distinguir los contenidos que pretende combatir la Norma XVI del Código Tributario (CT)⁽³⁾, de lo que no desea sancionar y, por ende, está permitido en nuestra legislación.

2.1. Evasión

La evasión, es usualmente definida como la reducción, diferimiento o eliminación de la obligación tributaria por el incumplimiento o transgresión de la ley tributaria. Dicho de otro modo, la evasión se configura cuando se deja de pagar el respectivo tributo, lo que en definitiva significa el no cumplimiento de la obligación tributaria.

Cuando dicho incumplimiento es involuntario, la evasión es no dolosa, instrumentalizándose generalmente a través del error del contribuyente o su ignorancia sobre el contenido de las normas tributarias⁽⁴⁾ y, por lo tanto, no es sancionable penalmente, aunque sí administrativamente. De otra parte, la evasión dolosa implica la intencionalidad en el incumplimiento de la ley fiscal, de forma tal que, en principio, es sancionable en la vía penal y no solo se exige la regularización y pago de la deuda tributaria en sede tributaria administrativa.

La evasión dolosa puede instrumentalizarse como evasión pura o como simulación. La primera, implica una acción voluntaria del contribuyente de evitar o incumplir la obligación tributaria, sin que para ello haya simulado una realidad distinta a la que haya efectuado. Dicho en otros términos, el contribuyente tiene la total

voluntad y deliberación de no pagar el tributo a su acreedor fiscal, sabiéndose obligado al mismo⁽⁵⁾. No importa en este punto la razón económica o moral que lleve a dicho sujeto a negarse a satisfacer su acreencia, sino únicamente que voluntariamente éste no la ha satisfecho y, en consecuencia, ha evadido el tributo.

La segunda forma de evasión dolosa es la simulación. Esta figura implica que el contribuyente omita cumplir la prestación tributaria en forma deliberada pretendiendo ocultar la realización del hecho imponible, mediante la presentación de una realidad jurídica distinta a la que efectivamente se llevó a cabo. Esto es, implica estructurar actos, contratos o negocios que, en la vía de hechos, no se ejecutan como tales, pero que son expuestos al fisco para evitar, reducir o posponer el pago del tributo.

La mecánica consiste en obtener una ventaja tributaria mediante la simulación de una operación inexistente (simulación absoluta)⁽⁶⁾ o la presentación de una operación distinta a la que en realidad se ha efectuado (simulación relativa)⁽⁷⁾. Así, a pesar de lo declarado contractualmente, en la realidad fáctica no se tiene derecho al resultado fiscal obtenido, razón por la cual nuestra legislación sanciona la simulación, en cuanto a lo tributario, con el desconocimiento de las formas jurídicas simuladas (el ropaje contractual), aplicándose las consecuencias fiscales de los actos que realmente han llevado a cabo las partes. De esta forma, en aplicación del principio de realidad económica, la SUNAT está facultada para desconocer las apariencias jurídicas y calificar el verdadero hecho imponible.

Esta facultad de calificar económicamente los hechos, también denominada cláusula antisimulación o de sustancia sobre forma, estaba contenida en la Norma VIII del TP del CT hasta el 18.7.2012, siendo parte de la nueva Norma XVI del TP del CT, incorporada por el Decreto Legislativo N° 1121, la misma que se encuentra vigente desde el 19.7.2012.

2.2. Elusión

Ahora bien, a diferencia de la evasión, la elusión es la actividad de un sujeto direccionada a eliminar, reducir o diferir la obligación tributaria mediante figuras, negocios, contratos o actos que, en principio, son perfectamente legales y se llevan a cabo en la realidad de los hechos.

Tradicionalmente se hace diferencia entre elusión lícita e ilícita, en función a las reglas particulares que cada ordenamiento contiene, esto es, a lo que permite o prohíbe. No puede, por tanto, establecerse un concepto exacto de elusión lícita o ilícita, pues dependerá de lo que cada Estado considere, o no, fiscalmente reprochable. Aun así, normalmente los ordenamientos sancionan y reprochan como elusión ilícita el denominado fraude a la ley. En dicha figura el

contribuyente adopta y ejecuta uno o más negocios jurídicos que, si bien son legales en la forma y configuración, no lo son en su objeto o motivación, toda vez que fueron implementados para obtener resultados que no le son propios, o dicho de otra forma, para generar efectos que en realidad son propios de otros contratos, siendo su adopción únicamente un instrumento para viabilizar una ventaja tributaria.

Se trata pues, de negocios o contratos cuyas consecuencias tributarias se obtienen manipulando las vías legales que permite el ordenamiento, distorsionando la función económica de éstas⁽⁸⁾.

Así, en la elusión, a diferencia de la evasión, no hay un quebrantamiento directo de la ley, el incumplimiento de una norma fiscal mandatoria o el mero no pago de una obligación tributaria ya exigible, sino que implica, más bien, la celebración de negocios y figuras perfectamente legales, pero que fueron llevadas a cabo sin la intención (intentio facti) de generar los resultados que naturalmente le correspondían a éstas (intentio iuris), siendo más bien realizadas principal o únicamente para instrumentalizar una ventaja tributaria que, de otra forma, no se hubiese obtenido.

De otro lado, como contrapartida al fraude a la ley, la denominada elusión lícita es tal porque el ordenamiento la permite y ampara. La elusión lícita se conoce tradicionalmente como economía de opción, planeamiento fiscal legal o simplemente tratamiento tributario diferenciado. Debemos indicar que, en nuestra opinión, denominar elusión "lícita" a figuras que son perfectamente legales resulta distorsivo e innecesario, pues el uso de dicha nomenclatura es tradicionalmente relacionada con una conducta social y jurídicamente reprochable, siendo que la economía de opción implica generar un ahorro tributario permitido no sólo por las leyes en su forma, sino por el ordenamiento en su finalidad y objeto. Por tanto, es per se una conducta legítima y plena en licitud, por lo que bastaría con denominarla como economía de opción, con el fin de diferenciarla de la elusión o fraude a la ley.

3. La Norma XVI del TP del CT y el test antielusión

3.1. Entendiendo el supuesto que se pretende combatir

Con la incorporación de la Norma XVI del TP del CT (19.7.2012), se adicionó a la entonces norma antisimulación la llamada cláusula general antielusiva, esta norma se compone, básicamente, de un test que busca determinar si una estructura contractual constituye un supuesto de elusión fiscal.

Repasemos y profundicemos un poco el tema. Como habíamos anotado, la elusión tributaria o fraude a la ley fiscal, a diferencia de la evasión, no importa un comportamiento transgresor de la ley, por lo menos

externamente. Por el contrario, implica la realización de actos o negocios válidos y legales, pero que han sido estructurados en forma artificiosa o impropia respecto de su razón de ser en el ordenamiento, de forma tal que el único motivo por el cual fueron llevados a cabo de tal manera era la consecución de una ventaja fiscal.

En efecto, para entender la elusión debemos partir del supuesto de que todos los contratos tienen una función económica y social, en tanto buscan dar respuesta a las necesidades de los contratantes.

Sin embargo, es posible combinar estos actos de forma tal que el resultado final obtenido sea uno que, en definitiva, no le es propio a ninguno de los mismos. En dicho caso estaremos ante un fraude a ley, por cuanto artificialmente se manipula el objeto que típicamente tiene una figura legal, defraudándola, mediante la celebración de otros contratos que nos llevan al mismo resultado, pero que no fueron diseñados para tal propósito.

Cuando la razón para efectuar tal ejercicio es la generación de un ahorro fiscal, estamos ante un supuesto de elusión o fraude a la ley tributaria.

En definitiva, la elusión no implica en ningún caso la falta de legalidad o realidad económica de las operaciones efectuadas (a diferencia de la simulación), sino el abuso de formas legales mediante su estructuración deliberadamente encaminada a conseguir un resultado que no les es propio. Por ello en la elusión fiscal siempre participan al menos dos normas jurídicas. Una que el contribuyente usa para evitar, diferir o aliviar el pago del impuesto y otra que deja de usar pues, de lo contrario, gatillarían el pago del impuesto. Así, a la norma que amparó la ventaja tributaria indebidamente obtenida se le denomina norma de cobertura y se caracteriza por tener una nula o baja carga fiscal. En cambio, la norma eludida y que se considera propia o natural para el negocio llevado a cabo, es denominada norma defraudada (o norma cubierta) y se caracteriza por una mayor carga fiscal o de obligaciones tributarias.

Veamos un ejemplo de elusión para entender a cabalidad su dinámica:

CASO N° 1

Una empresa (X) quiere venderle un activo a otra con la que se encuentra vinculada (Y); sin embargo, al realizar un análisis, llegan a la conclusión que la carga impositiva por la venta del inmueble va a ser muy alta, por lo que ambas empresas convienen fusionarse, aprovechando la exoneración del IGV para la transferencia de bienes en el marco de una reorganización societaria, así como el tratamiento neutral de las reorganizaciones societarias en el IR.

Sin embargo, meses después de la fusión optan por

escindirse con la única finalidad de que (Y) termine adjudicándose el bloque patrimonial que contiene el inmueble que deseaba originalmente comprar a (X). Por su parte, X termina adjudicándose otros activos (por ejemplo, cuentas por cobrar comerciales) por una suma equivalente al importe del valor de mercado del inmueble.

Como puede observarse, en el ejemplo dado las partes han logrado transferir el inmueble sin pagar los impuestos aplicables a la compraventa y a la renta que se obtiene por ésta, habiendo estructurado sus operaciones en forma real y jurídicamente válidas, a través de vías legales como la fusión y la escisión de sociedades, pero sin que ninguna de las partes haya querido realmente conseguir los resultados que dichas figuras tienen, sino meramente el objeto de transferir la propiedad del inmueble, el cual es en realidad propio de la figura de la compraventa.

Puede decirse que las partes no hubieran optado por llevar a cabo las reorganizaciones societarias si no fuera porque el negocio jurídico propio o natural que correspondería realizar resultaba fiscalmente más gravoso. De este modo, desde el punto de vista fiscal, la norma defraudada es aquella que grava con impuestos al contrato de compraventa, mientras la norma de cobertura sería la que regula la exoneración a las transferencias en el marco de una reorganización societaria (de hecho, por ello el legislador decidió establecer un norma antielusiva específica en la Ley del Impuesto a la Renta, que sanciona este tipo de estructuras).

Veamos un caso más⁽⁹⁾:

CASO N° 2

Una persona natural A desea transferir en propiedad unas acciones a otra persona natural B (asumamos que el valor de mercado de las acciones es 100 y su costo computable es 60).

No cabe duda que esta operación normalmente debería instrumentalizarse mediante una compraventa; sin embargo, con el fin de eliminar los efectos impositivos (impuesto sobre la ganancia de capital de 40), las partes deciden estructurar la operación en forma distinta. Así, realizan los siguientes pasos: Primero A transmite la propiedad de las acciones a B a título gratuito mediante una donación. Luego A solicita un préstamo a una entidad bancaria por 100 y B, por su parte, se subroga en el pago de dicha deuda, convirtiéndose en el nuevo acreedor de A. Finalmente, B condona la nueva acreencia a su deudor A.

En este escenario se han alcanzado con una serie de

actos, los mismos efectos jurídicos y económicos que los del negocio típico conocido como compraventa. En efecto, producto de la combinación de la donación, el préstamo, el pago en subrogación y la condonación, se ha alcanzado en forma indirecta el resultado que hubiera sido propio del contrato de compraventa, pero a un costo fiscal inferior.

En suma, en los dos casos descritos se ha alcanzado en forma artificiosa el resultado que, normalmente, debía alcanzarse con otro negocio jurídico (transmisión de la propiedad a cambio de un precio), de modo que la razón por la que las partes han doblado sus esfuerzos contractuales es, en puridad, la ventaja tributaria obtenida.

3.2. La cláusula general antielusiva y el test de elusividad

Ahora bien, como hemos adelantado, a partir del 19.7.2012 rige la denominada Norma XVI, conteniendo una cláusula antielusiva general que tiene por objeto combatir la elusión mediante el fraude a la ley, aunque prescindió de esta nomenclatura, denominando la figura simplemente como elusión tributaria.

