

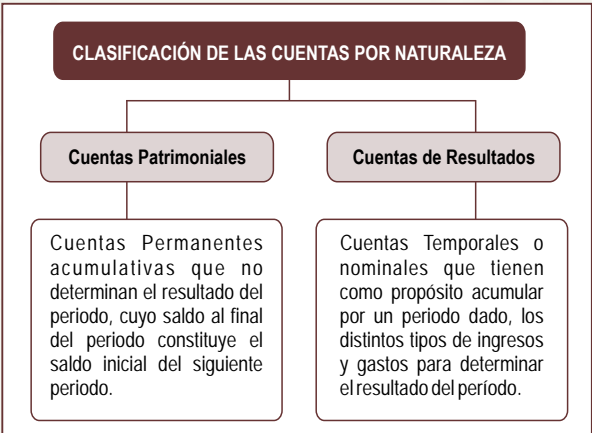
Proceso de Cierre Contable

1. Asientos de Cierre

Meigs, Williams, Haka y Bettner ⁽¹⁾ definen el proceso de cierre como aquella etapa que se suele practicar una vez al año, al finalizar el período contable (31 de diciembre), y que consiste en transferir los saldos de las cuentas temporales a una cuenta resumen llamada Resultados, denominando a los asientos de diario que se realizan con el fin de cerrar dichas cuentas ⁽²⁾ como asientos de cierre.

Elizondo López ⁽³⁾ refiere que las cuentas de Resultados –a diferencia de las cuentas de situación financiera– deben saldarse al término de cada Ejercicio Contable por medio de Asientos de Resultados ⁽⁴⁾, para lo cual debe traspasarse sus correspondientes saldos a la cuenta Utilidad del Ejercicio (o Pérdida, cuando fuese el caso), que es la cuenta que muestra el resultado neto del ejercicio en el Estado de Situación Financiera.

Tomando en cuenta la clasificación de las cuentas en: (i) transitorias o nominales, y (ii) permanentes ⁽⁵⁾, el cierre implica en primer lugar la cancelación de todas las cuentas transitorias que deben trasladar o transferir sus saldos en definitiva a una cuenta de resultado del ejercicio (cuenta permanente) que las resume, quedando con saldo cero, de tal forma que las partidas de ingresos y gastos se acumulen sólo por las transacciones del periodo contable y puedan empezar de cero en el periodo siguiente y así medir el resultado del mismo. En otras palabras, se busca en principio que las cuentas temporales para el siguiente periodo no incluyan montos o importes de periodos anteriores y que solo contengan importes originados en transacciones efectuadas en el periodo.



De manera resumida, el proceso de cierre será necesario a fin de:

- Cerrar las cuentas de ingresos y gastos que miden los incrementos y disminuciones del patrimonio neto de la empresa, para iniciar el siguiente periodo sin saldos de periodos

anteriores.

- Transferir el resultado neto, diferencia positiva (utilidad) o negativa (pérdida) a la cuenta de Resultados Acumulados, de tal manera que se pueda resumir en una sola cuenta el resultado neto del periodo y actualizar el saldo del rubro Resultados Acumulados, al que se agrega el resultado del periodo si es utilidad, o se disminuye si por el contrario es una pérdida.
- Determinar las cuentas del Estado de Situación Financiera a ser transferidas al saldo inicial del siguiente ejercicio.

2. Cierre de los Libros

El proceso de cierre de libros es la parte culminante de la fase contable de un ejercicio, que permite cerrar el libro diario y el libro mayor de un ejercicio.

Este proceso se realiza luego de haber cerrado las cuentas de ingresos y gastos y transferido su saldo al rubro Resultados Acumulados.

El cierre de libros se materializa a través de un asiento contable que permite saldar las cuentas del Estado de Situación Financiera. Los saldos deudores se abonan y los saldos acreedores se cargan.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que este asiento es de carácter transitorio, pues si bien se formula al final de un ejercicio para reflejar su terminación, de inmediato se formula el respectivo Asiento de Apertura en el inicio del Ejercicio Gravable siguiente.

3. Fases

Este proceso tiene las fases siguientes:

- a) Saldar las cuentas de ingresos y gastos.

Cabe precisar que la regulación del Plan Contable General Empresarial, también mantiene al Elemento 8 denominado Saldos Intermediarios de Gestión y Determinación del Resultado del Ejercicio, disponiéndose que la dinámica prevista en diversas cuentas de dicho elemento permite el cierre paulatino de las cuentas de gastos acumulados por su naturaleza.

Por lo cual, bajo el PCGE se efectuaría similar proceso al fijado en la opción A (Resolución CONASEV N° 006-84-EF/94.10). Respecto a la Opción B (Resolución CONASEV N° 252-85-EF/94.10), consideramos que ya no resultaría aplicable por cuanto el PCGE no ha creado una cuenta equivalente a la cuenta 87: Saldos Intermediarios de Gestión del PCGR.

Respecto a la alternativa C (Resolución CONASEV N° 285-86EF/94.10), no se ha dispuesto en el PCGE la opción de utilizar la cuenta 89

Determinación del Resultado del Ejercicio, para el Proceso de Cierre por parte de las empresas económicamente pequeñas.

Cuentas del Elemento 8 para el Proceso de Cierre

Método analítico que emplea las siguientes características:

- 80 Margen Comercial
- 81 Producción del Ejercicio
- 82 Valor Agregado
- 83 Excedente bruto (Insuficiencia bruta) de explotación
- 84 Resultado de Explotación
- 85 Resultado antes de Participaciones e impuestos

- b) Efectuar los asientos correspondientes a la participación de los trabajadores e Impuesto a la Renta, de corresponder para determinar el resultado del periodo.
- c) Efectuar las distribuciones del resultado que dispongan las normas societarias o estatutarias de la entidad.
- d) Cerrar las cuentas permanentes del Estado de Situación Financiera, cargando y abonando los saldos acreedores y deudores respectivamente.

4. Procedimiento

Se procede de manera mecánica a abonar las cuentas de gastos (dado que su saldo es deudor) y debitar las cuentas de ingresos (de naturaleza acreedora) con el fin de saldarlas teniendo como contrapartida las distintas clasificaciones de resultados (las cuentas del Elemento 8 - Saldos Intermediarios de Gestión). De acuerdo con lo antes expuesto, indirectamente, el cierre de las cuentas de ingresos y gastos permite también determinar la cifra del resultado del ejercicio y de esa forma reflejar el cambio patrimonial sufrido por la empresa en un periodo, dado que los saldos de dichas partidas se emplean para determinar el resultado de las transacciones de la empresa en el periodo.

Los asientos de cierre se deben pasar a las respectivas cuentas de mayor, dejando saldadas las cuentas de ingresos y gastos y mediante una serie de pasos el saldo de todas estas cuentas temporales se transfiere a la cuenta Resultados Acumulados, tal como a continuación se pretende reflejar:



Una vez determinado el resultado del ejercicio, éste se traslada a la cuenta patrimonial 59 asignada en nuestro Plan Contable, denominada Resultados Acumulados, que constituye el importe que se

obtiene de sumar algebraicamente las utilidades y las pérdidas, de varios ejercicios que por no haber sido distribuidos, aplicados o capitalizados, quedan a disposición de las empresas.

No obstante lo antes expuesto, dentro de este Proceso se realiza también la transferencia de los saldos finales de las cuentas del activo, pasivo y patrimonio al saldo inicial del siguiente periodo.

5. Dinámica Contable del Elemento 8 Saldos Intermedios de Gestión y Determinación del Resultado del Ejercicio

Empresas Comerciales

● 80 Margen Comercial	
ES DEBITADA POR:	ES ACREDITADA POR:
601 Mercaderías 6091 Costos vinculados con las compras de mercaderías 611 Mercaderías	701 Mercaderías 611 Mercaderías

→ El Saldo de esta cuenta 80 Margen Comercial con abono a la cuenta 82 Valor Agregado

Empresas de Producción

● 81 Producción del Ejercicio	
ES DEBITADA POR:	ES ACREDITADA POR:
	702 Productos Terminados 703 Subproductos desechos y desperdicios 704 Prestación de Servicios
811 Producción de Bienes	
711 Variación de Productos Terminados 712 Variación de Subproductos desechos y desperdicios 713 Variación de Productos en Proceso 714 Variación de Envases y Embalajes	711 Variación de Productos Terminados 712 Variación de Subproductos desechos y desperdicios 713 Variación de Productos en Proceso 714 Variación de Envases y Embalajes
812 Producción de Servicios	
715 Variación de Existencias de Servicios	
813 Producción de Activo Inmovilizado	
	72 Producción de Activo Inmovilizado

→ El Saldo acreedor de esta cuenta 81 Producción del Ejercicio con abono a la cuenta 82 Valor Agregado

● 82 Valor Agregado

ES DEBITADA POR:	ES ACREDITADA POR:
602 Materias primas 603 Materiales Auxiliares, suministros y repuestos 604 Envases y Embalajes 6092 Costos vinculados con las compras de materias primas 6093 Costos vinculados con las compras de materiales, suministros y repuestos 6094 Costos vinculados con las compras de envases y embalajes 612 Materias primas 613 Materiales auxiliares, suministros y repuestos 614 Envases y embalajes 63 Gastos de Servicios Prestados por Terceros	612 Materias primas 613 Materiales auxiliares, suministros y repuestos 614 Envases y embalajes 80 Margen Comercial 81 Producción del Ejercicio

→ El Saldo de esta cuenta 82 Valor Agregado, con abono a la cuenta 83 Excedente Bruto (Insuficiencia Bruta) de Explotación.

● 83 Excedente Bruto (Insuficiencia Bruta) de Explotación ●	
ES DEBITADA POR:	ES ACREDITADA POR:
62 Gastos de Personal, Directores y Gerentes 64 Gastos por Tributos	7591 Subsidios Gubernamentales 82 Valor Agregado
El Saldo acreedor de esta cuenta 83 Excedente Bruto (Insuficiencia Bruta) de Explotación, con abono a la cuenta 84 Resultado de Explotación.	El Saldo deudor de esta cuenta 83 Excedente Bruto (Insuficiencia Bruta) de Explotación, con cargo a la cuenta 84 Resultado de Explotación.

● 84 Resultado de Explotación ●	
ES DEBITADA POR:	ES ACREDITADA POR:
65 Otros Gastos de Gestión (excepto el costo neto de enajenación de activos inmovilizados y operaciones discontinuas, sub cuenta 655), las donaciones (divisionaria 6591) y las sanciones administrativas (divisionaria 6592) 66 Pérdida por medición de activos no Financieros al valor razonable 68 Valuación y Deterioro de Activos y Provisiones 83 Excedente Bruto (Insuficiencia Bruta) de Explotación	75 Otros ingresos de gestión (Excepto la divisionaria 7591 Subsidios Gubernamentales) 76 Ganancia por medición de activos no financieros al valor razonable 83 Excedente Bruto (Insuficiencia Bruta) de Explotación 85 Resultado Antes de Participaciones e Impuestos
El Saldo acreedor de esta cuenta 84 Resultado de Explotación con abono a la cuenta 85 Resultado antes de Participaciones e Impuestos.	El Saldo deudor de esta cuenta 84 Resultado de Explotación con cargo a la cuenta 85 Resultado antes de Participaciones e Impuestos.

● 85 Resultado Antes de Participaciones e Impuestos ●	
ES DEBITADA POR:	ES ACREDITADA POR:
655 Costo neto de enajenación de activos inmovilizados y operaciones discontinuas (*) 6591 Donaciones (*) 6592 Sanciones administrativas (*) 67 Gastos Financieros 84 Resultado de Explotación	77 Ingresos Financieros 84 Resultado de Explotación
El Saldo acreedor de esta cuenta 85 Resultado Antes de Participaciones e Impuestos, con abono a la cuenta 89 Determinación del Resultado del Ejercicio.	El Saldo deudor de esta cuenta 85 Resultado Antes de Participaciones e Impuestos, con cargo a la cuenta 89 Determinación del Resultado del Ejercicio.

(*) El PCGE no ha regulado el cierre de las referidas subcuentas y divisionarias, no obstante estimamos que procedería su cierre debitando a la cuenta 85.

El Elemento 8 del PCGE también ha considerado dentro de su dinámica a la cuenta 88 Impuesto a la Renta donde se reconoce el impuesto calculado sobre la renta imponible del ejercicio (impuesto corriente), así como el importe del impuesto a la renta diferido.

● 88 Impuesto a la Renta ●	
ES DEBITADA POR:	ES ACREDITADA POR:
• El importe del impuesto a la renta corriente con abono a la divisionaria 4017 Impuesto a la renta. • El importe del gasto contable por impuesto a la renta originado en diferencias temporales gravables (gasto por impuesto diferido) con abono a la divisionaria 4912 Participación de los trabajadores diferidas. • El importe del impuesto a la renta diferido activo, relacionado con la reversión de diferencias temporales deducibles, reconocidas en periodos anteriores.	• El importe del impuesto a la renta diferido pasivo, relacionado con la reversión de diferencias temporales gravables, reconocidas en periodos anteriores. • El importe del ingreso (ahorro) contable reconocido en diferencias temporales deducibles o pérdidas tributarias, con cargo a la subcuenta 371 Impuesto a la renta diferido.
Al final del periodo: El Saldo acreedor de esta cuenta 88 Impuesto a la Renta, con abono a la cuenta 89 Determinación del Resultado del Ejercicio.	Al final del periodo: El Saldo deudor de esta cuenta 88 Impuesto a la Renta, con cargo a la cuenta 89 Determinación del Resultado del Ejercicio.

6. Dinámica Contable para cancelar el saldo del elemento 9: Contabilidad Analítica de Explotación: Costos de Producción y Gastos por Función

78 Cargas Cubiertas por Provisiones	79 Cargas Imputables a Cuentas de Costos y Gastos
SE DEBITA	SE DEBITA
El Total a la fecha de los estados financieros de los gastos cubiertos por provisiones, con abono a las cuentas del elemento 9.	El Total al cierre del periodo, de las cargas imputables a cuenta de costos con abono a las cuentas del Elemento 9.

Cierre Contable

Haber	Debe
79 Cargas Cubiertas por Provisiones 78 Cargas Imputables a Cuentas de Costos y Gastos	Elemento 9

La dinámica del PCGE ha considerado que la cuenta 78 deberá de saldarse con abono a la cuenta 84 Resultado de explotación. Al respecto, apreciamos que ello no resultaría procedente considerando que el PCGE ha dispuesto que su abono sea similar al de la cuenta 79, es decir, relacionado con el elemento 9. Apreciamos que la dinámica dispuesta por el PCGE se habría mantenido similar con lo que regulaba el otro PCGR.

NOTAS:

- (1) En Contabilidad: La base para decisiones gerenciales. Mc Graw Hill Interamericana, S.A. Colombia. 2000. Undécima Edición.
- (2) Cerrar una cuenta, responde a un tecnicismo terminológico de las cuentas, que implica sumar las dos partes de la cuenta, después de que la misma ha sido saldada. Para indicar que la cuenta se halla cerrada, se escribe la suma idéntica en las dos partes de la misma subrayando con un doble trazo dicha suma para indicar que no se va a escribir más en ella.
- (3) En proceso Contable. Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S.A. de C.V. 1999. Sexta Reimpresión.
- (4) El autor denomina a los asientos que se efectúan para saldar las cuentastemporales como asientos de Resultados.
- (5) En opinión de Horgreen, Harrison y Bamber (en Contabilidad. Pearson Educación, México, 2003) también se les denomina cuentas reales y corresponde a las cuentas del balance, activo, pasivo y patrimonio, que no se cierran.

La Empresa EDUROVE SAC, dedicada a la compra y venta de productos, debe efectuar los asientos de cierre correspondientes al ejercicio 2011, para ello nos muestra el Balance de Comprobación al 31.12.2011.