En ese contexto, la Norma XVI del TP del CT dispone que un supuesto de elusión de las normas tributarias se configura cuando se evita total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduce la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

- a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

Así, en dichas situaciones, la SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, exigiendo la deuda tributaria correspondiente, o disminuyendo el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminando la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente⁽¹⁰⁾.

Dicho en otros términos, se considera que se ha producido elusión tributaria cuando se obtiene alguna de las ventajas fiscales antes descritas, mediante actos diseñados para obtener un resultado negocial que podía obtenerse por otro acto, diseñado específicamente para dicho objeto.

Desde luego, aunque siempre se espera una técnica

legislativa depurada y simple de entender, en beneficio de los contribuyentes en tanto destinatarios de la ley, la Norma XVI no resulta de fácil lectura, dada su falta de precisión y definiciones.

Aún así, la férrea letra de la ley debe ser interpretada. Por ello, atendiendo a que dicha norma busca calificar como elusión la obtención de una ventaja fiscal mediante la celebración de con tratos artificiosos que tienen como único objeto procurar tal ventaja y no los efectos que naturalmente le ha conferido el ordenamiento a tales figuras, consideramos que el test que contiene la Norma XVI consiste en⁽¹¹⁾:

(i) Determinar la existencia de una ventaja fiscal

Debe existir una ventaja tributaria, la misma que puede consistir en evitar total o parcialmente el surgimiento de la obligación tributaria, en reducir de la base imponible o la deuda tributaria, en la obtención de saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias y créditos por tributos. De no producirse una ventaja fiscal, la operación analizada no es elusiva.

(ii) Determinar si el resultado obtenido es atípico

Implica que los actos llevados a cabo sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. Dicho de otro modo, debe determinarse si el resultado comercial obtenido es atípico e impropio respecto de la función económica y social que el ordenamiento ha previsto para tales actos.

Tomando como base el segundo caso analizado anteriormente, obtener la propiedad de un bien a cambio de un precio no es el resultado que típicamente el ordenamiento ha previsto para préstamo, la donación, el pago en subrogación y la condonación, por lo que puede decirse que es un resultado impropio que se ha conseguido en forma artificiosa. En ese caso, el acto propio o usual para el resultado obtenido será la compraventa.

(iii) Determinar si existen motivos económicos válidos

La norma establece que los actos llevados a cabo deben generar efectos jurídicos o económicos que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios, sin considerar entre ellos a la ventaja fiscal o ahorro tributario.

En otras palabras, no basta con que el resultado obtenido pueda calificarse de impropio respecto a los actos jurídicos realizados, sino que como consecuencia de los mismos no debe haberse generado otros resultados o efectos distintos, sin tomar en cuenta el ahorro fiscal.

Esto tiene como efecto determinar que el resultado obtenido por la ejecución del acto artificioso o impropio es igual o equivalente al obtenido por el acto usual o propio, de forma tal que la única diferencia

entre ambos es que con el primero se obtiene la ventaja tributaria. Así, podrá afirmarse que el único motivo por el cual se llevó a cabo esta vía contractual indirecta es tal alivio fiscal.

Pero, en cambio, si fuese posible acreditar fehacientemente que se produjeron otros resultados complementarios, distintos a los que se hubieran obtenido con el presunto acto propio, podremos decir que existían otros motivos distintos al tributario para llevar a cabo la estructura cuestionada, por lo que la figura ahora calzaría en lo que se conoce como economía de opción⁽¹²⁾.

Dicho de otro modo, que si además de la ventaja fiscal y el resultado comercial que hubiese podido obtenerse con la realización del supuesto acto propio, se acreditase el haberse obtenido un efecto económico o jurídico adicional y distinto, que no se hubiese podido obtener con la sola realización del acto propio, entonces no estaremos ante un supuesto de elusión. Así bien, en dicha situación no podría hablarse ya de actos propios e impropios, sino simplemente de actos distintos, mientras que tampoco podríamos referirnos a una ventaja fiscal, sino a un tratamiento tributario especial o diferenciado.

En ese contexto, si analizamos el segundo caso propuesto, a la luz del test antielusión, podremos concluir que:

- Existió una ventaja fiscal, toda vez que se evitó el pago impuesto (5% sobre renta bruta) por la ganancia de capital que hubiese generado A por la venta de las acciones a B.
- El resultado era atípico, pues si el objeto de la operación era transmitir la propiedad de las acciones y obtener una suma de dinero a cambio, dicho resultado se obtiene directamente con la compraventa, por lo que no era necesaria la realización de 4 actos distintos para obtener el mismo efecto. Así, estos actos, que en forma individual respondían a razones distintas al objeto de la compraventa, fueron estructurados impropriamente para obtener un resultado tributariamente beneficioso para las partes, preservando el resultado del negocio esperado pero de una forma artificiosa.
- No existen motivos económicos, financieros o de otra índole. De la realización de estos actos jurídicos no han surgido efectos jurídicos o económicos distintos a los que se hubiera obtenido con la compraventa en la medida que, precisamente, se ha buscado preservar el resultado del negocio, siendo la única diferencia la ventaja fiscal obtenida, por lo que puede presumirse que ésta, y no otra, la única razón para llevar a cabo la operación. Ahora bien, una vez verificada la configuración concurrente de estos requisitos, estaremos ante un caso de elusión de

normas tributarias, por lo que la SUNAT está facultada a aplicar la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios que debieron realizar las partes, desconociendo la ventaja fiscal y exigiendo el pago de deuda tributaria.

3.3. ¿Y cuándo estamos ante la denominada economía de opción?

Si una estructura contractual genera un ahorro tributario y no estamos ante un resultado atípico respecto de los actos realizados o existen motivos económicos válidos y acreditables para llevarla a cabo, entonces podemos decir que no estamos ante un supuesto de elusión, sino ante una economía de opción.

3.3.1. El resultado es típico

En efecto, en el primer caso, estaremos ante figuras cuyo resultado es precisamente el que la norma dispone obtener y que no han sido forzados a producirse desde un acto con una función económica y social distinta en el ordenamiento. Es el caso, por ejemplo, de los regímenes especiales tales como CETICOS, ZOFRATACNA, ZEEDEPUNO, o quienes deciden llevar a cabo sus actividades en la selva⁽¹³⁾ para beneficiarse de su régimen diferenciado, así como de quienes realizan la actividad agraria o de acuicultura, por ejemplo. Y claro está, también son formas de economía de opción cuando las empresas deciden acogerse, entre diversas opciones de configuración tributaria empresarial, al Régimen Especial del Impuesto a la Renta (RER) o al Régimen Único Simplificado (RUS), en lugar del régimen general.

También se configuraría una economía de opción, por ejemplo, cuando una empresa adquiere un activo mediante un contrato de arrendamiento financiero, en lugar de un contrato de préstamo o de compraventa. Asimismo, es una forma de economía de opción el hecho que el ordenamiento, a pesar de permitir que las empresas se financien vía capital o deuda, privilegie esta última al permitir que los intereses sean deducibles como gastos, mientras que los dividendos no, por lo que la deuda tiene un escudo tributario que genera un ahorro a la empresa, a diferencia de la financiación por capital.

Como vemos, en todos estos casos, si bien existe un ahorro tributario, el resultado obtenido por la configuración jurídica del contribuyente no es en ninguna forma artificioso o impropio respecto de los actos llevados a cabo, sino que se obtienen porque el ordenamiento lo quiere así, por lo que le son propios. Dicho de otro modo, la función económica y social del arrendamiento financiero y de la constitución de una empresa en la selva contiene, en su seno, la ventaja fiscal misma, pues el ordenamiento lo ha previsto así. Por ello, ninguno de estas operaciones podría

considerarse como elusiva, en tanto importan el ejercicio de una opción por parte del contribuyente, entre varias que, implícita o explícitamente, ofrece el ordenamiento, siendo derecho del mismo poder elegir la menos gravosa.

En efecto, en la RTF N° 07114-1-2004, el Tribunal Fiscal señaló que *“resulta errado aplicar en determinada forma las normas tributarias con la única justificación de que el contribuyente ha disminuido su “carga imponible tributaria”, tal como se menciona en la página 124 del informe que sustenta la apelada, toda vez que no puede ser aceptado desde un punto de vista estrictamente jurídico, que los contribuyentes están obligados, en el momento de realizar sus operaciones económicas, a adoptar la opción que tenga una mayor carga tributaria y a descartar la opción que tenga una menor carga tributaria”*⁽¹⁴⁾.

3.3.2. Existen motivos económicos válidos

De otra parte, tampoco constituye un supuesto de elusión tributaria aquella operación en la cual, de la utilización o celebración de los actos supuestamente impropios o artificiosos, resulten efectos negociales distintos a los que se hubiesen obtenido con el presunto acto propio o usual. Dicho de otro modo, que si además de la ventaja fiscal y el resultado comercial que hubiese podido obtenerse con la realización del supuesto acto propio, se acreditase el haberse obtenido un efecto económico o jurídico adicional y distinto, que no se hubiese podido obtener con la sola realización del acto propio, entonces no estaremos ante un supuesto de elusión. Así bien, en dicha situación no podría hablarse ya de actos propios e impropios, sino simplemente de actos distintos, mientras que tampoco podríamos referirnos a una ventaja fiscal, sino a un tratamiento tributario especial o diferenciado.

En suma, si fuese posible acreditar la existencia de efectos económicos, financieros, corporativos o jurídicos adicionales a los que se hubiesen obtenido con el denominado acto “propio”, se habrá desconfigurado el supuesto de elusión, calificando la figura como una economía de opción.

Así, en el primer caso ejemplificado en este trabajo (y asumiendo que no existe la norma antielusiva específica de la Ley del Impuesto a la Renta para escisiones), si la empresa escindida pudiese acreditar que existían motivos económicos, financieros, de competencia, ampliación de mercado, etc. que justificasen la escisión, podríamos decir que el resultado obtenido no era igual ni similar al que se hubiese realizado con la compraventa, por cuanto con ésta únicamente se hubiese transferido el bien, mientras que con la estructura realizada (fusión-escisión) se pudo obtener un resultado comercial adicional que benefició a la empresa económicamente,

aunque esto fuere potencial y no efectivo. Ello hace que el resultado global sea uno distinto y, por tanto, no pueda calificarse de impropio o artificioso, sino simplemente diferente, siendo entonces la ventaja fiscal, un simple ahorro tributario.

En este caso, si bien conceptualmente no pareciera que estemos ante una economía de opción, por cuanto no se ha llevado a transitado un camino al que la ley le concede un alivio fiscal, sino que se obtuvo un resultado tributario que podría llamarse, si se quiere, accidental o accesorio; no cabe duda que tratándose de una vía legal permitida por el ordenamiento y que no implica la realización de artificios, la consecución de tal ahorro constituye una economía de opción implícitamente permitida por la ley.

Por tanto, en nuestra opinión, la economía de opción constituye un derecho que los contribuyentes no pueden ni deben resignar y de ningún modo debería recibir reproche por parte de la Administración Tributaria, aun cuando con ella el contribuyente genere un ahorro fiscal que representa, ciertamente, un menor ingreso a las arcas fiscales, que el que se hubiese producido de realizar alguna otra figura jurídica. Dicho de otro modo, es un derecho de todo ciudadano realizar sus negocios de la forma legal más económica posible –siempre que exista una causa real y no haya abuso de formas o de derecho– siendo irrelevante para el derecho tributario que con ello se produzca una disminución en la carga tributaria correspondiente, siempre que éste no sea el motivo principal para llevar a cabo los mismos.

4. La suspensión de la Norma XVI y sus efectos: a modo de conclusión

Ahora bien, como hemos ya referido, la recientemente publicada Ley N° 30230 suspendió la facultad del fisco para aplicar la cláusula general antielusiva y, consecuentemente, la posibilidad de que SUNAT cuestione los actos y contratos celebrados por los contribuyentes, reputándolos como elusivos.

Ahora bien, de una lectura del dispositivo se desprende que tal suspensión opera, en la práctica, en dos dimensiones:

1. Suspensión definitiva: para los actos, hechos y situaciones producidos con anterioridad al 19.7.2012 (en que entró en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121).
2. Suspensión temporal: para los actos, hechos y situaciones producidas luego de dicha fecha, operando la suspensión hasta que el Poder Ejecutivo establezca en un decreto supremo los parámetros para la aplicación de la citada facultad.

En ambos casos la suspensión no alcanza la norma de sustancia sobre forma o cláusula anti simulación (el

test de la calificación económica del hecho imponible), sino sólo la llamada cláusula general antielusiva.

De lo expuesto, se colige que en virtud de esta nueva norma la autoridad fiscal únicamente podrá cuestionar como elusivos los actos, contratos y operaciones que se hayan producido desde el 19.7.2012 y no antes. Esto encuentra fundamento en que cuando se celebraron los actos, los contribuyentes actuaron no sólo conforme a la ley, sino considerando que los ahorros fiscales que obtenían no serían reputados como elusivos bajo el marco tributario y legal vigente en dicho momento. Sin embargo, debe tenerse presente que ello no enerva la facultad de SUNAT para cuestionar –respecto de los tributos no prescritos– la realidad y sustancia económica de los actos y negocios celebrados por el contribuyente con anterioridad a dicha fecha, en aplicación de la norma de anti simulación.

Sin perjuicio de lo anterior, es posible que SUNAT considere que cuando la Ley N° 30230 señala que la Norma XVI sí será aplicable, luego de la vigencia del reglamento, a los actos, hechos y situaciones producidas luego del 19.7.2012, se estaría comprendiendo también a los efectos actuales de hechos anteriores (principio de aplicación inmediata de las normas).

Ello implicaría, en la práctica, que aún cuando un contrato potencialmente “elusivo” fuese celebrado, por ejemplo, en 2011, la SUNAT estaría facultada a aplicar la Norma XVI respecto de los efectos y consecuencias tributarias que dicho acto haya producido a partir del 19.7.2012.

En caso la Administración Tributaria tomase esta posición, consideramos que existen argumentos para sustentar que la facultad de SUNAT se restringe a los actos producidos antes de dicha fecha, por lo que no es aplicable la Norma XVI a los efectos de éstas en la actualidad, en tanto la ley no lo ha previsto así. En efecto, la Norma XVI no califica como elusivos los efectos de un acto, sino el acto mismo, pues su test implica precisamente desconocer los efectos fiscalmente ventajosos a partir de considerar que el acto que les da origen es elusivo, por no ser impropio para la obtención del resultado negocial, habiéndose únicamente instrumentalizado para obtener el resultado tributario.

Como se puede apreciar, para desconocer una ventaja fiscal en aplicación de la Norma XVI necesariamente debe poder calificarse el acto como elusivo, esto es, verificar sus efectos y los motivos de su realización. En ese sentido, dado que la nueva norma indica que la SUNAT no podrá aplicar la Norma XVI a los actos producidos antes del 19.7.2012, no estará facultada para calificar como elusivos los mismos, por lo que tampoco podría desconocer los efectos actuales de

tales operaciones.

Aún así, en el supuesto que la Administración Tributaria mantuviese su opinión, siempre será necesario que el contribuyente acredite con fehaciencia y suficiencia probatoria, que la estructura legal o contractual instrumentalizada no satisface alguno de los requisitos concurrentes que la ley ha establecido para considerar una conducta como elusiva.

Por tanto, en el marco de una gestión fiscal eficiente y preventiva, es recomendable que los contribuyentes que consideren haber celebrado actos y operaciones que actualmente tengan algún riesgo de ser calificadas como elusivas (inclusive las efectuadas con anterioridad al 19.7.2012 pero que tengan efectos posteriores a dicha fecha), aprovechen el plazo de suspensión provisional para gestionar adecuadamente –y siempre conforme a ley– la documentación y sustentación fehaciente de todas las operaciones realizadas, así como de los motivos para llevarlas a cabo y los resultados obtenidos con éstas, con el objeto de anticiparse a un eventual procedimiento de fiscalización tributaria.

NOTAS

- (*) Asociado de Asesoría y Planeamiento Tributario del Estudio Grellaud y Luque Abogados. Estudios de Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo con Mención en Tributación Empresarial en la Universidad ESAN. Curso de Planeamiento Tributario Estratégico por la Universidad de Lima. Ha sido docente de Derecho Tributario en diversas universidades del país a nivel pregrado y postgrado. Expositor a nivel nacional y autor de artículos académicos en publicaciones nacionales y extranjeras especializadas en tributación. Contacto: jramos@gylabogados.com
- (1) Cfr. FUEST, Clemens y RIEDEL, Nadine. Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature. Oxford University Centre for Business Taxation, University of Oxford, 2009.
- (2) Vid. SLEMRD, Joel y YITZHAKI, Shlomo. Tax avoidance, evasion, and administration. The University of Michigan, The Hebrew University of Jerusalem. En: Handbook of Public Economics (editado por Alan Auerbach y Martin S. Feldstein), vol. 3, Elsevier, 2002, págs. 1423-1470.
- (3) Texto Único Ordenado vigente aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF.
- (4) Son ejemplos de evasión no dolosa (i) la simple omisión del pago del impuesto a la renta por el arrendamiento de inmuebles debido al desconocimiento de la existencia de tal obligación (evasión no dolosa por ignorancia) y (ii) el incumplimiento del pago de un tributo por considerar que, sobre la base de la interpretación de la norma, éste no nos era aplicable (error).
- (5) Para ejemplificar, planteemos el caso de un contribuyente que teniendo la propiedad de un inmueble y habitándolo, recibe las notificaciones de los adeudos por arbitrios e impuesto predial, y, simplemente, decide no pagarlos.
- (6) Como en el caso de los comprobantes de pagos de favor o falsos, usados para tomar indebidamente un gasto o un crédito fiscal, a pesar de ser inexistente la operación que pretenden acreditar.
- (7) Como en el caso de una compraventa que pretende disfrazarse como donación, declarándose al fisco como tal, aunque en la vía de hechos sí se haya pagado un precio a cambio de un bien.
- (8) SLEMRD, Joel y YITZHAKI, Shlomo. Óp. Cit., pág. 1423.

- (9) Vid. LUQUE BUSTAMANTE, Javier. Algunos apuntes sobre la nueva norma XVI, agosto, 2012, URL: <https://www.kpmg.com/PE/es/IssuesAndInsights/sala-de-prensa/articulos-opinion/Documents/17-08-2012-Articulo-Norma-XVI-J-Luque.pdf>. También, Vid. GARCÍA NOVOA, César. Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español. En: Themis, Revistade Derecho. Núm. 51, Lima, 2011, pág. 163.
- (10) Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.
- (11) Debe también considerarse que la operación sea real y se condiga con los actos declarados, toda vez que si la estructura contractual analizada califica como simulación no podríamos estar ante un supuesto de elusión, en tanto se trata de una conducta ilegal evasiva, en cuyo caso es de aplicación el test de la calificación económica del hecho imponible.
- (12) Estos motivos pueden ser corporativos, financieros, económicos o de otra índole. Si bien la norma peruana no hace referencia al test de los motivos económicos válidos, entendemos que este será el tamiz analítico que el fisco y el Tribunal Fiscal le dará, toda vez que, habiéndose tomado como base de esta norma el artículo 15° de la Ley General Tributaria española, creemos que también deberá nutrirse sus criterios de la doctrina jurisprudencial ibérica.
- (13) A nivel jurisprudencial, este supuesto se presentó cuando se eliminaron los beneficios tributarios de la región San Martín, por lo que los contribuyentes, a efectos de mantener sus márgenes operativos incididos por los beneficios tributarios, optaron por modificar su domicilio fiscal a otra zona de la selva peruana con los mismos beneficios. Así, el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 0485-5-97 y N° 0569-5-97 dispuso que, siendo el objeto de las normas de promoción coadyuvar al desarrollo y realización de actividades económicas en la Región materia de los beneficios, no resulta válido excluir a aquellas empresas que habiéndose constituido fuera de la zona, se trasladen e inscriban la variación de su domicilio fiscal.
- (14) Dicha postura se encuentra probablemente sustentada en la jurisprudencia estadounidense, especialmente en la célebre sentencia de la Supreme Court que resolvió el leading case “Gregory vs. Helvering –293 U.S. 465– (7/1/1935)” en donde se señaló que “no puede dudarse del derecho legal del contribuyente a reducir la cuantía de sus impuestos impuesto sin que ello implique eludirlos, lo que depende de lo que la ley permita”. De la misma forma, en Inglaterra es conocido el fallo de la House of Lords sobre el caso “W.T. Ramsay”, de 1981, en el que se señaló que “(...) los contribuyentes tienen derecho a arreglar sus negocios de manera que puedan reducir su carga impositiva, por lo tanto, el hecho de que la razón de una transacción sea evitar un impuesto no es de por sí causal para invalidar dicha transacción salvo que una ley específica así lo determine, pues debe evaluarse en función de sus efectos jurídicos.” Cfr. ALTAMIRANO, Alejandro. La regla de la “substance over form” y la influencia del derecho anglosajón sobre el derecho argentino. En: AA.VV. (José Osvaldo Casás, Coordinador): Interpretación económica de las normas tributarias, Ábaco, De Palma, 2004, Buenos Aires, pág. 494.

FUENTE:
Informativo Caballero Bustamante,
primera quincena de agosto 2014.



La suspensión y capitalización de intereses

Autora:

Alejandra Agüero Herrera(*)

1. Introducción

Mediante la Ley N° 30230 –*Ley que establece medidas tributarias, simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país*– publicada el día 12 de julio de 2014, se han aprobado una serie de medidas que pretenden aliviar la carga tributaria del contribuyente.

Entre las modificaciones introducidas en la legislación tributaria, nos referiremos en esta oportunidad a la que está referida a los intereses.

En efecto, esta ley ha eliminado el procedimiento de capitalización de intereses y ha establecido nuevos lineamientos para la suspensión de los intereses moratorios bajo ciertas circunstancias que revisaremos a continuación, no sin antes estudiar cómo era el tratamiento anterior para luego revisar como ha sido alterado por la Ley N° 30230.

2. Antecedentes

Tal como lo sostiene Calvo Ortega⁽¹⁾ *“en el Derecho Tributario el interés de demora tiene la misma finalidad que en el Derecho de las Obligaciones en general. Se trata de compensar la pérdida patrimonial que sufre el acreedor por el retraso en la percepción de la prestación correspondiente. Tiene pues una clara finalidad indemnizatoria. En la obligación privada ese interés, puede ser fijado libremente por las partes dentro de los límites jurídicos existentes. En la obligación tributaria, la determinación se hace a través de una norma jurídica. Tratando de precisar más los intereses por demora en el pago del deudor podría afirmarse que ésta (mora) no requiere una negligencia específica y probada (basta sólo el retraso en el pago)”*.

El administrado está sujeto al pago de la deuda tributaria, importe que se ve incrementado por el tiempo que se demora el Estado en resolver sus reclamaciones o apelaciones. Tal como se expuso en la

Exposición de Motivos del proyecto de ley que pretendía modificar los artículos 142° y 150° del Código Tributario y lo referido al pago de intereses, *“la prolongada duración de dichos procesos, ocasiona que, el administrado, quien solicita una tutela a un derecho supuestamente afectado, termine ocasionando un perjuicio económico mayor al obtenido si es que no hubiera interpuesto ninguna demanda”*.

Tal como lo sostuvo el ministro de Economía y Finanzas en el diario Gestión de fecha 12 de junio de 2014, *“usualmente cuando uno tiene una deuda tributaria, el capital de la deuda es el 20% y como pasa tanto tiempo hasta que se resuelva, vía el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial, se generan intereses y moras que representan el 80% (de la deuda)”*.

Esta situación ha motivado la eliminación de la capitalización de intereses y la suspensión de intereses contemplada en nuestra normativa tributaria.

2.1. La capitalización de intereses

El artículo 33° del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF (Código en adelante) contempla la forma de cálculo de los intereses moratorios.