EDUROVE SAC
BALANCE DE COMPROBACIÓN AL 31 de Diciembre del 2011 (*)

CÓDIGO	DENOMINACIÓN	SUMAS DEL MAYOR		SALDOS DEL MAYOR		TRANSFERENCIAS		ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA		ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL (POR NATURALEZA)		ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL (POR FUNCIÓN)	
		DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER
10	Efectivo y Equivalentes de Efectivo	255825.00	27722.00	228103.00				228103.00					
12	Cuentas por Cobrar Comerciales - Terceros	77500.00	1480.00	76020.00				76020.00					
14	Cuentas por Cobrar al personal, a los accionistas (socios), Directores y Gerentes	32722.38		32722.38				32722.38					
16	Cuentas por Cobrar Diversas - Terceros	145603.62		145603.62				145603.62					
19	Estimación de Cuentas de Cobranza Duda		14372.00		14372.00				14372.00				
20	Mercaderías	402800.00		402800.00				402800.00					
29	Desvalorización de Existencias		51680.00		51680.00				51680.00				
30	Inversiones Mobiliarias	31500.00		31500.00				31500.00					
33	Inmuebles, Maquinaria y Equipo	610190.00		610190.00				610190.00					
34	Intangibles	9200.00		9200.00				9200.00					
37	Activo Diferido	31895.00		31895.00				31895.00					
39	Depreciación, Amortización y Agotamiento Acumulados		131430.00		131430.00				131430.00				
40	Tributos, Contraprestaciones y Aportes al Sistema de Pensiones y de Salud por Pagar	27550.00	49184.00	21634.00				21634.00					
41	Remuneraciones y Participaciones por Pagar		12130.00	12130.00				12130.00					
42	Cuentas por Pagar Comerciales - Terceros	3600.00	33634.00	30034.00				30034.00					
44	Cuentas por Pagar a los Accionistas (socios), Directores y Gerentes		3700.00	3700.00				3700.00					
46	Cuentas por Pagar Diversas - Terceros		34500.00	34500.00				34500.00					
49	Pasivo Diferido		1000.00	1000.00				1000.00					
50	Capital		91220.00	91220.00				91220.00					
52	Capital Adicional		121930.00	121930.00				121930.00					
58	Reservas		65260.00	65260.00				65260.00					
59	Resultados Acumulados		751000.00	751000.00				751000.00					
60	Compras	536696.00		536696.00						536696.00			
61	Variación de Existencias		536696.00	536696.00	533896.00						2800.00		
62	Gastos de Personal, Directores y Gerentes	91640.00		91640.00						91640.00			
63	Gastos de Servicios Prestados por Terceros	59320.00		59320.00						59320.00			
65	Otros Gastos de Gestión	51320.00		51320.00						51320.00			
67	Gastos Financieros	52920.00		52920.00						52920.00			
68	Valuación y Deterioro de Activos y Provisiones	46960.00		46960.00						46960.00			
69	Costo de Ventas	533896.00		533896.00		533896.00						533896.00	
70	Ventas		1053800.00	1053800.00							1053800.00		1053800.00
75	Otros Ingresos de Gestión		20400.00	20400.00							20400.00		20400.00
78	Cargas Cubiertas por Provisiones		46960.00	46960.00	46960.00								
79	Cargas Imputables a Cuentas de Costos y Gastos		255200	255200.00	255200.00								
94	Gastos Administrativos	221160.00		221160.00			221160.00					221160.00	
95	Gastos de Ventas	81000.00		81000.00			81000.00					81000.00	
	SUMAS	3303298.00	3303298.00	3242946.00	3242946.00	836056.00	836056.00	1568034.00	1329890.00	838856.00	1077000.00	836056.00	1074200.00
	PÉRDIDA O UTILIDAD DEL EJERCICIO								238144.00	238144.00		238144.00	

(*) El Balance de Comprobación que se muestra es antes del cálculo de la participación de los trabajadores.

Datos Adicionales:

Se sabe que la empresa cuenta con 21 trabajadores, por lo cual corresponde otorgar Participación de los trabajadores en las Utilidades, y que han sido pagadas antes de la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta.

Abreviatura PT: Papeles de Trabajo.

Solución:

A. Contabilización de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades (PTU)

El Comité de Normas Internacionales de Información Financiera, en su sesión del 4 de noviembre 2010, dispone que el reconocimiento de la participación de los trabajadores debe realizarse de acuerdo a lo establecido en la NIC 19 Beneficios a

los Empleados, solo por los gastos de compensación por los servicios prestados en el ejercicio, en consecuencia, no corresponde reconocer un activo diferido o un pasivo diferido según lo requerido por la NIC 12 Impuesto a las ganancias.

Asimismo, de acuerdo al párrafo 21 de dicha NIC 19 regula que la PTU debe reconocerse como un gasto (se entiende en la oportunidad de su devengo) y no como un componente de la distribución de la ganancia.

Al respecto, cabe referir que dado que el PCGE se subordina a lo dispuesto en las NIIFs, las subcuentas y divisionarias relacionadas a la Participación de Trabajadores Diferidas habrían quedado sin efecto, no procediendo su utilización a partir del ejercicio 2011.

En el caso de la cuenta 87 Participaciones de los Trabajadores, es pertinente mencionar que propiamente no debería proceder su utilización de acuerdo a lo regulado en el párrafo 21 de la NIC 19, por lo cual ameritaría una modificación del PCGE.

En tanto la modificación no se produzca, las empresas deberían se entiende adecuar la cuenta 62 Gastos de Personal, Directores y Gerentes; a fin de reflejar dicho concepto. Para lo cual dentro delas subcuentas incorporadas por el PCGE se tendría que utilizar aquella que a nivel general permita la inclusión de dicho concepto, como podría ser la subcuenta 622 Otras remuneraciones, ello sin perjuicio que propiamente no califique como remuneración para efectos laborales.

Finalmente cabe referir que la PTU se presentara en los Estados Financieros, como un componente del Costo de Producción, Administración o Ventas, según corresponda.

REGISTRO CONTABLE				
		x		
62		GASTOS DE PERSONAL, DIRECTORES Y GERENTES	20,251.12	
622		Otras remuneraciones		
41		REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES		
		POR PAGAR	20,251.12	
411		Participaciones de los trabajadores por pagar		
		Por la participación de los trabajadores por pagar.		
		x		

PT 1 y PT3

		x		
94		GASTOS ADMINISTRATIVOS	10,125.56	
95		GASTOS DE VENTAS	10,125.56	
79		CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS	20,251.12	
		Por la distribución de la participación 50% al área administrativa y 50% al área de ventas.		
		x		

B. Determinación del Gasto por Impuesto a la Renta (Cuenta 88)
Utilidad Contable (S/. 238,144 – 20,251.12) 217,892.88
(+) Diferencias Permanentes⁽¹⁾ 8,365.00
Base de Cálculo de gasto por Impuesto a la Renta 226,257.88
Gasto por Impuesto a la Renta (30% x 226,257.88) 67,877.36 PT 3

(1) Se muestra las adiciones permanentes para efectos de calcular el Impuesto a la Renta (cuenta 88).

C. Determinación del Impuesto a la Renta Diferido - NIC 12 Impuesto a las Ganancias

Diferencias Temporales	Activo Tributario Diferido	Impuesto a la Renta Diferido
Mayor tasa de depreciación	2,000.00	600.00
Estimación de cobranza dudosa	580.00	174.00
Estimaciones contables no admitidas	4,050.00	1,215.00
TOTAL	6,630.00	1,989.00

D. Cierre Contable - Ejercicio 2011

D1. Asientos para cancelar el saldo del costo de ventas y del gasto operativo

REGISTRO CONTABLE				
		x		
61		VARIACIÓN DE EXISTENCIAS	533,896.00	
69		COSTO DE VENTAS		533,896.00
691		Mercaderías		
		Por la cancelación del costo de las mercaderías vendidas.		
		x		

		x		
78		CARGAS CUBIERTAS POR PROVISIONES	46,960.00	
79		CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS	275,451.12	
94		GASTOS ADMINISTRATIVOS		231,285.56 (*)
95		GASTOS DE VENTAS		91,125.56 (**)
		Por el cierre de las cuentas del elemento 9 al final del ejercicio.		
		x		

(*) (SBC S/. 221,160 + PTU S/. 10,125.56)

(**) (SBC S/. 81,000 + PTU S/. 10,125.56)

D2. Cierre de cuentas de resultados

REGISTRO CONTABLE				
		x		
70		VENTAS	1,053,800.00	
80		MARGEN COMERCIAL		1,053,800.00
		Por el cierre de la cuenta 70 y el traslado a la cuenta 80.		
		x		

		x		
80		MARGEN COMERCIAL	536,696.00	
60		COMPRAS		536,696.00
		Por el cierre de la cuenta 60 y el traslado a la cuenta 80.		
		x		

		x		
61		VARIACIÓN DE EXISTENCIAS	2,800.00	
80		MARGEN COMERCIAL		2,800.00
		Por el cierre de la cuenta 61 y el traslado a la cuenta 80.		
		x		

		x		
80		MARGEN COMERCIAL	519,904.00	
82		VALOR AGREGADO		519,904.00
		Por el cierre de la cuenta 80 y el traslado a la cuenta 82.		
		x		

		x		
82		VALOR AGREGADO	59,320.00	
63		GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS		59,320.00
		Por el cierre de la cuenta 63 y el traslado a la cuenta 82.		
		x		

		x		
82		VALOR AGREGADO	460,584.00	
83		EXCEDENTE BRUTO (INSUFICIENCIA BRUTA) DE EXPLOTACIÓN		460,584.00
		Por el cierre de la cuenta 82 y el traslado a la cuenta 83.		
		x		

		x		
83		EXCEDENTE BRUTO (INSUFICIENCIA BRUTA) DE EXPLOTACIÓN	111,891.12	
62		GASTOS DE PERSONAL, DIRECTORES Y GERENTES		111,891.12 (*)
		Por el cierre de la cuenta 62 y el traslado a la cuenta 83.		
		x		

(*) (SBC S/. 91,640 + PTU S/. 20,251.12)

		x		
83		EXCEDENTE BRUTO (INSUFICIENCIA BRUTA) DE EXPLOTACIÓN	348,692.88	
84		RESULTADO DE EXPLOTACIÓN		348,692.88
		Por el cierre de la cuenta 83 y el traslado a la cuenta 84.		
		x		

		X	
84	RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	98,280.00	
65	OTROS GASTOS DE GESTIÓN (**)		51,320.00
68	VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES		46,960.00
	Por el cierre de la cuenta 65 y 68 y el traslado a la cuenta 84.		
	X		

(**) La cuenta 65 no contiene a las subcuentas 655 y 659, por tal razón es posible cerrardicha cuenta por el total contra la cuenta 84.

		X	
75	OTROS INGRESOS DE GESTIÓN (***)	20,400.00	
84	RESULTADO DE EXPLOTACIÓN		20,400.00
	Por el cierre de la cuenta 75 y el traslado a la cuenta 84.		
	X		

(***) La cuenta 75 no contiene a la divisionaria 7591 Subsidios Gubernamentales, por tal razón es posible cerrar dicha cuenta por el total contra la cuenta 84.

		X	
84	RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	270,812.88	
85	RESULTADO ANTES DE PARTICIPACIONES E IMPUESTOS		270,812.88
	Por el cierre de la cuenta 84 y el traslado a la cuenta 85.		
	X		

		X	
85	RESULTADO ANTES DE PARTICIPACIONES E IMPUESTOS	52,920.00	
67	GASTOS FINANCIEROS		52,920.00
	Por el cierre de la cuenta 67 y el traslado a la cuenta 85.		
	X		

		X	
85	RESULTADO ANTES DE PARTICIPACIONES E IMPUESTOS	217,892.88	
89	DETERMINACIÓN DEL RESULTADO DEL EJERCICIO		217,892.88
	Por el cierre de la cuenta 85 y el traslado a la cuenta 89.		
	X		

D3. Gasto del Impuesto a la Renta

		X	
89	DETERMINACIÓN DEL RESULTADO DEL EJERCICIO	67,877.36	
88	IMPUESTO A LA RENTA		67,877.36
	Por el registro del gasto por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.		
	X		

		X	
88	IMPUESTO A LA RENTA	67,877.36	
37	ACTIVO DIFERIDO	1,989.00	
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR (2)		69,866.36
	Por el Impuesto a la Renta del ejercicio.		
	X		

(2) Impuesto a la Renta anual determinado en el PT3.

D4. Transferencia del resultado del ejercicio a la cuenta de resultados acumulados

		X	
89	DETERMINACIÓN DEL RESULTADO DEL EJERCICIO	150,015.52	
59	RESULTADOS ACUMULADOS		150,015.52
	Por el resultado del ejercicio.		
	X		

D5. Cierre de las cuentas del Estado de Situación Financiera

		X	
19	ESTIMACIÓN DE CUENTAS DE COBRANZA DUDOSA	14,372.00	
29	DESVALORIZACIÓN DE EXISTENCIAS	51,680.00	
39	DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN Y AGOTAMIENTO ACUMULADOS	131,430.00	
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR (*)	91,500.36	
41	REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR (**)	32,381.12	
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES - TERCEROS	30,034.00	
44	CUENTAS POR PAGAR A LOS ACCIONISTAS (SOCIOS), DIRECTORES Y GERENTES	3,700.00	

46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS	34,500.00	
49	PASIVO DIFERIDO	1,000.00	
50	CAPITAL	91,220.00	
52	CAPITAL ADICIONAL	121,930.00	
58	RESERVAS	65,260.00	
59	RESULTADOS ACUMULADOS (***)	901,015.52	
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		228,103.00
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS		76,020.00
14	CUENTAS POR COBRAR AL PERSONAL, A LOS ACCIONISTAS (SOCIOS), DIRECTORES Y GERENTES		32,722.38
16	CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS - TERCEROS		145,603.62
20	MERCADERÍAS		402,800.00
30	INVERSIONES MOBILIARIAS		31,500.00
33	INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO		610,190.00
34	INTANGIBLES		9,200.00
37	ACTIVO DIFERIDO (****)		33,884.00
	Por el cierre de las cuentas de Activo, Pasivo y Patrimonio al final del ejercicio.		
	X		

(*) Cuenta 40 Tributos, Contraprestaciones y Aportes al Sistema de Pensiones y de Salud por Pagar.

Dicho resultado se obtiene del saldo del Balance de Comprobación (SBC) de los Tributos, Contraprestaciones y Aportes al Sistema de Pensiones y de Salud por Pagar.

(+) El Impuesto a la Renta Anual de Ejercicio

Total **S/. 91,500.36**

(**) Cuenta 41 Remuneraciones y Participaciones por Pagar

Dicho resultado se obtiene del saldo del Balance de Comprobación (SBC) de las Remuneraciones y Participaciones por Pagar

(+) Participación de los Trabajadores en las Utilidades

Total **S/. 32,381.12**

(***) Cuenta 59 Resultados Acumulados

Dicho resultado se obtiene del saldo del Balance de Comprobación (SBC) de los Resultados Acumulados

(+) Utilidad Neta del Ejercicio

Total **S/. 901,015.52**

(****) Cuenta 37 Activo Diferido

Dicho resultado se obtiene del saldo del Balance de Comprobación (SBC) del Activo Diferido

(+) Activo Tributario Diferido

Total **S/. 33,884.00**

PT 2

PAPELES DE TRABAJO

1. CÁLCULO DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES (PT 1)

Base de Cálculo	
(Utilidad según Balance de Comprobación)	238,144.00
(+) Adiciones	<u>14,995.00</u>
Subtotal	253,139.00
Gasto por Participación de los trabajadores en las Utilidades (8% x 253,139.00)	20,251.12

2. CÁLCULO DEL IMPUESTO A LA RENTA (PT 2)

Utilidad Contable	217,892.88
(+) Adiciones	<u>14,995.00</u>
Renta Neta del Impuesto a la Renta	232,887.88
Impuesto a la Renta (30%)	69,866.36

3. DETALLE DE ADICIONES (PT 3)

Para efectos del Impuesto a la Renta se deberá efectuar adiciones por diferencias temporales y permanentes de acuerdo al siguiente detalle:

Nº	Concepto	Adiciones	Tipo de Diferencias
	(+) Adiciones		
1	Gastos recreativos del personal Por el aniversario de la empresa, el día del trabajador, día de la madre, día del padre, fiestas patrias y Navidad se organizaron agasajos. A) Ingresos netos del ejercicio S/. 1,074,200.00 B) Gastos recreativos contabilizados 10,001.00 C) Límite deducible (5,371.00) Límite deducible 0.5% de S/. 1,074,200.00 5,371.00 Límite máximo deducible 40 UIT x S/. 3,600.00 144,000.00 Monto no deducible (B - C) <u>4,630.00</u> Base Legal: Último párrafo del inciso II) del artículo 37° LIR	4,630.00	Permanente
2	Gastos no sustentados con comprobantes de pago Tiene registrado en el ejercicio gastos con documentos que no son comprobantes de pago. Pago por servicios de gasfitería con recibo de caja S/. 150.00 Pago por el pintado de local de la empresa con recibo de caja S/. 300.00 Pago por movilizaciones de vendedores con vales de caja chica S/. 800.00 Base Legal: Inciso j) artículo 44° LIR e inciso b) artículo 25° Reglamento LIR	1,250.00	Permanente
3	Mayor tasa de depreciación Ha utilizado una tasa de 20% para depreciar una máquina, la cual quedo lista para su uso y fue puesta en funcionamiento en setiembre 2011. El valor de este activo al 31.12.2011 es S/.60,000 Meses de depreciación 4 Depreciación contabilizada S/. 60,000.00 x 20% x 4 meses / 12 4,000.00 Menos: Depreciación máxima aceptable S/. 60,000.00 x 10% x 4 meses / 12 (2,000.00) Monto no deducible 2,000.00 Base Legal: Inciso f) artículos 37°, 40° y 41° LIR y artículo 22° Reglamento LIR	2,000.00	Temporal Activo Tributario Diferido
4	Gastos ajenos al negocio Tickets por consumo de alimento 1,000.00 Compra de víveres en el Supermercado "La Merced" <u>550.00</u> Base Legal: Inciso a) artículo 44° de la LIR	1,550.00	Permanente
5	Estimación de cobranza dudosa Estimación de incobrable de la Sra. Alicia Torres con una antigüedad de 10 meses y no realizó la gestión para realizar la cobranza. Base Legal: Inciso i) artículo 37° LIR e inciso f) artículo 21° Reglamento LIR	580.00	Temporal Activo Tributario Diferido
6	Estimaciones contables no admitidas Base Legal: Inciso f) artículo 44° de la LIR	4,050.00	Temporal Activo Tributario Diferido
7	Gastos sustentado con Comprobante de Pago emitido por un sujeto no habido Se ha realizado un gasto cuyo Comprobante de Pago fue emitido por un contribuyente con la condición de no habido y que al 31 de diciembre no ha regularizado tal condición. Base Legal: Inciso j) artículo 44° de la LIR	935.00	Permanente
	Total Adiciones	14,995.00	

PT 1



La Empresa de Producción CYA SAC, desea efectuar los asientos de cierre, para tal efecto, nos proporciona los saldos de sus cuentas en el siguiente Balance de Comprobación al 31.12.2011.