Hasta el 24 de diciembre de 2006, el referido artículo establecía la aplicación de un interés diario desde el día siguiente a la fecha de vencimiento de la obligación tributaria hasta la fecha de pago inclusive, para lo cual debía multiplicarse el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente, la cual resultaba de dividir la TIM vigente entre treinta. Además, al interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregaría al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente, es decir, se aprobaba la capitalización de los intereses moratorios.

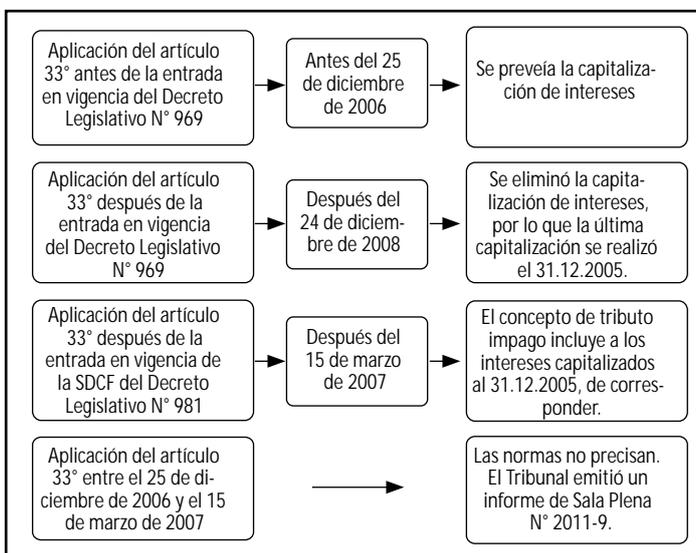
Sin embargo, no fue hasta la vigencia del Decreto

Legislativo N° 969, el 25 de diciembre de 2006, que se derogó la capitalización de intereses moratorios, aplicándose los intereses moratorios diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el tributo impago por la TIM diaria. En ese sentido, la última capitalización se realizaría al 31 de diciembre de 2005.

Cabe precisar que, mediante la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981 de fecha 15 de marzo de 2007, se estableció que para efectos de la aplicación del artículo 33° del Código y respecto de las deudas generadas con anterioridad a la vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto de tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005.

Ahora bien, en la medida de que no había norma transitoria que se ocupara de la base de cálculo a la que debe aplicarse la tasa de interés moratorio entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, el Tribunal Fiscal mediante la Sala Plena N° 2011-19 dispuso lo siguiente:

“En el caso de deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, la base de cálculo de los intereses moratorios previstos en el artículo 33° del Código Tributario está constituida por el monto del tributo impago que incluye la capitalización de intereses al 31 de diciembre de 2005”.



De conformidad con lo establecido en el referido Informe, esta situación generó dos interpretaciones. La primera consideraba que durante el referido periodo la base de cálculo estaba constituida por el monto impago original, en cambio, para la segunda, el monto incluía la capitalización al 31 de diciembre de 2005.

El Colegiado sustentó la segunda posición en que *“al efectuarse la capitalización al 31 de diciembre de 2005, se obtenía una nueva base de cálculo, es decir, un*

tributo impago que incluía el interés que se generó hasta la fecha de acumulación, lo cual debía considerarse para efecto de seguir calculando los intereses moratorios del ejercicio siguiente, por lo que desconocer dicha base desde el 25 de diciembre de 2006 hasta el 15 de marzo de 2007 implicaría negarle efecto a la norma que dispuso la capitalización y que se

encontraba vigente con anterioridad, y por tanto, otorgarle efectos retroactivos al citado Decreto Legislativo N° 969”.

2.2. La suspensión de intereses

Mediante el Decreto Legislativo N° 981 vigente a partir del 1 de abril de 2007, se incorporó como cuarto párrafo del artículo 33° del Código el siguiente párrafo:

“La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el artículo 142 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a ésta”.

Así pues, se estableció que no se iban a generar intereses moratorios a partir del vencimiento de los plazos establecidos para resolver las reclamaciones hasta la emisión de la resolución que culmine con el procedimiento de reclamación ante la SUNAT.

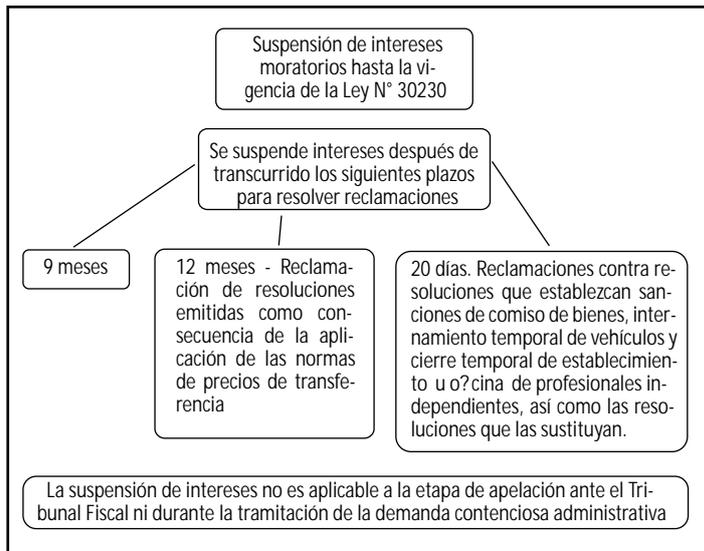
En ese sentido, si la Administración Tributaria excedía los plazos contemplados se suspendían la contabilización de los intereses moratorios. De acuerdo a las normas sobre la materia, la SUNAT debe cumplir los siguientes plazos para la resolución de reclamaciones: i) 9 meses; ii) 12 meses, tratándose de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de precios de transferencia; iii) 20 días hábiles, tratándose de resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes así como las resoluciones que las sustituyan y; iv) 2 meses, tratándose de reclamaciones que el deudor tributario hubiera interpuesto respecto de la denegatoria tácita de solicitudes de devolución de saldos a favor de los exportadores y de pagos indebidos o en exceso.

Asimismo, la Tercera Disposición Complementaria Transitoria del referido Decreto Legislativo N° 981 estableció que *“tratándose de deudas con reclamación en trámite al 1 de abril de 2007, la inexigibilidad de intereses será aplicable si en el plazo de 9 meses desde esa fecha no es resuelta la reclamación”.*

En ese sentido, durante la vigencia de la referida

norma, la suspensión de los intereses no es aplicable *“cuando con posterioridad al pronunciamiento del Tribunal Fiscal, se encuentre pendiente de emisión la resolución en virtud de la cual se da cumplimiento a lo ordenado por este órgano luego de resuelta la apelación”*⁽²⁾.

Asimismo, el último párrafo del artículo 33° del Código señalaba que *“la suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal*



ni durante la tramitación de la demanda contenciosa administrativa”.

La circunstancia que los intereses moratorios se suspendan sólo a partir del vencimiento de los plazos contemplados para resolver las reclamaciones ha motivado que el Tribunal Constitucional se haya pronunciado a través de la Sentencia recaída en el Expediente N° 1255-2003-AA/TC considerando que:

“A juicio del Tribunal, lo sui generis del caso permite hacer esa distinción. Si bien entre otras razones, el Tribunal Constitucional señaló que el IEAN no resultaba confiscatorio por tener una tasa diminuta, por su corto periodo de vigencia, por las amortizaciones permitidas y por la posibilidad de ser utilizado como crédito contra el impuesto a la renta, lo cual garantizaba que el contribuyente no se viera saturado con el peso del impuesto, este resguardo podría verse desnaturalizado si, por el paso del tiempo, a consecuencia de un proceso judicial, el contribuyente no solo tenga que pagar una deuda principal correctamente determinada, sino también una cuantiosa suma de intereses por pago extemporáneo, no ocasionada por negligencia o mala fe del mismo, sino, irónicamente por ejercer su derecho de acción”.

De igual manera, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 00333-2010-PA/TC, el demandante aduce que la Administración Tributaria ha vulnerado su derecho al debido proceso puesto que se ha dilatado

innecesariamente el procedimiento de fiscalización a más de tres años con la consecuencia del incremento desmesurado de los intereses no por su responsabilidad sino por la SUNAT.

Bajo ese escenario, el Colegiado citando el fundamento N° 07 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 00081-2008-PA/TC sostuvo que:

“Este Colegiado ha establecido que “la discrecionalidad con la que ejerce la facultad de fiscalización “no puede ser ejercida de manera irrazonable desconociendo principios y valores constitucionales, ni al margen del respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes, pues se negaría la esencia propia del Estado Constitucional, que se caracteriza, precisamente, por limitar y controlar el ejercicio arbitrario del poder del Estado” [00081-2008-PA/TC, fund. 7]. En tal sentido, se debe analizar en el presente caso si la actuación de la Administración Tributaria es razonable y proporcional. De esta forma, no se efectuará pronunciamiento alguno sobre la determinación del tributo”.

Asimismo, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 00522-2011-PA/TC, el Tribunal Constitucional consideró que:

“La prolongada duración del proceso de amparo traería como consecuencia directa (de condenarse al pago de intereses moratorios), que quien solicitó la tutela de un derecho termine en una situación que le ocasione un perjuicio económico mayor que el que hubiera sufrido si no hubiese interpuesto la demanda en la equivocada creencia de que el ITAN resultaba equiparable al IMR o al AAIR, resultado que no sería consustancial con el criterio de razonabilidad y el ejercicio de la tutela jurisdiccional efectiva que se traduce en un pronunciamiento oportuno por parte de los jueces; más aún cuando se trata de procesos que, como el amparo, merecen tutela urgente.”

3. Nuevo escenario

3.1. Actualización excepcional de las deudas tributarias

La Ley N° 30230 bajo comentario establece la actualización excepcional de las deudas tributarias pendientes al 13 de julio de 2014, siempre que su recaudación o administración estén a cargo de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT en adelante).

Además, están incluidas las deudas ante el Seguro Social de Salud (ESSALUD en adelante) y la Oficina de Normalización Previsional (ONP en adelante), sin que sea necesaria la emisión de alguna orden de pago o

resolución de la SUNAT para gozar de la actualización de la totalidad de la deuda pendiente de pago.

Cabe precisar que, de conformidad con la Primera Disposición Complementaria Final, los deudores tributarios deberán presentar una solicitud de acogimiento hasta el 31 de diciembre de 2014⁽³⁾ cuando sus deudas tributarias se encuentren impugnadas ante la autoridad administrativa o judicial.

La particularidad de esta actualización es que el cálculo no debe contemplar la capitalización de intereses aplicable desde el 31 de diciembre de 1998 hasta el 31 de diciembre de 2005.

Asimismo, la Ley bajo análisis precisa que las deudas tributarias pueden encontrarse en: i) cobranza; ii) reclamación; iii) apelación al Tribunal Fiscal; iii) impugnación al Poder Judicial; iv) aplazamientos de carácter general o particular perdidos, incluido el supuesto de v) incumplimiento de pago de cuotas.

Si bien esta medida es de carácter general, la norma ha excluido a los siguientes deudores tributarios: i) personas naturales con proceso penal en trámite o sentencia condenatoria consentida o ejecutoriada vigente por delito en agravio del Estado; ii) empresas y entidades cuyos representantes tengan proceso penal en trámite o sentencia condenatoria vigente por delito en agravio del Estado por haber actuado en calidad de su representada.

Deudas cuya fecha de exigibilidad es anterior al 01/01/1998	Deudas cuya fecha de exigibilidad es entre el 01/01/1998 hasta el 31/12/2005	Deudas cuya fecha de exigibilidad es posterior al 31/12/2005
El monto de la deuda determinada según lo dispuesto por la Ley N° 27681 –Ley de reactivación a través del sinceramiento de las deudas tributarias (RESIT)– se debe actualizar aplicando los intereses correspondientes sin capitalizar los intereses de cada año hasta el 31 de diciembre de 2005	El monto de la deuda originada entre el 01/01/1998 hasta el 31/12/2005 se debe actualizar aplicando los intereses de cada año hasta el 31 de diciembre de 2005.	El monto de la deuda originada con posterioridad al 31/12/2005 se debe actualizar aplicando los intereses de acuerdo a las leyes correspondientes.
	En caso de aplazamiento y/o fraccionamientos se entenderá que la deuda es el monto pendiente de pago a la fecha de pérdida o de incumplimiento de la cuota que facultó a la cobranza de la totalidad de las cuotas pendientes. Se deberá considerar los pagos parciales en la fecha en que fueron efectuados debiendo imputarse.	

De acuerdo a las declaraciones realizado por el ministro del ministerio de Economía y Finanzas *“esta medida será permanente y no se discrimina entre grande, mediana y pequeña empresa, y básicamente se ve un período en el cual se utilizó la capitalización de intereses anualmente y eso hizo que se acumule más intereses de lo normal”*.

En los periodos posteriores al lapso de tiempo entre el 31 de enero de 1998 y el 31 de enero de 2005, deberá aplicarse los intereses según corresponda.

Ley N° 30230

Actualización de deudas tributarias pendientes al 13.05.2014.

La actualización no debe contener intereses capitalizados.

Deudas tributarias cuya recaudación o administración esté a cargo de la SUNAT, incluidas ESSALUD y ONP, sin que sea necesaria ninguna emisión de orden de pago o resolución.

Deudas tributarias en cualquier estado pero cuando las deudas tributarias estén impugnadas ante la autoridad administrativa o judicial, sus deudores deben presentar una solicitud de acogimiento hasta el 31 de diciembre de 2014.

Comprende a todos los deudores tributarios con excepción de i) personas naturales con proceso penal en trámite o sentencia condenatoria consentida o ejecutoriada vigente por delito de agravio del Estado; ii) empresas y entidades cuyos representantes tengan proceso penal en trámite o sentencia condenatoria vigente por delito en agravio del Estado, por haber actuado en calidad de su representada.

Así pues, esta actualización tiene como finalidad extinguir la capitalización de intereses al 31 de diciembre de cada año, aplicable desde el 31 de diciembre de 1998 hasta el 31 de diciembre de 2005. Conforme se ha señalado y durante el periodo antes indicado, la deuda tributaria deberá actualizarse al 31 de diciembre de 2005 de acuerdo a los siguientes lineamientos:

Cabe precisar que, esta norma no aprueba devoluciones bajo el concepto de “pagos indebidos o en exceso”. En efecto, los deudores tributarios que ya hayan cancelado sus deudas calculadas con intereses capitalizados, no podrán solicitar la devolución del monto equivalente a la capitalización. En ese sentido, esta norma sólo es aplicable para aquellas deudas tributarias que se encuentren pendientes de pago y no a las que ya fueron canceladas.

3.2. Suspensión del cálculo de intereses durante el procedimiento de apelación

No fue hasta la vigencia de la Ley N° 30230 materia de comentario que el legislador optó por incluir dentro de los supuestos de suspensión de intereses moratorios a las apelaciones, apelaciones de puro derecho y apelaciones contra resoluciones que resuelven las reclamaciones de cierre, comiso o internamiento.

Así pues, se ha establecido que no se van a generar intereses moratorios a partir del vencimiento de los plazos establecidos para resolver las referidas apelaciones hasta la emisión de la resolución que

culmine con el procedimiento de apelación ante la SUNAT.

En ese sentido, si el Tribunal Fiscal o la SUNAT exceden los plazos contemplados se suspenderán la contabilización de los intereses moratorios. Con relación a las apelaciones, el Tribunal Fiscal debe cumplir los siguientes plazos para la resolver apelaciones(4):

i) 12 meses; ii) 18 meses, tratándose de impugnaciones de resoluciones sobre normas de precios de transferencia; iii) 10 días hábiles, tratándose de impugnaciones de resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes así como las resoluciones que las sustituyan y; v) 20 días, tratándose de impugnaciones de resoluciones que resuelven reclamaciones que establezcan sanciones de internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan.

De acuerdo a lo expuesto, el cuarto párrafo del artículo 33° del Código ha sido redactado de la siguiente manera: *“La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los artículos 142, 150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores”.*

De igual manera, el último párrafo del artículo 33° ha sido modificado, quedando de la siguiente manera:

“La suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa”.

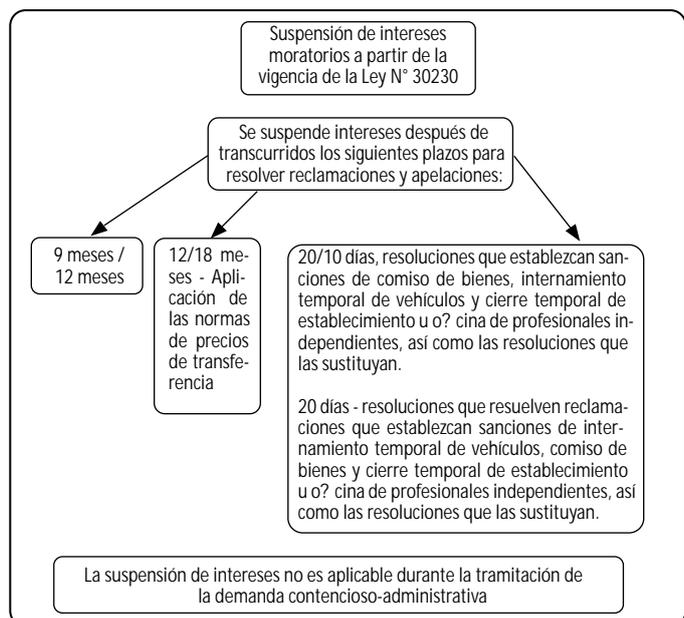
En efecto, con la última modificación, el legislador no sólo ha contemplado a la tramitación de las reclamaciones, sino también a la de las apelaciones para la suspensión de los intereses moratorios; quedando fuera de dicha disposición a la etapa contenciosa administrativa.

Cabe precisar que, la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria ha dispuesto que para las deudas tributarias que se encuentran en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la referida Ley, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios será aplicable si en el plazo de 12 meses contados desde la entrada en vigencia de la presente ley, el Tribunal Fiscal no

resuelve las apelaciones interpuestas.

Cabe resaltar que, durante el periodo de suspensión de los intereses moratorios, tanto en la etapa de reclamación como en apelación, la deuda tributaria se deberá actualizar en función del Índice de Precios al Consumidor (IPC).

Con la finalidad de acelerar la resolución de procedimientos a cargo del Tribunal Fiscal, el Colegiado está facultado excepcionalmente para organizar los expedientes asignando y programando su resolución en función al monto y la antigüedad de la deuda materia de controversia.



4. Comentarios finales

Esta norma presenta algunos aspectos que deberán ser complementados con su Reglamento, así por ejemplo, la Ley no se ha puesto en el supuesto de aquellos contribuyentes que, a su entrada en vigencia, el Tribunal Fiscal resolvió su apelación. Bajo ese supuesto, la norma no es clara en señalar si ellos podrán actualizar sus deudas sin considerar la capitalización.

Consideramos que, actualmente ni la SUNAT ni el Tribunal Fiscal se encuentran en la capacidad de resolver sus expedientes pendientes de resolución dentro de los plazos regulados en el Código.

Independientemente a ello, consideramos que esta medida va a aliviar la carga tributaria de los contribuyentes sin que el Estado vea mermado sus ingresos. Sólo esperamos que no amplíen los plazos establecidos de las reclamaciones y apelaciones del Código.

Otro aspecto relevante es aquel que condiciona la suspensión de los intereses moratorios a que la

demora sea imputable a la SUNAT o al Tribunal Fiscal. Consideramos que, si bien dicho mandato ya se encontraba en el Código Tributario, puede obstruir la suspensión de los intereses moratorios y limitar su aplicación.

En nuestra opinión, dicha norma debió considerar la suspensión automática de los intereses moratorios cuando supere el plazo estipulado.

asesoría particular en el caso concreto de un profesional.
Contacto: aaguero@gylabogados.com

- (1) CALVO ORTEGA, Rafael. "Curso de Derecho Financiero I Derecho Financiero". Civitas pág. 238.
- (2) Resolución del Tribunal Fiscal N° 5132-3-2009, entre otras.
- (3) Para estos efectos, deben tener en cuenta los requisitos, forma y condiciones que se establezca mediante resolución de superintendencia de la SUNAT.
- (4) Considerando además, los plazos para resolver las reclamaciones antes indicadas.

NOTAS

(*) Asociada de Asesoría y Planeamiento Tributario del Estudio Grellaud y Luque Abogados. Ninguna opinión proporcionada en este documento debe ser tomada como un consejo legal o tributario para resolver casos específicos sin la adecuada

FUENTE:
Informativo Caballero Bustamante,
primera quincena de agosto 2014.

OTROS ARTÍCULOS DE INTERÉS

ARTÍCULO	FUENTE
◆ Casuística tributaria: Reorganización simple	Informativo Caballero Bustamante, 1ra. quincena agosto 2014
◆ Uniformizan estructuras del SLE-PLE y SLE-Portal para los registros electrónicos (Ventas y Compras)	Informativo Caballero Bustamante, 1ra. quincena agosto 2014
◆ Diferencia entre los fines y los medios para acceder a la inscripción como entidad exonerada del IR	Informativo Caballero Bustamante, 2da. quincena agosto 2014
◆ Tabla de códigos de tributos, conceptos y multas de uso frecuente	Informativo Caballero Bustamante, 2da. quincena agosto 2014
◆ Tratamiento contable y tributario de los costos de desmantelamiento de activos	Revista Actualidad Empresarial, 1ra. quincena setiembre 2014.
◆ Requerimientos de información de la Sunat: Información prohibida de solicitar la reserva tributaria y el secreto bancario	Revista Actualidad Empresarial, 1ra. quincena setiembre 2014.
◆ Las empresas de construcción y su aplicación para el reconocimiento de ingresos	Revista Actualidad Empresarial, 1ra. quincena setiembre 2014.
◆ Evite contingencias: Formalidades que se deben observar en el llenado de las guías de remisión remitente y transportista	Revista Actualidad Empresarial, 1ra. quincena setiembre 2014.

El subsidio por maternidad

Autor:

Dr. Ludmin Gustavo Jiménez Coronado

CASO PRACTICO N° 1

Trabajadora con remuneración fija y variable Subsidio pre- y postnatal integrados

La Sra. Isabel Concepción pertenece a la empresa Virgen de la Natividad SRL; labora desde el 10 de agosto del año 2010; ocupa el cargo de gerente de finanzas y percibe una remuneración básica de 8,600 nuevos soles y comisiones variables mensuales. En estos momentos, se encuentra en estado de gestación y ha decidido tomar a partir del 1 de setiembre el descanso pre- y postnatal (CITT N° 905679340).

Se pide determinar:

- El cálculo de subsidio
- Tratamiento contable

Solución

1.° Determinar el cálculo del subsidio

El monto del subsidio equivale al promedio diario de las remuneraciones de los doce últimos meses anteriores al inicio de la prestación multiplicado por el número de días de goce de la prestación.

Es decir:

Mes	Básico	Asignación Familiar	Comisiones	Total
(2014)				
Agosto	S/.8,600	S/.75	S/.300	S/.8975
Julio	S/.8,600	S/.75	S/.200	S/.8875
Junio	S/.8,600	S/.75	S/.400	S/.9075
Mayo	S/.8,600	S/.75	S/.600	S/.9275
Abril	S/.8,600	S/.75	S/.500	S/.9175
Marzo	S/.8,600	S/.75	S/.400	S/.9075
Febrero	S/.8,600	S/.75	S/.200	S/.8875
Enero	S/.8,600	S/.75	S/.300	S/.8975
(2013)				
Diciembre	S/.8,600	S/.75	S/.500	S/.9175
Noviembre	S/.8,600	S/.75	S/.700	S/.9375
Octubre	S/.8,600	S/.75	S/.500	S/.9175
Setiembre	S/.8,600	S/.75	S/.200	S/.8875
Total	S/.103,200	S/.900	S/.4800	S/.108,900

Subsidio diario S/.108,900/12/30 días = S/.302.5

Total de subsidio: S/.302.5 x 90 = S/.27,225

2.° Incidencia contable:

1		DEBE	HABER
10	CAJA Y BANCOS		
104	Cuentas corrientes	27,225	
1041	Banco de Negocios BSDB		
16	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS		27,225
162	Reclamaciones a terceros	27,225	
1629	Otras		
16291	Subsidio por maternidad		
<i>Por el reembolso del subsidio por maternidad, según C. de R.Ch/N°236-56-909090.</i>			

CASO PRACTICO N° 2

Trabajadora con remuneración fija

Subsidio por nacimiento múltiple

La Sra. Lesly Prado pertenece a la empresa Ángel Custodio SA.; y está laborando desde el 4 de abril del año 2010; ocupa el cargo de enfermera; percibiendo entre otros conceptos una remuneración mensual de 4,200. Se ha establecido que la fecha probable del parto múltiple (gemelos) será en el mes de octubre del presente año; la trabajadora va a acumular el descanso pre- y postnatal.