CYA SAC
BALANCE DE COMPROBACION AL 31 de Diciembre del 2011

CÓDIGO	DENOMINACIÓN	SUMAS DEL MAYOR		SALDOS DEL MAYOR		TRANSFERENCIAS		ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA		ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL (POR NATURALEZA)		ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL (POR FUNCIÓN)	
		DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER
10	Efectivo y Equivalentes de Efectivo	18,500.00		15,500.00				18,500.00					
12	Cuentas por Cobrar Comerciales - Terceros	300,460.00		300,460.00				300,460.00					
19	Estimación de Cuentas de Cobranza Duda		4,000.00		4,000.00				4,000.00				
21	Productos Terminados	167,310.00	157,234.00	10,076.00				10,076.00					
23	Productos en Proceso	1,200.00	1,200.00										
24	Materias Primas	71,100.00	60,000.00	11,100.00				11,100.00					
25	Materias Auxiliares, Suministros y Repuestos	43,200.00	27,400.00	15,800.00				15,800.00					
33	Inmuebles, Maquinaria y Equipo	126,300.00		126,300.00				126,300.00					
34	Intangibles	3,500.00		3,500.00				3,500.00					
37	Activo Diferido	4,000.00		4,000.00				4,000.00					
39	Depreciación, Amortización y Agotamiento Acumulados		49,860.00		49,860.00				49,860.00				
40	Tributos, Contraprestaciones y Aportes al Sistema de Pensiones y de Salud por Pagar	15,827.00	45,460.00		29,633.00			29,633.00					
41	Remuneraciones y Participaciones por Pagar		44,300.00		44,300.00			44,300.00					
42	Cuentas por Pagar Comerciales - Terceros		186,827.00		186,827.00			186,827.00					
44	Cuentas por Pagar a los Accionistas (socios), Directores y Gerentes		8,000.00		8,000.00			8,000.00					
46	Cuentas por Pagar Diversas - Terceros		5,000.00		5,000.00			5,000.00					
50	Capital		100,000.00		100,000.00			100,000.00					
59	Resultados Acumulados		22,600.00		22,600.00			22,600.00					
602	Materias Primas	45,600.00		45,600.00					45,600.00				
603	Materiales Auxiliares, Suministros y Repuestos	30,000.00		30,000.00					30,000.00				
612	Materiales Primas	58,000.00	45,600.00	12,400.00					12,400.00				
613	Materiales Auxiliares, Suministros y Repuestos	29,400.00	30,000.00		600.00						600.00		
62	Gastos de Personal, Directores y Gerentes	44,300.00		44,300.00					44,300.00				
63	Gastos de Servicios Prestados por Terceros	10,400.00		10,400.00					10,400.00				
64	Gastos por Tributos	12,000.00		12,000.00					12,000.00				
65	Otros Gastos de Gestión	8,000.00		8,000.00					8,000.00				
68	Valuación y Deterioro de Activos y Provisiones	12,560.00		12,560.00					12,560.00				
69	Costo de Ventas	157,234.00		157,234.00		157,234.00						157,234.00	
70	Ventas		224,000.00		224,000.00						224,000.00		224,000.00
711	Variación de productos terminados		148,610.00		148,610.00	157,234.00				8,624.00			224,000.00
713	Variación de productos en proceso	1,200.00		1,200.00						1,200.00			
78	Cargas Cubiertas por Provisiones		12,560.00		12,560.00	12,560.00							
79	Cargas Imputables a Cuentas de Costos y Gastos		163,300.00		163,300.00	163,300.00							
92	Producción del ejercicio	148,610.00		148,610.00		148,610.00							
94	Gastos Administrativos	18,250.00		18,250.00		18,250.00						18,250.00	
95	Gastos de Ventas	9,000.00		9,000.00		9,000.00						9,000.00	
	SUMAS	1,335,951.00	1,335,951.00	999,290.00	999,290.00	333,094.00	333,094.00	48,736.00	450,220.00	185,084.00	224,600.00	184,484.00	224,000.00
	PÉRDIDA O UTILIDAD DEL EJERCICIO								39,516.00	39,516.00		39,516.00	

Datos Adicionales:
Se sabe que la empresa cuenta con 19 trabajadores, por lo cual no corresponde otorgar Participación de los trabajadores en las Utilidades.

Adiciones:		
Gastos personales y de los familiares del gerente	S/. 5,000.00	Diferencia Permanente
Gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos y características mínimas por el RCP	S/. 9,000.00	Diferencia Permanente
Estimaciones contables no admitidas	S/. 6,000.00	Diferencia Temporal
Estimaciones de cobranza dudosa	S/. 1,000.00	Diferencia Temporal

Cierre Contable - Ejercicio 2011
a. Asientos para cancelar el saldo del Costo de Ventas de Producción y los gastos operativos

REGISTRO CONTABLE				
71		VARIACIÓN DE LA PRODUCCIÓN		
		ALMACENADA	157,234.00	
69		COSTO DE VENTAS		157,234.00
		Por la cancelación del costo de ventas de la producción vendida.		

		X		
78		CARGAS CUBIERTAS POR PROVISIONES	12,560.00	
79		CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE		
		COSTOS Y GASTOS	163,300.00	
92		PRODUCCIÓN DEL EJERCICIO		148,610.00
94		GASTOS ADMINISTRATIVOS		18,250.00
95		GASTOS DE VENTAS		9,000.00
		Por el cierre de las cuentas del elemento 9		
		al final del ejercicio.		
		X		

b. Cierre de Cuentas de Resultados

- La cuenta 81 Producción del Ejercicio representa el valor de lo que la empresa ha producido al cierre del periodo, sea que se haya vendido, almacenado o inmovilizado.
- La producción que se acumula es la que corresponde a: bienes y producción de activos para su propio uso por la empresa.
- En tal sentido la dinámica de la cuenta 81 ha incorporado como Subcuentas a las siguientes:
- a) **Subcuenta 811 Producción de bienes.** Resulta de la comparación de las ventas de productos terminados y, subproductos, desechos y desperdicios menos las devoluciones sobre ventas, descuentos, rebajas y bonificaciones concedidos, y el almacenamiento o desalmacenamiento (disminución de los saldos al inicio del periodo) de productos terminados, subproductos, desechos y desperdicios, productos en proceso, y envases y embalajes.
- b) **Subcuenta 812 Producción de servicios.** Se determina al comparar los ingresos por prestación de servicios menos las devoluciones (servicios no aceptados por clientes), descuentos y rebajas, y la variación de existencias de servicios (subcuenta 215); y
- c) **Subcuenta 813 Producción de activo inmovilizado.** Corresponde a la fabricación para uso o explotación propios de: inversiones inmobiliarias; inmuebles, maquinaria y equipo; intangibles; y activos biológicos.

		REGISTRO CONTABLE		
		X		
70		VENTAS	224,000.00	
81		PRODUCCIÓN DEL EJERCICIO		224,000.00
		Por el cierre de la cuenta 70 y el traslado a la cuenta 81.		
		X		

		X		
81		PRODUCCIÓN DEL EJERCICIO	9,824.00	
	811	Producción de Bienes		
71		VARIACIÓN DE LA PRODUCCIÓN		
		ALMACENADA		9,824.00
	711	Variación de productos terminados	8,624.00	
	713	Variación de productos en proceso	1,200.00	
		Por el cierre de la cuenta 711, 713 y el traslado a la cuenta 81.		
		X		

		X		
81		PRODUCCIÓN DEL EJERCICIO	214,176.00	
82		VALOR AGREGADO		214,176.00
		Por el cierre de la cuenta 81 y el traslado a la cuenta 82.		
		X		

		X		
61		VARIACIÓN DE EXISTENCIAS	600.00	
	613	Materiales auxiliares, suministros y repuestos		
82		VALOR AGREGADO		600.00
		Por el cierre de la cuenta 61 y el traslado a la cuenta 82.		
		X		

		X		
82		VALOR AGREGADO	98,400.00	
60		COMPRAS		75,600.00
	602	Materias primas	45,600.00	
	603	Materiales auxiliares, suministros y repuestos	30,000.00	
61		VARIACIÓN DE EXISTENCIAS		12,400.00
	612	Materias primas		
63		GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS		10,400.00
		Por el cierre de la cuenta 63, subcuentas 602, 603 y 612 y el traslado a la cuenta 82.		
		X		

		X		
82		VALOR AGREGADO	116,376.00	
83		EXCEDENTE BRUTO (INSUFICIENCIA BRUTA) DE EXPLOTACIÓN		116,376.00
		Por el cierre de la cuenta 82 y el traslado a la cuenta 83.		
		X		

		X		
83		EXCEDENTE BRUTO (INSUFICIENCIA BRUTA) DE EXPLOTACIÓN	56,300.00	
62		GASTOS DE PERSONAL, DIRECTORES Y GERENTES		44,300.00
64		GASTOS POR TRIBUTOS		12,000.00
		Por el cierre de la cuenta 62 y 64 y el traslado a la cuenta 83.		
		X		

		X		
83		EXCEDENTE BRUTO (INSUFICIENCIA BRUTA) DE EXPLOTACIÓN	60,076.00	
84		RESULTADO DE EXPLOTACIÓN		60,076.00
		Por el cierre de la cuenta 83 y el traslado a la cuenta 84.		
		X		

		X		
84		RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	20,560.00	
65		OTROS GASTOS DE GESTIÓN		8,000.00
68		VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES		12,560.00
		Por el cierre de la cuenta 65 y 68 y el traslado a la cuenta 84.		
		X		

		X		
84		RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	39,516.00	
85		RESULTADO ANTES DE PARTICIPACIONES E IMPUESTOS		39,516.00
		Por el cierre de la cuenta 84 y el traslado a la cuenta 85.		
		X		

		X		
85		RESULTADO ANTES DE PARTICIPACIONES E IMPUESTOS	39,516.00	
89		DETERMINACIÓN DEL RESULTADO DEL EJERCICIO		39,516.00
		Por el cierre de la cuenta 85 y el traslado a la cuenta 89.		
		X		

c. Contabilización del Impuesto a la Renta

- c.1. Gasto por Impuesto a la Renta
- | | |
|--|-----------|
| Utilidad Contable | 39,516.00 |
| (+) Diferencias permanentes | 14,000.00 |
| Base de Cálculo de gasto por Impuesto a la Renta | 53,516.00 |
| Gasto por Impuesto a la Renta (30% x 53,516.00) | 16,054.80 |

c.2. Impuesto a la Renta Diferido - NIC 12

Diferencias Temporales	Activo Tributario Diferido	Impuesto a la Renta Diferido
Estimaciones contables no admitidas	6,000.00	1,800.00
Estimaciones de cobranza dudosa	1,000.00	300.00
Total	7,000.00	2,100.00

c.3. Cálculo del Impuesto a la Renta

- | | |
|--|-----------|
| Utilidad Contable | 39,516.00 |
| (+) Adiciones | 21,000.00 |
| Renta Neta antes del Calculo del Impuesto a la Renta | 60,516.00 |
| Impuesto a la Renta 30% | 18,154.80 |

		REGISTRO CONTABLE		
		X		
89		DETERMINACIÓN DEL RESULTADO DEL EJERCICIO	16,054.80	
88		IMPUESTO A LA RENTA		16,054.80
		Por el registro del gasto por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.		
		X		

		X		
88		IMPUESTO A LA RENTA	16,054.80	
37		ACTIVO DIFERIDO	2,100.00	
40		TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		18,154.80
		Por el Impuesto a la Renta del ejercicio.		
		X		

d. Transferencia del resultado del ejercicio a la cuenta de resultados acumulados

		X		
89		DETERMINACIÓN DEL RESULTADO DEL EJERCICIO	23,461.20	
59		RESULTADOS ACUMULADOS		23,461.20
		Por el resultado del ejercicio.		
		X		

e. Cierre de las cuentas del Balance de Comprobación

		X		
19		ESTIMACIÓN DE CUENTAS DE COBRANZA DUDOSA	4,000.00	
39		DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN Y AGOTAMIENTO ACUMULADOS	49,860.00	
40		TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR (*)	47,787.80	
41		REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR	44,300.00	

e. Cierre de las cuentas del Balance de Comprobación

		X		
42		CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES - TERCEROS	186,827.00	
44		CUENTAS POR PAGAR A LOS ACCIONISTAS (SOCIOS), DIRECTORES Y GERENTES	8,000.00	
46		CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS	5,000.00	
50		CAPITAL	100,000.00	
59		RESULTADOS ACUMULADOS (**)	46,061.20	
10		EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		18,500.00
12		CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS		300,460.00
21		PRODUCTOS TERMINADOS		10,076.00
24		MATERIAS PRIMAS		11,100.00
25		MATERIALES AUXILIARES, SUMINISTROS Y REPUESTOS		15,800.00
33		INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO		126,300.00
34		INTANGIBLES		3,500.00
37		ACTIVO DIFERIDO (***)		6,100.00
		Por el cierre de las cuentas de Activo, Pasivo y Patrimonio al final del ejercicio.		
		X		

(*) Se obtiene de la sumatoria del saldo de la cuenta Tributos, Contraprestaciones y Aportes al Sistema de Pensiones y de Salud por Pagar según Balance de Comprobación más el Impuesto a la Renta Anual del Ejercicio (S/. 29,633.00 + 18,154.80).

(**) Se obtiene de la sumatoria del saldo de la cuenta Resultados Acumulados según Balance de Comprobación más la Utilidad del Ejercicio. (S/. 22,600.00 + S/. 23,461.20).

(***) Se obtiene de la sumatoria del saldo de la cuenta del Activo Diferido según Balance de Comprobación más el Activo Tributario Diferido (S/. 4,000.00 + 2,100.00).

Fuente: Informativo Caballero Bustamante, 2da. quincena de diciembre 2011, 1ra. y 2da. quincena de enero 2012 (Primera, Segunda y Tercera Parte)

Mermas y Desmedros

Tratamiento Contable y Tributario

En la actividad empresarial se presentan problemas relacionados a las pérdidas que sufren sus existencias, cuando se encuentran ante una merma o ante un desmedro, resultando necesario recurrir a la normativa contable para efectos de determinar los criterios de reconocimiento y medición a fin de aplicar el criterio adecuado para su registro y presentación en los Estados Financieros. En atención a ello se ha elaborado el presente Apunte Contable.

1. Mermas

La merma es aquella pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo.


En este supuesto lo preponderante es que las pérdidas obedecen a un cambio de orden cuantitativo (volumen, peso o cantidad) en las condiciones físicas de las existencias generadas por las características propias del bien o aquellas originadas durante un proceso productivo.

Es importante señalar que esta definición no sujeta la merma únicamente a las pérdidas que sufren las


existencias dentro de un proceso productivo, como tradicionalmente se sostenía, sino que amplía el concepto incorporando dentro de la misma a aquella pérdida por motivos de su propia naturaleza. Esto último nos permite afirmar que dentro del concepto esbozado se incorpora a las pérdidas que sufre el bien como consecuencia de su comercialización, tal sería el caso de la comercialización de combustible.

Merma: Disminución o pérdida de peso del ganado vacuno
Traslado de la ciudad de Piura a Lima


Destino-Lima



199 Kg



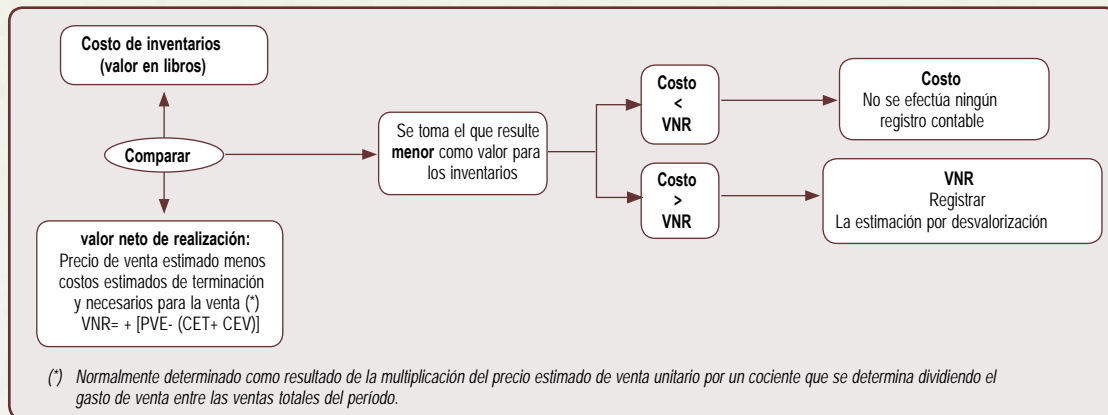
Origen-Piura



200 Kg.

La pérdida de peso o kilos del ganado vacuno por encontrarse en un contenedor cerrado.

Para fines tributarios, la definición de mermas es similar a la ya esbozada, fijándose además condiciones para su acreditación. Así, el segundo párrafo del inciso c) del artículo 21° del Reglamento



de la LIR establece que cuando SUNAT lo requiera, las mermas deben ser acreditadas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. El informe debe contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario no se admitirá la deducción.

2. Desmedros

Desmedro es aquella pérdida de orden cualitativo e irre recuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

Tal como se puede apreciar de la definición antes esbozada, el desmedro a diferencia de la merma, está vinculado con una pérdida de carácter cualitativo relacionada con la calidad o la idoneidad de las existencias y no por el aspecto cuantitativo de éstas, que impiden usarlas para los fines que fueron adquiridos o producidos. Un ejemplo que nos permite ilustrar la característica de pérdida cualitativa, lo constituye el caso de las medicinas que posee una farmacia pero que se encuentran vencidas y cuya venta, evidentemente, ya no puede ser realizada. Similar situación se presenta en los casos de alimentos perecibles sujetos a una fecha de vencimiento.

Lo anterior, permite inferir que las existencias pueden disminuir su valor en el mercado por diversos motivos, por ejemplo, porque se han vuelto obsoletas, porque sus precios de venta han declinado, o por daños sufridos en su estructura física.

Al respecto, el párrafo 28 de la NIC 2: Inventarios, señala como regla de medición de los bienes que comercializa una empresa que “...el valor contable de los activos no deben registrarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso.....”.

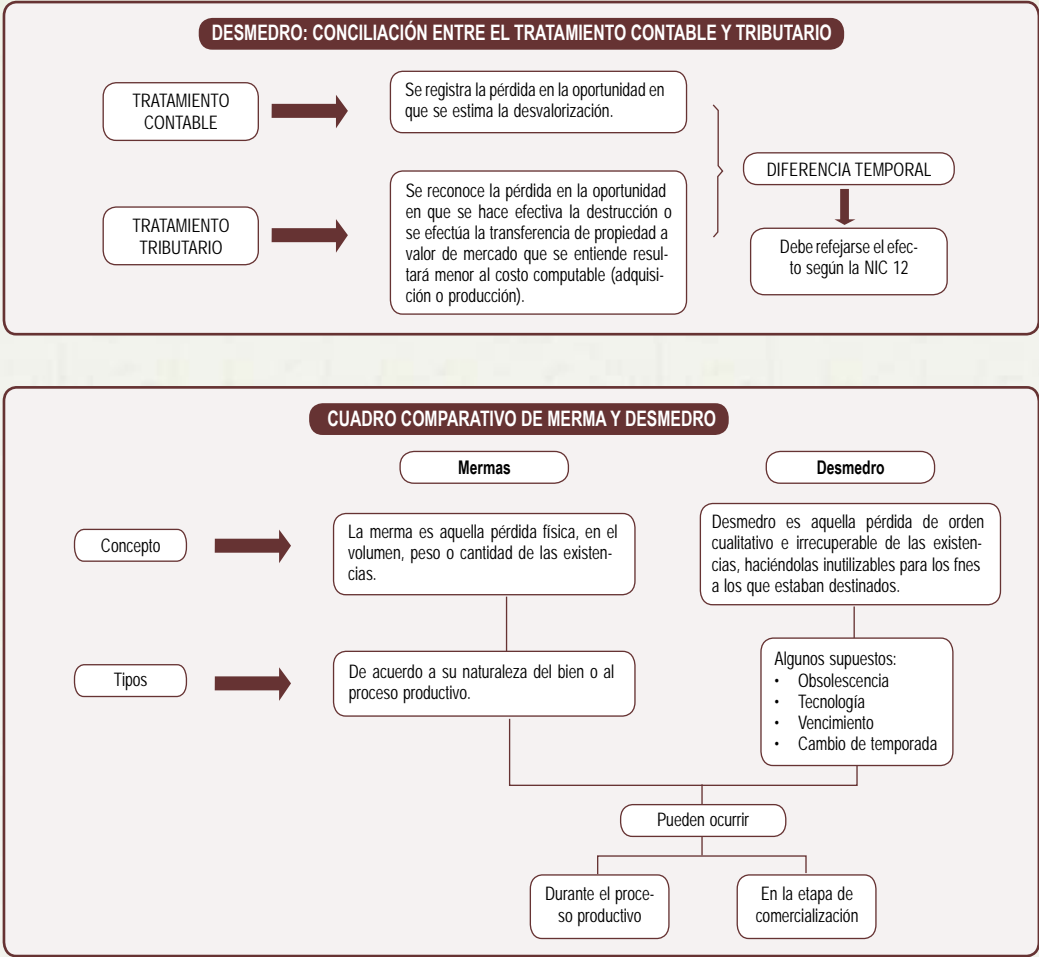
La práctica de disminuir el valor del activo es apropiado puesto que la utilidad del activo a declinado lo mismo que la generación de beneficios económicos futuros, esto es coherente con el

principio de prudencia, consistente en incluir cierto grado de precaución en la preparación de los estados financieros para no sobrevaluar activos e ingresos ni subvaluar pasivos y gastos, evitando de esta manera que los inventarios se sobrestimen y consecuentemente no se presente la verdadera realidad económica y patrimonial. Para este fin, se requiere la reducción del valor de las existencias hasta llevarlo al valor neto realizable, definido de conformidad con el párrafo 5 de la NIC 2, como el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta. Esta disminución afecta el resultado del ejercicio en el cual se produce, empleándose, de acuerdo con el Plan Contable General Empresarial, para el registro de esta provisión las siguientes cuentas: la cuenta 69 Costo de ventas (que se debita) y la cuenta 29 Desvalorización de existencias (que se abona).

Es pertinente referir que si se produce una reversión de la pérdida de valor estimado, en función al literal f) párrafo 34 de la NIC 2 Inventarios, deberá reconocerse como una reducción del costo de ventas del período en que la reducción del valor tenga lugar.

A nivel impositivo, cabe referir que los desmedros originados como consecuencia de obsolescencia tecnológica, daños o declinación en los precios de venta, en virtud al artículo 37° inciso f) de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 21° inciso c) del Reglamento podrán ser deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio en que se cumpla con realizar la destrucción ante notario público, previa comunicación a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes.

En caso se proceda a la venta de los productos que han sufrido desmedros se debería observar lo regulado en el artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto al valor asignado y que debe corresponder al Valor de Mercado.



3. Aplicación Práctica

CASO PRÁCTICO Nº 1

Dstrucción de bienes deteriorados

Enunciado

Al 31 de diciembre 2011 la empresa Mogollón S.A. tenía en su almacén mercaderías (que no tienen valor recuperable), las cuales se hallaban en libros por un valor de S/. 43,250.00 (costo), razón por la cual procedió a efectuar la respectiva valuación al valor neto de realización. La empresa pretende destruir esa mercadería los primeros días del mes de enero 2012.

Se solicita indicar el tratamiento contable y su incidencia fiscal en el caso planteado.

Tratamiento Contable

El párrafo 28 de la NIC 2 Inventarios expresa que el costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído. En este tipo de hechos se dice que la mercadería ha sufrido una desvalorización, que debe reconocerse como un gasto del periodo. Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta

que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben registrarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso.

Por consiguiente, en el caso práctico bajo desarrollo debe disminuirse el valor de los inventarios al valor neto de realización, y si como parece no resulta posible recuperar nada de dichas existencias, deberá reconocerse el importe total del costo como gasto. Ello implica que se deba efectuar el respectivo registro contable en el cual se ajuste el valor de las existencias a su Valor Neto Realizable, que en este caso es cero.

En función a lo expuesto al 31 de diciembre del 2011, la empresa ha debido efectuar el asiento contable siguiente:

REGISTRO CONTABLE				
		----- x -----		
69		COSTO DE VENTAS	43,250.00	
	695	Gastos por desvalorización de existencias		
	6951	Mercaderías		
29		DESVALORIZACIÓN DE EXISTENCIAS	43,250.00	
	291	Mercaderías		
	2911	Mercaderías manufacturadas		
		x/x Por la desvalorización de las existencias		
		por la disminución del costo a su valor		
		neto realizable.		
		----- x -----		

Cuando se realice la destrucción de los bienes, únicamente se refleja su desaparición y por ende su eliminación del stock. No produciéndose ninguna afectación a gastos, ello por cuanto su incidencia en resultados se ha producido en la oportunidad en que se ha determinado el desmedro (ejercicio 2011).

REGISTRO CONTABLE				
			X	
29		DESVALORIZACIÓN DE EXISTENCIAS	43,250.00	
	291	Mercaderías		
	2911	Mercaderías manufacturadas		
20		MERCADERÍAS		43,250.00
	201	Mercaderías manufacturadas		
	2011	Mercaderías manufacturadas		
	20111	Costo		
		x/x Por la destrucción de las mercaderías.		
			X	

Tratamiento Tributario

Si bien el reconocimiento de la pérdida para efectos contables se produce en la oportunidad en que se conoce el desmedro, no ocurre igual desde el punto de vista tributario que difiere el reconocimiento de la misma hasta que ésta se haga efectiva, es decir se proceda a la destrucción de los bienes, como ocurre en el caso planteado o en el extremo se proceda a su venta al valor que se pueda recuperar.

Se observa pues que para efectos tributarios el gasto será admitido en el mes de enero 2012, en tanto se cumplan los requisitos exigidos en la normatividad vigente. Por ello, habiendo determinado la oportunidad en que surge el gasto tributariamente, resulta importante destacar que de conformidad con el literal f) del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y el literal c) del artículo 21° del Reglamento del Impuesto a la Renta para que sea deducible el gasto, el procedimiento que se tiene que seguir es: (i) comunicar a la SUNAT, con un plazo máximo de 6 días útiles anteriores a la destrucción mediante una carta simple el detalle de las mercaderías que serán destruidas, y la fecha en que se realizará, y (ii) realizar la destrucción en presencia de Notario Público.

Es importante recalcar que el incumplimiento de la comunicación en el plazo establecido a la destrucción sin la presencia de Notario Público origina que el gasto no sea aceptado.

CASO PRÁCTICO N° 2

MERMAS

Enunciado

La empresa EL SABIO S.A., dedicada a la elaboración de pinturas acrílicas, que tiene un único proceso de producción y que no ha tenido inventario inicial, durante el mes de junio ha incurrido en los siguientes desembolsos:

- Compras de materiales A y B por S/. 2'410,000, de

los cuales ha consumido en la producción de este período el monto de S/. 1'552,522.

- Por concepto de mano de obra ha incurrido en el presente mes según planillas por el monto de S/. 517,507.
- Por concepto de gastos indirectos de fabricación el costo correspondiente es de S/. 416,000.

En el presente periodo se comenzaron a producir 38,000 litros de pintura, de los cuales se obtuvo una producción terminada solo de 35,000 litros. De acuerdo a informes técnicos, el margen normal de la mermas en dicho proceso es del 5%.El valor de mercado de un litro del Producto Final (o terminado) es de S/. 110.00.

Solución

En primer lugar calcularemos la parte correspondiente a la merma normal:

Producción comenzada: 38,000 litros x 5% = 1,900 litros

Determinación de la merma anormal

Saldo de la producción comenzada		
(38,000 – 33,000):	3,000	litros
Merma normal :	(1,900)	litros
Merma anormal :	1,100	litros

Determinación de costos y contabilización

Materiales consumidos:	S/. 1'552,522
Mano de Obra:	517,507
Gastos Indirectos de Fabricación:	416,000
Costo Total de Producción:	S/. 2'486,029

Costo unitario

S/. 2'486,029 / (S/. 35,000 + 1,100) = S/. 68.86506925

Respecto de la cantidad de merma normal, ésta se considera como parte del costo de los bienes producidos.

Costo de la Producción Terminada

35,000 litros x 68.86506925 = S/. 2'410,277.42

Costo de la Merma Anormal

1,100 litros x 68.86506925 = S/. 75,751.58

REGISTRO CONTABLE				
			X	
21		PRODUCTOS TERMINADOS	2'410,547.42	
	211	Producto manufacturados		Divisionaria sugerida
	2111	Pintura acrílica		
65		OTROS GASTOS DE GESTIÓN ⁽¹⁾	75,751.58	
	659	Otros gastos de gestión		
	6593	Merma anormal		Divisionaria sugerida
71		VARIACIÓN DE LA PRODUCCIÓN		
		ALMACENADA		2486,029
	711	Productos terminados		
		x/x Por la transferencia al almacén de los		
		33,000 litros del producto – Pintura acrílica		
		terminados en el período y el registro de		
		la merma anormal.		
			X	

		----- X -----		
64		GASTOS POR TRIBUTOS	21,780.00	
	641	Gobierno central		
	6411	Impuesto general a las ventas y selectivo al consumo ⁽²⁾		
40		TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y		
		DE SALUD POR PAGAR		21,780.00
	401	Gobierno central		
	4011	Impuesto general a las ventas		
		x/x Por la provisión del IGV por concepto de retiro de bienes por el exceso de la cantidad normal de merma aceptable.		
		----- X -----		

- (1) Para efectos tributarios, el porcentaje que excede a la merma normal es reparable al no encontrarse debidamente acreditada.
- (2) Valor de venta Total es S/. 121,000 (1,100 litros x S/.110.00), en consecuencia el IGV ascenderá a S/. 21,780 (S/. 121,000 x 18%). De acuerdo con el artículo 44° del TUO de la Ley IR no será deducible para determinar la renta neta de la tercera categoría, por lo que deberá agregarse vía Declaración Jurada.
- Complementariamente, respecto a la merma anormal, debe efectuarse el reintegro del IGV que se utilizó como crédito fiscal y que para el presente caso práctico corresponderá solo a la parte de los insumos

Fuente: Informativo Caballero Bustamante, 1ra. y 2da. quincena, marzo 2012 (Primera y Segunda Parte)

Comprobantes de Pago: Tratamiento Contable y Tributario

Muy a menudo por errores en los comprobantes de pago nos vemos expuestos a contingencias tributarias que acarrearán el desconocimiento del costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta, del crédito fiscal en relación al IGV, o incluso la aplicación de multas.

Los errores formales en el comprobante, o la existencia de vicios que invalidan su emisión, no es un tema menor, ya que en muchos casos la Administración Tributaria privilegia la forma sobre la fehaciencia de la operación, desconociendo el hecho económico y por ende todos sus efectos tributarios.

Siendo ello así, en el presente artículo les presentamos las principales consideraciones que usted debe conocer, así como las herramientas de planeamiento fiscal que se pueden implementar para superar las contingencias relacionadas a comprobantes de pago.

1. Requisitos y características de los comprobantes de pago

El Reglamento de Comprobantes de pago, Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT (en adelante RCP), se ha encargado de precisar

cuáles son los requisitos (artículo 8°) y características (artículo 9°) que cada comprobante de pago debe contener, para que su emisión y otorgamiento se considere válida.

Así, ha tratado de forma particular los elementos que las facturas, recibos por honorarios, boletas de venta, liquidaciones de compra y ticket emitidos por máquinas registradoras, deben cumplir en cada caso. A guisa de ejemplo, explicaremos lo dispuesto para el caso de las facturas:

AGREGADOS CORTARAMA SAC (1)
LOS PAJARITOS AZULES (2)
Agregados para la construcción C)

RUC N° 20513836130 (3)
FACTURA (4)
d) 002 - 0001102 (5)

Principal: Av. Los Arrozales N° 220 Pueblo Libre, Lima (6)
Avenida: Calle Las Madereras N° 1150 San Borja, Lima (7)

Señor (es): Los Constructores S.A.A. (8)
RUC: 20342588210 (9)
Fecha emisión: 02.04.12 (10)
G. Remis: 002 - 0000952 (11)

CANTIDAD	DESCRIPCIÓN	P. UNITARIO	VALOR DE VTA
250 (12)	Bolsas de cemento DURAMAX (12)	*S/. 34.80 (13)	*S/. 8,700.00 (14)
SON OCHO MIL SETECIENTOS Y 000100 NUEVOS SOLES* (16)			Sub Total *S/. 8,700.00
LA RAPIDITA SAC (17) GRÁFICA RAPIDITA (18) RUC: 20159072456 (19) Aut. Imp. SUNAT 3395571173 (20) 10.01.2012 (21)			IGV (18%) *S/. 1,566.00 (15)
CANCELADO			TOTAL *S/. 10,266.00 (16)

ADQUIRENTE O USUARIO (22)
EMISOR (22)
SUNAT (22)

REQUISITOS (artículo 8° RCP)	CARACTERÍSTICAS (artículo 9° RCP)
1. Apellidos y nombres o denominación – razón social del emisor. 2. Nombres comercial (de ser el caso) del emisor. 3. N° de RUC del emisor. 4. Nombre del comprobante de pago. 5. Numeración del comprobante: serie (indica el punto de emisión) y numeración correlativa. 6. Domicilio fiscal. 7. Establecimiento anexo (punto de emisión). 8. Apellidos y nombres o denominación – razón social del adquirente o usuario. 9. RUC del adquirente o usuario. 10. Fecha de emisión.	a) Dimensiones mínimas: 21 cm. de ancho y 14 cm. de alto (solo para facturas y liquidaciones de compra). b) El destino del original (adquirente o usuario) y las copias en el extremo inferior derecha. La 1ra (emisor) y 2da (SUNAT) copia se deben expedir mediante el empleo de papel carbón, carbonado o autocopiativo químico. En las copias, se debe consignar la leyenda: COPIAS SIN DERECHO A CRÉDITO FISCAL. c) El número de RUC, la denominación del comprobante y su numeración en la parte superior derecha, dentro de un recuadro de dimensiones mínimas: 8 cm. de ancho y 4 cm. de alto (solo para facturas y liquidaciones de compra).

REQUISITOS (artículo 8° RCP)	CARACTERÍSTICAS (artículo 9° RCP)
<div>11. N° de la guía de remisión o de los otros documentos relacionados con la operación.</div> <div>12. Bien vendido, indicando la cantidad o tipo de servicio prestado.</div> <div>13. Precio unitario del bien o del servicio.</div> <div>14. Valor de venta del bien o del servicio.</div> <div>15. Monto discriminado del impuesto.</div> <div>16. Importe total de la venta (numérico y literal).</div> <div>17. Apellidos y nombres o denominación – razón social de la imprenta.</div> <div>18. Nombre comercial de la imprenta (de ser el caso).</div> <div>19. N° de RUC de la imprenta.</div> <div>20. N° de autorización de impresión.</div> <div>21. Fecha de impresión de los comprobantes.</div> <div>22. Destino del comprobante (original y copias).</div> <div>* Signo y denominación completa o abreviada de la moneda en la cual se emite (excepto para ticket emitidos por máquinas registradoras).</div>	<div>d) Numeración de 10 dígitos: de izquierda a derecha; los 3 primeros corresponden a la serie e identifican el punto de emisión. Los 7 siguientes corresponden al número correlativo.</div>

Como se advierte del cuadro anterior, conforme a lo previsto por los artículos 8° y 9° del RCP, existe información que la práctica diaria nos da la impresión de que se trata de información obligatoria; empero, la norma no la ha precisado como tal, entre las cuales podemos citar:

- a) La dirección del adquirente o usuario.
- b) El rango de autorización de comprobantes consignado junto a los datos de la imprenta o empresa gráfica.
- c) Número de teléfono del emisor.
- d) Forma de pago.