Se pide determinar: El cálculo de subsidio

Solución

1.° Determinación del subsidio

Mes	Básico	Asignación Familiar	Total
(2014)			
Setiembre	S/.4,200	S/.75	S/.4275
Agosto	S/.4,200	S/.75	S/.4275
Julio	S/.4,200	S/.75	S/.4275
Junio	S/.4,200	S/.75	S/.4275
Mayo	S/.4,200	S/.75	S/.4275
Abril	S/.4,200	S/.75	S/.4275
Marzo	S/.4,200	S/.75	S/.4275
Febrero	S/.4,200	S/.75	S/.4275
Enero	S/.4,200	S/.75	S/.4275
(2013)			
Diciembre	S/.4,200	S/.75	S/.4275
Noviembre	S/.4,200	S/.75	S/.4275
Octubre	S/.4,200	S/.75	S/.4275
Total	S/.50,400	S/.900	S/.51,300

Subsidio diario S/.51,300/12/30 días = S/.142.5

Total de subsidio: S/.142.5 x 120 = S/.17,100

FUENTE: Revista Actualidad Empresarial, primera quincena de setiembre 2014.

Elementos a tener en cuenta para analizar si un cargo es de confianza



Autor:
Dwigh Guerrero Benites (*)

1. Introducción

Dentro de la relación laboral de la actividad privada, los denominados trabajadores de confianza tienen, a diferencia de los demás trabajadores, un grado mayor de responsabilidad, a consecuencia de que el empleador les ha delegado la atención de labores propias de él, otorgándoles una suerte de representación general.

De acuerdo a nuestra legislación laboral, la categoría de trabajador de confianza depende de la naturaleza de las funciones desempeñadas y no de la denominación que se le dé al puesto.

En ese sentido, el presente informe tiene por objeto realizar un análisis de los principales aspectos señalados en la Casación N° 10861-2013 LIMA¹, mediante la cual la corte suprema establece algunos criterios para determinar la relación de confianza, los cuales deberán ajustarse a las funciones desempeñadas por el trabajador.

2. Resumen breve del caso resuelto a través de la Cas. N° 10861-2013-Lima

La historia que encierra la Cas. N° 10861-2013-Lima tiene como protagonista a una trabajadora que pretende la reposición alegando un despido fraudulento. La terminación del vínculo laboral ha obedecido, según alega, a que el despido fue en represalia por solicitar cese de hostilidades; asimismo, que se debe tomar en cuenta que en la carta de despido se le imputan hechos que no son materia de la carta de preaviso y, además, que la demandada reconoce el despido arbitrario del que ha sido objeto, al otorgarle la indemnización por despido.

Interpuesta la demanda de reposición por la existencia de un despido fraudulento, el juez de primera instancia declara infundada la demanda, señalando que el cargo de Asistente de Gerencia, en el nivel AST, plaza 4,

conforme al Manual de Organización y Funciones de la demandada es un cargo de confianza; concluyendo que por el cargo que tenía la demandante no le corresponde la reposición sino la indemnización por despido. Frente a esta sentencia adversa, la trabajadora interpone recurso de apelación y, en segunda instancia, la Sala Laboral confirmando la sentencia apelada declara infundada la demanda de reposición y otro.

Finalmente, la demandante interpone recurso de casación contra esta sentencia de segunda instancia, y, como podemos ver de la lectura de la Casación N° 10861-2013-Lima, se ha declarado fundado este recurso; en consecuencia, nula la sentencia y dispusieron que el juez a quo emita nuevo pronunciamiento.

3. Resolución

La Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República en la Casación N° 10861-2013-Lima, se pronuncia respecto de algunos hechos relevantes a tener en cuenta para analizar si un cargo es de confianza.

En tal sentido, en su considerando duodécimo, establece que *“en mérito a lo señalado, este Supremo Tribunal estima que existe contravención a las normas que garantizan el derecho a un debido proceso al no haberse analizado ni mucho menos valorado las pruebas a efectos de determinar si el cargo de Asistente de Gerencia desempeñado por la demandante reúne todos los requisitos para constituir un cargo de confianza, conforme a la normatividad invocada en los considerandos precedentes; ello por cuanto resulta necesario pronunciarse respecto a los siguientes hechos relevantes: i) Si el cargo de Asistente de Gerencia, por la naturaleza de las labores contenidas en el Manual de Organización y Funciones, debe ser*

calificado como un puesto común o de confianza, teniéndose en cuenta que el Acuerdo N° 03 del Directorio del Fondo Mi Vivienda obrante a fojas setenta y cuatro, no califica al cargo de Asistente de Gerencia como de dirección y/o confianza; ii) Si la demandante conoció de fuente directa e inmediata información de carácter reservado vinculada al manejo de la empresa demandada; y, iii) Si la demandante presentó informes o emitió opiniones que hayan contribuido al buen desarrollo organizacional, administrativo y económico de la empresa”.

4. Definición de trabajador de confianza

Según Nestor de Buen, “el concepto de trabajador de confianza es un concepto difícil. Es un trabajador cuyas características especiales y tratamiento es diferencial con respecto a ciertos derechos de los demás trabajadores”².

El mismo autor señala que los trabajadores de confianza son aquellos con un mayor grado de responsabilidad en atención a la tarea que desempeñan y de alguna manera hacen presente el interés del empleador³.

El trabajador de confianza se incorpora a la planta de empleados administrativos y se le asignan determinadas funciones, o se le otorga una posición de representación patronal, se le deja autoridad en uno o más sectores de la producción y se le hace responsable de los resultados, y por tanto, se prescinde de sus servicios cuando estos no son altamente redituables, sin explicación de causa⁴.

Respecto a esta relación, el Tribunal Constitucional en la STC N° 03501-2006-PA/TC ha considerado que los trabajadores que asumen un cargo de dirección o de confianza están supeditados a la confiabilidad del empleador en sus funciones.

De lo mencionado en los párrafos precedentes, se puede establecer que la figura del trabajador de confianza integra una categoría especial dentro de los servidores de la empresa, en razón de las funciones que cumple colaborando directamente con el empleador en la dirección, organización y administración de su actividad económica⁵.

5. Régimen legal de los trabajadores de confianza de la actividad privada

Nuestra legislación laboral ha regulado la categoría de trabajador de confianza, haciendo una distinción entre personal de dirección y personal de confianza. En ese sentido, la Ley de Productividad y Competitividad Laboral (en adelante, LPCL) considera que personal de dirección es aquel que ejerce la representación general del empleador frente a otros trabajadores o terceros, o que lo sustituye, o comparte con aquel las funciones de administración y control o de cuya actividad y grado de responsabilidad depende el resultado de actividad

empresarial.

Trabajadores de confianza son aquellos que laboran en contacto personal y directo con el empleador o con el personal de dirección, teniendo acceso a secretos industriales, comerciales o profesionales y, en general, a información de carácter reservado. Asimismo, aquellos cuyas opiniones o informes son presentados directamente al personal de dirección, contribuyendo a la formación de las decisiones empresariales.⁶

Como puede apreciarse, la mayor diferencia existente entre ambas categorías de trabajadores radica en que solo el personal de dirección tiene poder de decisión y actúa en representación del empleador, con poderes propios de él. En cambio, el personal de confianza, si bien trabaja en contacto directo con el empleador o con el personal de dirección, y tiene acceso a información confidencial, únicamente coadyuva a la toma de decisiones por parte del empleador o del referido personal de dirección, son sus colaboradores directos⁷.

De ello, se puede señalar que el trabajo de confianza involucra una relación especial entre sujeto que lo desempeña y su empleador; siendo que las funciones realizadas por un trabajador de confianza están directamente relacionadas a la salvaguarda de los intereses de este último, ya que tiene acceso a información reservada y puede influir en las decisiones que determinan la marcha de la empresa. Por esta razón, no es la persona la que determina que una determinada función sea calificada como de confianza, sino su naturaleza misma, en función de la cual unos trabajadores son calificados como de confianza y otros no.

6. Calificación de un puesto como de confianza

Según lo dispuesto por el artículo 59° del Reglamento del Decreto Legislativo N° 728, aprobado por el Decreto Supremo N° 001-96-TR, para la calificación de los puestos de confianza el empleador deberá, entre otros requisitos, consignar en el libro de planillas y en las boletas de pago la calificación correspondiente.

En este mismo sentido, de acuerdo con el Tribunal Constitucional⁸, para calificar a un trabajador de dirección o de confianza conforme a la legislación actual, se procederá de la siguiente manera:

- Se identificará y determinará los puestos de dirección y de confianza de la empresa, de conformidad con la Ley;
- Se comunicará por escrito a los trabajadores que ocupan los puestos de dirección y de confianza que sus cargos han sido calificados como tales; y,
- Se consignará en el libro de planillas y boletas de pago la calificación correspondiente.

La calificación de dirección o de confianza es una formalidad que debe observar el empleador. Su

inobservancia no enerva dicha condición si de la prueba actuada esta se acredita.

7. Aplicación del principio de primacía de la realidad para determinar la condición de personal de confianza

Según Plá Rodríguez, “el principio de primacía de la realidad significa que en caso de discordancia entre lo que ocurre en la práctica y lo que surge de documentos o acuerdos, debe darse preferencia a lo primero, es decir, a lo que sucede en el terreno de los hechos”⁹.

El artículo 60° del mencionado reglamento prescribe que la calificación de los puestos de confianza “es una formalidad que debe observar el empleador”; sin embargo, “su inobservancia no enerva dicha condición si de la prueba actuada esta se acredita”, debido a que la categoría de trabajador de confianza depende de la naturaleza de las funciones desempeñadas y no de la denominación que se le dé al puesto.

A través de la Sentencia recaída en el Exp. N° 0575-2011-PA/TC, el Tribunal Constitucional señaló que: “(...) la realidad de los hechos y la naturaleza de las labores son la que determinan si un cargo es, o no, de confianza o de dirección y no un concurso público”.

Por lo tanto, conforme a lo mencionado en los párrafos que preceden, no es requisito de configuración de la relación de confianza que el empleador le comunique al trabajador dicha calificación, pues la misma puede desprenderse de la propia naturaleza de las funciones asignadas.

8. Criterios para determinar la situación de confianza de acuerdo a la Casación N° 10861-2013-Lima

La Corte Suprema a través de la Cas. N° 10861-2013-Lima ha anulado los pronunciamientos de primera y segunda instancia de un juicio laboral, porque estima que existe contravención a las normas que garantizan el debido proceso al no haberse analizado ni mucho menos valorado las pruebas a efectos de determinar si el cargo de asistente de gerencia desempeñado por la demandante reúne todos los requisitos para constituir un cargo de confianza conforme al artículo 43° de la LPCL; ello por cuanto resulta necesario pronunciarse respecto a los siguientes hechos relevantes:

- i) Si el cargo de asistente de gerencia, por la naturaleza de las labores contenidas en el Manual de Organización y Funciones, debe ser calificado como un puesto *común o de confianza*, teniendo en cuenta que de acuerdo al Acuerdo N° 03 del Directorio de la demandada, no califica al cargo de asistente de gerencia como de dirección y/o confianza;
- ii) Si la demandante conoció de fuente directa e inmediata información de carácter reservado

vinculada al manejo de la empresa demandada; y,

- iii) Si la demandante presentó informes o emitió opiniones que hayan contribuido al buen desarrollo organizacional, administrativo y económico de la empresa.

Concordamos con la Corte Suprema cuando sostiene que existe vulneración del derecho fundamental a la motivación de las resoluciones judiciales como contenido esencial del derecho a un debido proceso, ya que los pronunciamientos de primera y segunda instancia debieron valorar que las funciones realizadas por un trabajador de confianza están directamente relacionadas a la salvaguarda de los intereses del empleador, verificándose si la demandante tenía o no acceso a información reservada y puede influir en las decisiones que determinan la marcha de la empresa demandada.

Así no basta establecer que exista proximidad entre el cargo del trabajador y el cargo del personal de dirección, o que el trabajador constantemente esté al tanto de toda la documentación ingresada y emitida por el empleador o el personal de dirección, deberá estar acreditada la presencia de su participación que contribuya a la formación de las decisiones empresariales.

9. Comentario final

La ley laboral regula que la relación de confianza puede desprenderse de la propia naturaleza de las funciones asignadas. En ese sentido, para una correcta calificación del personal de confianza, se debe tener en cuenta tres reglas: i) mantener un contacto directo con el empleador o con el personal de dirección; ii) tener en cuenta que el trabajador ha tendido acceso a información reservada; y, iii) verificar que el trabajador ha formulado informes u opiniones determinantes para el desarrollo empresarial de la entidad.

NOTAS:

- (*) Bachiller en Derecho egresado de la UNMSM
- 1 Publicada en el diario oficial El Peruano el 30 de junio de 2014.
- 2 DE BUEN, Néstor, Derecho del trabajo, Tomo I, Porrúa, México, 2005, pp. 469.
- 3 DE BUEN, Néstor, Derechos del trabajador de confianza, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2000, pp. 15.
- 4 BARAJAS MONTES DE OCA, Santiago, El contrato de trabajo, Universidad Nacional Autónoma de México, 1992, pp. 141.
- 5 BLANCAS BUSTAMANTE, Carlos, El despido en el Derecho Laboral Peruano, Jurista Editores, Tercera edición, Lima, 2013, pp. 583.
- 6 Artículo 43° del Texto Único Ordenado de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, Decreto Supremo N° 003-97-TR.
- 7 STC N° 03501-2006-PA/TC, fundamento 13.
- 8 STC N° 03501-2006-PA/TC, fundamento 15.
- 9 PLÁ RODRÍGUEZ, Américo, Los principios del Derecho del trabajo, 3.ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1998, pp. 243.

FUENTE:
Revista Actualidad Empresarial,
primera quincena de setiembre 2014

Principales Actividades Académicas

Julio, Agosto y Setiembre 2014



Con la participación de docentes especialistas en tributación, este 7 de julio se dio inicio al Programa de Especialización Profesional: "Especialista en Gestión Tributaria 2014", a desarrollarse hasta el mes de diciembre 2014.



Programa de Especialización Profesional en "Auditoría Gubernamental y SIAF", a realizarse de julio a setiembre del 2014.



Programa de Especialización Profesional: "Especialista en Normas Internacionales de Información Financiera IFRS / NIIF's", el mismo que inició el 11 de julio a cargo de destacados expositores de la ciudad de Lima, con una duración de 3 meses.



Curso: "Régimen Laboral Común: D. Leg. N° 728 Ley de Productividad y Competitividad Laboral", a cargo del expositor CPCC Julio César Torres Silva, realizado del 13 de agosto al 02 septiembre 2014.



Curso Internacional: "Habilidades Empresariales", realizado del 20 al 28 de agosto del 2014, con la participación como expositor al Econ. Rodrigo Bueno (España), en convenio con Humanen Consulting Group.



Con la participación del Dr. Julio Paredes Nuñez, Ex Rector de la Universidad Católica de Santa María, se desarrolló el Curso "Metodología de la Investigación", llevado a cabo el 20 y 22 de agosto 2014, el ingreso fue libre.



Curso 100% Práctico: "Aplicaciones Prácticas en Hoja de Cálculo Excel 2010 - Nivel Básico", llevado a cabo del 17 de setiembre al 06 de octubre del 2014, a cargo del expositor Lic. Felipe Mamani Gómez.



Curso: "Elaboración de un Modelo de Negocios", del Programa «Crea y Emprende Empresarial» del Ministerio de la Producción, dirigido a empresarios y emprendedores, organizado con el Comité de Mypes del nuestro Colegio, setiembre del 2014.



Curso: "Papeles de Trabajo: Soporte Fundamental en los Informes de Auditoría", realizado el 27 de setiembre, a cargo del Expositor CPCC, CIA, CCSA, CRMA, Carlos Ibañez Herrera (Lima), en convenio con el Instituto de Auditores Interno del Perú

PROGRAMA DE ESPECIALIZACIÓN PROFESIONAL 2014:

"ESPECIALISTA EN AUDITORÍA FINANCIERA Y TRIBUTARIA"



PRESENTACIÓN

La búsqueda de nuevos conceptos, la necesidad de profundizar los conocimientos y la orientación a la especialidad son aspectos de rigor que demandan a los profesionales estar en plena actualización.

La Auditoría es un examen especializado en la obtención de evidencias que constituyen pruebas y que permite informar a la Alta Dirección de una Empresa del manejo de los procesos bajo los sistemas imperantes del cumplimiento de las normas y leyes que regulan la actividad del logro de los objetivos planeados y de la situación financiera.

En la Actualidad, la Auditoría constituye una herramienta eficaz de gestión, mediante la información periódica y oportuna que permite conocer si se están cumpliendo los planes y políticas establecidas conforme al desarrollo de las actividades, del eficiente uso de los recursos, la eficacia de los controles y si los resultados alcanzados son los esperados.

DIRIGIDO A

Contadores Públicos Colegiados, Auditores Independientes, Auditores Internos, Profesionales de carreras afines y en general a los responsables de la administración de riesgos y control interno de las organizaciones.

INICIO DE CLASES	SÁBADO 08 DE NOVIEMBRE 2014	
DURACIÓN	168 horas académicas (Noviembre 2014 a Enero 2015)	
FRECUENCIA Y HORARIO	Sábados: 9:00 a 1:00 p.m. y 3:00 a 7:00 p.m. domingos: 9:00 a 1:00 p.m.	
INVERSIÓN	Pago al Contado	S/. 1,900.00
	Pago Fraccionado (3 cuotas)	S/. 2,100.00
	- Cuota Inicial	S/. 700.00
	- Pagos mensuales en 2 cuotas	S/. 700.00

VACANTES LIMITADAS

Incluye: Carpeta con material de trabajo para fortalecer las sesiones de dictado, exposiciones a través de medios audiovisuales e impuesto.

PLANA DOCENTE

MS. CPCC ALEX RICHARD CUZCANO CUZCANO (LIMA)
CPCC ELMER OSWALDO BARRERA BENAVIDES



MAYOR INFORMACIÓN E INSCRIPCIONES:

Sánchez Trujillo 201 Urb. La Perla,
Cercado, Arequipa.
Teléfonos (54)215015, 285530 y
231385 (Anexo 15)
Email: desarrollo@ccpaqp.org.pe

Web Site: www.ccpaqp.org.pe



COLEGIO DE
CONTADORES PÚBLICOS
DE AREQUIPA

Dirección de Educación y Desarrollo Profesional

Auspicia:



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTA MARÍA

ACTIVIDADES INSTITUCIONALES

Julio, Agosto y Setiembre 2014

Cuarta Incorporación de Nuevos Miembros de la Orden del Año

Fecha: 05 de agosto del 2014



N°	MAT.	APELLIDOS Y NOMBRES	N°	MAT.	APELLIDOS Y NOMBRES
1.	5478	SOTO MARON, MARY KELLY	13.	5490	CUEVAS MAYTA, GINA ROSMERY
2.	5479	BORJA PEREZ, MARITA STEPHANIE	14.	5491	OJEDA MEJIA, HERMANN MAURICIO
3.	5480	BARREDA SANCHEZ, GEANCARLO EMERSON	15.	5492	CONDORI UCHIRI, NEVA DIANA
4.	5481	GOMEZ PONCE, JESUS PERCY	16.	5493	MANRIQUE JUSTO, LINDA DARSY
5.	5482	ROQUE CHURATA, CRISTIAN VICENTE	17.	5494	QUISPE HUANCA, NANCY MARTHA
6.	5483	VILLANUEVA MALDONADO, DERLY PAOLA	18.	5495	CHOQUEHUANCA CONDORI, MARIA SALOME
7.	5484	OLIVARES MAMANI, JIROE CLAUDIA	19.	5496	CARI AMANQUI, JACQUELINE MARGARITA
8.	5485	ASTULLE PASTOR, MARILYN DIXIE	20.	5497	CASTILLA BONIFACIO, EFRAIN
9.	5486	APAZA COARI, ROGER JOHN	21.	5498	MONTES PERALTA, IMELDA
10.	5487	CANAZAS OBANDO, ARTURO SAUL	22.	5499	MIRANDA VILLACORTA, DANA MELIZA
11.	5488	NINA VERA, GEOVANA RAQUEL	23.	5500	TAMO CALLA, LAURA ELIZABETH
12.	5489	MAMANI SONCCO, DAVID GUTBERTO	24.	5501	GALLEGOS CORNEJO, JOHANNA GALLEGOS

¡Bienvenidos!



Tercera Reunión del Comité de Damas del Hogar del Contador

Fecha: 08 de agosto del 2014



Las damas contadoras y amigas de nuestra familia institucional disfrutaron de una amena tarde de té la cual estuvo llena de sorpresas, regalos y música.

En esta divertida reunión no faltó la música y el baile no se hizo de esperar. El Club de damas se reúne una vez al mes ¡Las Esperamos!



Quinta Incorporación de Nuevos Miembros de la Orden del Año

Fecha: 28 de agosto del 2014



N°	MAT.	APELLIDOS Y NOMBRES	N°	MAT.	APELLIDOS Y NOMBRES
1.	5502	SULLA CHECCA, LESLY ELIZABETH	12.	5513	ZELA CHAMBI, LUZ MERCY
2.	5503	CORNEJO SILVA, SOFÍA MARISEL	13.	5514	MOLINA DURAN, OSCAR
3.	5504	FIGUEROA NUÑEZ, DIANA	14.	5515	ARANIBAR GONZALES, RAÚL ALBERTO
4.	5505	ORTIZ ASTORGA, SANDRA ROXANA	15.	5516	MELO NUÑONCA, NEIZI GUIOMAR
5.	5506	VILAVILA CAHUARI, SANDRA	16.	5517	ANYOSA CUBA, EDER GARY
6.	5507	MALLEA ANCHAPURI, ROSALÍA	17.	5518	QUINA CONDORI, WILLIAMS SALUS
7.	5508	HUANCA CHOQUEHUANCA, KATIA JUDITH	18.	5519	PONCE CUEVA, MICHAEL SEGUNDO
8.	5509	SOTO TICONA, WILMER UBANDO	19.	5520	SALAS ALARCON, PAOLA EMILIA
9.	5510	NIETO OLIVERA, JORGE CARLOS	20.	5521	GAMERO VÁSQUEZ, ELIZABETH ELEANA
10.	5511	MAMANI CHARCA, SIXTO EDMUNDO	21.	5522	GONZALES ARAPA, MARCOS SATURNINO
11.	5512	MAMANI MAMANI, NANCY GABY			

¡Bienvenidos!



Cuarta Reunión del Club de Damas del Hogar del Contador

Fecha: 05 de setiembre del 2014



Charla de Motivación Familiar a cargo del Economista Lic. Rodrigo Bueno



Demostración de limpieza facial en la charla sobre cuidados de la piel



Sesión Solemne por el Día del Contador Público

Fecha: 11 de setiembre del 2014



CPCC Luis Edgardo Gastón Carrasco y Echave, Ex Decano del Colegio de Contadores Públicos de Arequipa brindó el Discurso de Orden correspondiente.

Dr. CPCC Teodosio Marcelino Serruto Huanca rindió merecido homenaje a la labor contable.