No obstante ello, a criterio del emisor podría consignarse dentro del comprobante de pago la información señalada anteriormente en calidad de complementaria o adicional, toda vez que el RCP precisa de información mínima impresa y no necesariamente impresa, pudiendo agregarle la información que a consideración del emisor, le ayude al cumplimiento de sus obligaciones tributarias o le permita una mejor imagen y posicionamiento en el mercado.

Cabe indicar además que, las dimensiones mínimas, tanto del comprobante como del recuadro superior derecho en el que se anota el número de RUC del emisor, la denominación del comprobante de pago y la numeración del mismo, son obligatorios solo para las facturas y las liquidaciones de compra, no así para las boletas de venta, recibos por honorarios, ticket emitidos por máquinas registradoras o incluso de los documentos autorizados a los que se refiere el numeral 6 del artículo 4° del RCP.

2. Comprobantes de pago y el IGV

El artículo 19° del TUO de la Ley del IGV, Decreto Supremo N° 055-99-EF (en adelante LIGV), dispone que para ejercer el derecho al crédito fiscal, los comprobantes que permiten tal derecho (facturas, liquidaciones de compra, ticket y otros documentos autorizados que discriminan el IGV), deben cumplir los siguientes requisitos formales:

- a) Que el impuesto se encuentre consignado por separado en el comprobante de pago.
- b) Que los comprobantes de pago consignen el nombre y número del RUC del emisor, de forma

que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y que, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado HABILITADO para emitirlos en la fecha de su emisión.

- c) Que los comprobantes de pago hayan sido anotados en el Registro de Compras, dentro del plazo dispuesto para tal efecto (12 meses desde la fecha de su emisión de acuerdo a la Ley N° 29215).

A mayor abundamiento, debemos referir que tal como lo determina el criterio esbozado por el Tribunal Fiscal en la **RTF N° 01580-5-2009 de Observancia Obligatoria:** *"Los comprobantes de pago o documentos que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal deben contener la información establecida por el inciso b) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por la Ley N° 29214, la información prevista por el artículo 1° de la Ley 29215 y los requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión"*.

2.1. Emisor Habilitado

Debemos advertir que el inciso b) del artículo 19° de la LIGV aquí glosado establece dos cosas distintas, por un lado refiere la obligación de consignar el nombre y número de RUC del emisor en el comprobante de pago, de modo que no permita confusión al contrastarlos con los medios de acceso público, es decir, condiciones inherentes al comprobantes de pago; y de otro lado obliga a que el sujeto quien emite el comprobante de pago haya estado habilitado (estatus del sujeto).

Sobre el particular, el sub numeral 2 del numeral 2.5 del inciso 2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV, Decreto Supremo N° 136-96-EF (en adelante RLIGV), incorporado por el artículo 6° del Decreto Supremo N° 137-2011-EF, vigente desde el 10.07.2011, dispone que: *"Se entenderá por: Emisor habilitado para emitir comprobantes de pago o documentos: A aquel contribuyente que a la fecha de emisión de los comprobantes o documentos:*

- a) Se encuentre inscrito en el RUC y la SUNAT no le haya notificado la baja de su inscripción en dicho registro;
- b) No esté incluido en algún régimen especial que lo inhabilite a otorgar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal; y,
- c) Cuente con la autorización de impresión, importación o de emisión del comprobante de pago o documento que emite, según corresponda".

2.2. Incumplimiento de Requisitos Legales y Reglamentarios vs Emisor Habilitado

Adicionalmente, debemos señalar que si bien es obligatorio cumplir estos requisitos formales, de acuerdo al cuarto párrafo del artículo 19° de la LIGV antes mencionado, en caso se incumplan dichos requisitos legales y reglamentarios no se perderá el derecho al crédito fiscal, cuando el pago total de la operación, incluyendo el IGV y la percepción de ser el caso, se hubiera efectuado: i) Con los medios de pago que señale el Reglamento; y, ii) Siempre que se cumpla con los requisitos que señale el referido Reglamento.

Por su parte, el numeral 2.3 del inciso 2 del artículo 6° del RLIGV citado en el párrafo precedente al anterior, determina que para sustentar el crédito fiscal conforme a lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 19° de la LIGV, el contribuyente deberá utilizar los siguientes medios de pago:

- i. Transferencia de fondos: dentro de los 4 meses de emitido el comprobante, siempre que se transfiera desde la cuenta del cliente hacia la cuenta del proveedor (registrada en su contabilidad), en una sola transacción, por el importe total de la misma (incluido el IGV y la percepción de ser el caso).
- ii. Cheques con la cláusula "no negociable", "intransferible", "no a la orden" u otra equivalente: dentro de los 4 meses de emitido el comprobante, siempre que sea emitido a nombre del emisor del comprobante de pago (cheque pagado desde una cuenta corriente a nombre del adquirente registrada en su contabilidad), en un solo cheque, por el importe total de la misma (incluido el IGV y la percepción de ser el caso).
- iii. Orden de pago: dentro de los 4 meses de emitido el comprobante, siempre que se efectúe contra la cuenta corriente del adquirente (registrada en su contabilidad), en una sola orden de pago, por el importe total de la misma (incluido el IGV y la percepción de ser el caso).

Es decir, en el caso que se utilicen los medios de pago anteriormente señalados, cumpliendo además con las condiciones y requisitos anotados, se puede convalidar el crédito fiscal, no obstante los errores formales en que se pudo incurrir al emitir los comprobantes de pago.

Aquí es necesario hacer una salvedad; la opción de convalidar o salvar el derecho al crédito fiscal a

través de los medios de pago señalados en los párrafos anteriores, solo aplica en los supuestos de comprobantes de pago que incumplan con los requisitos legales y reglamentarios, pero NO para subsanar los errores que recaigan sobre la condición del sujeto, es decir, si el emisor no se encontraba HABILITADO para otorgar el comprobante de pago, aun cumpliendo con los medios de pago que ha previsto el RLIGV (transferencia, cheque no negociable u orden de pago), no podría convalidar el crédito fiscal. De modo tal que si un sujeto NO estuviese a) inscrito en el RUC, o se le haya notificado de la baja de oficio (provisional o definitiva) impuesta por la Administración Tributaria, o; b) de acuerdo a su régimen no le sea posible emitir determinado comprobante de pago otorgado, o; c) no cuente con autorización de impresión de comprobantes de pago; no habría forma de conservar el crédito fiscal que conste en los comprobantes de pago que hubiese emitido. En resumen, **existen errores formales subsanables que son aquellos relacionados al comprobante de pago, y errores insubsanable relativos a la condición del sujeto (no HABILITADO).**

También es posible que nos encontremos ante comprobantes de pago que contengan a la vez errores formales subsanables (incumplimiento de requisitos legales y reglamentarios de comprobantes de pago) y errores insubsanables (no gozar de la condición de habilitado), en cuyo caso será de aplicación el numeral 2.4 del inciso 2 del artículo 6° del RLIGV, que establece que: *"Cuando se presenten circunstancias que acarreen la pérdida del crédito fiscal pero que permitan su subsanación y circunstancias que acarreen dicha pérdida de manera insubsanable, incluyendo aquellas que configuran operaciones no reales de conformidad con el artículo 44° del Decreto, el crédito fiscal se perderá sin posibilidad de subsanación alguna"*.

2.3. Medios de acceso público de la SUNAT

Otro punto a precisar sobre el inciso b) del artículo 19° de la LIGV es la alusión a los medios de acceso público de la SUNAT que permitan contrastar la información sobre el nombre y el número del RUC y la condición de habilitado del emisor (activo en el RUC y autorizado a emitir determinado comprobante de pago). Sobre el particular debemos precisar que existen dos herramientas dispuesta en la página Web de la Administración Tributaria que permiten contrastar la información señalada:

1. Consulta RUC, mediante la cual se podrá contrastar: El nombre del emisor, número del RUC, activo en el RUC (inscrito sin baja por oficio). Para consultar dicha herramienta se deben seguir los pasos señalados a continuación:

- a) Ingresar al portal de SUNAT (www.sunat.gob.pe) y ubicar la opción CONSULTA RUC:



- b) Digitar los datos a comprobar, búsqueda que puede efectuarse con el número de RUC disponible o con el nombre, razón o denominación social, además digitar el código que se muestra en la imagen superior derecha:



- c) Acto seguido, advertiremos la información a consultar:



2. Consulta de Autorización de Impresión de Comprobantes de Pago y Otros documentos: Mediante esta herramienta se podrá constatar si el comprobante emitido contaba con la autorización respectiva, y con ello también determinar si el emisor se encuentra facultado a otorgar determinado tipo de comprobante de pago. Para ello se debe:

- a) Ingresar a Opciones sin Clave SOL.



- b) Ubicar la opción: Consulta de Autorización de Impresión de Comprobantes de Pago y Otros documentos.



- c) Consignar la información solicitada, la misma que obra en el comprobante de pago a verificar:



- d) A continuación se podrá validar la información, tal como se aprecia a continuación:



2.4. Análisis Jurisprudencial

Sin perjuicio de lo expresado anteriormente, debemos advertir que en reiterada jurisprudencia, como la **RTF N° 02973-5-2010**, el Tribunal Fiscal ha establecido que: *“(...) conforme con el criterio establecido por el Tribunal Fiscal N° 06640-5-2005, el incumplimiento de las obligaciones de los proveedores de la recurrente no es suficiente para desconocer automáticamente el crédito fiscal de ésta. Asimismo, este Tribunal ha dejado establecido en reiteras resoluciones, tales como las N° 01299-1-97, 00238-2-98 y 00256-3-99, que si en un cruce de información los proveedores incumplieran con presentar alguna información o no demuestran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente”.*

Asimismo, el criterio vertido en la **RTF N° 533-5-99**, el que ha sido reiterado en una serie de resoluciones que dicho colegiado ha emitido sobre el tema, como en las **RTFs N° 02973-5-2010, N° 06604-5-2010, N° 11213-2-2008, N° 00052-3-2008, N° 03845-4-2008**, entre otras, las cuales han dispuesto que: *“(...) la administración ha reparado adquisiciones por servicios prestados por el proveedor persona natural, cuyas causales imputadas no corresponden a la recurrente, tal como el incumplimiento de las obligaciones tributarias del proveedor, domicilio desconocido; por consiguiente el reparo debe levantarse”.*

Es decir, aun en el caso que nos encontremos ante errores insubsanables, de acuerdo con los supuestos antes analizados, siempre que dichos errores no sean imputables al adquirente (por ejemplo que el emisor emita el comprobante de pago sin encontrarse HABILITADO), en el supuesto que la Administración Tributaria desconozca el derecho al crédito fiscal, tal decisión sería impugnabile a través de un recurso contencioso tributario, tomando como base la reiterada jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, referida en los párrafos precedentes. Sin perjuicio de lo expuesto, nuestra recomendación es no llegar a un procedimiento contencioso tributario, razón por la que proponemos para adquirente o usuario como primera medida cautelar, el irrestricto cumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios de los comprobantes de pago, así como de la condición de habilitado que debe cumplir el emisor del comprobante de pago.

3. Comprobantes de pago y el Impuesto a la Renta

Respecto a los comprobantes de pago y su vinculación con el Impuesto a la Renta, resulta relevante realizar el análisis de su incidencia tanto en el costo computable así como para la acreditación formal del gasto a efectos de determinar la renta neta imponible.

3.1. Costo Computable

Sobre el costo, el artículo 20° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto

Supremo N° 179-2004-EF (en adelante LIR), dispone que debe entenderse como costo computable de los bienes enajenados, el costo de adquisición, producción o construcción, o en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley.

En relación a la aplicación de la citada norma, el Tribunal Fiscal ha sentado como criterio en las **RTFs N° 06263-2-2005 y N° 02933-3-2008**, que en ningún extremo de la norma se estableció que para efectos del Impuesto a la Renta, el costo de adquisición, costo de producción o valor de ingreso al patrimonio, debían estar sustentados en comprobantes de pago, emitidos de conformidad al reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que la Administración Tributaria no puede reparar el costo de venta por este motivo.

Es decir, en relación al costo, aunque los comprobantes de pago se hayan emitido incumpliendo los requisitos legales y reglamentarios, o el emisor los haya otorgado sin encontrarse habilitado, dichas circunstancias no determinan el desconocimiento del costo, siempre que a través de otros medios se pueda demostrar la fehaciencia de la operación.

3.2. Gasto

Ahora bien, en relación al gasto, el inciso j) del artículo 44° de la LIR ha establecido que: *“No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: Los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago”.*

Estando a lo anterior, podemos concluir que, a diferencia del crédito fiscal, en caso no se emita el comprobante de pago respetando los requisitos legales y reglamentarios, el gasto sustentado en dichas operaciones comerciales deberá ser reparado (adicionado) al no cumplir con lo dispuesto por la LIR.

Al respecto el **Informe N° 146-2009-SUNAT/2B0000** establece: *“(...) que del artículo 19° del TUO de la Ley del IGV y en la Ley N° 29215 solo resulta de aplicación para validar el crédito fiscal sustentado en comprobantes de pago que no cumplen con los requisitos legales y reglamentarios, mas no para validar costo o gasto para efecto del Impuesto a la Renta en el mismo supuesto, toda vez que no existe norma alguna que haga extensivas las disposiciones analizadas a este último tributo”.*

Se advierte, en función al criterio de SUNAT, que las reglas previstas en el RLIGV para salvar el crédito fiscal (utilización de medios de pago como la transferencia, cheque no negociable u orden de pago) no son extensibles para validar el gasto en relación al Impuesto a la Renta.

No obstante, debemos señalar que no todos los gastos deben ser sustentados por comprobantes de pago, ello de acuerdo a la naturaleza del gasto mismo, tal como lo ha precisado el Tribunal Fiscal en las **RTF N° 01980-5-2003 y N° 03168-5-2003**. Así, se refiere que el inciso j) del artículo 44° de la

LIR no resulta aplicable para el supuesto de provisiones por cuentas de cobranza dudosa y remuneraciones.

4. Otros modelos de comprobante de pago

4.1. Factura emitidas por personas naturales SIN negocio (rentas de segunda categoría)

De acuerdo al inciso b) numeral 1 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago (RCP), se debe emitir facturas en el caso que: “(...) el comprador o usuario lo solicite a fin de sustentar gasto o costo para efecto tributario”.

Por su parte, el segundo párrafo del artículo 26° de la LIR, respecto a intereses percibidos por personas naturales sin negocio, dispone que: “Cuando se efectúe cualquier pago a cuenta de capital e intereses, deberá determinarse la cantidad correspondiente a estos últimos en el comprobante que expida el acreedor”.

Siendo ello así, cuando una persona natural sin negocio perciba intereses en virtud a préstamos pagados por una persona que realiza actividad empresarial (natural o jurídica), el comprobante que se debe emitir para sustentar el respectivo gasto será una factura por rentas de segunda categoría. La misma regla se aplica para los ingresos que constituyan regalías para personas naturales sin negocio, de acuerdo con lo establecido por el artículo 27° de la LIR.

A continuación presentamos un modelo propuesto para facturas por rentas de segunda categoría:

Las referencias numéricas obran en el cuadro de la segunda quincena de marzo.

4.2. Boletas de ventas emitidas con bonificación y descuento

De acuerdo a lo previsto en el tercer párrafo del numeral 3 del artículo 2° del RLIGV, no se considera venta (y por ende operación no gravada con el IGV) el retiro de bienes: “(...) que efectúen las empresas como bonificaciones al cliente sobre ventas realizadas,

siempre que cumplan con los requisitos establecidos en el numeral 13 del artículo 5°, excepto el literal c)”.

Sobre el particular, el numeral 13 del artículo 5° del RLIGV, sobre descuentos dispone que: “Los descuentos que se concedan u otorguen no forman parte de la base imponible, siempre que: “a) Se trate de prácticas usuales en el mercado o que respondan a determinadas circunstancias tales como pago anticipado, monto, volumen u otros; b) Se otorguen con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones; (...) d) Conste en el comprobante de pago o en la nota de crédito respectiva”.

A continuación representaremos una boleta de venta con bonificación y descuento:

(1) La identificación del adquirente, el documento de identidad y el precio unitario son datos obligatorios no necesariamente impresos únicamente cuando el valor de la boleta supere los S/. 700.00. Asimismo, para el caso de boletas de venta que otorguen derecho al Reintegro Tributario a los contribuyentes domiciliados en el Región Selva, los referidos datos serán obligatorios cuando el monto supere los S/. 350.00.

En el caso de exportafácil, además de los datos de identificación del adquirente, el valor de la venta se debe expresarse numérica y literalmente.

(2) La dirección es un dato obligatorio no necesariamente impreso cuando la venta se efectúe en la Zona Comercial de Tacna, siempre que el importe supere los US\$ 25.00 o su equivalente en soles.

4.3. Operaciones a título gratuito

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1° de la Ley de Comprobantes de Pago, Decreto Ley N° 25632, existe obligación de emitir el comprobante de pago por todas las operaciones en las que se **transfieran bienes**, en propiedad o en uso, o **presten servicios** de cualquier naturaleza. Asimismo, dispone que dicha obligación rige aun cuando la transferencia o prestación no se encuentre afecta a tributos.

A su vez, el numeral 8 del artículo 8° del RCP establece que: “Cuando la transferencia de bienes o la prestación de servicios se efectúe gratuitamente, se consignará en los comprobantes de pago la leyenda: “TRANSFERENCIA GRATUITA” o “SERVICIO PRESTADO GRATUITAMENTE”, según sea el caso,

precisándose adicionalmente el valor de la venta, el importe de la cesión en uso o del servicio prestado que hubiera correspondido a dicha operación”.

Cabe precisar que de acuerdo al inciso c) del artículo 3° de la LIGV, se entiende por servicio a: “Toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual se percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero”.

Estando a lo anterior, los servicios prestados a título gratuito no puede ser entendidos como un supuesto gravado con el IGV, toda vez que no cumple con uno de los aspectos contemplados por la norma del IGV, la retribución o contraprestación. Tal criterio se encuentra consignado en la Directiva N° 004-99/SUNAT.

A continuación presentaremos un modelo de factura emitida a título gratuito:

EXABYTE HARDWARE SRL
EXABYTE/COM
HARDWARE Y SOFTWARE

RUC N° 20513828102
FACTURA
001 - 080926

Principal: Av. Los Amigos N° 220 Pucallpa, Lima
Avenida: Calle Los Andes N° 1190 San Bartolomé, Lima

Señor Jorge Los Plumes Asociados C.I.

RUC: 20542585210 Fecha emisión: 12.04.12
G. Remita: 100 - 000592

CANTIDAD	DESCRIPCION	P. UNITARIO	VALOR DE VTA
1	Servicio de consultoría técnica en el proceso de venta de inmuebles gravados con el IGV.	S/. 250.00	S/. 250.00
SUBTOTAL			S/. 250.00
IGV (18%)			S/. 45.00
TOTAL			S/. 295.00

LA EMPRESA QUE
EMITE ESTA FACTURA
ESTÁ AUTORIZADA
POR EL SUNAT
A EMITIR FACTURAS
A TÍTULO GRATUITO

CANCELADO

ACORDANTE O USUARIO
EMISOR
SUNAT

4.4. Venta de inmuebles gravados

De acuerdo al inciso d) del artículo 1° de la LIGV, la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos es un supuesto gravado con el IGV. Por su parte, el numeral 9 del artículo 5° del RLIGV dispone que para determinar la base imponible del impuesto en la primera venta de inmuebles realizada por el constructor, se excluirá del monto de la transferencia el valor del terreno. Para tal efecto, se considerará que el valor del terreno representa el cincuenta por ciento (50%) del valor total de la transferencia del inmueble.

No obstante lo anterior, el inciso b) del Apéndice I de la LIGV, establece que se encuentra exonerada del IGV la primera venta de inmuebles que realicen los constructores, cuyo valor de venta no supere las 35 Unidades Impositivas Tributarias, siempre que sean destinados exclusivamente a vivienda y que cuenten con la presentación de la solicitud de Licencia de Construcción admitida por la Municipalidad correspondiente, de acuerdo a lo señalado por la Ley N° 27157 y su Reglamento.

Cabe precisar que si el valor total del inmueble supera las 35 UIT (S/. 127,750.00 para el ejercicio 2012, considerando que el valor de la UIT es de S/.

3,650.00), se encontrará gravada la totalidad de la operación, no solo el exceso a las 35 UIT, tomando en cuenta, que en dicho supuesto, se debe determinar como base imponible solo el 50% del valor total, toda vez que la diferencia representa el valor del terreno no afecto al IGV.

Así, por ejemplo, si el valor total de la transferencia es de S/. 243,500.00, el cálculo mencionado se debe determinar de la siguiente forma:

a) Discriminar la base imponible total: Para ello el valor total se debe dividir entre 1.09, dicho factor representa el IGV aplicable al 50% de la base imponible, es decir, si la operación gravase el monto total, se dividiría entre 1.18.

$$S/. 243,500.00 \div 1.09 = S/. 223,394.50$$

b) Identificar el IGV aplicable: La diferencia entre el valor total y la base imponible nos mostrará el IGV que corresponde a la venta.

$$S/. 243,500.00 - S/. 223,394.50 = S/. 20,105.50$$

c) Obtener bases imponibles: El resultado de a) se dividirá entre 2, ya que como se ha dicho antes, las bases deben ser idénticas.

$$S/. 223,394.50 \div 2 = S/. 111,697.25$$

d) Para demostrar nuestro cálculo, una de las bases por el 18% debe ser igual al IGV determinado en b):

$$S/. 111,697.25 \times 18\% = S/. 20,105.50$$

e) Finalmente de la suma de la base no gravada, más la base gravada más el IGV determinado debemos obtener el monto total de la operación:

$$S/. 111,697.25 + S/. 111,697.25 + S/. 20,105.50 = S/. 243,500.00$$

A continuación graficamos cómo se debe detallar lo anterior dentro de una factura:

CONSTRUCTORA ARM S.A.C.
CASA SONITA
Inmuebles y Construcción

RUC N° 20513828102
FACTURA
001 - 080926

Principal: Av. Los Amigos N° 220 Pucallpa, Lima
Avenida: Calle Los Andes N° 1190 San Bartolomé, Lima

Señor Jorge Los Plumes Asociados C.I.

RUC: 20542585210 Fecha emisión: 12.04.12
G. Remita:

CANTIDAD	DESCRIPCION	P. UNITARIO	VALOR DE VTA
1	Venta del departamento "MONTANA" en el terreno "MONTANA" N° 12345. Base gravable.	S/. 111,697.25	S/. 111,697.25
SUBTOTAL			S/. 111,697.25
IGV (18%)			S/. 20,105.50
TOTAL			S/. 131,802.75

LA EMPRESA QUE
EMITE ESTA FACTURA
ESTÁ AUTORIZADA
POR EL SUNAT
A EMITIR FACTURAS
A TÍTULO GRATUITO

CANCELADO

ACORDANTE O USUARIO
EMISOR
SUNAT

4.5. Factura de exportación

De acuerdo a lo establecido por el artículo 4° del RCP, la factura se emite en las operaciones de exportación consideradas como tales por las normas del Impuesto General a las Ventas. Debemos precisar, que a las operaciones de exportación efectuadas por sujetos acogidos al Nuevo Régimen Único Simplificado no le es aplicable la norma aquí descrita, toda vez que el Sistema Exporta fácil permite exportar a través de

boletas de venta, las mismas que deben identificar plenamente al adquirente y el valor de venta debe ser expresado numérica y literalmente.

Sobre el particular, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 33° de la LIGV, la exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al IGV.

Ahora bien, debe entenderse que al margen de la deficiente técnica legislativa, las operaciones que califican como exportación SÍ se encuentran gravadas con el IGV, pero aplicando una **tasa equivalente al cero por ciento (0%)**; por ende, las exportaciones NO pueden ser consideradas operaciones “no gravadas” con el IGV. Es por ello, que las adquisiciones destinadas exclusivamente a exportaciones se declararán en el PDT N° 621 en la casilla 107 – destinadas a ventas GRAVADAS exclusivamente, toda vez que es la única forma de generar el denominado saldo a favor materia de beneficio.

Las facturas de exportación, a diferencia de las facturas emitidas en operaciones internas, **tienen por característica central la no obligatoriedad de señalar el número RUC del adquirente**, considerando que dicho sujeto no se encuentra sujeto a dicha formalidad. Esto hace que en la práctica denominemos a estos comprobantes FACTURAS DE EXPORTACIÓN, pese a que tal denominación no ha sido contemplada por nuestra legislación.

Es importante señalar que en virtud del numeral 1 del artículo 8° del RCP, las facturas utilizadas en operaciones de exportación contendrán los requisitos básicos de información impresa y no necesariamente impresa expresados en castellano, pudiendo además contener dentro del mismo documento la traducción a otro idioma. Cabe indicar que dicha traducción no requiere estar impresa.

Otra característica propia de este tipo de comprobantes, es que en las copias (emisor SUNAT), a diferencia de las facturas emitidas en operaciones internas, no es obligatorio que se consigne la leyenda “COPIA SIN DERECHO A CRÉDITO FISCAL DEL IGV”, tal como lo establece el numeral 1.6 del artículo 8° del RCP.

Complementariamente a ello, el numeral 1 del artículo 11° del referido RCP, sobre el archivo de documentos señala que la segunda copia de la factura (SUNAT) debe ser entregada a la ADUANA, y en el caso de exportaciones en las cuales no existan bienes físicos sujetos a revisión o registro en ADUANAS, como es el caso de las facturas emitidas con ocasión de una exportación de servicios, la segunda copia (SUNAT) será archivada por el emisor.

A continuación mostraremos un modelo de factura de exportación:

CONTINENTE	DESCRIPCIÓN	P. UNITARIO	VALOR DE VTA
1.500	Café granulado, Fomento a la Producción Nacional y Exportación	3.833	5,750.00
Sub Total			5,750.00
IGV (0%)			0.00
Total			5,750.00

4.6. Comprobantes de pago en el caso de servicios turísticos; ¿boletos

de viaje o boletas de venta – facturas?

Al respecto, el artículo 3° del Decreto Supremo N° 017-2009-MTC, actual Reglamento Nacional de Administración de Transporte, dispone que para efectos de la aplicación de las disposiciones contenidas en dicho Reglamento, se entiende por: “(...) 3.63 Servicio de Transporte Especial de Personas: *Modalidad del servicio de transporte público de personas prestado sin continuidad, regularidad, generalidad, obligatoriedad y uniformidad. Se otorga a los transportistas mediante una autorización y se presta en el ámbito nacional bajo las modalidades de: transporte turístico, de trabajadores, de estudiantes; en el ámbito regional, además de las modalidades antes señaladas mediante el auto colectivo; y en el ámbito provincial mediante las modalidades señaladas en el ámbito nacional y además mediante el servicio de taxi*”.

No obstante ello, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída sobre el Exp. N° 034-2004-PI/TC, ha señalado que existen una serie de elementos que permiten caracterizar un servicio como público, tales como: a) Su naturaleza esencial para la comunidad. b) La necesaria continuidad de su prestación en el tiempo. c) Su naturaleza regular, es decir, que debe mantener un estándar mínimo de calidad. d) La necesidad de que su acceso se dé en condiciones de igualdad.

En esa misma línea, el Tribunal Fiscal, a través de diferentes pronunciamientos como los contenidos en las RTFs N° 2454-4-96, N° 1103-1-97 y N° 1104-1-97, ha asumido una posición respecto a la noción de “servicio público”, estableciendo que cuando se menciona el carácter de público se hace referencia a un servicio prestado en general, de manera regular y continua, con la finalidad de satisfacer una necesidad de índole pública, hasta cierto punto masiva, independientemente del tipo de persona o ente encargado de prestar el servicio. Agrega que, el carácter público de un servicio se configura desde que cualquier persona puede acceder a él, por estar simultáneamente dirigido a todo aquel que necesita el servicio.

De otro lado, cabe tener en cuenta que según lo precisado por la Décimo Primera Disposición Final del Decreto Supremo N° 136-96-EF, la exoneración

prevista en el numeral 2 del Apéndice II del Decreto Legislativo N° 821 no incluye al transporte en vehículos de alquiler prestado a turistas, escolares, personal de empresas y cualquier otro similar.

En tal sentido, el Ministerio de Economía y Finanzas ha sostenido que la inclusión de la Décimo Primera Disposición Final del Decreto Supremo N° 136-96-EF tuvo por finalidad especificar que la exoneración del IGV al servicio de transporte público no comprende a los servicios prestados en vehículos de alquiler a turistas, escolares, personal de empresas y otros similares a éstos, pues tales servicios son prestados a un grupo particular, no teniendo la calidad de servicios públicos, toda vez que no cumplen con las características esenciales para ser considerados como tales, esto es generalidad, continuidad y regularidad, siendo que la expresión “vehículos de alquiler”, a la que se refiere la citada Disposición Final, alude al hecho de poner el medio de transporte a disposición de alguien más quien lo “arrienda” o “alquila” para una ruta o tiempo a cambio de una contraprestación y no al hecho del título legal por el que se posee el vehículo.

Sobre el particular, es relevante el reconocimiento de servicio público, ya que si logramos tal calificación para el servicio analizado, el mismo generará tres efectos:

- a) Gozará de la exoneración del IGV, tal como lo dispone el inciso b) del Apéndice II del TUO de la Ley del IGV.
- b) La emisión de comprobantes de pago se registrará por lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia N° 156-2003/SUNAT, normas sobre el Boleto de Viaje que emiten las empresas de Transporte Terrestre Público Nacional de Pasajeros.
- c) La obligación de llevar el denominado “Manifiesto de Pasajeros”.

Al respecto, la Administración Tributaria a través del Informe N° 049-2011- SUNAT/2B0000, ha expresado que por el plazo que estuvo vigente el pasado Reglamento Nacional de Administración de Transporte, Decreto Supremo N° 009-2004-MTC, las empresas de transportes turístico, calificadas como tal por el MTC, no prestaban el servicio de transporte público de pasajeros, por tanto no gozaban de la exoneración del IGV, y por ende, no se encontraban autorizadas a emitir el denominado Boleto de Viaje, es decir, debían emitir la boleta de venta o la factura, como cualquier otra prestación de servicios.

El actual tratamiento dispuesto por el Reglamento Nacional de Administración de Transporte, Decreto Supremo N° 017-2009-MTC, si bien ha definido al transporte turístico como un servicio de transporte público, tal como se ha indicado en los párrafos precedentes, también ha señalado que se presta sin continuidad, regularidad, generalidad, obligatoriedad y uniformidad, es decir, contraviniendo lo dispuesto por el Tribunal Constitucional quien había señalado, como máximo intérprete de la constitucionalidad de las normas,

que un servicio público es caracterizado por una serie de elementos como: continuidad, regularidad, uniformidad, etc.

En suma, como podemos advertir la regulación vigente no ha hecho más que enmarañar el panorama sobre el tema, hacerlo equívoco, de manera que para el caso del transporte turístico se debe analizar cada supuesto en específico, es decir, si se trata de un servicio que posee una ruta definida (como la de ciertas rutas turísticas que se ofertan bajo un conocido itinerario), que se ofrece de manera simultánea, incluso analizando el tiempo y la frecuencia de la prestación de servicios (si salen a determinada hora en fechas pre establecidas), en cuyo caso se deben entender por cumplidas las condiciones de continuidad, regularidad, uniformidad requeridas por el Tribunal Constitucional para un servicio público; siendo ese el supuesto, corresponderá la emisión de los boletos de viaje a los que hace referencia la Resolución de Superintendencia N° 156-2003/SUNAT, generando la obligación adicionalmente de llevar el denominado Manifiesto de Pasajeros.

Si por el contrario, se trata de un servicio turístico, prestado a requerimiento del cliente, bajo las condiciones solicitadas por este último, sobre el destino, las fechas, horas, etc. se debe entender que el mismo no cumple con las características señaladas por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Fiscal y por ende, por la prestación de tales servicios debe emitirse los comprobantes de pago regulados por el Reglamento de Comprobantes de Pago, Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, es decir, la boleta de venta o la factura, según corresponda, no encontrándose obligado a llevar el manifiesto de pasajeros.

Fuente: Informativo Caballero Bustamante, 2da. quincena de marzo y 1ra. quincena de abril 2012 (Primera y Segunda Parte)

El Activo Neto

Cuestiones contables y su incidencia en el ITAN

En el presente Informe se aborda respecto a las principales consideraciones contables a observar vinculadas con el Activo Neto, considerando su importancia que tiene en cualquier Estado de Situación Financiera y además su incidencia directa para la determinación de la Base Imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN).

1. El Activo Neto como Base Imponible del ITAN

El artículo 4° de la Ley N° 28424 (21.12.2004), Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, en adelante Ley del ITAN, regula que: *La base imponible está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general (...), cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta.*

Sobre el particular, procede indicar que la determinación del Activo Neto se constituyó en un tema controvertido o discutible, que conllevó a que se barajaran hasta 4 posturas posibles a considerar. Sin perjuicio de ello, cabe referir que la SUNAT a través del Informe N° 232-2009-SUNAT/2B0000, planteó las conclusiones siguientes:

1. Para determinar la base imponible del ITAN, no deberá adicionarse al monto de los activos netos consignados en el balance general al cierre del ejercicio el valor de las provisiones que no son admitidas por la legislación del Impuesto a la Renta.
2. En el caso de las provisiones por deudas incobrables cuya deducción se encuentra permitida por las normas que regulan el Impuesto a la Renta, el valor de dichas provisiones no afectará el cálculo de la base imponible del ITAN.

Respecto a los criterios vertidos por SUNAT, resulta relevante resaltar del rubro análisis del Informe los párrafos siguientes:

“Como puede apreciarse, para establecer la base imponible del ITAN, se toma como punto de partida el monto total del “activo neto según el balance general”, expresión que no se encuentra definida en forma tributaria alguna, sino que se trata de un concepto que debe estimarse conforme con las normas y principios contables aplicables en el Perú.

Asimismo, de acuerdo con lo expuesto, en el caso de las provisiones por deudas incobrables cuya deducción se encuentra permitida (...), el valor de dichas provisiones tampoco afectará el cálculo de la base imponible del ITAN pues, como se ha señalado, el valor de los activos netos debe ser determinado de conformidad con las normas y principios contables aplicables⁽⁵⁾”.

NOTA DEL INFORME

(5) Es pertinente indicar que, de acuerdo con el numeral 1.002 del Manual para la Preparación de Información Financiera que complementa el Reglamento de Información Financiera aprobado mediante la Resolución CONASEV N° 103-99-EF/94.10, publicada el 26.11.1999, se tiene que “las cuentas de valuación reducen el importe bruto de los activos a su valor neto de realización y valor recuperable. (...)”

En virtud a dicho Informe, se aprecia que SUNAT toma como postura que el Activo Neto se determina en función a los Principios y Normas Contables, pero considerando la depreciación y amortización admitida tributariamente así como otras deducciones permitidas por el artículo 5° de la Ley N° 28424. Ello implica que tanto su reconocimiento como medición, debe haberse efectuado observando estricta y escrupulosamente lo dispuesto en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros (en adelante, Marco Conceptual) así como las NIIFs, ya que su inobservancia conllevará para fines impositivos a una indebida determinación de la Base Imponible del tributo bajo referencia.

En función a lo desarrollado en el presente numeral, abordaremos en los siguientes numerales aspectos relevantes vinculados con el activo neto bajo la regulación contable.

2. Definición de Activo y criterios para su Reconocimiento

2.1. Definición

El Diccionario de la Real Academia Española define en su novena acepción el termino activo como *“el conjunto de todos los bienes y derechos con valor monetario que son propiedad de una empresa, institución o individuo, y que se reflejan en su contabilidad”.*

Por su parte el párrafo 49 del Marco Conceptual, define al Activo como un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

DEFINICIÓN DE ACTIVO	
Naturaleza	Características esenciales
Recurso	a) Controlado por la empresa b) Resultado de sucesos pasados c) Se espera obtener beneficios económicos futuros

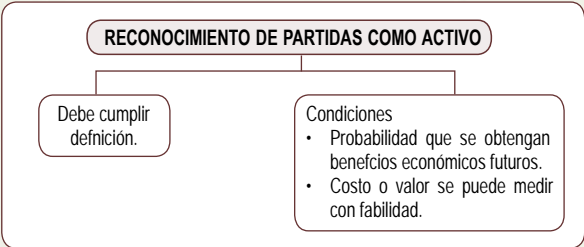
En los párrafos 51 al 58 del Marco Conceptual se establece ciertos criterios que se deben de tener en cuenta para fines de conceptualizar a un Activo, en razón a lo cual procede resaltar los siguientes:

- Si al evaluar una partida cumple la definición de activo, debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyacen en la misma, y no meramente a su forma legal.
- Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la empresa.
- Usualmente, una entidad emplea sus activos para producir bienes o servicios capaces de satisfacer deseos o necesidades de los clientes. El efectivo, por sí mismo, rinde un servicio a la entidad por la posibilidad de obtener, mediante su utilización, otros recursos.
- La tangibilidad no es esencial para la existencia del activo; así las patentes y los derechos de autor, por ejemplo, tienen la cualidad de activos si se espera que produzcan beneficios económicos futuros para la entidad y son, además, controlados por ella.
- Algunos activos, como por ejemplo las cuentas por cobrar y los terrenos, están asociados con derechos legales, incluido el derecho de propiedad. Al determinar la existencia o no de un activo, el derecho de propiedad no es esencial; así, por ejemplo, los terrenos que se disfrutan en régimen de arrendamiento financiero son activos si la entidad controla los beneficios económicos que se espera obtener de ellos. Aunque la capacidad de una entidad para controlar estos beneficios sea, normalmente, el resultado de determinados derechos legales, una partida determinada podría incluso cumplir la definición de activo cuando no se tenga control legal sobre ella.
- Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades obtienen los activos mediante su compra o producción, pero también pueden generarse activos mediante otro tipo de transacciones.

Son ejemplos de ello los terrenos recibidos por la entidad del gobierno, dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica, o el descubrimiento de yacimientos minerales.

2.2. Criterios para el Reconocimiento de un Activo

El párrafo 82 del Marco Conceptual señala que se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento establecidos en el párrafo 83, es decir que sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la empresa; y la partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.



Por ende, un activo no es objeto de reconocimiento cuando se considera improbable que, del desembolso correspondiente, se vayan a obtener beneficios económicos en el futuro. En lugar de ello, tal transacción lleva al reconocimiento de un gasto en el estado de resultados. Es decir, en este supuesto se advierte que el grado de certeza, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa, tras el presente periodo contable, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

Debe tomarse en cuenta que en sentido general debemos reconocer como activo todo aquello que le genere a la empresa suficiente certeza que los beneficios futuros de dicho bien fluirán a la empresa, por ello más que la propiedad el criterio más relevante para esta norma es que la empresa reciba los beneficios vinculados al activo y que asuma los riesgos asociados a los mismos, en este orden de ideas también se incluyen, entre otros, dentro del rubro de activos las mejoras efectuadas por el arrendatario en bienes alquilados.

3. Medición del Activo Neto

De acuerdo a lo señalado en el párrafo 99 del Marco Conceptual, la Medición es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el estado de situación financiera y el estado de resultados. Para realizarla es necesaria la selección de una base o método particular de medición.

3.1. Bases de medición

En los estados financieros se emplean diferentes bases de medición, con diferentes grados y en distintas combinaciones entre ellas. Al respecto, a continuación referimos tres bases de medición, que con mayor recurrencia se relacionan con los Activos.

Bases de Medición	
Costo histórico	Los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición.
Valor realizable (o de liquidación)	Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que podrían ser obtenidos, en el momento presente, por la venta no forzada de los mismos.
Valor Razonable	Hasta el ejercicio 2012 Importe por el que puede ser intercambiado un activo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. A partir del ejercicio 2013 Se deberá observar lo regulado en la NIIF 13, en virtud de la cual se asume el concepto de "Precio de salida": <i>Precio que sería recibido por vender un activo o transferir un pasivo en una transacción ordenada entre los participantes en el mercado a la fecha de medición.</i>

En la actualidad, la tendencia de las NIIFs es efectuar la medición en función al Valor Razonable, tal como a título ilustrativo se muestra a continuación.

MODELO DEL VALOR RAZONABLE	
NIIF	APLICACIÓN
Activos Financieros (NIC 39)	Obligatoria (*)
Propiedades de Inversión (NIC 40), Inmuebles, Maquinaria y Equipo (NIC 16), Activos Intangibles (NIC 38)	Voluntaria
Activos no corrientes mantenidos para la venta (NIIF 5)	Obligatoria
Activos Biológicos y Productos Agrarios (NIC 41)	Obligatoria (*)
(*) Salvo que no tenga un precio de mercado cotizado en un mercado activo y el Valor razonable no pudiera ser medido razonablemente.	

Resulta por lo tanto, modular la medición del Activo Neto en función a los principios contables y a lo regulado en la NIIF que resulte aplicable. Así, supóngase que una empresa que obligatoriamente debe medir sus activos a Valor Razonable y que puede estimarlo en forma confiable, si no cumple con ello en caso se haya producido un incremento de dicho valor, se tendría un Activo Neto inferior al que corresponde en función a las normas y principios contables.

3.2. Pérdidas valorativas según la normativa contable

Un principio básico es el hecho que los activos no deben valorarse en libros por encima de los importes que se espera obtener de ellos a través de su venta o uso. En base a este criterio, al término de cada período se verifica la existencia de un deterioro y de corresponder, se efectúa el ajuste valorativo del activo por la pérdida de beneficios económicos futuros. Así pues, se trata de una estimación en el valor de un activo previamente reconocido.

Según el tipo de activo, el procedimiento para determinar la pérdida en bienes valuados al costo la podemos encontrar en la:

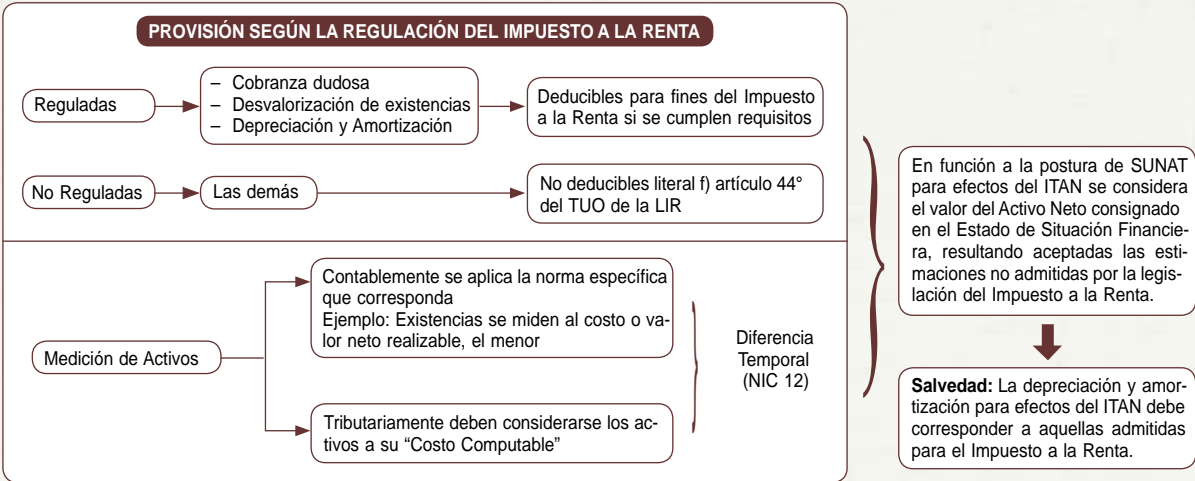
NIC 39: Instrumentos Financieros: Reconocimiento y medición.

NIC 2: Inventarios.

NIC 36: Deterioro del valor de los activos.

Para efectos tributarios, cabe señalar que una de las razones por las cuales nuestra legislación del Impuesto a la Renta no permite la deducibilidad de las provisiones estriba fundamentalmente en que éstas suponen el reconocimiento de una pérdida potencial o virtual. En línea con lo expresado, se regula en el literal f) del artículo 44° del TUO de la LIR la no deducibilidad de las “asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admita esta Ley (LIR)”. Sin embargo, de manera excepcional el legislador tributario ha permitido la deducibilidad de algunas siempre y cuando se cumplan con los requisitos que ésta establezca.

Justamente, uno de los aspectos más controvertidos vinculados con la determinación del Activo Neto como base imponible para efectos del ITAN radicó en las estimaciones o pérdidas valorativas reconocidas contablemente, pero que no resultan admitidas para el Impuesto a la Renta. Tal como hemos desarrollado en el numeral 1 del presente informe, en función a la postura de SUNAT se admiten las pérdidas valorativas como un ajuste negativo al valor del Activo Neto, inclusive aquellas que no hayan resultado deducibles para fines del Impuesto a la Renta.



4. Elementos que comprenden Activos de acuerdo al PCGE y las NIIFs:

Resulta relevante considerar la estrecha vinculación existente entre las NIIF's y la dinámica de las cuentas contables, considerando que las primeras otorgan validez técnica al registro contable que se efectúe. Por tal razón, el PCGE que se ha estructurado en función a la normativa contable,

refiere las NIIF e Interpretaciones aplicables en cada cuenta a efectos de facilitar la consulta y/o revisión en detalle de la normativa vinculada.

Sin perjuicio de lo desarrollado en el párrafo anterior, es importante destacar que no necesariamente existe plena coincidencia entre las cuentas utilizadas para el registro de las operaciones y la presentación de las partidas en los Estados Financieros, según su naturaleza. Ejemplos

clásicos de ello, corresponden a los Anticipos a Proveedores, que se registran en la cuenta 42: Cuentas por Cobrar Comerciales – Terceros, pero que dada su naturaleza se presentan en los Estados Financieros como un Activo según el rubro que los origina. Similar criterio se otorga respecto a los saldos a favor del IGV e Impuesto a la Renta.

Ello implica o conlleva a la necesaria diferenciación entre el registro de operaciones y su presentación en los estados financieros. Este aspecto, resulta también relevante para efectos de determinar la Base Imponible del ITAN, ya que debe considerarse el importe del Activo Neto que se muestra en el **Estado de Situación Financiera (ESF)**, el mismo que debe presentar los saldos de las partidas en función a su naturaleza complementada con las normas de presentación reguladas en el Manual para la preparación de estados financieros aprobado por la Superintendencia del Mercado de Valores (antes CONASEV).

Considerando ello, a continuación desarrollamos los principales aspectos a considerar respecto a los elementos del PCGE que constituyen activos, incidiendo en aspectos vinculados con su presentación en el ESF.

4.1. Elemento 1: Activo Disponible y Exigible

De acuerdo al Plan Contable General Empresarial, el elemento 1 incluye las cuentas de la 10 a la 19. Comprende los fondos en caja y en instituciones financieras, los derechos de cobro, los servicios pagados por anticipado y la respectiva valuación de los derechos de cobro, cuando se estimen probabilidades de incobrabilidad.

Asimismo, se señala que los registros efectuados en estas cuentas en el ejercicio económico se efectuarán sin considerar el plazo de convertibilidad

en efectivo. Sólo al final del ejercicio o cuando se deba presentar los estados financieros, se separará la parte corriente de la que no lo es para mostrarlas por separado.

Respecto a este alcance, planteamos el ejemplo siguiente.

Ejemplo: Préstamos a terceros no vinculados, que se amortizará en 36 cuotas.

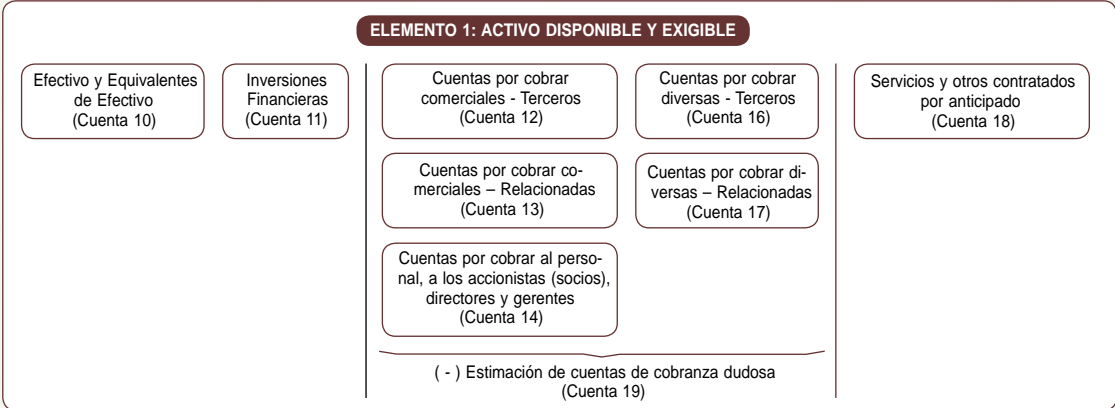
- **Registro - Cuenta del Activo que se utiliza:** Se refleja en la cuenta 16: Cuentas por cobrar diversas a terceros, independientemente del número de cuotas pactadas para realizar el cobro de la acreencia (plazo de convertibilidad).
- **Presentación en el Estado de Situación Financiera:** Se refleja como Activo Corriente el importe equivalente a las cuotas que se esperen realizar dentro de los doce meses siguientes después del periodo sobre el que informan y como Activo no Corriente el saldo que vencerá con posterioridad.

Complementariamente a ello, debe observarse que las cuentas agrupadas en este elemento corresponden a cuentas de naturaleza deudora, pero que pueden presentarse saldos que resulten acreedores debiendo ser presentados como parte del pasivo.

Ejemplos típicos, lo constituyen los anticipos de clientes así como los saldos a instituciones financieras que resulten acreedoras (sobregiros bancarios).

A continuación procedemos a conciliar el registro en las cuentas de este elemento con las reglas de presentación en el ESF, respecto a los rubros en los cuales se presentan supuestos de excepción.

Cuenta Contable	Naturaleza	Excepciones a la presentación en el ESF
10: Efectivo y equivalentes de efectivo	Activo	Sobregiros bancarios, se reconocen en el ESF como un pasivo.
12: Cuentas por Cobrar comerciales – Terceros y 13: Cuentas por Cobrar Comerciales – Relacionadas	Activo neto de la estimación por cobranza dudosa, con la finalidad de mostrar el importe recuperable.	Anticipos otorgados, se reconocen en el ESF como un pasivo.
14: Cuentas por Cobrar al Personal, a los Accionistas (Socios), Directores y Gerentes	Activo neto de la estimación por cobranza dudosa	Los saldos correspondientes a suscripciones por cobrar a socios o accionistas, se presentará en el Estado de situación Financiera, deduciéndolo de la cuenta 52 Capital adicional.
16: Cuentas por Cobrar Diversas – Terceros, 17: Cuentas por Cobrar Diversas - Relacionadas	Activo	En el caso que incluya Intereses diferidos, deberá mostrarse neta de dicho importe.
18: Servicios y otros contratados por Anticipado	Activo	Incluye los anticipos otorgados por Servicios Futuros y que se han registrado en la subcuenta 422.



4.2. Elemento 2: Activo Realizable

Comprende las cuentas de la 20 a la 29, las mismas que están referidas a los bienes y servicios acumulados de propiedad de la empresa, cuyo destino es la venta, así como los bienes destinados al proceso productivo, los manufacturados, los recursos naturales y los productos biológicos, y las existencias de servicios, cuyo ingreso asociado no se devenga.

Entiéndase por Existencia a todo aquel bien que tiene una empresa y que se encuentra disponible para la venta en el período regular, que pueden estar en proceso de producción o que se consumirán al ser empleados en la elaboración de otros productos o al ser usados para consumo propio de las operaciones.

De acuerdo al párrafo 6 de la NIC 2 Inventarios, son activos que cumplen las siguientes características:

- a) Poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
- b) En proceso de producción con vistas a esa venta;
- c) En forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la

prestación de Servicios.

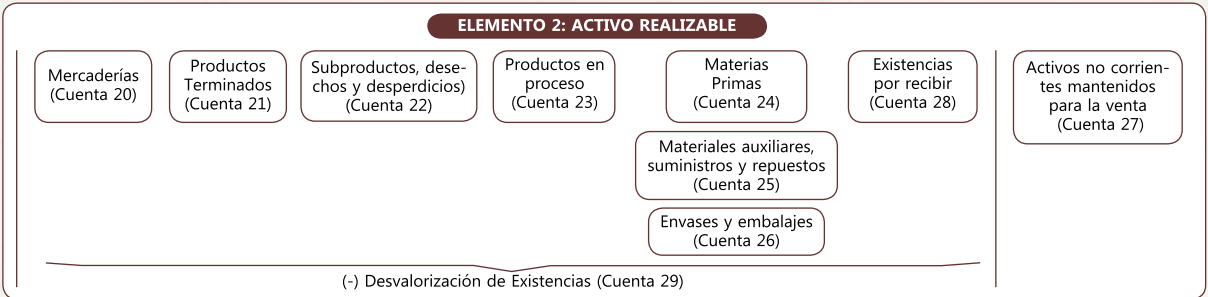
Se debe de tener en cuenta que las mercaderías remitidas en consignación se deben considerar como existencias para el consignador.

En el caso de las mercaderías recibidas en consignación, depósitos, demostración o exhibición que pertenecen a terceros, no se deben incluir en este rubro, debiendo ser registradas en cuentas de orden acreedoras.

En este elemento, encontramos a la cuenta 27 Activos no corrientes mantenidos para la venta, referidos a activos inmovilizados cuya recuperación se espera realizar principalmente a través de su venta en vez de su uso continuo, debiendo observarse los requisitos dispuestos en la NIIF 5: Activos no corrientes mantenidos para la venta y Actividades discontinuas. La empresa no debe depreciar o amortizar los activos mientras se encuentren clasificados como mantenidos para la venta.

A continuación procedemos a conciliar el registro en las cuentas de este elemento con las reglas de presentación en el ESF, respecto a los rubros en los cuales se presentan supuestos de excepción.

Cuenta Contable	Naturaleza	Excepciones a la presentación en el ESF
Elemento 2: Existencias	Activo neto de la estimación por Desvalorización de Existencias.	Los anticipos a proveedores (subcuenta 422) cuando están relacionados a compras de existencias ya pactados, se reclasifican para efectos de presentación en el ESF a Existencias por recibir.



4.3. Elemento 3: Activo Inmovilizado

Comprende las cuentas de la 30 a la 39, las mismas que incluyen las inversiones mobiliarias e inmobiliarias; los inmuebles, maquinaria y equipo, los activos biológicos; los intangibles, así como otros activos que no son de realización en el corto plazo.

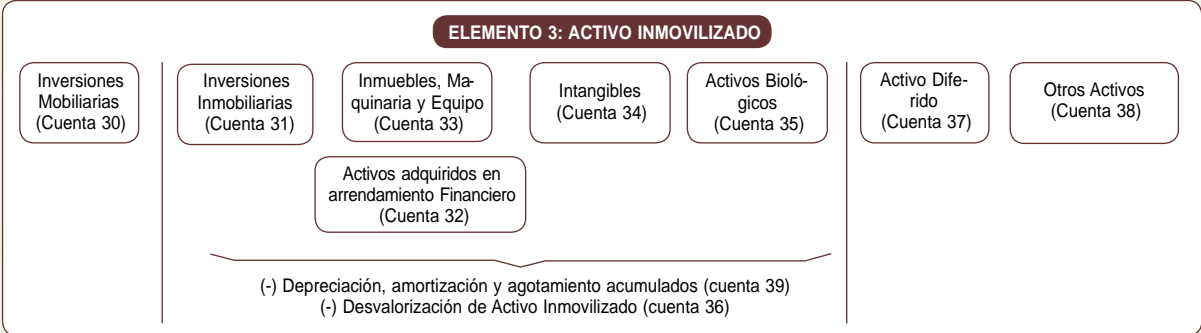
Asimismo, se encuentran las inversiones inmobiliarias y los inmuebles, maquinaria y equipo adquiridos bajo la modalidad de arrendamiento financiero.

La cuenta 36 Desvalorización de Activo Inmovilizado agrupa las subcuentas de medición de deterioro para: inmuebles, maquinaria y equipo; activos intangibles; activos biológicos; e inversiones

inmobiliarias y mobiliarias, individualmente considerados o por grupos homogéneos, determinada en función a lo dispuesto en la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos, que requiere que se evalúe por cada activo que genera flujo de efectivo, si el valor actual de esos flujos permitirá o no recuperar el valor en libros del activo. Esta evaluación deberá hacerse cuando existan evidencias que indiquen que pueden existir problemas de recuperación del valor en libros de los activos inmovilizados.

A continuación procedemos a conciliar el registro en las cuentas de este elemento con las reglas de presentación en el ESF, respecto a los rubros en los cuales se presentan supuestos de excepción.

Cuenta Contable	Naturaleza	Excepciones a la presentación en el ESF
Elemento 3: Activo Inmovilizado	Activo	Los anticipos a proveedores (subcuenta 422) cuando están relacionados a compras de activos fijos ya pactados, se reclasifican para efectos de presentación en el ESF a unidades por recibir.
37: Activo Diferido	Activo	Los intereses diferidos no se presentan en los estados financieros, pues son compensados contra las cuentas por pagar que los contiene.



Finalmente, cabe referir en función al criterio de la Administración Tributaria, que para efectos del ITAN se considera el importe que muestran los rubros referidos en el Estado de Situación Financiera, independientemente que la estimación de cobranza dudosa o la estimación por desvalorización de existencias haya sido o no deducible para el Impuesto a la Renta. Los únicos conceptos que se regirán en función a la regulación del Impuesto a la Renta, lo constituye la depreciación y amortización.

5. Deducciones de la Base Imponible

Sin perjuicio de lo indicado en los numerales anteriores, cabe referir que el artículo 5° de la Ley del ITAN regula los conceptos que no se consideran en la Base Imponible del ITAN y respecto del cual debe procederse a efectuar la respectiva deducción vía declaración jurada. Para fines ilustrativos procedemos a detallar las referidas deducciones.

RELACIÓN DE PRINCIPALES CONCEPTOS A DEDUCIR PARA DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE DEL ITAN	
CONCEPTOS	BASE LEGAL: Artículo 5° de la Ley del ITAN
Valor de acciones, participaciones o derechos de capital de otras empresas sujetas al ITAN, no exoneradas.	LITERAL a)
El valor de las maquinarias y equipos que no tengan una antigüedad superior a los tres (3) años.	LITERAL b)
Encaje exigible y las provisiones específicas por riesgo crediticio por parte de las Empresas de Operaciones Múltiples, reguladas y establecidas por la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS).	LITERAL c)

CONCEPTOS	BASE LEGAL: Artículo 5° de la Ley del ITAN
Las Cuentas de Existencias y las Cuentas por Cobrar Producto de Operaciones de Exportación, en el caso de las empresas exportadoras.	LITERAL d)
Las acciones de propiedad del Estado en la Corporación Andina de Fomento (CAF).	LITERAL e)
Los activos que respaldan las reservas matemáticas sobre seguros de vida.	LITERAL f)
Los inmuebles, museos y colecciones privadas de objetos culturales calificados como patrimonio cultural por el Instituto Nacional de Cultura (INC).	LITERAL g)
Los bienes entregados en concesión por el Estado de acuerdo al texto único ordenado de las normas con rango de Ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos.	LITERAL h)
Las acciones, participaciones o derechos de capital de empresas con Convenio de estabilidad.	LITERAL i)
La diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 797 y normas reglamentarias, tratándose de activos revaluados voluntariamente por las sociedades o empresas con motivo de organizaciones efectuadas hasta el 31 de diciembre del año anterior al que corresponda el pago, bajo el régimen establecido en el inciso 2 del artículo 104° de la LIR.	LITERAL j)

7. Aplicación Práctica

Sin perjuicio de lo indicado en los numerales anteriores, cabe referir que el artículo 5° de la L

CASO PRÁCTICO

Enunciado

La Empresa Herrera Rosel SAC, para efectos de determinar el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN), correspondiente al ejercicio 2011, nos ha proporcionado la siguiente información del rubro Activo al 31 de diciembre 2011:

EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE FECTIVO	ACTIVO CORRIENTE
Efectivo en caja	3,269.00
Depósito en modalidad cta cte Moneda extranjera	895,423.00
Depósito en modalidad cta cte Moneda nacional	174,891.00
Saldo acreedor en cuenta bancaria ⁽¹⁾	(15,234.00)
TOTAL	1'058,349.00

(1) El saldo acreedor en cuenta bancaria por S/. 15,234 se mostrará en el pasivo.

Cuentas por Cobrar Comerciales	ACTIVO	
	Corriente	No Corriente
Facturas por cobrar comerciales en cartera	533,889.00	
Facturas por cobrar a subsidiaria	3,236,220.00	
Letras por cobrar comerciales (en descuento)	780,613.00	
Letras por cobrar comerciales a L/P (incluye intereses)		17,789.00
Intereses no devengados por letras por cobrar comerciales a L/P ⁽²⁾		(5,755.00)
Estimación de cobranza dudosa	(100,000.00)	
TOTAL	4'450,722.00	12,034.00

(2) Se muestra en el Estado de Situación Financiera como una deducción de las cuentas por cobrar que los generó, comerciales u otros.

OTRAS CUENTAS POR COBRAR	ACTIVO	
	Corriente	No Corriente
Préstamos otorgados a los trabajadores	5,476.00	
Reclamaciones al Fisco por pago en exceso	95,256.00	
Reclamaciones a la compañía de seguro por perjuicios cubiertos por póliza	505,264.00	
Préstamos otorgados a accionista durante más de un periodo		235,789.00
TOTAL	605,996.00	235,789.00

EXISTENCIAS	ACTIVO CORRIENTE
Mercaderías en stock	639,700.00
Desvalorización de existencias ⁽³⁾	(458,789.00)
Anticipos otorgados por mercaderías ⁽⁴⁾	330,459.00
TOTAL	511,370.00

(3) Se muestra en el Estado de Situación Financiera como deducción de las existencias.

(4) Se muestran como activo en el rubro de existencias según el numeral 1.103 del MPIF.

GASTOS CONTRATADOS POR ANTICIPADO	ACTIVO CORRIENTE
Alquileres pagados por adelantado	124,445.00
Seguros pagados por adelantado	99,407.00
TOTAL	223,852.00

INVERSIONES	ACTIVO NO CORRIENTE
Inversiones en empresas domiciliadas	110,000.00
TOTAL	110,000.00

INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO	ACTIVO NO CORRIENTE
Terrenos (Adquirido en Arrendamiento Financiero)	1,419,014.00
Maquinarias	1,245,789.00
Vehículos de transporte	325,635.00
Equipos de cómputo	785,452.00
Desembolsos por mejoras en inmueble alquilado (En construcción)	526,452.00
Muebles y enseres	258,456.00
Oficina administrativas en proceso de construcción (Inmueble propio)	215,000.00
Depreciación acumulada de maquinaria ⁽⁵⁾	(18,789.00)
Depreciación acumulada de vehículo ⁽⁵⁾	(70,000.00)
Depreciación acumulada de equipos diversos ⁽⁵⁾	(10,458.00)
Depreciación acumulada de muebles y enseres ⁽⁵⁾	(25,235.00)
TOTAL	4,651,316.00

(5) Se muestra en el Estado de Situación Financiera como una deducción de los Inmuebles, maquinaria y equipo.

ACTIVOS INTANGIBLES	ACTIVO NO CORRIENTE
Software adquirido por la empresa (Posee el control de dicho Activo)	195,000.00
Amortización de intangibles ⁽⁶⁾	(91,568.00)
TOTAL	103,432.00

(6) Se muestra en el Estado de Situación Financiera como una deducción de los Activos Intangibles. Según el numeral 1.002 del MPIF, deben deducirse de los activos específicos a que se refieren.

ACTIVO DIFERIDO	ACTIVO NO CORRIENTE
Impuesto a la Renta - Diferido	20,000.00
TOTAL	20,000.00

A continuación mostraremos la presentación del Rubro Activo consignado en el Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre 2011:

EMPRESA HERRERA ROSEL SAC
Estado de Situación Financiera
Al 31 de diciembre 2011

Activos

Activos Corrientes

Efectivo y equivalentes de efectivo	1'073,583.00
Cuentas por cobrar comerciales (neto)	4'450,722.00
Otras cuentas por cobrar (neto)	605,996.00
Existencias (neto)	511,370.00
Gastos contratados por anticipado	223,852.00
Total Activos Corrientes	6'865,523.00

Activos No Corrientes

Inversiones	110,000.00
Inmuebles, maquina y equipo (neto)	4,651,316.00
Activo intangibles (neto)	103,432.00
Cuentas por cobrar comerciales	12,034.00
Otras cuentas por cobrar	235,789.00
Activo diferido ⁽⁷⁾	20,000.00
Total Activos No Corrientes	5,132,571.00

TOTAL ACTIVOS **11'998,094.00**

(7) En virtud a la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 046-2011-EF/94 (03.02.2011), se precisa que el reconocimiento de las participaciones de los trabajadores en las utilidades determinadas sobre bases tributarias deberá hacerse de acuerdo a la NIC 19 Beneficios a los empleados y no por analogía con la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

Información adicional

- El saldo de cuentas por cobrar comerciales se encuentra compuesto por un importe de S/. 332,459.00 relacionado a cuentas por cobrar producto de exportaciones.

- El valor de las exportaciones y el valor de las ventas totales del ejercicio anterior ascendieron a S/. 3'300,000.00 y S/. 15'800,000.00, respectivamente.
- Se adquirió una máquina el año 2010 la cual tiene un valor en libros de S/. 46,700.00 y refleja una depreciación acumulada al 31.12.2011 de S/. 10,000. Se tiene conocimiento que la adquisición se efectuó al fabricante del mismo.
- Las inversiones corresponden a acciones en empresas domiciliadas, afectas al ITAN.
- Para el caso se tiene que la depreciación contable del vehículo equivale a S/. 70,000. Sin embargo, según las tasas de depreciación establecidas en el artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta le permite una deducción máxima S/. 62,000, por lo que se le tiene que adicionar S/. 8,000, según lo dispuesto en el artículo 1° de la Ley N° 28424.

La depreciación de los otros bienes no excede el máximo permitido.

Solución

De acuerdo al Estado de Situación Financiera al 31.12.2011 de la Empresa Herrera Rosel SAC, se procederá a realizar una conciliación vía papeles de trabajo a efectos de cumplir con aplicar las deducciones previstas en el artículo 5° de la Ley N° 28424. Cabe precisar que de acuerdo al Informe N° 232-2009-SUNAT/2B0000 determina la base imponible del ITAN, no deberá adicionarse al monto de los activos netos consignados en el Estado de Situación Financiera al cierre del ejercicio el valor de las provisiones que no son admitidas por la legislación del Impuesto a la Renta.

Base Imponible	=	Valor de los Activos Netos según Balance acumulado al 31.12.2011 ^(*)	-	Depreciación y amortizaciones admitidas tributarias
----------------	---	---	---	---

(*) Se deberá tomar en cuenta el valor de los activos al 31.12.2011.

Determinación de la Base Imponible del ITAN

Valor de los Activos al 31.12.2011
Según Estado de Situación Financiera **11'998,094.00**

Adiciones
(+) Exceso de depreciación **8,000.00**
Total Adiciones **8,000.00**

Deducciones
(-) Cuentas por cobrar por operaciones de exportación (332,459.00)
(-) Existencias orientadas a actividades de exportación (106,825.19)
(-) Maquinaria con menos de 3 años de antigüedad (36,700.00)
(-) Inversiones (domiciliada) (110,000.00)
Total Deducciones **(585,984.19)**

Total Activo Neto al 31.12.2011 **S/. 11'420,109.81**

(**) Determinación de las existencias vinculadas a exportaciones:

Saldo de existencias según Estado de Situación Financiera	X	Coefficiente	=	Cuentas de existencias producto de operaciones de exportación
S/. 511,370.00	X	20.89% (***)	=	106,825.19

$$(***) \text{ Coeficiente} = \frac{\text{Valor de las Exportaciones}}{\text{Valor de las Ventas Totales}} \times 100$$

$$\text{Coeficiente} = (3,300,000 / 15,800,000) \times 100$$

$$\text{Coeficiente} = 20.89\%$$

Cálculo del ITAN

Tasa según escala	Activos Netos	ITAN por pagar
0%	Hasta 1'000,000	0
0,40%	Por el exceso de 1'000,000 (S/. 10'420,109.81)	41,680.44

Importe de las cuotas

La empresa Herrera Rosel SAC opta por pagar el tributo en forma fraccionada, por lo cual el cálculo de la cuota mensual deberá efectuarse de la siguiente manera:

$$\text{Cuota Mensual} = \text{Impuesto} / \text{N}^\circ \text{ cuotas a fraccionar de cada cuota}$$

$$\text{Cuota Mensual} = 41,680.44 / 9$$

$$\text{Cuota Mensual} = 4,631.16$$

En consecuencia, la empresa deberá efectuar el abono de las cuotas mensuales ascendentes a S/. 4,631.16.

Fuente: Informativo Caballero Bustamante, 1ra. y 2da. quincena de marzo 2012 (Primera y Segunda Parte)