Inauguración de Ascensor

Fecha: 11 de setiembre del 2014



Bendición del nuevo Ascensor



Develación de Placa

I Conferencia Nacional de Contadores Públicos de la FAP

Fecha: 11 de setiembre del 2014



Evento realizado como parte de los actos programados por el Día del Contador Público

Clausura del Campeonato Interno 2014

Fecha: 13 de setiembre del 2014



Durante los meses mayo a setiembre se realizó el Campeonato Interno 2014 en nuestro Club Social de Sachaca, es importante destacar que las instalaciones deportivas fueron renovadas en un 100% como pudieron apreciarse en la edición anterior.

Se contó con la participación de 7 equipos, REI, Informática Contable, Real Sociedad, Gremio, Consolidados, Coeficientes y Financieros) en las disciplinas de vóley, básquet, fútbol, fulbito, ajedrez, tenis de mesa de damas y varones, integrando a toda la familia contable en las 12 fechas programadas. A la vez brindamos todas las comodidades proyectándoles el mundial 2014 en las fechas que coincidían con nuestro campeonato.



En presente año el Consejo Directivo viene cumpliendo el compromiso con la disciplina de Tenis de Mesa, uno de los deportes que estaba postergado, y que se ha adquirido una nueva malla, tableros y pelotas profesionales para tener una mejor participación en esta disciplina.

... Clausura del Campeonato Interno 2014

Fue una ardua competencia y entrega de cada equipo que defendieron con pasión y responsabilidad sus colores, lo que resultó en finales de alta competencia y gracias al buen manejo de cada delegado, se llevó a cabo con éxito nuestro campeonato interno, siendo los resultados los siguientes:

TABLA GENERAL FINAL

N°	EQUIPOS	DISCIPLINAS COLECTIVAS												INDIV		TOTAL	
		FUTBOL LIBRE	FUTBOL MAYORES	FULBITO LIBRE	FULBITO MAYORES	FULBITO SENIORS 47	FULBITO MASTER 55	FULBITO DAMAS	VOLEY DAMAS LIBRE	VOLEY DAMAS 37	VOLEY MIXTO	VOLEY VARONES	BASKET VARONES	BASKET DAMAS	TENIS DE MESA		AJEDREZ
1	Gremio Contable	16	6	12	16	16	12	12	6	12	20	20	16	20	10	10	204
2	Rei	12	4	8	12	8	4	20	20	16	16	8	20	16	6	6	176
3	Consolidados	20	20	20	0	20	8	8	8	8	8	12	12	12	8	8	172
4	Inform. Contable	6	12	4	20	4	20	6	16	20	12	16	8	Ret	Ret	Ret	144
5	Financieros	8	8	16	4	12	6	16	12	6	6	6	6	8	4	4	122
6	Coefficientes		16		6	6	16										44
7	Real Sociedad	4		6	8			Ret	Ret		Ret			Ret	Ret		18



El día de nuestra clausura del Campeonato interno se premió a todos los primeros y segundos puestos con trofeos y así mismo al campeón general Gremio Contable, ganador del Campeonato Interno 2014



Fiesta Familiar por el Día del Contador Público

Fecha: 13 de setiembre del 2014



Disfrutando de los variados platos

Pasando buenos momentos



Gran tómbola para la familia



Festival de deliciosos postres



Preparados para el Bingo

Numerosa concurrencia en la fiesta familiar 2014



Gran Bingo animado por Mary Butron



Participando del Bingo

Felices ganadores del premio mayor de S/. 3,000.00

... Fiesta Familiar por el Día del Contador Público



La Orquesta Internacional Bureo animó la fiesta



Nuestros colegas disfrutando el baile

Juegos CONREDE 2014

La Dirección de Actividades Deportivas y Culturales asume el reto de participar en los Juegos CONREDE 2014, iniciando con la pre temporada en la disciplinas de futbol en todas sus categorías y que el campeonato interno sirvió para poder seleccionar a nuestros colegas que nos apoyaran y defenderán nuestros colores en cada partido.



Así mismo estamos apoyando a los deportistas con implementos deportivos que les permita realizar un buen desempeño en cada disciplina deportiva, asimismo, se ha mejorado la iluminación de las tres lozas deportivas de nuestro Club Social para que pueda hacer un mejor entrenamiento.

De esta manera se invita a nuestros agremiados alentar en cada partido sábado a sábado a partir del 11 de octubre hasta diciembre del 2014 en los diferentes complejos deportivos de Ingenieros, Abogados y este año en nuestro Club Social del Contador Público también, la programación se publicará en la página web de nuestro colegio www.ccpaqp.org.pe, esperamos su concurrencia.

ESTADOS FINANCIEROS



**COLEGIO DE
CONTADORES PÚBLICOS
DE AREQUIPA**

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA AL 31 DE AGOSTO DEL 2014

(Expresado en Nuevos Soles)

ACTIVO	AL	AL	PASIVO Y PATRIMONIO NETO	AL	AL
	31/08/2014	31/08/2013		31/08/2014	31/08/2013
CORRIENTE			CORRIENTE		
EFFECTIVO O EQUIVALENTE EN EFFECTIVO (Nota 05)	287,337	119,632	CUENTAS POR PAGAR (Nota 13)	79,787	122,515
FONDO MUTUAL (Nota 05)	517,810	365,254	OTRAS CUENTAS POR PAGAR (Nota 14)	57,964	63,627
CUENTAS POR COBRAR (Nota 06)	29,585	29,534	PARTE CTE. DEUDA LARGO PLAZO (Nota 15)	108,429	98,617
OTRAS CTAS. POR COBRAR (Nota 07)	20,257	18,445	JUNTA DE DECANOS DE CCPP (Nota 16)	181,374	146,676
ANTICIPOS OTORGADOS (Nota 13)	184,589	4,947	TOTAL PASIVO CORRIENTE	427,554	431,435
OTROS ACTIVOS		26,273			
EXISTENCIAS (Nota 08)	16,196	13,736			
GASTOS CONTRATADOS POR ANTICIPADO (Nota 09)	3,293	3,326			
TOTAL ACTIVO CORRIENTE	1,059,067	581,145	NO CORRIENTE		
			DEUDA A LARGO PLAZO (Nota 15)	26,431	68,887
NO CORRIENTE			FONDO MUTUAL DEL CONTADOR (Nota 17)	807,174	757,772
INMUEBLES, MAQUINARIA Y	9,840,831	10,018,296	TOTAL PASIVO NO CORRIENTE	833,604	826,659
INTANGIBLES NETO (Nota 11)	3,273	1,952	TOTAL PASIVO	1,261,159	1,258,094
BIBLIOTECA (Nota 12)	43,150	37,040			
TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE	9,887,254	10,057,288	PATRIMONIO NETO		
			PATRIMONIO INSTITUCIONAL (NOTA 18)	1,629,580	1,629,579
TOTAL ACTIVO	10,946,322	10,638,433	PATRIMONIO ADICIONAL (NOTA 18)	250,654	170,878
			EXCEDENTE DE REVALUACION (NOTA 18)	6,571,394	6,571,394
			RESULTADOS ACUMULADOS (NOTA 18)	988,266	867,809
			RESULTADO DEL EJERCICIO	245,269	140,679
			TOTAL PATRIMONIO	9,685,164	9,380,339
			TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO NETO	10,946,322	10,638,433

CPCC Miguel Ángel Alarcón Carrasco
Director de Administración y Desarrollo Estratégico

Dr. CPCC Teodosio Marcelino Serruto Huanca
Decano



**COLEGIO DE
CONTADORES PÚBLICOS
DE AREQUIPA**

ESTADO DE RESULTADO

DEL 1 DE ENERO AL 31 DE AGOSTO 2014 Y 2013

(Expresado en Nuevos Soles)

	AL	%	AL	%
	31/08/2014		31/08/2013	
INGRESOS POR: (NOTA 19)				
CUOTAS ORDINARIAS MIEMBROS DE LA ORDEN	427,377	41.90%	465,015	48.49%
INSCRIPCION NUEVOS MIEMBROS DE LA ORDEN	225,050	22.06%	107,100	11.17%
SEMINARIOS, CURSOS y PROG. ESPECIALIZACION	295,355	28.95%	329,080	34.32%
ALQUILERES	34,242	3.36%	44,432	4.63%
OTROS INGRESOS	38,050	3.73%	13,313	1.39%
	1,020,075	100.00%	958,940	100.00%
COSTOS POR: (NOTA 20)				
SEMINARIOS, CURSOS y PROG. ESPECIALIZACION	(78,077)	7.65%	(101,508)	11.94%
OTROS COSTOS	(7,236)	0.71%	(7,255)	0.85%
RESULTADO BRUTO	934,763		850,177	
GASTOS DE ADMINISTRACIÓN (NOTA 21)	(689,285)	67.57%	(706,444)	73.67%
RESULTADO DE OPERACION	245,478		143,733	
OTROS INGRESOS (GASTOS) (NOTA 22)				
INGRESOS FINANCIEROS	588	0.06%	520	0.05%
INGRESOS FINANCIEROS - DIFERENC. CAMBIO	579	0.06%	1,044	0.11%
INGRESOS DIVERSOS	9,926	0.97%	12,506	1.30%
INTERESES PRESTAMO HIPOTECARIO	(11,148)	1.09%	(13,112)	1.37%
GASTOS FINANCIEROS	0	0.00%	0	0.00%
GASTOS FINANCIEROS - DIFERENC. CAMBIO	(154)	0.02%	(4,012)	0.42%
	(209)		(3,054)	
SUPERAVIT DEL PERIODO	245,269	24.04%	140,679	14.67%

CPCC Miguel Ángel Alarcón Carrasco
Director de Administración y Desarrollo Estratégico

Dr. CPCC Teodosio Marcelino Serruto Huanca
Decano



COMUNICADOS

Participación

El Consejo Directivo, Miembros de la Orden y personal Administrativo del Colegio de Contadores Públicos de Arequipa, cumplen con el penoso deber de participar el sensible fallecimiento de quien en vida fue:

Señor CPC CARLOS CÁCERES VARGAS

Acaecido el 28 de setiembre del 2014

(Q.E.P.D.)



Miembro Vitalicio del Colegio de Contadores Públicos de Arequipa.

Hacemos llegar nuestras más sentidas condolencias a sus familiares y amigos.

Arequipa, setiembre 2014.

CONSEJO DIRECTIVO 2014-2015

Nuestras Condolencias

Expresamos nuestras más sentidas condolencias a los familiares de los colegas:

- CPC Miguel Angel Gustavo Aguilar Delgado, por el sensible fallecimiento de su señor padre ANGEL AGUILAR AGUILAR, acaecido el 11 de agosto del presente año.
- CPCA Rodolfo Bertin Salas Herrera, por el sensible fallecimiento de su señora madre JOSEFINA CONCEPCIÓN L. HERRERA ZEBALLOS, acaecida el 20 de agosto del presente año.
- CPCA Gerónimo Ayquipa Alarcón y CPC Zuleyka Melina Ayquipa Vera(nieta), por el sensible fallecimiento de su señor padre QUINTIN JESUS AYQUIPA VASQUEZ, acaecido el 21 de setiembre del presente año.

También nuestras condolencias a los familiares y amigos de la que en vida fue Sra. LILIA VELASQUEZ DE NUÑEZ, Presidenta del Comité Vecinal de la Urb. La Perla, acaecida el 18 de agosto del presente año.

Arequipa, setiembre 2014

CONSEJO DIRECTIVO
2014-2015



SALUDOS



COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE AREQUIPA

El Consejo Directivo 2014-2015 saluda al Colegio de Contadores Públicos de Arequipa por sus 58° aniversario de vida institucional, deseando continúe siendo una institución de sólido prestigio y de reconocida trayectoria en beneficio de la ciudadanía arequipeña.

Arequipa, octubre 2014

*Consejo Directivo
2014 - 2015*



COLEGIO DE
CONTADORES PÚBLICOS
DE AREQUIPA

Calle Sánchez Trujillo 201, Urb. La Perla, Cercado - Arequipa.
Teléfonos (054) 215015, 285530, 231385
Email: ccpaqp@ccpaqp.org.pe / Web Site: www.ccpaqp.org.pe

Síguenos en:

