



# Auditoría Tributaria

---

<b>Curso</b>	Auditoria Tributaria.(1603)
<b>Formato</b>	Manual de curso
<b>Autor</b>	Cibertec
<b>Título</b>	Auditoria Tributaria.
<b>Edición</b>	2a ed.
<b>Pie de imprenta</b>	Lima: Cibertec, 2018
<b>Descrip. física</b>	189 p.
<b>Elaborador</b>	Sotelo Ríos, Edith
<b>Revisor técnico</b>	Casas Lévano, Cesar

# Índice

Presentación	5
Red de contenidos	7
<b>Unidad de Aprendizaje 1</b>	
<b>NORMAS Y CONCEPTOS GENERALES DE AUDITORIA</b>	<b>9</b>
<b>1.1 Tema 1 : Normas y Conceptos Generales de Auditoría</b>	<b>11</b>
1.1.1 : Concepto de Auditoría	12
1.1.2 : Auditoria y Contabilidad	12
1.1.3 : Tipos de Auditoria	12
1.1.4 : Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas (NAGAs)	14
1.1.5 : Normas Internacionales de Auditoría (NIAs)	18
1.1.6 : Papeles de trabajo: concepto, características, clasificación y técnicas de preparación	20
<b>Bibliografía Unidad de Aprendizaje 1</b>	<b>28</b>
<b>Unidad de Aprendizaje 2</b>	
<b>NORMATIVIDAD LEGAL TRIBUTARIA, LABORAL, SOCIETARIO Y DEBERES ADMINISTRATIVOS – TRIBUTARIOS</b>	<b>31</b>
<b>2.1 Tema 2 : Normativa Legal Tributaria</b>	<b>33</b>
2.1.1 : Estructura del Código Tributario	34
2.1.2 : Las obligaciones Tributarias Sustanciales y Formales	35
2.1.3 : Sujetos y Responsables Tributarios	35
2.1.4 : Nacimiento, exigibilidad, transmisión, extinción y prescripción de Obligaciones Tributarias Sustanciales y Formales	37
2.1.5 : Las Infracciones y Sanciones Tributarias	42
2.1.6 : Tribunal Fiscal – Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF)	44
<b>2.2 Tema 3 : Normativa Laboral</b>	<b>48</b>
2.2.1 : Inspección de Trabajo (DS 019-2006-TR y modificatorias)	48
2.2.2 : Actuaciones de la Inspección de Trabajo	51
2.2.3 : Régimen de las Infracciones y Sanciones	52
2.2.4 : Casos prácticos	57
<b>2.3 Tema 4 : Normativa Societaria</b>	<b>59</b>
2.3.1 : Formas de constitución de las sociedades	60
2.3.2 : Sociedad Anónima Cerrada	66
2.3.3 : Casos prácticos	67
<b>Bibliografía Unidad de Aprendizaje 2</b>	<b>74</b>
<b>Unidad de Aprendizaje 3</b>	
<b>EXAMEN DE LAS CUENTAS DEL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA.</b>	<b>75</b>
<b>3.1. Tema 5 : Las Cuentas de Activo</b>	<b>77</b>
3.1.1 : Marco Tributario	79
3.1.2 : Procedimientos de Auditoria	96
3.1.3 : Casos prácticos	103
<b>3.2. Tema 6 : Las Cuentas de Pasivo y Patrimonio</b>	<b>117</b>
3.2.1 : Marco Tributario	118
3.2.2 : Procedimientos de Auditoría	121
3.2.3 : Casos prácticos	123
<b>Bibliografía Unidad de Aprendizaje 3</b>	<b>127</b>

<b>Unidad de Aprendizaje 4</b>	
<b>EXAMEN DE LAS CUENTAS DEL ESTADO DE RESULTADOS</b>	<b>129</b>
<b>4.1 Tema 7 : Las Cuentas de Ingresos – Cuentas por Cobrar</b>	<b>131</b>
4.1.1 : Marco Tributario	131
4.1.2 : Procedimientos de Auditoría	135
4.1.3 : Casos prácticos	137
<b>4.2 Tema 8 : Las Cuentas de Compras y Gastos – Cuentas por Pagar</b>	<b>139</b>
4.2.1 : Marco Tributario	139
4.2.2 : Procedimientos de Auditoría	141
4.2.3 : Casos prácticos	142
<b>Bibliografía Unidad de Aprendizaje 4</b>	<b>155</b>
<b>Unidad de Aprendizaje 5</b>	
<b>FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA – SUNAT</b>	<b>157</b>
<b>5.1 Tema 9 : Fiscalización Tributaria</b>	<b>159</b>
5.1.1 : Fiscalización tributaria tradicional	162
5.1.2 : Fiscalización tributaria electrónica	169
5.1.3 : Normativo tributario-laboral	172
5.1.4 : Casos prácticos	172
<b>Bibliografía Unidad de Aprendizaje 5</b>	<b>175</b>
<b>Unidad de Aprendizaje 6</b>	
<b>INFORME DEL AUDITOR TRIBUTARIO: INDEPENDIENTE-SUNAT</b>	<b>177</b>
<b>6.1 Tema 10 : El Informe del Auditor Tributario: Independiente</b>	<b>179</b>
6.1.1 : Informe del Auditor Tributario - Características generales del informe	179
6.1.2 : Informe del Auditor Laboral - Características generales del informe	181
6.1.3 : Tipos posibles de opinión profesional	184
6.1.4 : Casos prácticos	184
<b>Bibliografía Unidad de Aprendizaje 6</b>	<b>189</b>

# Presentación

Estimados alumnos, nuestra intención al elaborar este manual es permitir que tengan una guía que oriente su aprendizaje a lo largo de este semestre, sobre lo que es la Auditoría Tributaria y los trabajos que tendrían que realizar en el desempeño de su práctica laboral.

El objetivo del presente trabajo es aportar con los conocimientos y experiencia al logro de los objetivos que persigue CIBERTEC en la carrera de Contabilidad.

En este manual, primero, reforzaremos las normas y conceptos generales de auditoría, definición de auditoría, las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y las Normas Internacionales de Auditoría. Asimismo, se dará a conocer las normas tributarias, laborales y societarias que aplicables a una persona jurídica.

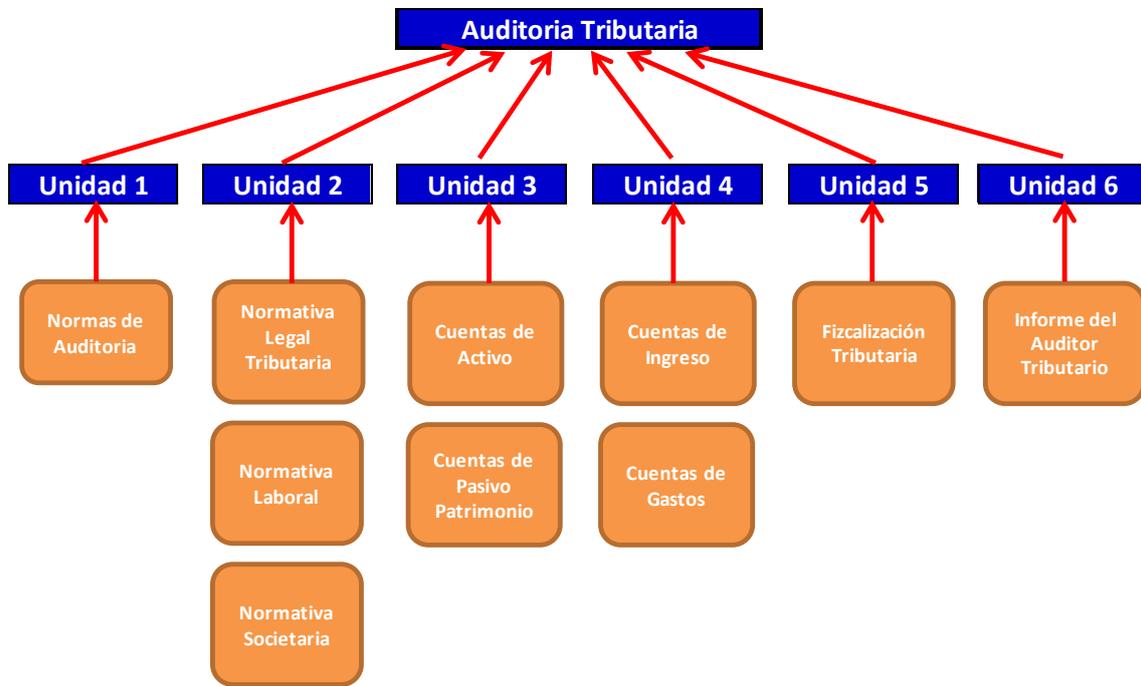
La Auditoría Tributaria es un procedimiento, basado en la normativa legal y administrativa vigente, destinado a fiscalizar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes, durante este proceso se verifica que las declaraciones de impuestos sean expresión fidedigna de las operaciones registradas en sus libros de contabilidad, de la documentación soportante y que refleje todas las transacciones efectuadas. Asimismo, la Auditoría Laboral es el conjunto de actuaciones realizadas por profesionales que llevan a cabo el análisis y revisión de la situación laboral de nuestra empresa, mediante el estudio de la documentación e información aportada, reflejando en un informe final la situación real de la propia empresa en cuanto al cumplimiento de las obligaciones jurídico-laborales y de seguridad social.

Asimismo, conocer la normativa societaria permitirá a los alumnos entender los requisitos necesarios para constituir una sociedad en base a aportes para las actividades económicas que realizarán los socios y a la modalidad escogida, como así también las normativas que deberá cumplirse en el tiempo de vida del ente jurídico.

Esperamos que este material sea de gran utilidad para el desarrollo profesional de los alumnos, como aporte técnico para el entrenamiento de la profesión contable.



# Red de Contenidos







# **NORMAS Y CONCEPTOS GENERALES DE AUDITORIA**

---

## **LOGRO DE LA UNIDAD DE APRENDIZAJE**

Al término de la unidad, el alumno explica y maneja correctamente los procedimientos que utilizará para el desarrollo de una Auditoría tomando en cuenta las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) y las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs).

## **TEMARIO**

- 1.1 Tema 1 : Normas y Conceptos Generales de Auditoría**
  - 1.1.1 : Concepto de Auditoría
  - 1.1.2 : Auditoría y Contabilidad
  - 1.1.3 : Tipos de Auditoría
  - 1.1.4 : Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs)
  - 1.1.5 : Normas Internacionales de Auditoría (NIAs)
  - 1.1.6 : Papeles de trabajo: concepto, características, clasificación y técnicas de preparación

## **ACTIVIDADES PROPUESTAS**

- Los alumnos reconocen la definición de Auditoría y su importancia.
- Los alumnos identifican las diferencias entre los tipos, características de Auditoría.
- Los alumnos realizan la lectura de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.



## 1.1. CONCEPTO DE AUDITORÍA

### 1.1.1. Concepto de Auditoría

La auditoría es un proceso sistemático, independiente, documentado, para obtener evidencia y evaluar objetivamente las distintas áreas de la empresa, con el fin de determinar en qué grado se cumplen los criterios y objetivos.

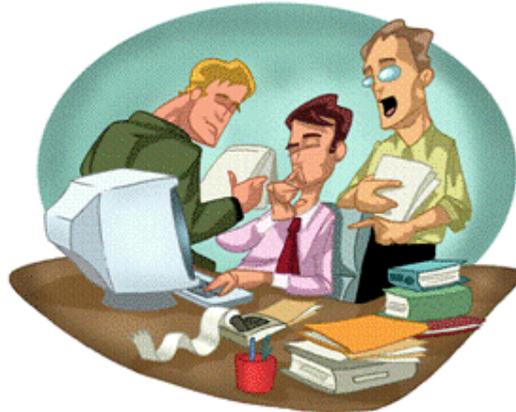


Figura 1: Auditoria

Fuente.- Tomado de <http://www.monografias.com/trabajos96/la-auditoria-calidad/la-auditoria-calidad.shtml>

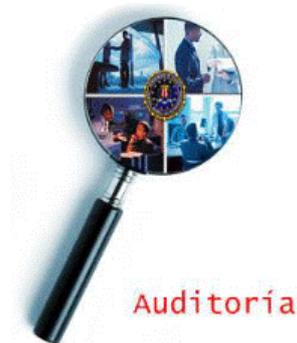


Figura 2: Auditoria

Fuente.- Tomado de

[https://www.google.com.pe/search?q=LA+AUDITORIA&espv=2&biw=1236&bih=585&source=lnms&tbn=isch&sa=X&ved=0ahUKEwUg\\_u378t\\_KAhWC9R4KHTCdA88Q\\_AUIBigB#imgrc=zbj7hTOBF1MT7M%3A](https://www.google.com.pe/search?q=LA+AUDITORIA&espv=2&biw=1236&bih=585&source=lnms&tbn=isch&sa=X&ved=0ahUKEwUg_u378t_KAhWC9R4KHTCdA88Q_AUIBigB#imgrc=zbj7hTOBF1MT7M%3A)

La Auditoría constituye una herramienta de control y supervisión que contribuye a la creación de una cultura de la organización y permite descubrir fallas en las estructuras de la disciplina o vulnerabilidades existentes en la organización.

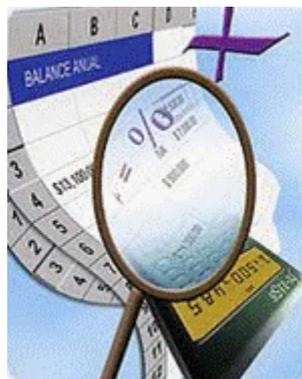


Figura 3: Auditoria Financiera

Fuente.- Tomado de <http://www.auditoriafinanciera.wordpress.com>

### 1.1.2. Auditoría y Contabilidad

La contabilidad, desde los primeros estadios de la sociedad hasta ahora, se encarga de desarrollar un sistema de información en el que se realiza una acumulación y registro ordenado de datos acerca de factores productivos en los que existe interés, con la intención de clasificarlos en cuentas que los representen así: derechos (activos), obligaciones (pasivo y patrimonio), entradas (ingresos) y salidas (egresos).

La contabilidad es el registro de toda la información relacionada con las operaciones económicas (todo lo referente al dinero) que tenga la empresa, con ella se generan estados financieros y demás reportes sobre la situación de la empresa. Por otra parte, existen distintos tipos de Auditorías, pueden ser administrativas, contables, de procesos etc. En el caso de la auditoría contable, consiste en la revisión del correcto registro de la contabilidad, emitiendo una opinión sobre ella, misma que servirá para hacer las correcciones a la contabilidad o para mejorarla

### 1.1.3. Tipos de Auditoría

#### A. De acuerdo a la procedencia del Auditor

##### Auditoría Interna

- La auditoría interna es un proceso cuya responsabilidad parte de la Alta Gerencia, y se encuentra diseñado para proporcionar una seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la organización.
- Es la unidad o dependencia que tiene la función de evaluar permanente e independientemente en cada organización, si el sistema de control interno está operando efectiva y eficientemente.
- El objetivo principal es ayudar a la dirección en el cumplimiento de sus funciones y responsabilidades.

##### Auditoría Externa

- No existe relación laboral y lo hacen personas externas al negocio para que los resultados sean imparciales.

#### B. De acuerdo a su área de aplicación

##### La Auditoría Tributaria

- Es un procedimiento, basado en la normativa legal y administrativa vigente, destinado a fiscalizar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes, cuyo propósito es verificar que las declaraciones de impuestos sean expresión fidedigna de las operaciones registradas en sus libros de contabilidad, de la documentación soportante y que refleje todas las transacciones efectuadas, entre otros.

##### Auditoría Financiera

- Es desarrollada por un contador público, en la que se evalúa e informa si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y el resultado de las operaciones de la entidad examinada, y si fueron elaborados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

### Auditoría Administrativa

- Una auditoría administrativa es la revisión analítica total o parcial de una organización con el propósito de conocer su nivel de desempeño y perfilar oportunidades de mejora para innovar valor y crear una ventaja competitiva sustentable.

### Auditoría Operacional

- Es la evaluación sistemática de los procedimientos operativos en áreas funcionales y métodos operativos de una organización, con el propósito de evaluar su eficiencia y efectividad, donde se identifican los problemas y se proponen las soluciones.

### Auditoría Laboral

- La Auditoría Laboral es la actividad realizada por un profesional cualificado y consistente en analizar, mediante la utilización de las técnicas de revisión y verificación idóneas, la adecuación de una entidad a los principios y normas laborales que le son de aplicación, a partir de los documentos examinados y de la realidad de las conductas observadas. Como objeto tiene la emisión de un informe con el resultado de la auditoría realizada, dirigido a poner de manifiesto una opinión responsable sobre dicha adecuación, así como la fiabilidad de la información que se desprende de la documentación analizada, con el fin de que sus contenidos puedan ser conocidos y valorados.

### Auditoría de Procesos

- Esta auditoría divide el sistema en procesos, a fin de conocer y gestionar las relaciones existentes entre ellos y decidir y emprender mejoras individuales para cada uno de los procesos (siendo un proceso la actividad o conjunto de actividades que utiliza recursos, y que se gestiona con el fin de permitir que los elementos de entrada se transformen en resultados).

### Auditoría de Legalidad

- Su finalidad es revisar si la dependencia o entidad, en el desarrollo de sus actividades, ha observado el cumplimiento de disposiciones legales que sean aplicables (leyes, reglamentos, decretos, circulares, etc.).

### Auditoría de sistemas o informática

- Es la revisión y evaluación de los controles, sistemas, procedimientos de informática, de los equipos de cómputo, su utilización, eficiencia y seguridad, de la organización que participan en el procesamiento de la información, a fin de que por medio del señalamiento de cursos alternativos se logre una utilización más eficiente y segura de la información que servirá para la adecuada toma de decisiones.

### Auditoría de Cumplimento

- Es la comprobación o examen de operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se han realizado conforme a las normas legales, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos que le son aplicables.

### Auditoría de Rendimiento

- Es el control interno y eficaz en una organización. Se ocupa de determinar el acierto con que se realizan estas actividades de control

### Auditoría Forense

- La Auditoría Forense es una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas. Es en términos contables, la ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, para que sea aceptada por una corte o un juez en contra de los perpetradores de un crimen económico. La Auditoría Forense, en la actualidad, es reconocida internacionalmente como un conjunto de técnicas efectivas para la prevención e identificación de actos irregulares de fraude y corrupción.

#### **1.1.4. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs)**

Las NAGAS se inician en los Boletines emitidos por el Comité de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos de los Estados Unidos de Norteamérica en el año 1948 aproximadamente.

En 1972, fue creado el Auditing Standards Committee (Comité de Normas de Auditoría), cuyos pronunciamientos se denominan Statements on Auditing Standards-SAS (Declaraciones sobre Normas de Auditoría), de los cuales el número 1, publicado en noviembre de 1973, bajo el título Codification of Auditing Standards and Procedures (Codificación de Normas y Procedimientos de Auditoría).

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS) son los principios fundamentales de auditoría a los que deben enmarcarse su desempeño los auditores durante el proceso de la auditoría.

Estas normas por su carácter general se aplican a todo el proceso del examen y se relacionan básicamente con la conducta funcional del auditor como persona humana y regula los requisitos y aptitudes que debe reunir para actuar como auditor.

La mayoría de estos grupos de normas son contemplados también en los Códigos de Ética de otras profesiones.

El cumplimiento de estas normas garantiza la calidad del trabajo profesional del auditor. La norma de auditoría son los principios y postulados básicos que constituyen una guía y orientación técnica para la actuación del auditor, en una determinada labor profesional.

#### **A. Las NAGAS en el Perú**

En el Perú, fueron aprobados en el mes de octubre de 1968 con motivo del II Congreso de Contadores Públicos, llevado a cabo en la ciudad de Lima. Posteriormente, se ha ratificado su aplicación en el III Congreso Nacional de Contadores Públicos, llevado a cabo en el año 1971, en la ciudad de Arequipa.

Por lo tanto, estas normas son de observación obligatoria para los Contadores Públicos que ejercen la auditoría en nuestro país, por cuanto además les servirá como parámetro de medición de su actuación profesional y para los estudiantes como guías orientadoras de conducta por donde tendrán que caminar cuando sean profesionales.

## B. Clasificación de las NAGAS

En la actualidad, las NAGAS vigente en nuestro país son 10; las mismas que constituyen los diez (10) mandamientos para el auditor. Estas son las siguientes:

### **Normas Generales o Personales**

#### Entrenamiento y Capacidad Profesional

*"La Auditoría debe ser efectuada por personal que tiene el entrenamiento técnico y pericia como Auditor".*

Como se aprecia de esta norma, no sólo basta ser Contador Público para ejercer la función de Auditor, sino que, además, se requiere tener entrenamiento técnico adecuado y pericia como auditor. Es decir, además de los conocimientos técnicos obtenidos en los estudios universitarios, se requiere la aplicación práctica en el campo con una buena dirección y supervisión. Este adiestramiento, capacitación y práctica constante forma la madurez del juicio del auditor, a base de la experiencia acumulada en sus diferentes intervenciones, encontrándose recién en condiciones de ejercer la Auditoría como especialidad.

#### Independencia

*"En todos los asuntos relacionados con la Auditoría, el auditor debe mantener independencia de criterio".*

La independencia puede concebirse como la libertad profesional que le asiste al auditor para expresar su opinión libre de presiones (políticas, religiosas, familiares, etc.) y subjetividades (sentimientos personales e intereses de grupo).

Se requiere entonces objetividad imparcial en su actuación profesional. Si bien es cierto, la independencia de criterio es una actitud mental, el auditor no solamente debe "serlo", sino también, "parecerlo"; es decir, cuidar, su imagen ante los usuarios de su informe, que no solamente es el cliente que lo contrató sino, además, los demás interesados (bancos, proveedores, trabajadores, estado, pueblo, etc.).

#### Cuidado o Esmero Profesional

*"Debe ejercerse el esmero profesional en la ejecución de la Auditoría y en la preparación del dictamen".*

El cuidado profesional, es aplicable para todas las profesiones, ya que cualquier servicio que se proporcione al público debe hacerse con toda la diligencia del caso.

El esmero profesional del auditor, no solamente se aplica en el trabajo de campo y elaboración del informe, sino en todas las fases del proceso de la Auditoría; es decir, también en el planeamiento o planeamiento estratégico cuidando la materialidad y riesgo.

### **Normas de Ejecución del Trabajo**

#### Planeamiento y Supervisión

*"La Auditoría debe ser planificada apropiadamente y el trabajo de los asistentes del auditor, si los hay, debe ser debidamente supervisado".*

El planeamiento estratégico es un proceso de trabajo al que se pone mucho énfasis, utilizando el enfoque de "arriba hacia abajo"; es decir, no deberá iniciarse revisando transacciones y saldos individuales, sino tomando conocimiento y analizando las características del negocio, la organización, financiamiento, sistemas de producción, funciones de las áreas básicas y problemas importantes, cuyo efectos económicos podrían repercutir en forma importante sobre los estados financieros materia de nuestro examen. Lógicamente, que el planeamiento termina con la elaboración del programa de Auditoría.

#### Estudio y Evaluación del Control Interno

*"Debe estudiarse y evaluarse apropiadamente la estructura del control interno (de la empresa cuyos estados financieros se encuentra sujetos a auditoría) como base para establecer el grado de confianza que merece, y consecuentemente, para determinar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos de Auditoría".*

El estudio del control interno constituye la base para confiar o no en los registros contables y así poder determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos o pruebas de Auditoría. En la actualidad, se ha puesto mucho énfasis en los controles internos y su estudio y evaluación conlleva a todo un proceso que comienza con una comprensión, continúa con una evaluación preliminar, pruebas de cumplimiento, reevaluación de los controles, arribándose finalmente a los resultados de su evaluación – a limitar o ampliar las pruebas sustantivas. La concepción moderna del control interno incluye los componentes de ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y los de supervisión y seguimiento.

#### Evidencia Suficiente y Competente

*"Debe obtenerse evidencia competente y suficiente, mediante la inspección, observación, indagación y confirmación para proveer una base razonable que permita la expresión de una opinión sobre los estados financieros sujetos a la Auditoría".*

Como se aprecia del enunciado de esta norma, el auditor mediante la aplicación de las técnicas de Auditoría obtendrá evidencia suficiente y competente.

La evidencia es un conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes para sustentar una conclusión.

La evidencia será suficiente, cuando los resultados de una o varias pruebas aseguran la certeza de que los hechos a probar, o los criterios cuya corrección se está juzgando han quedado razonablemente comprobados. Es importante, recordar que será la madurez de juicio del auditor (obtenido de la experiencia), que le permitirá lograr la certeza moral suficiente para determinar que el hecho ha sido razonablemente comprobado, de tal manera que en la medida que esta descienda (disminuya) a través de los diferentes niveles de experiencia de los auditores la certeza moral será más pobre. Es por eso, que se requiere la supervisión de los asistentes por auditores experimentados para lograr la evidencia suficiente. La evidencia, es competente, cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que tienen real importancia, en relación al asunto examinado.

### **Normas de Preparación del Informe**

Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)

*"El dictamen debe expresar si los estados financieros están presentados de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados".*

Los principios de contabilidad, generalmente aceptados, son reglas generales, adoptadas como guías y como fundamento en lo relacionado a la contabilidad, aprobadas como buenas y prevalecientes o, también, podríamos conceptualarlos como leyes o verdades fundamentales aprobadas por la profesión contable.

Sin embargo, merece aclarar que los PCGA, no son principios de naturaleza, sino reglas de comportamiento profesional, por lo que nos son inmutables y necesitan adecuarse para satisfacer las circunstancias cambiantes de la entidad donde se lleva la contabilidad.

Los PCGA, garantizan la razonabilidad de la información expresada a través de los Estados Financieros y su observancia es de responsabilidad de la empresa examinada.

En todo caso, corresponde al auditor revelar en su informe si la empresa se ha enmarcado dentro de los principios contables.

#### Consistencia o Uniformidad en la Aplicación de los Principios de Contables

*"El informe deberá identificar aquellas circunstancias en las cuales tales principios no se han observado de manera uniforme en el período actual con relación al período precedente".*

Los principios generales, cuando fueren aplicables, y las normas particulares utilizados para preparar los estados financieros de un determinado ente deben ser aplicados uniformemente de un ejercicio a otro. Debe señalarse por medio de una nota aclaratoria, el efecto en los estados financieros de cualquier cambio de importancia en la aplicación de los principios generales y de las normas particulares.

#### Revelación Suficiente

*"Las revelaciones informativas en los estados financieros deben considerarse razonablemente adecuadas a menos que se especifique de otro modo en el informe".*

La tercera norma relativa a la información del auditor a diferencia de las nueve restantes es una norma de excepción, pues no es obligatoria su inclusión en el informe del auditor. Se hace referencia a ella solamente en el caso de que los estados financieros no presenten revelaciones razonablemente adecuadas sobre hechos que tengan materialidad o importancia relativa a juicio del auditor.

#### Opinión del Auditor

*"El dictamen debe contener una indicación clara de la naturaleza de la auditoría, y el grado de responsabilidad que está tomando, la expresión de una opinión sobre los estados financieros tomados en su integridad, o la aseveración de que no puede expresarse una opinión. En este último caso, deben indicarse las razones que lo impiden".*

Recordemos que el propósito principal de la auditoría a estados financieros es la de emitir una opinión sobre si éstos presentan o no razonablemente la situación financiera y resultados de operaciones, pero puede presentarse el caso de que a pesar de todos los esfuerzos realizados por el auditor, se ha visto imposibilitado de formarse una opinión, entonces se verá obligado a abstenerse de opinar.

Por consiguiente, el auditor tiene las siguientes alternativas de opinión para su dictamen:

### **1. Opinión limpia o sin salvedades**

Se trata de una opinión limpia de los auditores, o sea, que no incluye salvedades. También, se puede decir informe limpio u opinión limpia.

### **2. Opinión con salvedades o calificada**

Las circunstancias que pueden tener efecto en la opinión del auditor y que, por tanto, pueden dar lugar a una opinión no limpia (con salvedades, negativa o denegada) son las siguientes:

Limitaciones al alcance del trabajo realizado.

Incertidumbres cuyo desenlace final no es susceptible de una estimación razonable. Errores o incumplimientos de los principios y normas contables generalmente aceptadas, incluyendo omisiones de información necesaria.

Cambios durante el ejercicio, con respecto a los principios y normas contables generalmente aceptadas utilizadas en el ejercicio anterior.

### **3. Opinión adversa o negativa**

Este informe se emite cuando las desviaciones de los principios de contabilidad de aceptación general son tan significativas y afectan substancialmente a los estados financieros, que el auditor concluye que los estados no presentan razonablemente la situación financiera ni los resultados de las operaciones, ni los movimientos del efectivo de la Compañía.

### **4. Abstención de opinar**

El auditor se abstendrá de expresar una opinión cuando no haya obtenido evidencia suficiente para formarse una opinión sobre los estados financieros. La diferencia entre una opinión con salvedad y una abstención de opinión debido a una limitación en el alcance de la auditoría es un asunto de magnitud. Tal como se indica aquí, la falta de evidencias que respalden los inventarios y las propiedades y equipo es de tal grado importante que el auditor no podría expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto.

#### **1.1.5. Normas Internacionales de Auditoría (NIAs)**

Ha sido emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, de la Federación Internacional de Contadores – IFAC.

En el Perú, la Comisión Permanente de Normas Internacionales de Auditoría de la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú, ha realizado la revisión y evaluación de la versión original, la misma que fue aprobada en el XIX Congreso Nacional de Contadores Públicos, llevada a cabo en la ciudad de Huancayo, en julio del 2004.

Las Normas Internacionales de Auditoría contienen principios básicos y procedimientos esenciales, estas son emitidas en dos series separadas: La de Servicios de Auditoría (NIAs) y la de Servicios Afines (NIAs/SAs). El marco describe los servicios que el Auditor

puede comprometerse a realizar en relación con el nivel de certidumbre resultante. La Auditoría y la revisión están diseñadas para permitir que el Auditor exprese niveles de certidumbre, alto y moderados respectivamente, en relación con la existencia o no de errores materiales en la información.

### **Las Normas Internaciones de Auditoría (NIA´s) vigentes son:**

#### 200 – 299 Responsabilidades

- 200 Objetivos y Principios Generales que Rigen una Auditoría de Estados Financieros
- 210 Acuerdo de los términos de los trabajos de Auditoría
- 220 Control de Calidad para el Trabajo de Auditoría
- 230 Documentación de la auditoría
- 240 Responsabilidad del Auditor de Considerar el Fraude y Error en una Auditoría de Estados Financieros
- 250 Consideración de Leyes y Reglamentos en una Auditoría de Estados Financieros
- 260 Comunicación de Asuntos de Auditoría con los Encargados del Gobierno Corporativo
- 265 Comunicación de deficiencias en el control interno a los encargados del Gobierno Corporativo y a la Administración

#### 300 – 399 Planeación

- 300 Planeación de una Auditoría de Estados Financieros
- 315 Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno
- 320 Importancia relativa en la planeación y realización de la auditoría
- 330 Respuestas del auditor a los riesgos evaluados

#### 400 – 499 Control Interno

- 402 Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios.
- 450 Evaluación de las representaciones erróneas identificadas durante la auditoría

#### 500 – 599 Evidencia de Auditoría

- 500 Evidencia de auditoría
- 501 Evidencia de auditoría – Consideraciones adicionales para partidas específicas
- 505 Confirmaciones externas
- 510 Trabajos iniciales – Balances de apertura
- 520 Procedimientos analíticos
- 530 Muestreo en la auditoría y otros procedimientos de pruebas selectivas
- 540 Auditoría de estimaciones contables, incluyendo estimaciones contables del valor razonable y revelaciones relacionadas.
- 550 Partes relacionadas
- 560 Hechos posteriores
- 570 Negocio en marcha
- 580 Representaciones de la administración

### 600 – 699 Uso del Trabajo de Otros

- 600 Uso del trabajo de otro auditor
- 610 Consideración del trabajo de auditoría interna
- 620 Uso del trabajo de un experto

### 700 – 799 Conclusiones y Dictamen de Auditoría

- 700 El dictamen del auditor sobre los estados financieros
- 705 Modificaciones a la opinión en el dictamen del auditor independiente
- 706 Párrafos en énfasis y párrafos de otros asuntos en el dictamen del auditor
- 710 Información comparativa
- 720 Responsabilidad del auditor relacionado con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados

### 800 – 899 Áreas Especializadas

- 800 El dictamen del auditor sobre compromisos de auditoría con propósito especial
- 805 Consideraciones especiales
- 810 El examen de información financiera resumida

Estas NIAs se orientan a mejorar el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría y los servicios relacionados en todo el mundo, contienen principios básicos y requisitos formales que debe cumplir todo auditor independiente.

## **1.1.6. Papeles de Trabajo: Concepto, Características, Clasificación y Técnicas de Preparación**

### **1.1.6.1. Concepto**

Son documentos preparados por el auditor que le permiten tener informaciones y pruebas de la auditoría efectuada, así como las decisiones tomadas para formar su opinión. Su misión es ayudar en la planificación y realización de la auditoría y en la supervisión y revisión de la misma y suministrar evidencias del trabajo llevado a cabo para argumentar su opinión.

Han de ser completos y detallados para que un auditor normal experto, sin haber visto dicha auditoría, sea capaz de averiguar a través de ellos las conclusiones obtenidas. Deben estar redactados de forma que la información que contengan sea clara e inteligible. Deberán facilitar de un vistazo una rápida evaluación del trabajo realizado.

Es el registro material que conserva el auditor del trabajo realizado, incluyendo los procedimientos empleados, pruebas realizadas e información obtenida.

Cada sociedad de auditores tiene su forma normal de trabajar y de presentar los papeles, aunque no sea una forma estándar.

### **Contenido mínimo de los papeles**

- Evidencia los estados contables y demás información, sobre los que va a opinar el auditor. Presenta la conformidad de acuerdo con los registros de la empresa.
- Relación de los pasivos y activos, demostrando cómo tiene el auditor evidencia de su existencia física y valoración.

- Análisis de las cifras de ingresos y gastos que componen la cuenta de resultados.
- Prueba de que el trabajo fue bien ejecutado, supervisado y revisado.
- Forma del sistema de control interno que ha llevado el auditor y el grado de confianza de ese sistema y cuál es el alcance realizado para revisar las pruebas sustantivas.
- Detalle de las definiciones o desviaciones en el sistema de control interno y conclusiones a las que llega.
- Detalle de las contrariedades en el trabajo y soluciones a las mismas.

### **Procedimiento para preparar los papeles**

- Cliente y ejercicio a revisar
- Fecha
- Nombre y apellidos del sujeto
- Objeto de los mismos
- Cuando el auditor utilice marca o símbolo tiene que explicar su significado

### **No deben contener**

- No ser copia de la contabilidad de la empresa
- No ser copia de los estados financieros
- No ser copia de la auditoría del año pasado

### **Preguntas sobre los papeles**

- ¿La información que contienen los papeles es necesaria para auditoría?
- ¿Se puede presentar esta información de forma mejor?
- ¿Debe darse algún dato más para su comprensión?

#### **1.1.6.2. Características**

Los papeles de trabajo (o cédulas de trabajo) que elabora el auditor puede tener varias formas, pero deben contener como mínimo la siguiente estructura:

**Índice de la cédula o referencia:** Ubicado en la parte superior derecha, permite la localización rápida del papel de trabajo y se acostumbra utilizar el color rojo de tal manera que sea visible o llame la atención. Se debe tener en cuenta que cuando se utiliza las hojas electrónicas como Excel, también se tiene que colocar el índice en la parte inferior del libro, en la pestaña que se utiliza para nominar las diferentes hojas de dicho libro.

**Encabezado:** Se ubica en la parte superior izquierda de la hoja, donde se consigna el nombre de la compañía auditada, rubro de los estados financieros auditados (el cual da el nombre a la hoja de trabajo) y la fecha de la auditoría que es la misma de los Estados Financieros examinados.

**Elaborador y revisor:** Se colocan los nombres, iniciales o rúbrica de los responsables de la elaboración y supervisión del trabajo desarrollado en la hoja de trabajo o cédula.

**Conclusión:** Cada área de trabajo donde se ha desarrollado de una manera completa el trabajo de auditoría, debe contener conclusiones adecuadas, basadas en el trabajo de auditoría, respaldada por la evidencia contenida. Las conclusiones deben expresar

en forma clara la opinión de la persona que efectuó el trabajo con el cual se responsabiliza del mismo.

**Significado de marcas:** Al final de la cédula, a manera de convenciones, se coloca el significado de las marcas de auditoría utilizadas en el cuerpo de la hoja.

CORPORACIÓN LA FABRILSA						Iniciales	Fecha	Índice
EFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFECTIVO						Preparó	19/02/2016	A
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015						Aprobó		

Nº	CTA	CONCEPTO	REF	AL 31.12.15	AJUSTES Y RECLASIFICACIONES		SALDO FINAL	AL 31.12.2014
					DR	HR		
1				✓				
2		Caja	A-1	20,000			20,000	20,000
3								
4		Bancos	A-2	283,735			283,735	120,000
5								
6		Inversiones en valores	A-2-1	100,000			100,000	-
7								
8		<b>TOTAL ACTIVO CORRIENTE</b>		<b>403,735</b>	-	-	<b>403,735</b>	<b>140,000</b>
9				<b>B/G-1</b>			<b>B/G-1</b>	<b>B/G-1</b>
10								
11								
12								
13		<b>CONCLUSIÓN</b>						
14		En base al trabajo realizado de auditoría y la evaluación de control interno,						
15		opino que la cantidad de S/. 403,735 presentado como EFECTIVO						
16		por la compañía COFASA SA al 31/12/15 es razonable y no presentan						
17		ninguna restricción y esta presentado de acuerdo a los PCGA						
18								
19								
20								
21								
22								
23		✓Cotejado con el B/C al 31.12.2015						
24								
25								

Figura 4: Hoja de trabajo o cédula  
Fuente.- Elaboración propia

### 1.1.6.3. Clasificación

El auditor tiene la obligación de conservar la información de cada auditoría en dos grupos o archivos complementarios (nunca sustitutivos).

1. Archivo permanente. Se guardará la información que resulta útil para conocer la empresa en sus aspectos generales y sirve de orientación para cualquier contacto con ella.
2. Archivo de auditoría en curso o corriente. Para cada auditoría se abre uno, cuando acaba la auditoría se verán los aspectos que tienen aspecto permanente y se pasará a otra carpeta o archivo.

## **Contenido del archivo permanente**

Facilita a los auditores información básica sobre clientes, para comprender con mayor facilidad su sistema y están en condiciones de hacer referencia a documentos relevantes, año a año.

Es conveniente que incluya:

- Escritura de sociedad y estatutos
- Acuerdos del consejo importantes. Extractos de actas, tanto de años anteriores como del ejercicio que se audita
- Detalle de las escrituras de constitución
- Direcciones de la sede social, fábricas, filiales, etc.
- Fax, teléfonos, etc.
- Copia del organigrama de la empresa, personal ejecutivo y sus funciones
- Explicación de los procedimientos contables de la escritura y formularios que utiliza
- Dónde están los registros contables y persona responsable de los mismos
- Nombre y apellidos de las personas autorizadas para aprobar pagos, etc.
- Firma con autoridad en los bancos
- Cuestionario de control interno pasado a la empresa
- Deficiencias encontradas
- Entrevista con la empresa y pequeños detalles

## **Organización del Archivo Permanente**

Ficha de datos generales

Datos históricos

- Escritura de constitución
- Estatutos
- Actas de la junta general y del consejo de administración
- Centros de trabajo, sucursales, almacenes

Control interno

- Administrativo
- Contable

Inmovilizado

- Contratos y escrituras
- Contratos de arrendamiento financiero leasing

Financiación básica

Personal

- Convenio colectivo
- Criterios de cálculo sobre pagas extras y vacaciones

Impuestos

- Últimas actas de las fiscalizaciones realizadas
- Declaraciones del impuesto sobre rentas
- Declaraciones de IGV

Informes de auditoría

### **Contenido del archivo corriente**

- Deben ofrecer constancia del trabajo realizado.
- Debe permitir a cualquier persona (auditor) que los revise, llegar al convencimiento de que se han hecho todas las pruebas necesarias para sustentar la opinión de esa auditoría.

Debe contener:

- Correspondencia y notas que se mantienen con la dirección
- Certificados recibidos de verificaciones de activos
- Calendario de trabajo maestro, cálculo horario, etc.
- Extracto de actas del consejo que hacen referencia a esa auditoría
- Pruebas de verificación de saldos de balances y cuentas anuales
- Asuntos que han quedado pendientes y el porqué

### **Organización del Archivo en Curso o Archivo Corriente**

Para el balance, es usual utilizar el abecedario simple en orden directo a la liquidez y el abecedario doble para el pasivo en orden directo a la exigibilidad. El Balance General o Estado de Situación Financiera lleva la abreviatura BG.

Para la cuenta de resultados se utiliza la abreviatura GP seguida de un número.

Caja y bancos	A
Inversiones a corto plazo	B
Clientes	C
Otras cuentas a cobrar	D
Existencias	E
Exigible a corto plazo	AA
Cuentas por Pagar	BB
Impuestos	CC
Préstamos	DD
Capital y reservas	EE
Ingresos	10
Costo de Ventas	20
Gastos Generales	30
Otros Gastos e Ingresos	50
Gastos financieros, Netos	60

#### **1.1.6.4. Técnicas de Preparación**

A efecto de que las cédulas que integrarán los papeles de trabajo reúnan los requisitos mínimos, se deben establecer de manera enunciativa, no limitativa, algunas reglas o principios que servirán de guía general para su diseño y elaboración.

### **Referenciación**

Para que los papeles de trabajo sean manejables, deben estar adecuadamente referenciados. Esta referenciación sirve para relacionar las distintas partidas del balance y la cuenta de resultados con el trabajo realizado en el análisis de las mismas.

En cada partida, se hará constar la hoja de trabajo en la que se ha realizado el análisis que ha dado origen a los comentarios y a las conclusiones.

### **Marcas**

Marcas o signos que son muy frecuentes (aunque cada firma auditora suele tener los suyos), serían por ejemplo los siguientes:

- Cantidad cotejada con un documento original
- Comprobación de las operaciones aritméticas
- Comprobación de los asientos

Para realizar las marcas, suele emplearse tinta de diferentes colores y no borrrable. Evidentemente, cualquier otro signo o tick es perfectamente aplicable siempre que se explique con claridad su significado.

### **Supervisión**

La supervisión adecuada de los papeles de trabajo es una norma de auditoría, consecuencia de la responsabilidad del auditor al emitir el informe.

Los papeles de trabajo, deben estar revisados por el jefe del equipo. Una práctica habitual es revisar el trabajo realizado por los distintos equipos periódicamente en orden a sentar las bases que en el futuro permitan eliminar los trabajos repetitivos y rutinarios.

Los papeles de trabajo que tiene que elaborar el auditor para dar cumplimiento a su trabajo son los siguientes:

*Cédula Sumaria:* En ella se clasifican las cuentas del mayor; contiene las columnas específicas para ajustes y los saldos finales y la conclusión del trabajo realizado. Se recomienda que contenga la estructura de los Estados Financieros presentados por la compañía auditada.

*Cédula de detalle:* Se prepara con la finalidad de detallar los saldos de las cuentas que conforman los estados financieros y deben sustentar los saldos de las cédulas sumarias.

*Cédula analítica:* Revelan el análisis y la evidencia probatoria, facilita el cálculo, la verificación de los trabajos realizados y los procedimientos aplicados.

*Cédula de hallazgos:* Contiene los hallazgos del auditor, es decir, los incumplimientos determinados durante la ejecución del trabajo.

*Cédula narrativa:* Contiene información obtenida mediante entrevistas con el personal de la compañía auditada, o procedimiento que tienen que ser evidenciados de forma narrativa como el memorando de observación del inventario físico.

*Cédulas preparadas por el cliente (CPC):* Corresponde a información elaborada y proporcionada el personal de la compañía auditada y que va a formar parte de los archivos de la auditoría.

*Cédulas obtenidas de otra fuente:* Corresponde a información independiente de la empresa auditada y del auditor, ejemplo las respuestas a las confirmaciones externas.

## **Evidencia de Auditoría**

Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión al respecto de las mismas.

## **Naturaleza de la evidencia**

La evidencia del auditor es la convicción razonable de que todos aquellos datos contables expresados en las cuentas anuales han sido y están debidamente soportados en tiempo y contenido por los hechos económicos y circunstanciales que realmente han ocurrido.

La naturaleza de la evidencia está constituida por todos aquellos hechos y aspectos susceptibles de ser verificados por el auditor y que tienen relación con las cuentas anuales que se examinan.

La evidencia se obtiene por el auditor a través del resultado de las pruebas de auditoría aplicadas según las circunstancias que concurren en cada caso y de acuerdo con el juicio profesional del auditor.

## **Evidencia suficiente**

Es aquel nivel de evidencia que el auditor debe obtener a través de sus pruebas de auditoría para llegar a conclusiones razonables sobre las cuestiones que se someten a examen. Bajo este contexto, el auditor no puede obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla, a su juicio profesional, con los objetivos de su examen. Por lo tanto, puede llegar a una conclusión sobre un saldo, transacción o control, realizando pruebas de auditoría, mediante muestreo, mediante pruebas analíticas o a través de una combinación de ellas.

## **Evidencia adecuada**

El concepto de “adecuación” de la evidencia es la característica cualitativa, en tanto que el concepto “suficiencia” tiene carácter cuantitativo. La combinación de ambos elementos debe proporcionar al auditor el conocimiento necesario para alcanzar una base objetiva de juicio sobre los hechos sometidos a examen. La evidencia es adecuada cuando sea pertinente para que el auditor emita su juicio profesional.

## **Las pruebas sustantivas**

La evidencia en auditoría se obtiene mediante pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas.

Las pruebas sustantivas tienen por objeto obtener evidencia de auditoría relacionada con la integridad, exactitud y validez de la información financiera auditada. Consisten en pruebas de transacciones y saldos, así como las técnicas de examen analítico.

El auditor debe obtener evidencia mediante pruebas sustantivas de las siguientes afirmaciones de la dirección contenidas en las cuentas:

- Existencia: Los activos existen en una fecha dada

- Derechos y obligaciones: Los activos son bienes o derechos de la entidad y los pasivos son obligaciones a una fecha dada.
- Ocurrencia: Las transacciones o hechos registrados tuvieron lugar.
- Integridad: No hay activos, pasivos o transacciones que no estén debidamente registrados.
- Valoración: Los activos y pasivos están registrados por su valor adecuado.
- Medición: Una transacción se registra por su justo importe. Los ingresos y gastos han sido imputados correctamente al periodo.
- Presentación y revelación: Las transacciones se clasifican de acuerdo con principios y normas contables, generalmente aceptadas, y las notas contiene la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de la información financiera auditada.

### **Métodos para obtener evidencia**

La evidencia de auditoría se obtiene a través de pruebas de cumplimiento y sustantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos:

1. Inspección: Consiste en la revisión de la coherencia y concordancia de los registros contables, así como en el examen de documentos y activos tangibles. Las tres categorías más importantes de evidencia documental son:
  - Evidencia documental producida y mantenida por terceros.
  - Evidencia documental producida por terceros y en poder de la entidad.
  - Evidencia documental producida y mantenida por la entidad.
2. Observación: Consiste en ver la ejecución de un proceso o procedimiento efectuado por otros.
3. Indagación: Obtener información adecuada de personas de dentro y de fuera de la entidad. Abarcan desde las formuladas por escrito a terceros ajenos a la entidad, hasta las hechas oralmente al personal de la misma.
4. Confirmaciones: Consisten en obtener corroboración, normalmente por escrito de una información contenida en los registros contables.
5. Cálculos o Recálculos: Comprobación de la exactitud aritmética de los registros o en la realización de cálculos independientes.
6. Procedimientos analíticos: Consisten en la comparación de los importes registrados con la evaluación de las expectativas desarrolladas por el auditor.

### **Documentación de la evidencia**

La evidencia obtenida deberá recogerse en los papeles de trabajo del auditor como justificación y soporte del trabajo efectuado.



Figura 5: Procedimientos y Técnicas de Auditoría Financiera

Fuente.- Tomado de

[https://www.google.com.pe/search?q=papeles+de+trabajo+de+auditoria&source=lnms&tbm=isch&sa=X&ved=0ahUKEwi2p6iu1dvZAhUCq1MKHYrKBbEQ\\_AUICiqB&biw=1024&bih=472#imgrc=ggQUd9qczSgoZM:](https://www.google.com.pe/search?q=papeles+de+trabajo+de+auditoria&source=lnms&tbm=isch&sa=X&ved=0ahUKEwi2p6iu1dvZAhUCq1MKHYrKBbEQ_AUICiqB&biw=1024&bih=472#imgrc=ggQUd9qczSgoZM:)

# Resumen

1. Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas son de observación obligatoria para los Contadores Públicos que ejercen la auditoría en nuestro país; por cuanto, además les servirá como parámetro de medición de su actuación profesional y para los estudiantes como guías orientadoras de conducta por donde tendrán que caminar cuando sean profesionales. En la actualidad, las NAGAS vigente en nuestro país son 10; las mismas que constituyen los diez (10) mandamientos para el auditor.
2. Las Normas Internacionales de Auditoría contienen principios básicos y procedimientos esenciales estas son emitidas en dos series separadas: La de Servicios de Auditoría (NIAs) y la de Servicios Afines (NIAs/SAs)
3. Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias relativas a los estados financieros. Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para sustentar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos, mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva.
4. Los papeles de trabajo del auditor son documentos preparados por el auditor que le permiten tener informaciones y pruebas de la auditoría efectuada, así como las decisiones tomadas para formar su opinión. Su misión es ayudar en la planificación y realización de la auditoría y en la supervisión y revisión de la misma y suministrar evidencias del trabajo llevado a cabo para argumentar su opinión.
5. El auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión al respecto de las mismas.

Pueden revisar los siguientes enlaces para ampliar los conceptos vistos en esta unidad:

- IFAC: <https://www.ifac.org/translate-es>
- Deloitte: [www.iasplus.com/en/tag-types/non-english/spanish](http://www.iasplus.com/en/tag-types/non-english/spanish)
- Papeles de trabajo para Auditoría: <http://www.gestiopolis.com/papeles-de-trabajo-para-auditoria/>
- Evaluación de Riesgos de Negocio para la preparación del Plan anual de Auditoría Interna: <http://www.pwc.com/ve/es/servicios/auditoria/auditoria-interna/evaluacion-de-riesgos-de-negocio-para-la-preparacion-del-plan-anual-de-auditoria.html>

## Bibliografía Unidad de Aprendizaje 1

Alvin, A. A. (2007). Auditoría Un Enfoque Integral. México: Prentice Hall. Recuperado de <http://biblioteca.soymercadorologo.com/wp-content/uploads/2016/08/Auditor%C3%ADa-11ed-Alvin-A.-Arens-Randal-J.-Elder-y-Mark-S.-Beasley.pdf>

Hidalgo, J. (2000). Auditoría de Estados Financieros. Lima, Perú: Editora y Distribuidora de Libros "FECAT" EIRLtda.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. (1991). Normas de Auditoría, Dictámenes sobre Estados Financieros Auditados. Mexico. Recuperado de <http://imcp.org.mx/servicios/sintesis-informativa/modelo-de-informe-del-auditor-de-acuerdo-a-las-normas-internacionales-de-auditoria-nias-estados-financieros-comparativos/>

Vizcarra, J. (2007). Auditoría Financiera: riesgos, control interno, gobiernos corporativos y NIIF. Lima, Perú: Instituto Pacífico. (657.45 VIZC)





# **NORMATIVIDAD LEGAL TRIBUTARIA, LABORAL, SOCIETARIO Y DEBERES ADMINISTRATIVOS – TRIBUTARIOS**

---

## **LOGRO DE LA UNIDAD DE APRENDIZAJE**

Al término de la unidad, el estudiante manejará los conceptos normativos legal tributaria, laboral, societario y los deberes administrativos de los responsables; asimismo, calculará las sanciones en función al tipo de infracciones, demostrando coherencia y dominio del tema.

## **TEMARIO**

### **2.1 Tema 2 : Normativa Legal Tributaria**

- 2.1.1 : Estructura del Código Tributario
- 2.1.2 : Las obligaciones Tributarias Sustanciales y Formales
- 2.1.3 : Sujetos y Responsables Tributarios
- 2.1.4 : Nacimiento, exigibilidad, transmisión, extinción y prescripción de Obligaciones Tributarias Sustanciales y Formales
- 2.1.5 : Las Infracciones y Sanciones Tributarias
- 2.1.6 : Tribunal Fiscal – Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF)

### **2.2 Tema 3 : Normativa Laboral**

- 2.2.1 : Inspección de Trabajo (DS 019-2006-TR y modificatorias)
- 2.2.2 : Actuaciones de la Inspección de Trabajo
- 2.2.3 : Régimen de las Infracciones y Sanciones
- 2.2.4 : Casos prácticos

**2.3 Tema 4 : Normativa Societaria**

- 2.3.1 : Formas de constitución de las sociedades
- 2.3.2 : Sociedad Anónima Cerrada
- 2.3.3 : Casos prácticos

**ACTIVIDADES PROPUESTAS**

- Los alumnos identifican las normas tributarias, las infracciones a las cuales están expuestas las personas jurídicas
- Calcularán las multas por infracciones de sustanciales y formales

## 2.1 NORMATIVA LEGAL TRIBUTARIA

En 1966 comenzó la vigencia de nuestro Código Tributario, luego de estos primeros 50 años de vida el balance sobre las principales corrientes de desarrollo que se vienen experimentando y los nuevos retos se comentan a continuación:

- En primer lugar el escenario de las finanzas internacionales ha cambiado. Hasta la década del ochenta del siglo XX el principal ingreso de los Estados en Latinoamérica era el préstamo externo. En este sentido la codificación tributaria en América Latina, que fue muy activa en la década del sesenta del siglo XX, se concentró en el tema de la “obligación tributaria” con el propósito de insuflar mayor fuerza jurídica al pago de los tributos. Luego, con el advenimiento de la crisis financiera internacional ocurrida en la década del ochenta del siglo XX, los Estados Latinoamericanos comenzaron a dejar de recibir préstamos de dinero y se vieron forzados a depender de sus propios ingresos, especialmente los de orden tributario. Por esta razón se advierte en nuestro Código Tributario una tendencia que apunta a la progresiva ampliación de las facultades de la Administración Tributaria en materia de recaudación, cobranza y fiscalización, en procura de lograr la efectiva captación del tributo. A modo de contrapeso también advertimos en nuestro Código Tributario la saludable presencia de una tendencia que abona a favor de la ampliación de los derechos de los administrados que viene a ser sus armas de defensa ante los excesos de las Administraciones Tributarias.
- En segundo lugar el escenario económico mundial viene experimentado una profunda transformación. Aquí nos referimos al fenómeno de la globalización, en cuya virtud todo el mundo debe ser un solo mercado, con la consiguiente libre circulación de personas, capitales, etc. Entonces aparece una serie de fenómenos novedosos como por ejemplo la internacionalización de las cadenas de producción y distribución de bienes y servicios, de tal manera que una etapa del proceso productivo se realiza en el país A, mientras que la siguiente etapa de este proceso se lleva a cabo en el país B y así sucesivamente. De aquí surge la necesidad de tener reglas comunes en materia de información sobre la situación económica de cada grupo empresarial. En este sentido viene cobrando vigor la fuerza expansiva a nivel internacional de las normas contables, al punto que han comenzado a invadir incluso al Derecho Tributario, especialmente en materia del Impuesto a la Renta, colocando en la agenda de discusiones prioritarias el tema de las fuentes del Derecho Tributario. Es posible avizorar como futura tendencia de nuestro Código Tributario la posición que sostiene que la norma contable no es fuente del Derecho Tributario, en base a una serie de interesantes razones.
- En tercer lugar el escenario jurídico occidental también ha cambiado. En las últimas décadas del siglo pasado comenzó el desarrollo del fenómeno de la constitucionalización del Derecho. Entonces a partir del siglo XXI tiene cada vez más fuerza otra tendencia que envuelve a nuestro Código Tributario. El enfoque de cada tema que se encuentra regulado en este cuerpo legal (obligación tributaria, facultades de la Administración Tributaria, etc.) necesariamente debe partir de la perspectiva del Derecho Constitucional.
- En cuarto lugar el escenario tecnológico ofrece importantes novedades. A partir de la década del noventa del siglo pasado la difusión de la tecnología digital viene experimentando notables progresos en el sector privado y público, al extremo que ahora se habla del “gobierno electrónico”, para expresar que la gestión pública moderna debe considerar a la tecnología digital como un componente necesario. En este sentido los procedimientos administrativos se van adaptando a estas nuevas tecnologías de la información. Aquí también es posible apreciar una tendencia de nuestro Código Tributario que apunta a la digitalización de: a) los deberes de los administrados, como

por ejemplo la emisión de comprobantes de pago electrónicos, y b) procedimientos que desarrolla la Administración Tributaria tal como sucede con la fiscalización electrónica.

Como se aprecia existe una serie de fenómenos políticos, económicos, jurídicos etc., de escala mundial, que van transformando los contenidos y razonamientos de las normas que forman parte de nuestro Código Tributario y que ameritan el repaso de todo lo pasado para repensar el futuro.

### 2.1.1 Estructura del Código Tributario

El Código Tributario es el conjunto, de normas relativas a determinada materia reunidas sistemáticamente y ordenadamente. El código tributario establece los principios generales, instituciones, procedimientos, y normas de ordenamiento jurídico tributario.

El nuevo Texto Único Ordenado del Código Tributario D.S. 133-2013 EF, consta de un Título Preliminar con dieciséis (16) Normas, cuatro (4) Libros, doscientos cinco (205) Artículos, setenta y tres (73) Disposiciones Finales, veintisiete (27) Disposiciones Transitorias y tres (3) Tablas de Infracciones y Sanciones.

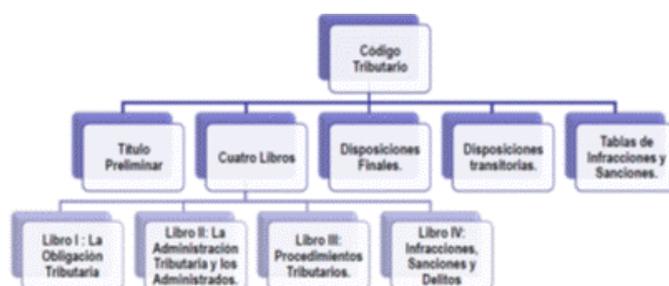


Figura 6: Estructura del Código Tributario  
Fuente.- Tomado de

[https://www.google.com.pe/search?biw=1024&bih=472&tbm=isch&sa=1&ei=aeCdWursH6GvggeRgreoAQ&q=codigo+tributario+peru&og=codigo+tributario+peru&gs\\_l=psy-ab.3..0l3j0i5i30k1j0i24k1l6.184719.189815.0.190732.6.6.0.0.0.540.1228.0j1j2j5-1.4.0...0...1c.1.64.psy-ab..2.4.1228...0i67k1.0.AuNUom9q6\\_w#imgsrc=L\\_rr1bkoLupS7M:](https://www.google.com.pe/search?biw=1024&bih=472&tbm=isch&sa=1&ei=aeCdWursH6GvggeRgreoAQ&q=codigo+tributario+peru&og=codigo+tributario+peru&gs_l=psy-ab.3..0l3j0i5i30k1j0i24k1l6.184719.189815.0.190732.6.6.0.0.0.540.1228.0j1j2j5-1.4.0...0...1c.1.64.psy-ab..2.4.1228...0i67k1.0.AuNUom9q6_w#imgsrc=L_rr1bkoLupS7M:)

Los tributos son ingresos públicos de derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias impuestas unilateralmente por el Estado, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines. El Código Tributario es la norma que rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Esta norma clasifica a los tributos en tres clases: los impuestos, las tasas y las contribuciones.



Figura 7: Recaudación Tributaria en el Perú

Fuente.- Tomado de <http://www.monografias.com/trabajos105/recaudacion-tributaria-enperu-politica-tributaria/recaudacion-tributaria-enperu-politica-tributaria.shtml>

## 2.1.2 Las Obligaciones Tributarias Sustanciales y Formales

Las obligaciones tributarias nacen cuando se realizan los hechos contemplados en la Ley, como generador de dichas obligaciones.

Cuando se habla de impuestos nos referimos a la Obligación Sustancial y Formal. La Obligación Sustancial hace referencia a la obligación de tributar, de pagar un impuesto, es decir, es el vínculo de derecho público entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

La Obligación Formal hace referencia a los procedimientos que el obligado a cumplir con la obligación sustancial, debe realizar para dar cabal cumplimiento a su obligación sustancial. Por ejemplo, es una obligación sustancial pagar el impuesto de renta. Ahora, para que el contribuyente o sujeto pasivo pueda cumplir con la obligación de pagar el impuesto, es preciso surtir una serie de procedimientos y trámites encaminados a lograr el cumplimiento efectivo del deber de tributación. Esos procedimientos y trámites se conocen como obligaciones formales, que son de forma nada más, pero que en muchos casos son indispensables para dar cumplimiento a la obligación sustancial, de allí que no siempre se pueda alegar aquello de la supremacía del derecho sustancial sobre el formal.

Es así como el contribuyente debe por ejemplo inscribirse en el RUC, puesto que es necesario que el estado lo pueda individualizar e identificar como sujeto pasivo, de lo contrario no podrá verificar su obligación ni si eventual incumplimiento. Luego, para poder pagar el impuesto, es necesario que el contribuyente presente una declaración tributaria que contenga los elementos necesarios para determinar el impuesto que ha de pagar según lo ha establecido la ley, de otra forma no es posible que el estado pueda conocer con relativa certeza el nivel de cumplimiento de la obligación sustancial.

Estas obligaciones formales tienen como objetivo permitir y facilitar el cumplimiento de la obligación sustancial, tanto así que hay obligaciones formales que de ser incumplidas, hacen imposible el cumplimiento de la obligación sustancial, convirtiéndose parte esencial del proceso. Podríamos decir también que la obligación sustancial es el deber de hacer algo, y la obligación formal es el procedimiento o proceso que se ha de seguir para hacer ese algo.

## 2.1.3 Sujetos y Responsables Tributarios



Figura 8: Clasificación de las Obligaciones Tributarias

Fuente.- Tomado de

[https://www.google.com.pe/search?q=obligaciones+tributarias&source=Inms&tbn=isch&sa=X&ved=0ahUKEwj37-CbudbZAhWht8KHe\\_kBZcQ\\_AUICiqB&biw=1024&bih=472#imgrc=DEaFLZWqOfkMM:](https://www.google.com.pe/search?q=obligaciones+tributarias&source=Inms&tbn=isch&sa=X&ved=0ahUKEwj37-CbudbZAhWht8KHe_kBZcQ_AUICiqB&biw=1024&bih=472#imgrc=DEaFLZWqOfkMM:)

Acreeedor Tributario: Es aquel en favor del cual se realiza la prestación:

- Gobierno Central. (Poder Ejecutivo, Congreso)
- Gobiernos Regionales
- Gobiernos Locales (Municipalidad Provincial, Distrital)
- Entidades de Derecho Público (Senati, Sencico)



Figura 9: Sujeto Activo Tributario

Fuente.- Tomado de

[https://www.google.com.pe/search?q=sujeto+activo+tributario&source=lnms&tbm=isch&sa=X&ved=0ahUKEwiJm\\_HKudbZAhVhTt8KHdP2Ay8Q\\_AUICigB&biw=1024&bih=472#imgrc=Tfwd\\_Lyo3pwzNM](https://www.google.com.pe/search?q=sujeto+activo+tributario&source=lnms&tbm=isch&sa=X&ved=0ahUKEwiJm_HKudbZAhVhTt8KHdP2Ay8Q_AUICigB&biw=1024&bih=472#imgrc=Tfwd_Lyo3pwzNM)

Deudor tributario: Es la persona al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.

Contribuyente: Aquél que realiza o respecto del cual se produce el hecho generador (Art. 8°).

Responsable: Sin ser contribuyente, debe cumplir la obligación de aquel (Art. 9°).  
Ejemplo: Padres, tutores, curadores. Representantes Legales.



Figura 10: Sujeto Pasivo Tributario

Fuente.- Tomado de

[https://www.google.com.pe/search?q=deudor+tributario&source=lnms&tbm=isch&sa=X&ved=0ahUKEwjl7u6kutbZAhXjm-AKHcm3CzkQ\\_AUICigB&biw=1024&bih=472#imgrc=2AUXk9nk3HbLBM](https://www.google.com.pe/search?q=deudor+tributario&source=lnms&tbm=isch&sa=X&ved=0ahUKEwjl7u6kutbZAhXjm-AKHcm3CzkQ_AUICigB&biw=1024&bih=472#imgrc=2AUXk9nk3HbLBM)

## 2.1.4 Nacimiento, Exigibilidad, Transmisión, Extinción y Prescripción de Obligaciones Tributarias Sustanciales y Formales

### 2.1.4.1 Nacimiento de las Obligaciones Tributarias Sustanciales

Nace cuando se realiza el hecho generador imponible previsto en la ley como presunción de incidencia tributaria y se genera la Obligación Tributaria. Se debe tener en cuenta que todo tributo comprende una obligación tributaria, pero no toda obligación tributaria deviene en un tributo.

#### 1) BASE CIERTA:

Toma en cuenta elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía del mismo.

Ejemplo:

- Libros y registros contables.
- Declaraciones ante la Administración.
- Facturas, comprobantes, guías, etc.

#### 2) BASE PRESUNTA:

Toma en cuenta los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador permite establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Ejemplo:

- Ocultamiento de activos, rentas, bienes, pasivos, etc.
- Hay discrepancias con sus declaraciones.
- Se detecte la falta de inscripción ante la SUNAT.
- No otorga facturas, comprobantes.

### 2.1.4.2 Exigibilidad de las Obligaciones Tributarias Sustanciales

La Obligación Tributaria es exigible cuando vencido el plazo fijado por ley para el pago, el deudor tributario no ha cumplido con la prestación tributaria.

#### 1) La Obligación Tributaria es exigible:

Determinación a cargo del deudor tributario:

- Regla general: desde el día siguiente al vencimiento del plazo (Ley o Reglamento).
- A falta de plazo: a partir del décimo sexto (16°) día del mes siguiente al Nacimiento de la obligación.

Determinación a cargo de la Administración Tributaria

- Regla general: desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que contenga la resolución de determinación.
- A falta de plazo: a partir del décimo sexto (16°) día siguiente al de su notificación. Art. 3° del C.T.

### 2.1.4.3 Transmisión de las Obligaciones Tributarias Sustanciales

La Obligación Tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal. En caso de herencia la responsabilidad está limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba.

## 1) Transmisión convencional

Los Pactos o convenios por los que el deudor tributario transmite su obligación tributaria a un tercero, no tienen eficacia frente a la Administración Tributaria. Arts. 26° del C.T.

### 2.1.4.4 Extinción de las Obligaciones Tributarias Sustanciales



Figura 11: Extinción de la Obligación Tributaria

Fuente.- Tomado de

[https://www.google.com.pe/search?biw=1024&bih=472&tbn=isch&sa=1&ei=KeGdWrXJEIht\\_QbclafwCQ&q=extincion+obligacion+tributaria&oq=extincion+obligacion+tributaria&gs\\_l=psy-ab..3..0i8i30k1.6149.20459.0.21490.33.30.1.2.2.0.223.4589.0j20j7.27.0...0...1c.1.64.psy-ab..3.29.4442...0j0i67k1j0i30k1j0i24k1.0.vhl6N404OZc#imgrc=Qwd56FN7jTrlM:](https://www.google.com.pe/search?biw=1024&bih=472&tbn=isch&sa=1&ei=KeGdWrXJEIht_QbclafwCQ&q=extincion+obligacion+tributaria&oq=extincion+obligacion+tributaria&gs_l=psy-ab..3..0i8i30k1.6149.20459.0.21490.33.30.1.2.2.0.223.4589.0j20j7.27.0...0...1c.1.64.psy-ab..3.29.4442...0j0i67k1j0i30k1j0i24k1.0.vhl6N404OZc#imgrc=Qwd56FN7jTrlM:)

#### 1) La Compensación:

Cuando los sujetos de la relación tributaria son, recíprocamente, deudor y acreedor el uno del otro. Sus características son:

- Puede ser total o parcial.
- Puede darse automáticamente, de oficio o a solicitud de parte.
- Opera con créditos por tributos, sanciones e intereses pagados indebidamente o en exceso.
- Períodos no prescritos.
- Deudas administradas por el mismo órgano administrador.

#### 2) La Condonación:

- Condonación: Perdón legal.
- La deuda tributaria sólo podrá ser condonada por norma expresa con rango de Ley.
- Gobiernos Locales pueden condonar interés moratorio y sanciones respecto de los impuestos que administren.
- En el caso de contribuciones y tasas, dicha condonación también podrá alcanzar al tributo

### 3) La Consolidación:

- Cuando se reúne en un mismo sujeto la condición de deudor y acreedor de una misma Obligación Tributaria.
- A causa de la transmisión de bienes o derechos que son objeto del tributo.

### 4) El Pago:

- Es el medio más común de extinguir la deuda tributaria.
- El pago será efectuado por los deudores tributarios y, en su caso, por sus representantes.
- Los terceros pueden efectuar el pago (pago por subrogación), salvo oposición motivada del deudor tributario.
- El pago en moneda y otros (Moneda nacional, Moneda extranjera, Notas de crédito negociables, cheques bancarios, débitos en cuenta corriente o de ahorros y otros medios que señale la ley, D.S. o R.S.)
- Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá disponer el pago de tributos en especie; los mismos que serán valuados, según el valor de mercado en la fecha en que se efectúen.

#### 2.1.4.5 Prescripción de las Obligaciones Tributarias Sustanciales

- La prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario.
- La acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria
- La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a: i) Los cuatro (4) años, ii) Los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva, iii) Dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el Agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido y iv) La acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años.

#### Cómputo de los Plazos de Prescripción (Art. 44 CT)

##### El término prescriptorio se computará:

- Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.
- Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.
- Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores.
- Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.
- Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso o en que devino en tal, tratándose de la acción a que se refiere el último párrafo del artículo anterior.
- Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos.

- Desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.

### **Interrupción de la prescripción: Art. 45° C.T.**

#### **La interrupción elimina el tiempo transcurrido para la prescripción.**

Supuestos de Interrupción:

1. El Plazo de prescripción de la facultad de la administración tributaria para terminar la obligación tributaria se interrumpe:

- Por la presentación de una solicitud de devolución.
- Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria.
- Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, para la determinación de la obligación tributaria.
- Por el pago parcial de la deuda.
- Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.

El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpe:

- Por la notificación de la orden de pago.
- Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria.
- Por el pago parcial de la deuda.
- Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.
- Por la notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento.
- Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva.

#### **2.1.4.6 Nacimiento de las Obligaciones Tributarias Formales**

Una persona natural o jurídica que desarrolle actividades empresariales, entre otros; tienen la obligación de inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) e informar a la Administración Tributaria sobre las operaciones que desarrolle declarando los tributos a que estén afectos y pagando en caso de existir tributo los importes exigibles.

#### **2.1.4.7 Exigibilidad de las Obligaciones Tributarias Formales**

Deberán declarar obligatoriamente por cada período tributario dependiendo de la clase de tributo, sea de periodicidad mensual o anual y en otros casos la declaración se efectuará aún en caso no haya efectuado operaciones que generen el nacimiento de la obligación tributaria de pago, por el Impuesto General a las Ventas (IGV) y declarando un porcentaje a cuenta del Impuesto a la Renta a regularizar al finalizar el ejercicio anual, siendo obligatorio que los referidos contribuyentes utilicen el PDT 621 debiendo presentar la declaración y pagar si existiera tributo a cancelar en las entidades bancarias o financieras. Si no existiera saldo por pagar deberá declararse CERO (0) y ser remitido por el sistema Operaciones en Línea (SOL).

Entre las obligaciones formales se encuentran las de:

- Inscribirse en el RUC u otros registros
- Fijar su domicilio fiscal
- Determinar y declarar cada tributo dentro de ciertas fechas o plazos fijados legalmente
- Emitir comprobantes de pago por sus operaciones económicas
- Sustentar el traslado de bienes con guías de remisión
- Registrar sus operaciones en libros contables
- Retener y pagar tributos
- Depositar los montos de detracciones efectuadas a otros contribuyentes en el banco que señalen las normas vigentes

#### **2.1.4.8 Transmisión de las Obligaciones Tributarias Formales**

La Obligación Tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal. En caso de herencia, la responsabilidad está limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba.

#### **Transmisión Convencional (Art 26° del CT)**

Los Pactos o convenios por los que el deudor tributario transmite su obligación tributaria a un tercero, no tienen eficacia frente a la Administración Tributaria.

#### **2.1.4.9 Extinción de las Obligaciones Tributarias Formales**

La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

- Pago
- Compensación
- Condonación
- Consolidación
- Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa
- Otros que se establezcan por leyes especiales
- Las deudas de cobranza dudosa son aquellas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, siempre que sea posible ejercerlas.

Las deudas de recuperación onerosa son las siguientes:

- Aquellas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y cuyos montos no justifican su cobranza.
- Aquellas que han sido autoliquidadas por el deudor tributario y cuyo saldo no justifique la emisión de la resolución u orden de pago del acto respectivo, siempre que no se trate de deudas que estén incluidas en un aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter general o particular. Artículo 27° C.T.

#### **2.1.4.10 Prescripción de las Obligaciones Tributarias Formales**

La acción de la Administración Tributaria ejercida a través de la fiscalización, prescribe a los cuatro (4) años, siempre y cuando el contribuyente haya cumplido con presentar

la declaración respectiva. En caso contrario, es decir, sobre deudas no declaradas, este plazo se alargaría a los seis (6) años.

En caso de declaraciones anuales como la del impuesto a la Renta, el cómputo del plazo de prescripción inicia el 01 de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración jurada.

### **2.1.5 Las Infracciones (Art. 164 CT) y Sanciones Tributarias**

Infracción es la trasgresión, el quebrantamiento, el incumplimiento de una norma legal que constituye una infracción sancionable de acuerdo a lo que indica el Código Tributario.

Es la inobservancia de la ley. La infracción tributaria está constituida por la violación de una norma tributaria

#### **2.1.5.1 Características de las Infracciones**

##### **Legalidad:**

Se puede definir las infracciones solo por ley o norma de rango y tipificarse como tal, tipificado en las tablas de infracciones.

##### **Objetividad:**

Se considera de manera objetiva, quiere decir que no considera la intencionalidad o negligencia, dado su carácter subjetivo y difícil de probar puesto que basta el simple incumplimiento.

#### **2.1.5.2 Extinción de las Sanciones (Art. 169 CT)**

Las sanciones por infracciones tributarias se extinguen por los siguientes medios, conforme a lo establecido en el Artículo 27º.

- Pago
- Compensación
- Condonación
- Consolidación
- Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa
- Otros que se establezcan por leyes especiales.
- Las normas que supriman o reduzcan sanciones, no extinguen ni las que se encuentran en trámite o en ejecución.

#### **2.1.5.3 Régímenes de Incentivos y de Gradualidad**

El régimen de gradualidad para las infracciones señaladas en los numerales 1.4 y 5 del Art. 178 del Código Tributario, contiene cinco niveles de rebajas en el pago de las multas (95%, 85%, 70%, 60% y 40%) en caso se cumplan ciertas condiciones y requisitos previstos en la resolución. Además, para el caso de la infracción cometida, sea la omisión de tributos, si se notifica el requerimiento pero el usuario subsana antes de tener efecto la orden de pago, la resolución de determinación o de multa será de 95%, si también el contribuyente cancela el tributo omitido, y de 80% si fracciona la deuda.

### Numeral 1 del artículo 176° Régimen General

MULTA	Gradualidad			
	Voluntaria		Inducida	
1 UIT	Con Pago	Sin Pago	Con Pago	Sin Pago
	90%	80%	60%	50%

1 Subsanación (punta roja hacia Inducida)

2 Pago (punta roja hacia Con Pago)

Figura 12: Gradualidad Numeral 1 del artículo 176° Régimen General  
 Fuente.- Tomado de [https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/CXLIV\\_dcho\\_tributario\\_2017.pdf](https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/CXLIV_dcho_tributario_2017.pdf)

### Numeral 1 del artículo 177° del CT

No exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite.

Subsanación (punta roja hacia el cuadro)

Infracción	Forma de subsanar la infracción
Artículo 177° Numeral 1	Exhibiendo los libros, registros informes u otros documentos que sean requeridos por la SUNAT.

MULTA	Gradualidad			
	Voluntaria		Inducida	
0.6% IN	Con Pago	Sin Pago	Con Pago	Sin Pago
	No aplicable		80%	50%

Figura 13: Gradualidad Numeral 1 del artículo 177°  
 Fuente.- Tomado de [https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/CXLIV\\_dcho\\_tributario\\_2017.pdf](https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/CXLIV_dcho_tributario_2017.pdf)

### Numeral 5 del artículo 177° del CT

No proporcionar la información o documentación que sea requerida por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

Subsanación (punta roja hacia el cuadro)

Infracción	Forma de subsanar la infracción
Artículo 177° Numeral 5	<ul style="list-style-type: none"> <li>Proporcionando la información o documentos que sean requeridos por la SUNAT sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación.</li> <li>Proporcionando la información o documentación que sea requerida por la SUNAT sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación observando la forma y condiciones que establezca la SUNAT.</li> </ul>

MULTA	Gradualidad			
	Voluntaria		Inducida	
0.3% IN	Con Pago	Sin Pago	Con Pago	Sin Pago
	90%	80%	70%	50%

Figura 14: Gradualidad Numeral 5 del artículo 177°  
 Fuente.- Tomado de [https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/CXLIV\\_dcho\\_tributario\\_2017.pdf](https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/CXLIV_dcho_tributario_2017.pdf)

## Numeral 1 del artículo 175° del CT

Omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.

Infracción	Forma de subsanar la infracción
Artículo 175° Numeral 1	Llevando los libros y/o registros respectivos u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos, que ha omitido llevar, observando la forma y condiciones establecidas en las normas respectivas.

**Subsanación** →

MULTA	Gradualidad			
	Voluntaria		Inducida	
0.6% IN	Con Pago	Sin Pago	Con Pago	Sin Pago
	No aplicable		80%	50%

Figura 15: Gradualidad Numeral 1 del artículo 175°

Fuente.- Tomado de [https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/CXLIV\\_dcho\\_tributario\\_2017.pdf](https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/CXLIV_dcho_tributario_2017.pdf)

## Numeral 5 del artículo 175° del CT

Llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación.

Infracción	Forma de subsanar la infracción
Artículo 175° Numeral 5	Poner al día los libros y registros que fueron detectados con un atraso mayor al permitido por las normas correspondientes.

**Subsanación** →

MULTA	Gradualidad			
	Voluntaria		Inducida	
0.3% IN	Con Pago	Sin Pago	Con Pago	Sin Pago
	90%	80%	70%	50%

Figura 16: Gradualidad Numeral 5 del artículo 175°

Fuente.- Tomado de [https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/CXLIV\\_dcho\\_tributario\\_2017.pdf](https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/CXLIV_dcho_tributario_2017.pdf)

### 2.1.6 Tribunal Fiscal – Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF)

El Tribunal Fiscal es un órgano resolutorio del Ministerio de Economía y Finanzas, que tiene por misión resolver las controversias tributarias que surjan entre las entidades recaudadoras de tributos (Sunat, municipalidades, Etc) y los contribuyentes aplicando la ley, fijando criterios jurisprudenciales uniformes y proponiendo normas que contribuyan con el desarrollo del Sistema Tributario. El Tribunal fue creado en el año 1964 mediante la Ley 14920, reemplazando al antiguo Concejo Superior de Contribuciones.

#### Características

- Forma parte del Ministerio de Economía y Finanzas.
- Es el órgano de mayor jerarquía en los asuntos tributarios del Estado.

- Es independiente de las entidades recaudadoras de tributos (Sunat, Municipalidades, etc).
- Es un órgano especializado en materia tributaria. Sus decisiones agotan la vía administrativa y pueden ser impugnadas en el Poder Judicial mediante la acción contencioso-administrativa

### **Importancia**

- El Tribunal controla la labor de la Administración tributaria (Sunat, Municipalidades, Etc).
- Realiza una importante labor de interpretación y creación jurisprudencial en materia tributaria, lo que da previsibilidad a ésta.

### **Caso Práctico: RTF 11290-10-2011**

Conviene tener en cuenta los alcances de la Resolución del Tribunal Fiscal RTF 11290-10-2011, respecto a que el comerciante es responsable por los actos realizados al interior de su establecimiento, por lo que no cabría argumentar que no se emitió el comprobante de pago porque quién cometió la falta fue un familiar suyo que de repente no conoce nada de impuestos ni mucho menos de obligaciones. Tengan en cuenta que a SUNAT poco o nada le importa el contribuyente.

Tengan en cuenta que en la citada resolución RTF 11290-10-2011 se aborda el caso de una compra de “tarjeta prepago Movistar”, por un valor de S/.15, y que el fedatario espero 2 minutos a que le entreguen el comprobante y ante la omisión del contribuyente le aplicaron la sanción (numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario). No es conveniente pagar multas o que cierren el local por la falta de no emitir el comprobante de pago.

### **Caso Práctico: RTF N° 05437-1-2009**

El Tribunal Fiscal mediante RTF N° 05437-1-2009 resolvió una controversia relacionada con el sustento adecuado de las mermas. De los actuados se aprecia que SUNAT reparó el íntegro de la deducción establecida como merma de aves por mortandad cargada a resultados, por considerar que el análisis realizado por el Laboratorio no constituye un informe técnico.

El Tribunal señala que en diversas resoluciones tales como la RTF N° 02488-4-2003, 00399-4-2003 y 09579-4-2004, se ha interpretado que en el caso de determinación de mermas no basta que SUNAT deje de lado la información proporcionada por la entidad recurrente, sino que resulta necesario que la referida determinación se encuentre motivada y sustentada en documentación y/o información técnica correspondiente, lo que implicaría la verificación de los libros y registros contables de la entidad recurrente y la evaluación de la documentación y/o información técnica respectiva que le permita determinar el porcentaje de merma aplicable.

El Tribunal llega a la conclusión al advertir que SUNAT en la etapa de reclamación solamente se limita a señalar que “dicho documento es sólo un examen de laboratorio, que no acredita debidamente el porcentaje de mortalidad, ni método utilizado para llegar ha establecer el porcentaje de mortandad, por lo que procede mantener los reparos”.

De la revisión del informe denominado “Reporte de Resultados” y del análisis efectuado se advierte que el documento si contiene la metodología empleada, esto es, la forma de una muestra de 16 pollitas BB, Línea Harco, de 1 día de nacidas y el detalle de los resultados de los referidos análisis, resultados que fueron objetos de aclaración en la

etapa de reclamación. Que en el citado documento aclaratorio se indica que la metodología empleada fue la de “hisopos cloacales” que se tomaron 16 muestras dado que desde el punto de vista sanitario, deben tomarse como mínimo 15 muestras, lo que garantiza una estadística confiable. Dicho informe aclaratorio no fue tomado en cuenta por SUNAT al momento de resolver la reclamación, aspecto que el Tribunal corrige en la presente resolución.

# Resumen

1. Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende: a) Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.
2. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) se encarga de administrar los impuestos internos y recauda los ingresos, entonces, el éxito que tengan estas instituciones en sus respectivas labores dependerá que podamos tener mejor educación con escuelas bien equipadas, buenas carreteras, servicios de salud adecuados, administración de justicia eficiente y mayor seguridad interna y externa, entre otras cosas.
3. El delito tributario es toda acción u omisión, subterfugio o engaño que ejecuta una persona tendiente a ocultar o desfigurar o disminuir las operaciones realizadas o burlar el impuesto a que están legalmente sujetas.

Pueden revisar los siguientes enlaces para ampliar los conceptos vistos en esta unidad:

- [SUNAT: http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/](http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/)
- [Conoce cómo podrás crear una empresa en 24 horas, según Produce: http://rpp.pe/economia/economia/conoce-como-podras-crear-una-empresa-en-24-horas-segun-produce-noticia-1029212](http://rpp.pe/economia/economia/conoce-como-podras-crear-una-empresa-en-24-horas-segun-produce-noticia-1029212)
- [LEY N° 28806. Ley General de Inspección del Trabajo: http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4\\_uibd.nsf/B1C5960958A2208B05257E2A0056A38C/\\$FILE/1\\_LEY\\_28806\\_22\\_07\\_2006.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/B1C5960958A2208B05257E2A0056A38C/$FILE/1_LEY_28806_22_07_2006.pdf)
- [BMP Consultants Group: https://www.bpmcg.mx/](https://www.bpmcg.mx/)

## 2.2 NORMATIVA LABORAL

### 2.2.1 Inspección de Trabajo (DS 019-2006-TR y modificatorias)<sup>1</sup>

Mediante la Ley N° 28806 se promulgó la Ley General de Inspección del Trabajo, estableciendo los principios, finalidades y normas de alcance general que ordenan el Sistema de Inspección de Trabajo, regulando su composición, estructura orgánica, facultades y competencias, a fin de que la Administración del Trabajo y sus servicios inspectivos puedan cumplir su función como garante del cumplimiento de las normas sociolaborales.

En el apartado “Disposición Final” de la Ley mencionada se ordena que se reglamente la misma, a fin de aclarar aspectos y detalles pendientes, a ser desarrolladas a través de un reglamento. Por lo tanto mediante el Decreto Supremo 019-2006-TR se aprueba el Reglamento de la Ley General de Inspección del Trabajo, que consta de cinco (05) Títulos, cincuenta y cinco (55) artículos y ocho (08) Disposiciones Finales y Transitorias que forman parte integrante del Decreto Supremo mencionado.

#### 2.2.1.1 Funciones de la Inspección del Trabajo

Corresponde a la Inspección del Trabajo el ejercicio de las funciones de vigilancia y exigencia del cumplimiento de normas así como las funciones de orientación y asistencia técnica, en los términos regulados en la Ley General de Inspección del Trabajo.

De conformidad con lo dispuesto en la Ley General de Inspección del Trabajo, las atribuciones y competencias que señala la Ley en mención se detalla a continuación:

- Los Supervisores Inspectores y los Inspectores del Trabajo están facultados para desempeñar en su integridad todos los cometidos de la función de inspección con sujeción a los principios y disposiciones de la Ley en mención.
- En el ejercicio de sus respectivas funciones, los Supervisores Inspectores, los Inspectores del Trabajo y los Inspectores Auxiliares gozan de autonomía técnica y funcional y se les garantiza independencia frente a cualquier influencia exterior indebida en los términos del artículo 6 del Convenio N° 81 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT). Su posible especialización funcional es compatible con los principios de unidad funcional y de actuación.

Los Inspectores Auxiliares están facultados para ejercer las siguientes funciones:

- Funciones inspectivas de vigilancia y control de las normas en microempresas o pequeñas empresas, así como funciones de colaboración y apoyo en el desarrollo de las funciones inspectivas atribuidas a los Supervisores Inspectores y a los Inspectores del Trabajo. Todo ello está bajo la dirección y supervisión técnica de los Supervisores Inspectores, responsables del equipo al que estén adscritos.
- Funciones de orientación, información y difusión de las normas legales.
- Resolver interrogantes de los ciudadanos sobre los expedientes de inspección y las normas legales de aplicación.

---

<sup>1</sup> FLORES, Welshen Alberto (2010). *Inspección de Trabajo*. Tercera Edición, Talleres Gráficos Técnicos SRL, Lima.

- Brindar apoyo a los directivos y responsables del Sistema de Inspección en las labores que dispongan.
- Otras que le puedan ser conferidas.

### **2.2.1.2 Colaboración con los Supervisores - Inspectores, Inspectores del Trabajo e Inspectores Auxiliares**

Los empleadores, los trabajadores y los representantes de ambos, así como los demás sujetos responsables del cumplimiento de las normas del orden sociolaboral, están obligados a colaborar con los Supervisores - Inspectores, los Inspectores del Trabajo y los Inspectores Auxiliares cuando sean requeridos para ello.

En particular y en cumplimiento de dicha obligación de colaboración deberán:

- Atenderlos debidamente, prestándoles las facilidades para el cumplimiento de su labor,
- Acreditar su identidad y la de las personas que se encuentren en los centros o lugares de trabajo,
- Colaborar con ocasión de sus visitas u otras actuaciones inspectivas,
- Declarar sobre cuestiones que tengan relación con las comprobaciones inspectivas; y,
- Facilitarles la información y documentación necesarias para el desarrollo de sus funciones.

Quienes representen a los sujetos inspeccionados deberán acreditar tal condición si las actuaciones no se realizan directamente con ellos.

Toda persona, natural o jurídica, está obligada a proporcionar a la Inspección del Trabajo los datos, antecedentes o información con relevancia en las actuaciones inspectivas, siempre que se deduzcan de sus relaciones con los sujetos sometidos a la acción inspectiva y sea requerida para ello de manera formal.

### **2.2.1.3 Actuaciones Inspectivas<sup>2</sup>**

Las actuaciones inspectivas son de dos clases:

- Actuaciones de investigación o comprobatoria.
- Actuaciones de consulta o asesoramiento técnico.

#### **Las Actuaciones Inspectivas de Investigación o Comprobatoria**

Son diligencias previas al procedimiento sancionador, que se efectúan de oficio por la Inspección del Trabajo para comprobar si se cumplen las disposiciones vigentes en materia sociolaboral y, en caso de contravención, adoptar las medidas que procedan en orden a garantizar o promover su cumplimiento.

Su inicio y desarrollo se lleva a cabo de acuerdo con los trámites y requisitos regulados en la Ley y en su Reglamento, así como en las restantes normas de desarrollo que se dicten

---

<sup>2</sup> FLORES, Welshen Alberto (2010). *Inspección de Trabajo*. Tercera Edición, Talleres Gráficos Técnicos SRL, Lima.

### **Las Actuaciones Inspectivas de Consulta o Asesoramiento Técnico**

Son medidas de orientación relacionadas con el cumplimiento de las normas sociolaborales.

#### **2.2.1.4 Órdenes de Inspección**

Las órdenes de inspección que emitan los directivos, constarán por escrito y contendrán los datos de identificación de la inspección encomendada, el plazo para la actuación y su finalidad. Podrán referirse a un sujeto concreto, expresamente determinado e individualizado, o expedirse con carácter genérico a un conjunto indeterminado de sujetos, en aplicación de criterios objetivos como área geográfica, actividad económica, niveles de informalidad o cualquier otro, determinado por la autoridad competente en materia de inspección del trabajo.

Las órdenes genéricas de inspección y las actuaciones inspectivas que se lleven a cabo en cumplimiento de las mismas, se registrarán a la finalización de dichas actuaciones una vez identificados los sujetos inspeccionados. De igual forma se procederá para el registro de actuaciones inspectivas a iniciativa de los inspectores, cuando afecten a otros sujetos inspeccionados que no estuvieren identificados en la orden de inspección con la que guarden relación.

#### **2.2.1.5 Actuaciones Inspectivas de Investigación o Comprobatorias<sup>3</sup>**

En cumplimiento de las órdenes de inspección recibidas, los inspectores designados iniciarán las actuaciones de investigación mediante alguna de las siguientes modalidades:

- **Visita de inspección a los centros y lugares de trabajo:** Se realiza sin necesidad de previo aviso, por uno o varios inspectores del trabajo y extenderse el tiempo necesario. Asimismo podrá efectuarse más de una visita sucesiva.
- **Comparecencia:** Exige la presencia del sujeto inspeccionado ante el inspector del trabajo, en la oficina pública que se señale, para aportar la documentación que se requiera en cada caso y/o para efectuar las aclaraciones pertinentes. El requerimiento de comparecencia se realizará por escrito o en cualquier otra forma de notificación válida, que regule la Dirección Nacional de Inspección del Trabajo.
- **Comprobación de Datos:** Verificación de datos o antecedentes que obran en las dependencias del Sector Público; a tal fin la Inspección del Trabajo podrá acceder a dicha información, compararla, solicitar antecedentes o la información necesaria para comprobar el cumplimiento de las normas sociolaborales materia de verificación. Cuando del examen de dicha información se dedujeran indicios de incumplimientos, deberá procederse en cualquiera de las formas señaladas con anterioridad, para completar las actuaciones inspectivas de investigación.

#### **2.2.1.6 Finalización de las Actuaciones Inspectivas – Informe del Inspector de Trabajo**

Finalizadas las actuaciones de investigación o comprobatoria, y en uso de las facultades atribuidas, de no advertirse infracciones susceptibles de adoptar medidas inspectivas, los inspectores del trabajo emiten el correspondiente Informe.

---

<sup>3</sup> FLORES, Welshen Alberto (2010). *Inspección de Trabajo*. Tercera Edición, Talleres Gráficos Técnicos SRL, Lima.

De advertir incumplimientos y/o infracciones, los inspectores del trabajo adoptarán las medidas inspectivas de advertencia, requerimiento y paralización o prohibición de trabajos o tareas, para garantizar el cumplimiento de las normas objeto de fiscalización, emitiendo un Informe sobre las actuaciones realizadas, medidas inspectivas adoptadas y sus resultados. De no haberse atendido la medida inspectiva formulada por el Inspector o Equipo de Inspectores, se extenderá el acta de infracción, la cual en este caso constituirá el Informe de las actuaciones inspectivas, además de la propuesta de sanción y criterios adoptados para la graduación de la misma. Al expediente de inspección se adjuntarán las copias de los documentos obtenidos durante las actuaciones inspectivas.

El informe debe contener, como mínimo, la siguiente información:

- Identificación del sujeto o sujetos inspeccionados
- Medios de investigación utilizados
- Hechos constatados
- Conclusiones (detallando, en su caso, las infracciones apreciadas y las medidas inspectivas adoptadas)
- Identificación del inspector o inspectores del trabajo
- Fecha de emisión del informe

En los casos de accidente de trabajo o de enfermedad profesional, el informe deberá señalar la forma en que se produjeron, sus causas y sujetos responsables, especificando si, a criterio del inspector del trabajo, éstos se debieron a la ausencia de medidas de seguridad y salud en el trabajo, así como las medidas correctivas que se adoptaron para evitar, en un futuro, la ocurrencia de un accidente de trabajo o de una enfermedad ocupacional de similares características.

### 2.2.2 Actuaciones de la Inspección de Trabajo<sup>4</sup>

La SUNAFIL es el Organismo Técnico especializado, adscrito al Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, responsable del promover, supervisar y fiscalizar el cumplimiento del ordenamiento jurídico sociolaboral y el de seguridad y salud en el trabajo, así como brindar asesoría técnica, realizar investigaciones y proponer la emisión de normas sobre dichas materias.

Las funciones de la SUNAFIL son:

- Supervisar el cumplimiento de la normativa sociolaboral, ejecutando las funciones de fiscalización dentro del ámbito de su competencia.
- Aprobar las políticas institucionales en materia de inspección del trabajo, en concordancia con las políticas nacionales y sectoriales.
- Formular y proponer las disposiciones normativas de su competencia
- Vigilar y exigir el cumplimiento de las normas legales reglamentarias, convencionales y las condiciones contractuales, en el orden sociolaboral que se refieran al régimen de común aplicación a regímenes especiales.
- Imponer las sanciones legalmente establecidas por el incumplimiento de las normas socio-laborales, en el ámbito de su competencia.

---

<sup>4</sup> FLORES, Welshen Alberto (2010). *Inspección de Trabajo*. Tercera Edición, Talleres Gráficos Técnicos SRL, Lima.

- Fomentar y brindar apoyo para la realización de actividades de promoción de las normas socio-laborales, así como para el desarrollo de las funciones inspectivas de orientación y asistencia técnica de los gobiernos regionales.
- Prestar orientación y asistencia técnica especializada dentro de su ámbito de competencia.
- Ejercer la facultad de ejecución coactiva, respecto de las sanciones impuestas en el ejercicio de sus competencias.
- Vigilar y exigir el cumplimiento de las normas legales, reglamentarias, convencionales y las condiciones contractuales en el régimen laboral privado, en el orden sociolaboral.
- Suscribir convenios de gestión con los gobiernos regionales en materia de su competencia.
- Prestar orientación y asistencia técnica especializada dentro de su ámbito de competencia.

### 2.2.3 Régimen de las Infracciones y Sanciones

#### **Son infracciones leves, los siguientes incumplimientos:**

- 1) No comunicar y registrar ante la autoridad competente, en los plazos y con los requisitos previstos, documentación o información siempre que no esté tipificado como infracción grave.
- 2) No entregar al trabajador, en los plazos y con los requisitos previstos, copia del contrato de trabajo, boletas de pago de remuneraciones, hojas de liquidación de compensación por tiempo de servicios, participación en las utilidades u otros beneficios sociales, o cualquier otro documento que deba ser puesto a su disposición.
- 3) El incumplimiento de las obligaciones sobre planillas de pago o registro que las sustituya, o registro de trabajadores y prestadores de servicio.
- 4) El incumplimiento de las obligaciones sobre boletas de pago de remuneraciones.
- 5) No exponer en lugar visible del centro de trabajo el horario de trabajo, no contar con un ejemplar de la síntesis de la legislación laboral, no entregar el reglamento interno de trabajo, cuando corresponda, o no exponer o entregar cualquier otra información o documento que deba ser puesto en conocimiento del trabajador.
- 6) Cualquier otro incumplimiento que afecte obligaciones meramente formales o documentales, siempre que no esté tipificado como infracción grave.
- 7) No cumplir oportunamente con los deberes de información, hacia las entidades depositarias, relativos a la disponibilidad e intangibilidad de los depósitos por compensación por tiempo de servicios.
- 8) El incumplimiento por parte de las empresas contratistas y subcontratistas de inscribirse o de actualizar información en el Registro Nacional de Obras de Construcción Civil – RENOCC.

#### **Son infracciones graves, los siguientes incumplimientos:**

- 1) El incumplimiento de las siguientes obligaciones sobre planillas de pago, planillas electrónicas, o registro de trabajadores y prestadores de servicios: no encontrarse actualizado; no encontrarse debidamente autorizado de ser exigido; no consignar los datos completos; no presentarlo ante la Autoridad Administrativa de Trabajo; no presentarlo dentro del plazo o presentarlo incluyendo datos falsos o que no correspondan a la realidad; no efectuar el alta en el Registro, la modificación o actualización de datos, o la baja en el Registro, dentro del plazo correspondiente. Únicamente para el cálculo de la multa a imponer, se entiende por trabajadores

- afectados a los pensionistas, prestadores de servicios, personal en formación - Modalidad Formativa Laboral y otros, así como derechohabientes.
- 2) El incumplimiento de las siguientes obligaciones en materia de boletas de pago y hojas de liquidación: consignar datos distintos a los registrados en las planillas de pago o registros que las sustituyan, registros de trabajadores y prestadores de servicios, incluir datos falsos o que no correspondan a la realidad.
  - 3) No pagar u otorgar íntegra y oportunamente las remuneraciones y los beneficios laborales a los que tienen derecho los trabajadores por todo concepto, incluidos los establecidos por convenios colectivos, laudos arbitrales, así como la reducción de los mismos en fraude a la ley.
  - 4) No depositar íntegra y oportunamente la compensación por tiempo de servicios.
  - 5) El incumplimiento de las disposiciones relacionadas con el sistema de prestaciones alimentarias, siempre que no esté tipificado como muy grave.
  - 6) No celebrar por escrito y en los plazos previstos contratos de trabajo, cuando este requisito sea exigible, así como no presentar una copia de los mismos ante la Autoridad Administrativa de Trabajo para su conocimiento y registro.
  - 7) La modificación unilateral por el empleador del contrato y las condiciones de trabajo, en los casos en los que no se encuentra facultado para ello.
  - 8) El incumplimiento de las disposiciones relacionadas con la entrega a los representantes de los trabajadores de información sobre la situación económica, financiera, social y demás pertinente de la empresa, durante el procedimiento de negociación colectiva.
  - 9) El incumplimiento de las disposiciones relacionadas con el descuento y la entrega de cuotas sindicales y contribuciones destinadas a la constitución y fomento de las cooperativas formadas por los trabajadores sindicalizados.
  - 10) El incumplimiento de las disposiciones relacionadas con el otorgamiento de facilidades para el ejercicio de la actividad sindical.
  - 11) No registrar el Contrato de Seguro de Vida Ley en el Registro Obligatorio de Contratos creado por la Ley N° 29549, no contratar la póliza de seguro de vida, no mantenerla vigente o no pagar oportunamente la prima, a favor de los trabajadores con derecho a éste, incurriéndose en una infracción por cada trabajador afectado".
  - 12) No proporcionar a los trabajadores del hogar hospedaje, alimentación y facilidades para la asistencia regular a su centro de estudios, cuando corresponda.
  - 13) No contar con una dependencia adecuada de relaciones industriales, asistente social diplomado o reglamento interno de trabajo, cuando corresponda.

**Son infracciones muy graves, los siguientes incumplimientos:**

- 1) No pagar la remuneración mínima correspondiente.
- 2) La inscripción fraudulenta en el Registro Nacional de Empresas Administradoras y Empresas Proveedoras de Alimentos.
- 3) Desempeñar actividades propias del sistema de prestaciones alimentarias sin cumplir con los requisitos previstos en las normas correspondientes.
- 4) El despacho en el sistema de prestaciones alimentarias, por parte de la empresa proveedora o cliente, de víveres o raciones alimentarias en malas condiciones de higiene o salubridad, sin las certificaciones o registros que correspondan o sin respetar las exigencias nutricionales previstas en las normas correspondientes.
- 5) El incumplimiento de las disposiciones relacionadas con la contratación a plazo determinado, cualquiera que sea la denominación de los contratos, su desnaturalización, su uso fraudulento, y su uso para violar el principio de no discriminación."
- 6) El incumplimiento de las disposiciones relacionadas con la jornada de trabajo, refrigerio, trabajo en sobretiempo, trabajo nocturno, descanso vacacional y otros descansos, licencias, permisos y el tiempo de trabajo en general.

- 7) El incumplimiento de las disposiciones relacionadas con el trabajo de los niños, niñas y adolescentes menores de 18 años de edad en relación de dependencia, incluyendo aquellas actividades que se realicen por debajo de las edades mínimas permitidas para la admisión en el empleo, que afecten su salud o desarrollo físico, mental, emocional, moral, social y su proceso educativo. En especial, aquellos que no cuentan con autorización de la Autoridad Administrativa de Trabajo, los trabajos o actividades considerados como peligrosos y aquellos que deriven en el trabajo forzoso y la trata de personas con fines de explotación laboral.
- 8) La negativa a recibir el pliego de reclamos, salvo causa legal o convencional objetivamente demostrable que justifique dicha negativa.
- 9) La realización de actos que impidan el libre ejercicio del derecho de huelga, como la sustitución de trabajadores en huelga, bajo contratación directa a través de contratos indeterminados o sujetos a modalidad, o bajo contratación indirecta, a través de intermediación laboral o contratación y sub-contratación de obras o servicios, y el retiro de bienes de la empresa sin autorización de la Autoridad Administrativa de Trabajo.
- 10) La realización de actos que afecten la libertad sindical del trabajador o de la organización de trabajadores, tales como aquellos que impiden la libre afiliación a una organización sindical, promuevan la desafiliación de la misma, impidan la constitución de sindicatos, obstaculicen a la representación sindical, utilicen contratos de trabajo sujetos a modalidad para afectar la libertad sindical, la negociación colectiva y el ejercicio del derecho de huelga, o supuestos de intermediación laboral fraudulenta, o cualquier otro acto de interferencia en la organización de sindicatos.
- 11) La trasgresión a las garantías reconocidas a los trabajadores de sindicatos en formación, a los candidatos a dirigentes sindicales y a los miembros de comisiones negociadoras.
- 12) La discriminación de un trabajador por el libre ejercicio de su actividad sindical, esté contratado a plazo indeterminado, sujetos a modalidad, a tiempo parcial, u otros."
- 13) El cierre no autorizado o abandono del centro de trabajo.
- 14) Los actos de hostilidad y el hostigamiento sexual, así como cualquier otro acto que afecte la dignidad del trabajador o el ejercicio de sus derechos constitucionales.
- 15) No adoptar medidas las medidas necesarias para prevenir o cesar los actos de hostilidad y hostigamiento sexual, así como cualquier otro acto que afecte la dignidad del trabajador o el ejercicio de sus derechos constitucionales.
- 16) El incumplimiento de las disposiciones relacionadas con la protección de las mujeres trabajadoras durante los períodos de embarazo y lactancia.
- 17) La discriminación del trabajador, directa o indirecta, en materia de empleo u ocupación, como las referidas a la contratación, retribución, jornada, formación, promoción y demás condiciones, por motivo de origen, raza, color, sexo, edad, idioma, religión, opinión, ascendencia nacional, origen social, condición económica, ejercicio de la libertad sindical, discapacidad, portar el virus HIV o de cualquiera otra índole.
- 18) El trabajo forzoso, sea o no retribuido, y la trata o captación de personas con dicho fin.
- 19) No contar con el registro de control de asistencia, o impedir o sustituir al trabajador en el registro de su tiempo de trabajo.
- 20) No registrar trabajadores, pensionistas, prestadores de servicios, personal contratado bajo modalidades formativas laborales, personal de terceros o derechohabientes en las planillas de pago o planillas electrónicas a que se refiere el Decreto Supremo N° 018-2007-TR y sus modificatorias, o no registrar trabajadores y prestadores de servicios en el registro de trabajadores y prestadores de servicios, en el plazo y con los requisitos previstos, incurriéndose en una infracción por cada trabajador, pensionista, prestador de servicios, personal en formación - Modalidad Formativa Laboral y otros, personal de terceros o

derechohabiente. Para el cálculo de la multa a imponerse, se entiende como trabajadores afectados a los pensionistas, prestadores de servicios, personal contratado bajo modalidades formativas laborales, así como los derechohabientes.

### Otras Infracciones Laborales

El Reglamento considera otras infracciones relacionadas a:

- Infracciones de seguridad y salud en el trabajo
- Infracciones en materia de empleo y colocación
- Infracciones de empresas de intermediación laboral y empresas usuarias sub, entre otras

### ¿Cuáles son los nuevos cambios en las multas por infracciones laborales?

El 06 de agosto de 2017 se publicó el Decreto Supremo 015-2017-TR, que modifica el reglamento de la Ley General de Inspección General de Trabajo. Las modificaciones incluyen la reducción de las multas por infracciones laborales en más de 50% para las 3 categorías:

- Microempresa
- Pequeña empresa
- No Mype

Las nuevas multas por infracciones laborales fueron aprobadas teniendo en cuenta los principios de razonabilidad y proporcionalidad, previstos en las normas generales de procesos administrativos. Cabe señalar que durante los tres últimos años - desde julio de 2014 hasta julio 2017 - las multas por infracciones laborales fueron temporalmente reducidas hasta un 35 % de lo establecido en el cuadro de sanciones.

### CUADRO COMPARATIVO DE MULTAS

HASTA 06.08.17		DESDE 07.08.17		
<b>MICROEMPRESA</b>				
	Multa mínima	Multa máxima	Multa mínima	Multa máxima
LEVE	S/405.00	S/2,025.00	S/182.00	S/931.50
GRAVE	S/1,012.50	S/4,050.00	S/445.50	S/1822.50
MUY GRAVE	S/2,025.00	S/6,075.00	S/931.50	S/2,754.00
<b>PEQUEÑA EMPRESA</b>				
	Multa mínima	Multa máxima	Multa mínima	Multa máxima
LEVE	S/810.00	S/20,250.00	S/ 364.50	S/9,112.50
GRAVE	S/4,050.00	S/40,050.00	S/1,822.50	S/18,225.00
MUY GRAVE	S/6,885.00	S/68,850.00	S/3,118.50	S/30,982.50
<b>NO MYPE</b>				
	Multa mínima	Multa máxima	Multa mínima	Multa máxima
LEVE	S/2,025.00	S/121,500.00	S/931.50	S/54,675.00
GRAVE	S/12,150.00	S/202,500.00	S/5,467.50	S/91,125.00
MUY GRAVE	S/20,250.00	S/405,000.00	S/9,112.50	S/182,250.00

Figura 17: Cuadro comparativo de multas

Fuente.- Tomado de <https://elcomercio.pe/economia/peru/gobierno-reduce-50-monto-multas-uit-infracciones-laborales-noticia-noticia-448196>

Los montos de las multas para micro y pequeñas empresas que están inscritas en el REMYPE no podrán superar, en un mismo procedimiento sancionador, el 1% de los ingresos netos percibidos en el ejercicio fiscal anterior a que se generara la orden de inspección. Igualmente, infracciones como la afectación de derecho sindical, protección de la mujeres en periodo de embarazo o lactancia o discriminación, las micro empresas y pequeñas empresas que están inscritas en el REMYPE recibirán un descuento del 50% sobre la tabla que se aplica a las empresas No MYPE (medianas y grandes).

Respecto a las infracciones por trabajo forzoso y trabajo para menores de edad, que tienen carácter de insubsanables, las sanciones serán de 50 UIT para microempresas registradas en el REMYPE, 100 UIT para pequeñas empresas registradas en el REMYPE y 200 UIT para los demás casos.

Cuando se trate de infracciones al régimen especial de trabajadores del hogar, se aplicará 0,05 de la UIT por infracciones leves; 0,13 UIT por infracciones graves y 0,25 UIT por infracciones muy graves.

La prescripción respecto de infracciones en materia sociolaboral será a los cuatro años, conforme a la regla establecida en el TUO de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

El “Artículo 48° Cuantía y aplicación de las Sanciones” del DS 015-2017-TR (Decreto Supremo que modifica el Reglamento de la Ley General de Inspección del Trabajo), establece el cálculo del monto de las sanciones en base a la siguiente tabla:

Microempresa										
Gravedad de la infracción	Número de trabajadores afectados									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10 y más
Leves	0.045	0.05	0.07	0.08	0.09	0.11	0.14	0.16	0.18	0.23
Graves	0.11	0.14	0.16	0.18	0.20	0.25	0.29	0.34	0.38	0.45
Muy grave	0.23	0.25	0.29	0.32	0.36	0.41	0.47	0.54	0.61	0.68
Pequeña empresa										
Gravedad de la infracción	Número de trabajadores afectados									
	1 a 5	6 a 10	11 a 20	21 a 30	31 a 40	41 a 50	51 a 60	61 a 70	71 a 99	100 y más
Leves	0.09	0.14	0.18	0.23	0.32	0.45	0.61	0.83	1.01	2.25
Graves	0.45	0.59	0.77	0.97	1.26	1.62	2.09	2.43	2.81	4.50
Muy grave	0.77	0.99	1.28	1.64	2.14	2.75	3.56	4.32	4.95	7.65
No MYPE										
Gravedad de la infracción	Número de trabajadores afectados									
	1 a 10	11 a 25	26 a 50	51 a 100	101 a 200	201 a 300	301 a 400	401 a 500	501 a 999	1,000 y más
Leves	0.23	0.77	1.10	2.03	2.70	3.24	4.61	6.62	9.45	13.50
Graves	1.35	3.38	4.50	5.63	6.75	9.00	11.25	15.75	18.00	22.50
Muy grave	2.25	4.50	6.75	9.90	12.15	15.75	20.25	27.00	36.00	45.00

Figura 18: Tabla para el cálculo de las sanciones laborales

Fuente.- Tomado de <http://busquedas.elperuano.pe/download/url/decreto-supremo-que-modifica-el-reglamento-de-la-ley-general-decreto-supremo-n-015-2017-tr-1551410-3>

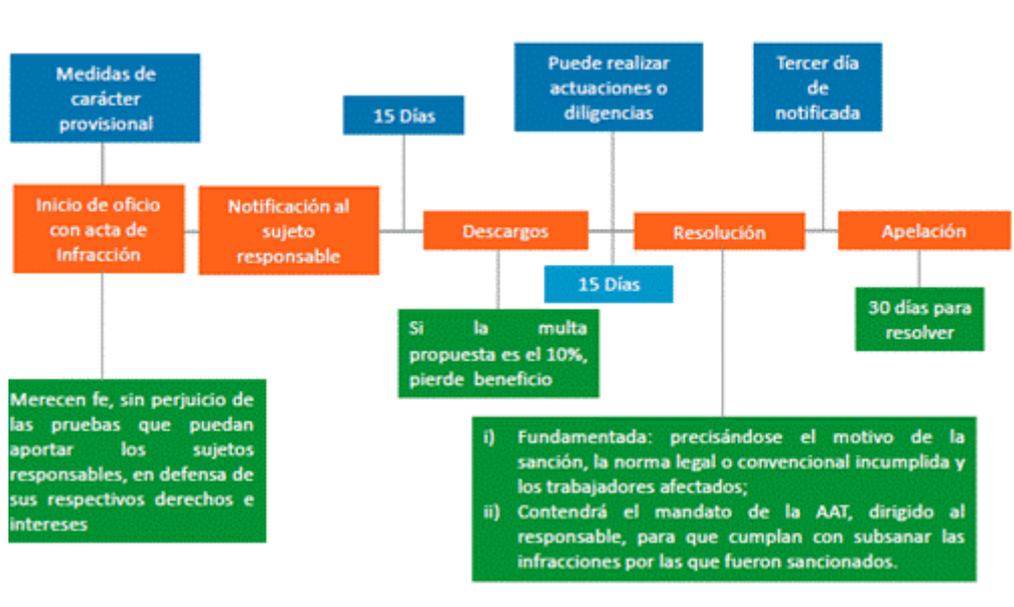


Figura 19: Trámite del Procedimiento Sancionador

Fuente.- Tomado de <http://www.pacificoseguros.com/site/Portals/0/documents/SUNAFIL-Fundamentos-Teoricos.pdf>

## 2.2.4 Casos prácticos

Luego de realizar la inspección laboral, esta culmina con un acta de infracción, donde se determinó 8 infracciones en materia de relaciones laborales, considerando que la empresa es NO PIME y que la infracción solamente alcanza a un locador que no registrado en planilla.

Para determinar el monto de la multa, se aplicará la tabla de la Figura 18.

Cuadro de Sanciones por no Registrar a un Colaborador en Planilla - Empresa No PIME						
Nº de Infracción	Norma Legal	Resumen Infracción	Gravedad	Nº Trabajadores	Monto de Multa S/	UIT 2017 = 4,090
1	Art 29.20 del DS 019-2016-TR	No registrar en planilla	Muy grave	1	9,112.90	2.23
2	Art 24.4 del DS 019-2016-TR	No pago de gratificación	Grave	1	3,467.90	1.30
3	Art 24.4 del DS 019-2016-TR	No pago de bonificación	Grave	1	3,467.90	1.30
4	Art 24.9 del DS 019-2016-TR	No depósito de CTS	Grave	1	3,467.90	1.30
5	Art 23.2 del DS 019-2016-TR	No entrega de liquidación de CTS	Leve	1	931.90	0.23
6	Art 29.6 del DS 019-2016-TR	No pago de indemnización	Muy grave	1	9,112.90	2.23
7	Art 44 del DS 019-2016-TR	No registrado en un sistema de salud	Grave	1	3,467.90	1.30
8	Art 44 del DS 019-2016-TR	No registrado en un sistema de pensiones	Grave	1	3,467.90	1.30
<b>MONTO TOTAL</b>					<b>46,494.80</b>	

Figura 20: Cuadro de Sanciones por no Considerar a un Colaborador

Fuente.- Tomado de

[https://www.google.com.pe/search?q=cuadro+de+multas+por+no+registrar+a+un+colaborador&source=lnms&tbm=isch&sa=X&ved=0ahUKewiS6qvYvtbZAhVCMd8KHc2iDqQQ\\_AUICigB&biw=1024&bih=472#imgrc=fgxIW8xKihJnM](https://www.google.com.pe/search?q=cuadro+de+multas+por+no+registrar+a+un+colaborador&source=lnms&tbm=isch&sa=X&ved=0ahUKewiS6qvYvtbZAhVCMd8KHc2iDqQQ_AUICigB&biw=1024&bih=472#imgrc=fgxIW8xKihJnM)

# Resumen

1. La SUNAFIL, es un organismo adscrito al Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, que será responsable de promover, supervisar y fiscalizar el cumplimiento del ordenamiento jurídico sociolaboral y el de seguridad y salud en el trabajo, así como de brindar asesoría técnica, y realizar investigaciones.
2. Las multas laborales en una inspección labofral son muchas opciones, pero las más frecuentes se originan por no registrar en planilla a un trabajador. Actualmente muchas empresas contratan personal bajo el sistema de recibos por honorarios, utilizan este sistema con el fin de poder reducir costos laborales; pero, lamentablemente están haciendo todo lo contrario, aumentan sus costos al cometer infracciones laborales que conlleva al pago de multas laborales. No colocar en planilla a un locador de servicios que cumple todos los requisitos de un trabajador dependiente conlleva a una multa.
3. El 06 de agosto de 2017 se publicó el Decreto Supremo 015-2017-TR, que modifica el reglamento de la Ley General de Inspección General de Trabajo. Las modificaciones reducen las multas por infracciones labóales en más de 50% para las 3 categorías: Microempresa, Pequeña empresa y No Mype

Pueden revisar los siguientes enlaces para ampliar los conceptos vistos en esta unidad:

- [SUNAFIL: https://www.sunafil.gob.pe/](https://www.sunafil.gob.pe/)
- [Conoce cómo podrás crear una empresa en 24 horas, según Produce: http://rpp.pe/economia/economia/conoce-como-podras-crear-una-empresa-en-24-horas-segun-produce-noticia-1029212](http://rpp.pe/economia/economia/conoce-como-podras-crear-una-empresa-en-24-horas-segun-produce-noticia-1029212)
- [Aprobación del Reglamento de la Ley General de Inspección del Trabajo: http://www.mintra.gob.pe/contenidos/archivos/prodlab/legislacion/DS\\_019\\_2006\\_T\\_R.pdf](http://www.mintra.gob.pe/contenidos/archivos/prodlab/legislacion/DS_019_2006_T_R.pdf)
- [Multas Laborales en una inspección laboral 2017: https://www.noticierocontable.com/multas-laborales-inspeccion-laboral/](https://www.noticierocontable.com/multas-laborales-inspeccion-laboral/)

## Bibliografía Unidad de Aprendizaje 2

Flores, W. A. (2010). *Inspección de Trabajo*. Lima, Perú: Talleres Gráficos Técnicos SRL.

## 2.3 NORMATIVA SOCIETARIA

Con fecha 27 de julio de 1966 se expidió la Ley de Sociedades Mercantiles, aprobada mediante Ley N° 16123, la cual era concordante con el por entonces vigente Código Civil de 1936. Años después se promulga la Ley General de Sociedades a través del Decreto Legislativo N° 311 de 1984, siendo posteriormente modificada por el Decreto Supremo N° 003-85-JUS del 13 de mayo de 1985 que da origen al Texto Único Concordado de la Ley General de Sociedades; ambos dispositivos legales repiten prácticamente lo ya esbozado en 1966 pues el primero sólo añade la regulación de la sociedad civil (que antes se encontraba en el Código Civil), mientras que el segundo se limita a agregar un Título Preliminar.

Año	Norma	Dispositivo legal	Contenido
1966	Ley de Sociedades Mercantiles	Ley N° 16123	Sociedades mercantiles
1984	Ley General de Sociedades	Decreto Legislativo N° 311	Sociedades mercantiles + sociedades civiles
1985	Texto Único Concordado de la Ley General de Sociedades	Decreto Supremo N° 003-85-JUS	Título Preliminar + sociedades mercantiles + sociedades civiles

Figura 21: Historia de las Ley de Sociedades

Fuente.- Tomado de

[https://www.google.com.pe/search?q=historia+de+ley+de+sociedades+peru&source=lnms&tbm=isch&sa=X&ved=0ahUKEwjdgYLCwNbZAhWFmeAKHZLYAk8Q\\_AUICygC&biw=1024&bih=472#imgcr=IGoCGhCeNyWwyM:](https://www.google.com.pe/search?q=historia+de+ley+de+sociedades+peru&source=lnms&tbm=isch&sa=X&ved=0ahUKEwjdgYLCwNbZAhWFmeAKHZLYAk8Q_AUICygC&biw=1024&bih=472#imgcr=IGoCGhCeNyWwyM:)

El 9 de diciembre de 1997 fue publicado el texto de la Ley General de Sociedades, actualmente vigente, la misma que produjo un cambio, cambio que no solamente es cuantitativo al haberse pasado de 414 artículos a cerca de 500, sino - y por sobre todo un cambio cualitativo, de esencia jurídica, que se complementa con una mejor estructura del texto normativo y el empleo de una adecuada técnica legislativa.

Anterior Ley General de Sociedades		Vigente Ley General de Sociedades	
Libro Primero	Sociedades Mercantiles	Libro I	Reglas aplicables a todas las sociedades
		Libro II	Sociedad Anónima
Libro Segundo	Sociedades Civiles	Libro III	Otras formas societarias
		Libro IV	Normas complementarias
Libro Tercero	Normas complementarias	Libro V	Contratos asociativos
		Título Final	Disposiciones finales y transitorias

Figura 22: Contenido de la Ley de Sociedades

Fuente.- Tomado de <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/123456789/1134>

### 2.3.1 Formas de Constitución de Sociedades

#### a) Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada

<b>Características</b>	De 2 a 20 socios participacionistas
<b>Denominación</b>	La denominación es seguida de las palabras "Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada", o de las siglas "S.R.L."
<b>Órganos</b>	Junta General de Socios y Gerencia
<b>Capital social</b>	Representado por participaciones y deberá estar pagada cada participación por lo menos en un 25%
<b>Duración</b>	Indeterminada
<b>Transferencia</b>	La transferencia de participaciones se formaliza mediante escritura pública y debe inscribirse en el Registro Público de Personas Jurídicas.

Figura 23: Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada  
Fuente.- Tomado de <https://empreendedor.pe/finanzas/tipos-de-empresas-en-el-peru/>

#### b) Sociedad Anónima Abierta

<b>Características</b>	Es aquella que realizó oferta primaria de acciones u obligaciones convertibles en acciones, tiene más de 750 accionistas, más del 35% de su capital pertenece a 175 o más accionistas, se constituye como tal o sus accionistas deciden la adaptación a esta modalidad.
<b>Denominación</b>	La denominación es seguida de las palabras "Sociedad Anónima Abierta", o de las siglas "S.A.A."
<b>Órganos</b>	Junta General de Accionistas, Directorio y Gerencia
<b>Capital social</b>	Representado por participaciones y deberá estar pagada cada participación por lo menos en un 25%
<b>Duración</b>	Determinado o Indeterminado
<b>Transferencia</b>	La transferencia de acciones debe ser anotada en el Libro de Matrícula de Acciones de la Sociedad.

Figura 24: Sociedad Anónima Abierta  
Fuente.- Tomado de <https://empreendedor.pe/finanzas/tipos-de-empresas-en-el-peru/>

#### c) Sociedad Anónima Cerrada

<b>Características</b>	De 2 a 20 accionistas.
<b>Denominación</b>	La denominación es seguida de las palabras "Sociedad Anónima Cerrada", o de las siglas "S.A.C."
<b>Órganos</b>	Junta General de Accionistas, Directorio (opcional) y Gerencia
<b>Capital social</b>	Aportes en moneda nacional y/o extranjera y en contribuciones tecnológicas intangibles.
<b>Duración</b>	Determinado o Indeterminado
<b>Transferencia</b>	La transferencia de acciones debe ser anotada en el Libro de Matrícula de Acciones de la Sociedad.

Figura 25: Sociedad Anónima Cerrada  
Fuente.- Tomado de <https://empreendedor.pe/finanzas/tipos-de-empresas-en-el-peru/>

## d) Sociedad Anónima

<b>Características</b>	2 accionistas como mínimo. No existe número máximo.
<b>Denominación</b>	La denominación es seguida de las palabras "Sociedad Anónima", o de las Siglas "S.A."
<b>Órganos</b>	Junta General de Accionistas, Directorio y Gerencia.
<b>Capital social</b>	Aportes en moneda nacional y/o extranjera, y en contribuciones tecnológicas intangibles.
<b>Duración</b>	Determinado o Indeterminado
<b>Transferencia</b>	La transferencia de acciones debe ser anotada en el Libro de Matrícula de Acciones de la Sociedad.

Figura 26: Sociedad Anónima

Fuente.- Tomado de <https://empreendedor.pe/finanzas/tipos-de-empresas-en-el-peru/>

## e) Sucursales

Establecimiento secundario a través del cual una sociedad desarrolla, en un lugar distinto a su domicilio, determinadas actividades comprendidas dentro de su objeto social. Carece de personería jurídica independiente de la principal. La sucursal debe estar dotada de representación legal permanente y goza de autonomía de gestión en el ámbito de las actividades que la principal le asigna, conforme a los poderes que otorga a sus representantes.

## f) Los contratos asociativos

Los contratos asociativos crean y regulan la participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. Este tipo de contrato, no genera una persona jurídica, deberá constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el Registro.

Existen 3 formas de contratos asociativos: el contrato de Asociación en Participación, el Consorcio y el Joint Venture.

Los recursos destinados a los contratos, mencionados anteriormente, serán considerados como inversión extranjera directa cuando se otorgue al inversionista extranjero una forma de participación en la capacidad de producción, sin que ello suponga aporte de capital y que corresponda a operaciones comerciales de carácter contractual a través de las cuales el inversionista extranjero provee bienes o servicios a la empresa receptora a cambio de una participación en volumen de producción física, en el monto global de las ventas o en las utilidades netas de la referida empresa receptora.

**Tipos de Sociedades Mercantiles en Perú**

En el Perú, se pueden constituir una empresa de dos formas:

- Constituyendo una Empresa Unipersonal, es decir, una personal natural con negocio.
- Constituyendo una Empresa como Persona Jurídica: como una Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, etc.

## A. Constitución de una Empresa como Personal Natural

### Empresa Unipersonal

- La empresa personal o unipersonal no constituye una persona jurídica distinta a la persona natural. Es decir, es una persona natural que realiza una actividad comercial.
- La empresa unipersonal o personal es considerado el negocio o comercio individual en el que el propietario será el que desarrollará y administrará la actividad empresarial.
- Mantiene su condición de persona natural con negocio. Tiene responsabilidad ilimitada y personal con todo su patrimonio respecto a la actividad que realiza. En este caso, la persona natural responderá por las deudas con todo su patrimonio.
- La Persona Natural actúa como sujeto jurídico con capacidad para ejercer derechos y a su vez contraer obligaciones.
- Téngase en cuenta que aún teniendo un R.U.C, no adquiere personalidad jurídica, es decir, no existe una distinción entre el patrimonio de la empresa y su patrimonio personal. Este tipo de empresa ha sido creada para que las personas naturales con negocio se formalicen, por esta razón, se deberán inscribir en el Registro Único de Contribuyentes, lo que los hace responsables de tributar ante la SUNAT.
- No es obligatoria su inscripción en los Registros Públicos.
- La responsabilidad ilimitada en este tipo de empresa es su desventaja.

## B. Constitución de Empresas como Personas Jurídicas

### Empresa individual de responsabilidad limitada, E.I.R.L

- El Decreto Ley N. 21621 establece su constitución y su funcionamiento.
- En el caso de la E.I.R.L, sólo las personas naturales pueden constituirla o ser titulares. Es decir, se requiere la voluntad de una persona natural para que se conforme.
- En la E.I.R.L. la persona natural limita su responsabilidad por los bienes, sean dinerarios o no dinerarios, que ésta aporta a la persona jurídica, a fin de formar el patrimonio empresarial. Tiene patrimonio propio distinto al de su Titular.
- Se realiza una actividad económica que va a permitir la constitución de una persona jurídica que tenga patrimonio propio, lo que la diferencia de la persona natural, que es el titular de la empresa. Por lo tanto, la responsabilidad del titular de una E.I.R.L. estará limitada a los aportes que se realice a la empresa; es decir, su titular no responde personalmente por las obligaciones. Sin embargo, a esta regla, existen situaciones muy concretas establecidas por la ley:
  - Cuando la empresa no está debidamente representada.
  - Si existieran retiros que no corresponden a los beneficios debidamente comprobados.
  - Cuando se ha producido pérdida del cincuenta por ciento o más del capital, y esto no se hubiera compensado o disminuido a tal efecto.
- La E.I.R.L. cuenta con dos órganos: el Titular (dueño) que es el órgano máximo y que tiene a cargo la decisión sobre los bienes y actividades de la empresa; y la Gerencia, que se encarga de la administración y representación de la empresa.
- También existe la posibilidad que el Titular se encargue de la administración y en este caso se le denominará Titular - Gerente.
- El patrimonio inicial de la Empresa se forma por los aportes de la persona natural que la constituye.
- Es una persona jurídica de derecho privado.

- El Titular es el dueño de la empresa, siendo entonces la propiedad sólo de una persona.
- Se constituirá por escritura pública y deberá ser inscrita en el Registro Mercantil.
- La ventaja de constituir esta empresa es que la responsabilidad es limitada, lo que es un respaldo para realizar una actividad empresarial, muy aparte de los gastos de constitución y funcionamiento que pueda darse.

### **La Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada, S.R.L.**

- Tiene características tanto personalistas como capitalistas. Es como una versión anterior a la sociedad anónima cerrada.
- Se constituye por las aportaciones que realicen sus socios, las cuales deben estar pagadas en no menos del veinticinco por ciento (25%) de cada participación. Estas deberán ser depositadas en una entidad bancaria a nombre de la sociedad.
- Las participaciones son iguales, acumulables e indivisibles, y no pueden ser incorporadas en títulos valores, ni tampoco se les puede denominar acciones.
- Los aportes pueden constituir en bienes dinerarios o no dinerarios.
- Cuenta con un mínimo de dos y un máximo de veinte socios. Por su naturaleza cerrada, es una alternativa de las empresas familiares.
- El capital social está basado en participaciones.
- Los socios responden en forma limitada por el monto de lo que aportaron. Responde por su patrimonio presente y futuro que se basa en el valor que pueda tener su local comercial, su clientela, maquinarias, marcas, etc.
- La transferencia de las participaciones se realizará mediante escritura pública.
- Deberá inscribirse en el Registro Público de Personas Jurídicas.
- Duración indeterminada.

### **La Sociedad Anónima Ordinaria, S.A.**

- La Sociedad Anónima ordinaria S.A. es la sociedad tradicional. Tiene dos figuras especiales en el Perú: la sociedad anónima cerrada y la sociedad anónima abierta.
- Es una sociedad de capitales con responsabilidad limitada, es decir los socios no responden solidariamente por las deudas sociales.
- Los derechos de los socios está representado por un título al que se le denomina acción.
- Sus acciones constituyen títulos valores y por esto pueden circular en el mercado.
- El capital social está representado por acciones nominativas, que son los aportes de los socios.
- La representación del capital social puede ser mediante acciones y se conforma con los aportes que pueden ser en efectivo o en bienes.
- La propiedad de las acciones está separada de la gestión de la sociedad.
- La Sociedad Anónima Ordinaria se forma para cumplir con una finalidad determinada.
- Los accionistas no tienen derecho sobre los bienes adquiridos, pero si del capital y las utilidades.
- La titularidad de las acciones le da una serie de derechos a la sociedad para la toma de decisiones.
- La propiedad y la gestión se encuentran desligadas.
- Existen tres órganos de administración que deciden sobre la dirección y la gestión de la empresa: la Junta General de Accionistas, el Directorio y la Gerencia.

- El estatuto de la Sociedad Anónima deberá establecer un número fijo o un número máximo y mínimo de directores. No se permitirá con respecto al Directorio un número menor a tres miembros.
- La Sociedad Anónima Ordinaria puede contar con uno o más Gerentes elegidos por el Directorio, con la excepción, de que en el Estatuto se reserve esa facultad a la Junta General de Accionistas.
- En lo que respecta a la constitución de la sociedad, es necesario que tenga su capital totalmente suscrito, y cada acción que se ha suscrito esté pagada, por lo menos, en un 25%. No existe un monto mínimo de capital.
- Los accionistas no pueden ser menor a dos personas naturales o jurídicas, residentes o no residentes. El número máximo de accionistas es de 750.
- Se pueden constituir de dos formas: en un sólo acto, llamado Constitución Simultánea o en forma sucesiva como Constitución por oferta a terceros.
- Una Sociedad Anónima puede tener propiedades a su nombre.

### **Sociedad Anónima Cerrada, SAC**

- El número mínimo de socios es dos y el máximo veinte.
- En este tipo de sociedad prima mucho las condiciones personales de los socios y no sólo quien aporta el dinero.
- En este caso los socios sólo responderán por sus aportes.
- Existe sólo una clase de acciones, las ordinarias.
- No se puede inscribir sus acciones en el Registro Público del Mercado de Valores.
- Los órganos administrativos son: Junta General de Accionistas, Directorio y Gerencia.
- El Directorio es facultativo, no tiene obligación de formarse. En el caso no existiera un Directorio, el Gerente podría asumir las funciones del Director.
- La transferencia de las acciones deberá ser anotada en el Libro de Matrícula de Acciones de la Sociedad Anónima Cerrada.
- Es una alternativa para las empresas familiares. Surge como sustitución de la Sociedad de Responsabilidad Limitada.

### **Sociedad Anónima Abierta, SAA**

- Tiene más de 750 accionistas. Se le reconoce con la gran empresa ya que concentra una gran cantidad de capitales y por ende socios.
- Lo que prima es el aporte del socio y no esencialmente sus cualidades personales.
- Los órganos administrativos son: Junta General de Accionistas, Directorio y Gerencia. El Directorio debe tener mínimo tres miembros.
- Sus socios tienen responsabilidad limitada.
- Su capital social está basado en acciones.
- La Sociedad Anónima Abierta tiene diferentes clases de acciones: acciones privilegiadas, con derecho a voto, o sin derecho a voto, además de otras.
- Más del 30% del capital social pertenece a 175 accionistas o más accionistas.
- Tiene como objetivo una inversión rentable por lo tanto la transacción de sus acciones está abierta al mercado bursátil.
- Obligatoriamente sus acciones deberán cotizarse en la Bolsa de Valores. Sus acciones deberán estar inscritas en el Mercado de Valores. Las acciones y su comercialización estará vigilada por CONASEV, lo que implica un mayor control por parte del Estado ya que se protege y fiscaliza a fin de resguardar los intereses de los inversionistas que representan un número elevado de accionistas.
- La transferencia de acciones deberá ser anotada en el Libro de Matrícula de Acciones de la Sociedad.

- Duración determinada o indeterminada.

### **La Sociedad En Comandita Simple, S.C.**

- Es la sociedad personalista, es decir, depende de las condiciones personales de sus socios colectivos como comanditarios.
- Actuará en nombre colectivo y con responsabilidad limitada para algunos socios y con responsabilidad ilimitada para otros socios.
- Dedicados a la explotación de la industria mercantil. No es un tipo de sociedad muy usada ya que las participaciones no pueden transferirse en el mercado de valores.
- Existen dos socios:
  - Los socios comanditarios: que son los que intervienen como inversionistas y son sólo responsables por el aporte que han hecho. No recibirán por su aporte título alguno, no administrarán la sociedad.
  - Los socios colectivos: que actúan como administradores y tienen responsabilidad solidaria e ilimitada.

### **La Sociedad En Comandita por Acciones, S. en C.**

- Es una variante de la Sociedad Anónima, es una sociedad de capitales. Son compatibles las normas que regulan la S.A.
- Su capital social está establecido por acciones, que se pueden transmitir libremente, sin que se deba seguir las reglas de la Ley General de Sociedades.
- Sus accionistas pueden participar de la función gestora.

### **La Sociedad Civil**

- Está conformada por una organización de individuos que mediante el ejercicio de una profesión, oficio o práctica, tienen como fin obtener una ganancia de las actividades que realizan. En este tipo de Sociedad prima la experiencia profesional, las habilidades o el renombre. Por ejemplo: suelen formarse en el caso de estudios de abogados y contadores. La confianza, es un elemento importante en la Sociedad Civil.
- La Sociedad Civil está conformada por la: Sociedad Civil Ordinaria y la Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada.

#### **Sociedad Civil Ordinaria**

- Se constituye persiguiendo un fin común de carácter económico que se ejerce mediante una profesión, oficio u otro tipo de actividad.
- Cuenta con dos socios como mínimo y no existe un límite máximo.
- En este tipo de sociedad prima el elemento personal sobre el capital.
- Hay dos tipos de elementos que la caracterizan: el elemento personal que significa la confianza, la cualidad personal a fin de obtener una ganancia.
- Los socios responden de manera personal y subsidiaria, gozan del beneficio de excusión. Es decir en el caso de ser demandado, primero el acreedor deberá exigir el pago contra los bienes de la sociedad.

#### **La Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada, S.Civil de RL**

- Tiene un número máximo de treinta socios.
- Los socios no responden de manera solidaria, es decir, personal por las obligaciones sociales. Está limitado el aporte.

- La Ley establece que es obligatorio que se incluya el nombre o nombres de algunos de los socios.

### **Sociedad Colectiva, SC**

- Los socios son responsables de manera ilimitada y solidariamente por las obligaciones de la sociedad. No es muy común su uso en la actualidad.
- El número de socios mínimo es de dos y no existe un límite máximo.
- En este tipo de sociedad, los socios son seleccionados por sus calidades personales y realizarán operaciones de comercio durante el tiempo que consideren conveniente. En este tipo de sociedad predomina la confianza.
- El capital social está basado en participaciones que no constituyen títulos valores.
- Tiene un plazo fijo de duración.

### **2.3.2 Sociedad Anónima Cerrada**

El artículo 2 de la Ley General de Sociedades señala que toda sociedad debe adoptar alguna de las formas en ella previstas y que las sociedades sujetas a un régimen especial son reguladas en forma supletoria por las disposiciones de la Ley.

La sociedad anónima puede sujetarse al régimen de la sociedad anónima cerrada cuando tiene no más de veinte accionistas y no tiene acciones inscritas en el Registro Público del Mercado de Valores. Esta modalidad presenta particularidades que han hecho necesaria una regulación especial, que se ha estructurado teniendo como base la sociedad anónima regular o tradicional.

#### **Requisitos de la Sociedad Anónima Cerrada**

- La Sociedad Anónima Cerrada no puede tener más de 20 accionistas y que sus acciones no pueden estar inscritas en el Registro Público del Mercado de Valores. En esta modalidad de sociedad los accionistas tienen interés en mantener el desarrollo de una actividad económica bajo el control y en beneficio de un número reducido de personas, dentro de un régimen de mecanismos destinados a garantizar que la titularidad accionaria y la actividad social se circunscriban, en lo posible, a los accionistas que la han constituido. Por lo tanto, la ley establece limitaciones a la libre transferibilidad de las acciones y que, en la práctica, por lo general la administración social se encuentra en manos de los propios accionistas.

Las empresas cerradas son aquellas comúnmente denominadas también “de familia”, o sea las que no recurren a la suscripción pública y mantienen el capital en manos de un grupo familiar, de amigos o, simplemente, núcleo de personas que ab initio tuvieron la idea de mancomunarse en el esfuerzo de emprender una determinada actividad económica. Que la sociedad anónima cerrada admita un máximo de 20 accionistas no implica que vea limitada su posibilidad de manejar grandes capitales.

- Los accionistas tienen derecho de adquisición preferente en los casos en que cualquier accionista decida transferir sus acciones a favor de otros accionistas o de terceros.
- La posibilidad de que la SAC funcione sin Directorio. En este caso, las atribuciones de representación legal y de gestión de la sociedad recaen en el Gerente General.

- El estatuto puede establecer causales de exclusión de accionistas, posibilidad que no es admisible normalmente en las sociedades anónimas.
- Esta modalidad tiene la obligación de incluir en la denominación social la indicación “Sociedad Anónima Cerrada” o las siglas SAC.
- La posibilidad de establecer en el estatuto la obligación de obtener el consentimiento de la sociedad para la transferencia de acciones.
- La limitación del derecho del accionista para designar a cualquier persona como su representante en las juntas de accionistas, de modo que sólo puede hacerlo a favor de otro accionista, de su cónyuge o de su ascendiente o descendiente en primer grado. Sin embargo, la representación puede ampliarse ilimitadamente, si así lo establece el estatuto.
- La posibilidad de que las convocatorias a juntas de accionistas se hagan sin necesidad de avisos en los diarios, o sea mediante esquelas con cargo de recepción, facsímil, correo electrónico u otro medio de comunicación que permita tener constancia de recepción, dirigidas al domicilio o a la dirección designada por el accionista a este efecto.
- Considera las “Juntas no Presenciales”, que son aquellas en las que la voluntad social se puede establecer por cualquier medio, sea escrito, electrónico o de otra naturaleza, que permita la comunicación y garantice su autenticidad.
- Cuando proceda la enajenación forzosa de las acciones de una sociedad anónima cerrada, se debe notificar previamente a la sociedad de la respectiva resolución judicial o solicitud de enajenación. Dentro de los 10 días útiles de efectuada la venta forzosa, la sociedad tiene derecho a subrogarse al adjudicatario de las acciones, por el mismo precio que se haya pagado por ellas.
- El pacto social, el estatuto o el acuerdo de junta general adoptado por el 50% de las acciones suscritas con derecho a voto, puede disponer que la sociedad anónima cerrada tenga auditoria externa anual.

### 2.3.3 Casos Prácticos

#### Retiro de un socio cancelando sus participaciones de acuerdo al valor en libros

- a. La sociedad PETROGAS S.A. se ha constituido con 5 socios quienes suscriben acciones y pagaron sus aportes de la siguiente manera:

Socios	Acciones	Valor de Cada Acción	Total
Zoila Medina	8,000	10	80,000
Orlando Cordoba	6,000	10	60,000
Julio Soto	7,000	10	70,000
Arturo Rojas	5,000	10	50,000
Raúl Contreras	8,000	10	<u>80,000</u>
			<b>340,000</b>

- b. El Aporte fue en efectivo depositado en Bancos.
- c. Al finalizar el ejercicio la sociedad tuvo una utilidad libre de impuestos de S/. 50,000 habiéndose constituido una Reserva Legal del 10%.
- d. Durante el ejercicio se ha recibido una donación de un activo fijo valorizado en S/.12,000.
- e. La sociedad acordó cambiar de giro del negocio, al que no estuvo de acuerdo el socio Julio Soto quien hizo constar su desacuerdo el acta correspondiente, por lo que a solicitado su separación mediante una carta notarial entregado a la sociedad en el plazo previsto por ley.
- f. Para la devolución de sus acciones del socio retirado, la sociedad no ha llegado a un acuerdo sobre la valorización de estas acciones que tampoco se encuentran cotizadas en la bolsa de valores, por lo que el reembolso se realizara de acuerdo al valor en libros.
- g. Se determina el valor de las participaciones que le corresponde al socio que se retira que se calculó sobre el total del patrimonio neto.
- h. Por la amortización de las acciones que le corresponde al socio Soto que se retira de la sociedad.
- i. Por la cancelación de sus dividendos a los demás socios.

### Desarrollo

- a. Por el aporte de los socios al constituirse la sociedad.

	<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
<b>14 Cuentas por Cobrar al Personal, a los Directores y Gerentes</b>	340,000	
142 Accionistas (o socios)		
<b>50 Capital</b>		340,000
501 Capital Social		
Por las acciones suscritas al constituirse la Sociedad PETROGAS		

- b. Por la cancelación de los aportes de los socios

	<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
<b>10 Caja y Bancos</b>	340,000	
104 Cuentas Corrientes		
<b>14 Cuentas por Cobrar al Personal, a los Directores y Gerentes</b>		340,000
142 Accionistas		

c. Por la determinación del resultado del ejercicio y la conformación de las Reservas

	<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
<b>89</b> <b>Determinación del Resultado del Ejercicio</b>	50,000	
891 Utilidad		
<b>58</b> <b>Reservas</b>		5,000
582 Legal		
<b>59</b> <b>Resultados Acumulados</b>		45,000
591 Utilidades no Distribuidas		
Por los resultados acumulados y la Reserva Legal del 10%		

d. Por la donación de activos recibidos a nombre de la sociedad.

	<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
<b>33</b> <b>Inmuebles, Maquinarias y Equipo</b>	12,000	
335 Muebles y Enseres		
<b>52</b> <b>Capital Adicional</b>		12,000
524 Otros		
Por la donación recibida de un activo fijo		

e. f. y g. Para determinar cuánto es el monto que se le tiene que amortizar al socio Soto que se retira de la sociedad.

De acuerdo a lo indicado en el artículo 200° de la ley el valor en libros de cada acción se determina dividiendo el total del patrimonio neto entre el número total de acciones, de esta manera el valor de cada acción es de S/. 11.82.

Total Patrimonio	<b>402,000</b>	(Capital 340,000, Reserva 5,000, Resultado Acumulado 45,000 y Capital adicional 12,000)
Total acciones	<u><b>34,000</b></u>	
Valor de cada acción	<b>11.823529</b>	

Le corresponde a cada socio lo siguiente:

	<b>Socios</b>	<b>Acciones</b>	<b>Valor de Cada Acción</b>	<b>Total</b>
	Zoila Medina	8,000	11.82353	94,588
	Orlando Cordoba	6,000	11.82353	70,941
	Julio Soto	7,000	11.82353	82,765
	Arturo Rojas	5,000	11.82353	59,118
	Raúl Contreras	8,000	11.82353	94,588
		<b>34,000</b>		<b>402,000</b>

<b>Socios</b>	<b>Capital</b>	<b>Capital Adicional</b>	<b>Reservas</b>	<b>Resultados Acumulados</b>	<b>Total</b>
Zoila Medina	80,000	2,823.53	1,176.47	10,588.23	94,588.23
Orlando Cordoba	60,000	2,117.65	882.35	7,941.18	70,941.18
Julio Soto	70,000	2,470.59	1,029.41	9,264.71	82,764.71
Arturo Rojas	50,000	1,764.71	735.29	6,617.65	59,117.65
Raúl Contreras	80,000	2,823.53	1,176.47	10,588.23	94,588.23
	<b>340,000</b>	<b>12,000</b>	<b>5,000</b>	<b>45,000.00</b>	<b>402,000.00</b>

La participación que le toca a Julio Soto asciende a: S/ 82,764.70

h. Por la amortización de las acciones que le corresponde al socio Soto.

	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
<b>50 Capital</b>	<b>70,000</b>	
501 Capital Social		
<b>52 Capital Adicional</b>	<b>2,471</b>	
524 Otros		
<b>58 Reservas</b>	<b>1,029</b>	
582 Legal		
<b>59 Resultados Acumulados</b>	<b>9,265</b>	
591 Utilidades No Distribuidas		
<b>46 Cuentas por Pagar Diversas - Terceros</b>		<b>82,765</b>
469 Otras Cuentas por Pagar Diversas		

Por el monto que le corresponde al socio Soto que se retira de la sociedad

i. Por la distribución de los dividendos a los demás socios

	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
<b>59 Resultados Acumulados</b>	<b>35,735</b>	
591 Utilidades No Distribuidas		
<b>44 Cuentas por Pagar a los Accionistas, Directores y Gerentes</b>		<b>35,735</b>
441 Accionistas o socios		

Por la distribución de los dividendos que le corresponden a cada socio

----- x -----

<b>44</b>	<b>Cuentas por Pagar a los Accionistas, Directores y Gerentes</b>	<b>35,735</b>
	441 Accionistas o socios	
<b>10</b>	<b>Caja y Bancos</b>	<b>35,735</b>
	104 Cuentas Corrientes	

Por la cancelación de los dividendo a cada socio

Socios	Acciones	Valor de cada	Total acción
Zoila Medina	8,000	10	80,000
Orlando Cór-	6,000	10	60,000
Julio Soto	7,000	10	70,000
Arturo Rojas	5,000	10	50,000
Raúl Contreras	8,000	10	80,000
	<b>34,000</b>		<b>340,000</b>

### Reserva Legal de la Ley General de Sociedades (Art 229°)

Se presenta el caso práctico para realizar la reserva legal y su contabilización.

#### Enunciado

- a) La sociedad "Tauro S.A." inicia sus operaciones en el ejercicio con el siguiente Balance General:

<b>Activos</b>		<b>Pasivos y Patrimonio</b>	
<b>Activos Corrientes</b>		<b>Pasivos Corrientes</b>	
Efect y Equiv de Efectivo	4,000	Sobregiro	1,500
Ctas por Cobrar Comerc	8,000	Cuentas por Pagar	
Otras Ctas por Cobrar	24,000	Div	47,000
Existencias	<u>32,000</u>	Otras Ctas por Pagar	<u>28,500</u>
Total Activos Corrientes	<b>68,000</b>	Total Pasivos Ctes	<b>77,000</b>
<b>Activos No Corrientes</b>		Patrimonio Neto	
Inmuebles Maq y Equipo	599,000	Capital	500,000
Total Act No Corrientes	<u>599,000</u>	Reservas	<u>90,000</u>
Total Activos	<u>667,000</u>	Total Patrim Neto	<u>590,000</u>
		Total Pasivo y Patrim	<u>667,000</u>

El capital está constituido por 5 socios, formados de la siguiente manera:

<u>Socios</u>	<u>Acciones</u>	<u>Valor de Cada Acción</u>	<u>Total</u>
Wilmer Salvador	20,000	5	100,000
Juan Torrenos	15,000	5	75,000
Eva Bracamonte	15,000	5	75,000
Hilda Cruz	20,000	5	100,000
Jesús Bazán	30,000	5	150,000
Total	<b>100,000</b>		<b>500,000</b>

Se efectuaron los asientos de cierre correspondientes, determinando una utilidad de S/238,000 antes de participaciones e impuestos que se calcula de la siguiente manera (8% participación a los trabajadores e impuesto a la renta 30% año 2014):

<b>Utilidad Bruta</b>	<b>88,000</b>
<b>Utilidad de Operación</b>	88,000
Otros Ingresos de Gestión	150,000
<b>Utilidad antes de Deducc y Part</b>	<b>238,000</b>
Participaciones 8%	-19,040
<b>Impuesto a la Renta 30%</b>	<b>-65,688</b>
Resultado del Ejercicio	<b>153,272</b>
Resultado del Ejercicio	238,000
8% Particip de los Trabajadores	-19,040
	218,960
30% Impuesto a la Renta	-65,688
Resultado de Libre Disponibilidad	<b>153,272</b>

El artículo 229<sup>o</sup> establece que las sociedades anónimas que hayan obtenido utilidades deben detraer como mínimo el 10% de la utilidad distribuible de cada ejercicio hasta que ella alcance un monto igual a la quinta parte del capital. El exceso sobre este límite no tiene condición de reserva legal. En cumplimiento a este dispositivo la empresa determina la conformación de sus reservas de la siguiente manera:

<b><u>Cálculo para determinar la Reserva del Ejercicio</u></b>	
Capital	500,000
5ta parte o 20% máximo	100,000

La reserva Legal no debe exceder a la 5ta parte del Capital que es igual al 20% que resulta en este caso S/.100,000.

Capital	500,000
Reserva Actual	90,000
Utilidad Distribuible	153,272
10% de la Utilidad	15,327
Monto Máximo	100,000
Reserva Actual	<u>90,000</u>
Monto que falta para cubrir el 20%	10,000
10% de la Utilidad	15,327
Monto que falta para cubrir el 20%	<u>10,000</u>
Monto en exceso	<u>5,327</u>

### Conclusión

El monto que se detrae de la utilidad para la conformación de la Reserva es S/.10,000, los S/.5,327, que excede, corresponde a la utilidad distribuible; sin embargo, si se acuerda en la conformación alguna Reserva adicional por cualquier otro monto que excede los S/.10,000 no será considerado como Reserva Legal. En el presente ejemplo vamos a suponer que se acordó la distribución de todo el saldo después de haber detraído la Reserva Legal correspondiente.

	<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
<b>59 Resultados Acumulados</b>	153,272.00	
591 Utilidades no Distribuidas		
<b>58 Reserva</b>		10,000.00
582 Legal		
<b>44 Ctas por Pagar a los Accionistas (socios), Directores y Gerentes</b>		143,272.00

x/x Por la conformación de las reservas legales y la provisión para pago de dividendos

# Resumen

1. Con fecha 27 de julio de 1966 se expidió la Ley de Sociedades Mercantiles, aprobada mediante Ley N° 16123, la cual era concordante con el por entonces vigente Código Civil de 1936. Años después se promulga la Ley General de Sociedades a través del Decreto Legislativo N° 311 de 1984, siendo posteriormente modificada por el Decreto Supremo N° 003-85-JUS del 13 de mayo de 1985 que da origen al Texto Único Concordado de la Ley General de Sociedades; ambos dispositivos legales repiten prácticamente lo ya esbozado en 1966 pues el primero sólo añade la regulación de la sociedad civil (que antes se encontraba en el Código Civil), mientras que el segundo se limita a agregar un Título Preliminar.
2. Quienes constituyen una sociedad convienen en aportar bienes o servicios para el ejercicio en común de actividades económicas.

La sociedad anónima se caracteriza por ser una sociedad de capitales, está compuesta por un respaldo económico al que se le domina capital. A la vez, el capital social se encuentra representado en partes alícuotas denominadas acciones.

Pueden revisar los siguientes enlaces para ampliar los conceptos vistos en esta unidad:

- [Conoce cómo podrás crear una empresa en 24 horas, según Produce: http://rpp.pe/economia/economia/conoce-como-podras-crear-una-empresa-en-24-horas-segun-produce-noticia-1029212](http://rpp.pe/economia/economia/conoce-como-podras-crear-una-empresa-en-24-horas-segun-produce-noticia-1029212)
- [Diario Oficial El Peruano: http://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/ley-que-modifica-la-ley-26887-ley-general-de-sociedades-so-ley-n-30354-1307649-1/](http://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/ley-que-modifica-la-ley-26887-ley-general-de-sociedades-so-ley-n-30354-1307649-1/)
- [Cómo constituir una sociedad anónima en el Perú: http://www.abogadosempresariales.pe/como-constituir-una-sociedad-anonima-en-el-peru/](http://www.abogadosempresariales.pe/como-constituir-una-sociedad-anonima-en-el-peru/)
- [SUNAT: http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/](http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/)

## Bibliografía Unidad de Aprendizaje 2

Ley N° 26887. *Ley General de Sociedades*. Diario Oficial El Peruano. Lima, Perú, 19 de noviembre de 1997.

Flores, W. A. (2010). *Inspección de Trabajo*. Lima, Perú: Talleres Gráficos Técnicos SRL.

Larozza, E. (2007). *Ley de Sociedades Comentada*. Lima, Perú: Editora Legales.

Vera, I. (2008). *Comentarios al Código Tributario*. Lima, Perú: Editores e Impresores Surco S.A.



# EXAMEN DE LAS CUENTAS DEL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA

---

## LOGRO DE LA UNIDAD DE APRENDIZAJE

Al término de la unidad, el estudiante, sobre la base de la aplicación práctica de la auditoría en las cuentas de Activo, Pasivo y Patrimonio, propone procedimientos de auditoría que permiten identificar desviaciones de cumplimiento normativo y determinar la exposición de las sanciones.

## TEMARIO

### 3.1. Tema 5 : Las Cuentas de Activo

- 3.1.1 : Marco Tributario
- 3.1.2 : Procedimientos de Auditoría
- 3.1.3 : Casos prácticos

### 3.2. Tema 6 : Las Cuentas de Pasivo y Patrimonio

- 3.2.1 : Marco Tributario
- 3.2.2 : Procedimientos de Auditoría
- 3.2.3 : Casos prácticos

## ACTIVIDADES PROPUESTAS

- Los alumnos analizan las cuentas de activo, pasivo y patrimonio.
- Los alumnos analizan el marco tributario aplicable a las cuentas de activo, pasivo y patrimonio.
- Los alumnos realizan cálculos y registros contables en función al tratamiento tributario aplicable para las cuentas de activo, pasivo y patrimonio.



## 3.1 LAS CUENTAS DE ACTIVO

### Los Activos

Son los bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente, resultantes de sucesos pasados de los que se espera obtener beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

Los Activos Corrientes agrupan bienes dinerarios y sus equivalentes, que se caracterizan por tener un alto grado de liquidez y que tienen poder cancelatorio legal limitado, son utilizados en el giro habitual de las operaciones sociales con distintos fines.

Los activos no corrientes reúne a aquellos elementos destinados a asegurar la vida de la empresa, su permanencia y por lo tanto suelen durar mucho tiempo en la empresa, no están destinados a la venta.

Son bienes costosos, su valor es alto y su adquisición ha significado una inversión para la empresa. Cuando se recurre a la financiación, esta, por lo general, es a largo plazo.

El activo no corriente se divide en tres grandes sub grupos:

- **Inmovilizado material**

Terrenos, bienes naturales, construcciones, maquinaria, equipos para procesos de información, mobiliario, equipos de transporte

- **Inmovilizado intangible**

Propiedad industrial, aplicaciones informáticas.

- **Inmovilizado financiero**

Inversiones financieras en acciones y otros instrumentos del patrimonio, inversiones en obligaciones, bonos y otros valores representativos de deudas a largo plazo, créditos a largo plazo, imposiciones a largo plazo.

### Detalle de las cuentas

CUADRO DE CLASIFICACION  
CUENTAS DEL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA

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

Figura 27: Cuentas del Estado de la Situación Financiera

Fuente.- Tomado de

[https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publicaciones/VERSION\\_MODIFICADA\\_PCG\\_EMPRESARIAL.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publicaciones/VERSION_MODIFICADA_PCG_EMPRESARIAL.pdf)

### Actividades que se presentan en el rubro

Para las cuentas de activo, las actividades que comprenden son:

- Las cobranzas
- Los pagos
- La planificación del pago y las necesidades financieras
- Ingreso a almacenes de materias primas y materiales por compras
- Transferencia de materias primas y materiales de almacenes a los sectores productivos
- Procesos de producción o empaque
- Transferencia del producto elaborado al almacén de despachos

### Elementos de los Estados Financieros

Los Estados Financieros reflejan los efectos de las transacciones y otros sucesos de una empresa, agrupándolos por categorías, según sus características económicas, a los que se les llama elementos.

En el caso del estado de situación financiera, los elementos que miden la situación financiera son: el activo, el pasivo y el patrimonio neto. En el estado de resultados, los elementos son los Ingresos y los Gastos.

El Marco Conceptual no identifica ningún elemento exclusivo del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto ni del Estado de Flujos de Efectivo, el que más bien combina elementos del Estado de Situación Financiera y del Estado de Resultados.

### Reconocimiento de los elementos de los Estados Financieros

Debe reconocerse toda partida que cumpla la definición de elemento siempre que:

- Sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue o salga de la empresa y la partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.
- **Medición** de los elementos de los estados financieros, las bases de medición o determinación de los importes monetarios en los que se reconocen los elementos de los estados financieros son:
- **Costo histórico:** el activo se registra por el importe de efectivo y otras partidas que representan obligaciones o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición; el pasivo, por el valor del producto recibido a cambio de incurrir en una deuda, o, en otras circunstancias, por la cantidad de efectivo y otras partidas equivalentes que se espera pagar para satisfacer la correspondiente deuda, en el curso normal de la operación.
- **Costo corriente:** el activo se lleva contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente; el pasivo, por el importe, sin descontar, de efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo, que se requeriría para liquidar el pasivo en el momento presente.
- **Valor realizable** (de liquidación): el activo se lleva contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que podrían ser obtenidas, en el momento presente por la venta no forzada del mismo. El pasivo se lleva por sus valores de liquidación; es decir, por los importes, sin descontar, de efectivo u otros equivalentes del efectivo, que se espera utilizar en el pago de las deudas.
- **Valor presente:** el activo se lleva contablemente a valor presente, descontando las entradas netas de efectivo que se espera genere la partida en el curso normal de la

operación. El pasivo se lleva contablemente al valor presente, descontando las salidas netas de efectivo que se espera necesitar para pagar tales deudas, en el curso normal de operaciones.

- **Valor razonable:** En una serie de normas contables, se cita esta forma de medición. El valor razonable es el precio por el que puede ser adquirido un activo o pagado un pasivo, entre partes interesadas, debidamente informadas, en una transacción en condiciones de libre competencia.

El valor razonable es preferiblemente calculado por referencia a un valor de mercado fiable; el precio de cotización en un mercado activo es la mejor referencia de valor razonable, entendiendo por mercado activo el que cumple las siguientes condiciones:

- Los bienes intercambiados son homogéneos
- Concurren permanentemente compradores y vendedores; y,
- Los precios son conocidos y de fácil acceso al público. Además, estos precios reflejan transacciones de mercado reales, actuales y producidas con regularidad.

En otros casos, a falta de la existencia de un mercado de referencia para medir el valor razonable, se aceptan otras formas de medición basadas en valores descontados de flujos de efectivo futuro asociados

### 3.1.1 Marco Tributario

El marco tributario, al que debe sujetarse el rubro de efectivo y equivalente de efectivo, está comprendido básicamente en las siguientes normas tributarias:

#### **La Ley del Impuesto a la Renta: Base Cierta y Base Presunta**

La base presunta implica una posibilidad de determinación de la obligación tributaria a cargo de la Administración Tributaria, en caso que el contribuyente no cuente con información fehaciente que sirva de respaldo a la autodeterminación. En el “Capítulo XII De la Administración del Impuesto y su Determinación sobre Base Presunta” establecida en la Ley del Impuesto a la Renta norma los procedimientos y cálculo de la Base presunta. Por ello, a fin que el fisco pueda aplicar la base presunta se requiere necesariamente de un respaldo legal que sustente su accionar, situación que se aprecia en los artículos 91, 92 y 93 de la Ley del Impuesto a la Renta, en donde se consideran los criterios para la determinación de la renta presunta por parte del fisco respecto de deudores tributarios.

En la legislación específica del Impuesto a la Renta, se debe analizar cómo determinar sobre la base presunta en el caso específico de las ventas, ingresos o renta neta aplicando promedios, coeficientes y/o porcentajes.

#### **Base Cierta:**

Tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma.

#### **Base Presunta:**

En mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha emitido la RTF N° 3090-2-2004, de fecha 14 de mayo de 2004, en el cual indica que “Para efectuar una determinación sobre base presunta debe existir una causal y que además la presunción debe estar contemplada en alguna norma legal tributaria”.

### **Supuestos de Aplicación de la Base Presunta en la determinación del Impuesto a la Renta - Presunciones Específicas**

Conforme lo indica el texto del artículo 90° de la Ley del Impuesto a la Renta, se precisa que la administración del mencionado tributo estará a cargo de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT.

El texto del artículo 91° de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que sin perjuicio de las presunciones previstas en el Código Tributario, la SUNAT podrá practicar la determinación de la obligación tributaria, en base a las siguientes presunciones:

- a. Presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado.
- b. Presunción de ventas, ingresos o renta neta por aplicación de promedios, coeficientes y/o porcentajes.

Las presunciones a que se refiere este artículo, serán de aplicación cuando ocurra cualquiera de los supuestos establecidos en el artículo 64 del Código Tributario. Tratándose de la presunción prevista en el inciso 1), también será de aplicación cuando la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT compruebe diferencias entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o ingresos percibidos.

Asimismo, en el Artículo 92° de la Ley del Impuesto a la Renta para determinar las rentas o cualquier ingreso que justifiquen los incrementos patrimoniales, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá requerir al deudor tributario que sustente el destino de dichas rentas o ingresos. El incremento patrimonial se determinará tomando en cuenta, entre otros, los signos exteriores de riqueza, las variaciones patrimoniales, la adquisición y transferencia de bienes, las inversiones, los depósitos en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero, los consumos, los gastos efectuados durante el ejercicio fiscalizado, aun cuando éstos no se reflejen en su patrimonio al final del ejercicio, de acuerdo a los métodos que establezca el Reglamento. Dichos métodos deberán considerar también la deducción de las rentas totales declaradas y otros ingresos y/o rentas percibidas comprobadas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación a las personas jurídicas a quienes pueda determinarse la obligación tributaria en base a la presunción a que se refiere el artículo 70° del Código Tributario.

### **La Presunción de Ventas, Ingresos o Renta Neta por aplicación de Promedios, Coeficientes y/o Porcentajes**

En el artículo 93° de la Ley del Impuesto a la Renta, se indica que para los efectos de la determinación sobre base presunta, la SUNAT podrá determinar ventas, ingresos o renta neta aplicando promedios, coeficientes y/o porcentajes. El segundo párrafo del mencionado artículo indica que para poder fijar el promedio, coeficiente y/o porcentaje, servirán especialmente como elementos determinantes:

- el capital invertido en la explotación.

- el volumen de las transacciones y rentas de otros ejercicios gravables.
- el monto de las compra-ventas efectuadas.
- las existencias de mercaderías o productos.
- el monto de los depósitos bancarios.
- el rendimiento normal del negocio o explotación de empresas similares.
- los salarios.
- alquileres del negocio.
- otros gastos generales.

### **¿Qué procedimientos se pueden aplicar para determinar la Base Presunta?**

El tercer párrafo del artículo 93° de la Ley del Impuesto a la Renta indica que para determinar la base presunta, se podrán utilizar, entre otros, los siguientes procedimientos:

#### **A. Presunción de Ventas o Ingresos adicionando al Costo de Ventas Declarado o Registrado por el Deudor Tributario**

El numeral 1 del tercer párrafo del artículo 93° de la Ley del Impuesto a la Renta considera la Presunción de ventas o ingresos adicionando al costo de ventas declarado o registrado por el deudor tributario, el resultado de aplicar a dicho costo el margen de utilidad bruta promedio de empresas similares. Como precisión de conceptos debemos indicar que el **COSTO DE VENTAS** es el gasto o el costo de producir de todos los artículos vendidos durante un período contable. Cada unidad vendida tiene un costo de ventas o costo de los bienes vendidos. Este costo existe luego que el producto sea vendido.

En el Plan Contable, podemos encontrar el costo de ventas en la cuenta 69 la cual agrupa las cuentas divisionarias que representan los costos de los bienes de cambio inherentes al giro del negocio transferido a título oneroso.

Otro término que debe considerarse es el **MARGEN DE UTILIDAD BRUTA**, determinando, entonces, que es una medida financiera utilizada para determinar la salud financiera de una empresa. Indica el porcentaje de los fondos que quedan después de la eliminación del costo de los productos vendidos a partir de las cifras de ingresos. Cuanto mayor sea el porcentaje de margen de utilidad bruta, mayor cantidad de fondos estarán disponibles para reinvertir, guardar o pagar los gastos. En el mencionado párrafo del artículo 93° de la Ley del Impuesto a la Renta, se indica que el margen de utilidad bruta es el porcentaje obtenido al dividir la utilidad bruta entre el costo de ventas, todo ello multiplicado por cien.

Como en toda división, si el denominador es más elevado el cociente o resultado es menor. De esta manera, si el costo de ventas es incrementado por el contribuyente de manera deliberada, ello determinará que el margen de utilidad bruta sea menor y se reflejará en una menor imposición en el Impuesto a la Renta, obviamente en perjuicio del fisco y en beneficio del contribuyente.

Se precisa en la parte final del numeral 1 del tercer párrafo del artículo 93° de la Ley del Impuesto a la Renta que solo en el caso que el deudor tributario no hubiera declarado o registrado el costo de ventas, o existiera dudas respecto de su veracidad o exactitud, la SUNAT obtendrá el costo de ventas considerando la información proporcionada por terceros. También, se menciona que de las ventas o ingresos presuntos se deducirá el costo de ventas respectivo, a fin de determinar la renta neta.

### **B. Presunción de Renta Neta equivalente a la Renta Neta Promedio de los dos Ejercicios inmediatos anteriores**

El numeral 2 del tercer párrafo del artículo 93° de la Ley del Impuesto a la Renta determina que se aplicará la presunción de renta neta equivalente a la renta neta promedio de los dos ejercicios inmediatos anteriores, que haya sido declarada o registrada por el deudor tributario, comprobada por la SUNAT.

En este sentido, a manera de ejemplo, si el fisco determina una revisión a un contribuyente de la información relacionada con el ejercicio 2014, podría tomar como referencia el promedio de los ingresos de los dos ejercicios inmediatos anteriores que serían los años 2013 y 2012.

Cabe precisar que en el caso que el deudor tributario no tiene renta neta en alguno de dichos ejercicios, el fisco podrá aplicar el procedimiento a que se refiere el procedimiento establecido en el numeral 3 de este párrafo.

### **C. Presunción de Renta Neta equivalente al Promedio de Renta Neta de Empresas Similares**

El numeral 3 del tercer párrafo del artículo 93° de la Ley del Impuesto a la Renta determina que se aplicará la presunción de renta neta equivalente al promedio de renta neta de empresas similares, correspondiente al ejercicio fiscalizado o, en su defecto, al ejercicio inmediato anterior.

A fin de determinar el concepto de empresas similares, en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, específicamente en el texto del literal a) del artículo 61° donde se menciona que se considerarán como empresas similares a aquéllas que teniendo la misma actividad o giro principal que la del deudor tributario al que se aplicará la presunción, se equiparen en tres o más de las siguientes condiciones:

- Número de trabajadores.
- Puntos de venta.
- Monto de los pasivos.
- Monto de compras, costos o gastos.
- Consumos de agua, energía eléctrica o servicio telefónico.
- Capital invertido en la explotación.
- Volumen de las transacciones.
- Existencia de mercaderías o bienes.
- Monto de los depósitos bancarios.
- Cualquier otra información que tenga a su disposición la Administración Tributaria.

En este punto, es pertinente revisar la RTF N° 8470-3-2010, de fecha 11 de agosto de 2010, emitida por el Tribunal Fiscal y que menciona como sumilla lo siguiente: “La Administración Tributaria determinó al contribuyente una renta neta imponible bajo el procedimiento de base presunta, siendo que dicho importe resultó de promediar las rentas netas declaradas por tres empresas seleccionadas por la Administración Tributaria, apreciándose de los papeles de trabajo de la fiscalización que dichas empresas tienen el mismo CIU declarado por el contribuyente y que si nivel de ingresos fluctúan con una diferencia de hasta el 10 por ciento (10%) respecto del contribuyente, de lo que se tiene que se siguió el procedimiento establecido en el inciso a) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta”.

Otro pronunciamiento del Tribunal Fiscal relacionado con el tema materia de revisión es la RTF N° 04115-1-2014, de fecha 28 de marzo de 2014, según la cual se considera lo siguiente: “Se revoca la resolución apelada en el extremo referido a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 sobre base presunta y se deja sin efecto la resolución de determinación y la resolución de multa, emitidas por dicho tributo y período. Se indica que conforme con el numeral 3) del artículo 93° de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración ha empleado el procedimiento de determinación sobre base presunta, promediando las rentas netas declaradas por tres empresas seleccionadas por la Administración que domicilian en la misma jurisdicción, desarrollan la misma actividad económica que la recurrente y que declararon mayor impuesto resultante, conforme con el numeral 5 del inciso c) del artículo 61° del Reglamento de la Ley del Impuesto, no obstante, si bien la Administración habría determinado la renta neta sobre la base del promedio de rentas netas de tres contribuyentes que consideró similares a la recurrente, no se aprecia en autos las razones o fundamentos por los cuales la Administración determinó que no se habían encontrado empresas similares de acuerdo con el inciso a) del artículo 61° del reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, a fin de utilizar exclusivamente como elementos para determinar la existencia de empresas comparables el CIU y la ubicación geográfica de aquella. Asimismo, no ha precisado si por causas imputables a aquella no fue posible encontrar empresas comparables bajo los términos expuestos en dichas normas, o que no hubieran empresas con las mismas condiciones que la recurrente, entre otros, no siendo suficiente a tal efecto el reporte “Consulta Empresas Similares” que solo contiene datos consignados en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, presentada por la recurrente. Por tanto, el procedimiento aplicado en el presente caso no se encuentra conforme a ley. Se confirma la apelada en cuanto a los reparos por declarar menores ingresos gravados a los registrados en su Libro Mayor y multas relacionadas”.

**D. Presunción de Renta Neta Equivalente al Promedio de Renta Neta de Personas Naturales que se encuentran en condiciones similares al Deudor Tributario**

El numeral 4 del tercer párrafo del artículo 93° de la Ley del Impuesto a la Renta determina que se aplicará la presunción de renta neta de cuarta categoría equivalente al promedio de renta neta de personas naturales que se encuentren en condiciones similares al deudor tributario, del ejercicio fiscalizado o, en su defecto, del ejercicio inmediato anterior.

Al efectuar la concordancia con la norma reglamentaria del Impuesto a la Renta apreciamos que en el numeral b) del artículo 61° se indica que para el caso de las personas en condiciones similares se observa que tratándose de sujetos perceptores de rentas de cuarta categoría, se considerarán como personas naturales que se encuentran en condiciones similares, a aquellas que ejerzan la misma profesión, ciencia, arte, oficio o que realicen las mismas funciones.

Este último punto es realmente difícil de poder realizar comparaciones, toda vez que el intelecto en cada persona no es un elemento que se pueda medir de manera exacta, toda vez que allí intervienen factores personales, emocionales, de formación académica, entre otros elementos. La simple facturación o emisión de comprobantes de pago solo reflejan operaciones, más no así las condiciones similares que tanto se refiere la normatividad tributaria.

Además, los clientes que se acercan a los profesionales pueden tener consultas distintas y temas no necesariamente afines entre las personas que sean materia de comparación.

Cabe indicar que conforme lo precisa el literal d) del artículo 61º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en el caso del Promedio de renta neta de empresas o personas similares, se precisa que para efecto de las presunciones previstas en los incisos 3) y 4) del Artículo 93 de la Ley, una vez seleccionadas las tres empresas o personas, se promediará las rentas netas de las mismas correspondientes al ejercicio fiscalizado. Sin embargo, se tomará la renta neta del ejercicio inmediato anterior de aquellas empresas o personas que no tengan renta neta en el ejercicio fiscalizado.

#### **E. Otros elementos adicionales utilizados por la SUNAT**

Adicionalmente, para seleccionar a las personas en condiciones similares, la SUNAT tomará en cuenta aquellas que se equiparen en tres o más condiciones, tales como:

- Número de trabajadores.
- Monto de los depósitos bancarios.
- Valor estimado de los instrumentos, equipos que utiliza para el desempeño de sus funciones.

La fecha de inicio de actividades declarada para la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes – RUC, salvo que se detecte que no le corresponde tal fecha, en cuyo caso será la que se determine en el proceso de fiscalización.

Otra información que, a criterio de la SUNAT, sirva para seleccionar personas que se encuentren en condiciones similares a las del deudor tributario al que aplicará la presunción. En los casos que deba obtenerse el promedio de empresas similares o de personas que se encuentren en condiciones similares, se tomará como muestra tres empresas o personas que reúnan las condiciones similares que establezca el Reglamento. En caso de no existir empresas o personas de acuerdo a dichas condiciones, se tomarán tres empresas o personas, según corresponda, que se encuentren en la misma Clasificación Industrial Internacional Uniforme – CIIU.

#### **¿Cómo opera la Selección que realiza SUNAT de Empresas Similares o Personas en Condiciones Similares?**

El literal c) del artículo 61º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que en el caso de la selección de empresas similares o personas en condiciones similares, se debe tener en cuenta lo siguiente:

##### **La realidad económica y situación personal del contribuyente**

El numeral 1 del literal c) del artículo 61º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta indica que Cuando la SUNAT considere otras condiciones conforme a los numerales 10) del inciso a) y 5) del inciso b), éstas deberán ser razonables para la selección de empresas o personas similares, debiendo elegirse aquellas que tengan en cuenta la realidad económica y situación personal del contribuyente.

##### **La Información Fehaciente**

El numeral 2 del literal c) del artículo 61º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que las condiciones que seleccione la SUNAT a fin de determinar las empresas o personas similares, serán aquellas de las que tenga información fehaciente.

Si por causas imputables al deudor tributario, la SUNAT no tuviera información fehaciente de, al menos, tres condiciones de aquél, la Administración Tributaria podrá utilizar sólo las condiciones de las que tenga información a fin de seleccionar las empresas o personas similares.

Para seleccionar a las empresas o personas similares se tomarán las condiciones existentes en el ejercicio fiscalizado, admitiéndose en cada condición una diferencia de hasta el diez por ciento (10%) respecto de la información con que cuente la SUNAT del sujeto fiscalizado.

En todos los procedimientos presuntivos en los que deba aplicarse promedios, coeficientes y/o porcentajes de empresas o personas similares, se seleccionarán tres empresas o personas, según corresponda.

**¿Qué hacer si no hay empresas o personas de acuerdo a las condiciones del deudor tributario o no existe información fehaciente?**

El numeral 3 del literal c) del artículo 61º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta indica que de no haber empresas o personas de acuerdo a las condiciones del deudor tributario, o de no tener información fehaciente de ninguna condición del deudor tributario por no estar inscrito en el RUC o por cualquier otra causa imputable a él, se seleccionará, a criterio de la Administración Tributaria, tres empresas o personas que se encuentren en la misma Clasificación Industrial Internacional Uniforme – CIIU del deudor tributario.

El CIIU será la declarada por el deudor tributario en el RUC o la que se determine en el procedimiento de verificación o fiscalización, de no estar inscrito en dicho registro o de no haber declarado la CIIU que le corresponde.

Para tal efecto, se tomarán todos los dígitos de la CIIU. De no existir empresas o personas a seleccionar que se ubiquen en la misma CIIU, se tomarán los tres primeros dígitos o, en su defecto, menos dígitos hasta encontrar una empresa o persona similar, no pudiendo en ningún caso considerar menos de dos dígitos para realizar dicha selección.

**¿Qué hacer si hay empresas o personas que reúnan las condiciones para ser consideradas similares?**

El numeral 4 del literal c) del artículo 61º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta indica que de haber más de tres empresas o personas que reúnan las condiciones para ser consideradas como similares o que se encuentren en la misma CIIU, se seleccionará a aquellas que tengan la misma ubicación geográfica en el ejercicio fiscalizado, prefiriéndose las empresas o personas del mismo distrito, provincia, departamento, región, en ese mismo orden de prelación o, en su defecto, de cualquier zona geográfica del país.

**El mayor Impuesto Resultante**

El numeral 5 del literal c) del artículo 61º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que en el caso de las empresas o personas seleccionadas de acuerdo a lo dispuesto en el presente Artículo, se tomará a aquellas empresas o personas que declaren el mayor impuesto resultante.

### **3.1.1.1 La Ley N° 28194 “Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía”, con relación a la bancarización**

#### **Concepto- Impuesto a las Transacciones Financieras - ITF**

El Impuesto a las Transacciones Financieras o ITF, es un Impuesto creado en el año 2004, que **permite la bancarización de las operaciones económicas y comerciales** que realizan las personas y empresas a través de empresas del sistema financiero, utilizando los medios de pago que la ley permite.

Mediante ley N° 28194 se establecen, además, los medios de pago que deben utilizarse para luchar contra la evasión y lograr la formalización de la economía, porque a través de estos medios se deja una “huella” o “trazo” de cada operación que realizan las personas y empresas a través del sistema bancario y que el Estado pueda ejercer su control, respecto al origen y destino de las transacciones económicas que se realizan en todo el país.

#### **Concepto - Bancarización**

La bancarización consiste en formalizar todas las operaciones y canalizarlas a través de medios legales que permiten identificar su origen y destino, y que el Estado pueda ejercer sus facultades de fiscalización contra la evasión tributaria, el lavado de activos y otros delitos.

#### **La Bancarización - Empresas**

Este concepto se asocia como una medida que permita que todas las operaciones económicas tengan un mismo nivel de control y que el Estado pueda ejercer sus labores de fiscalización que le corresponda, contra la evasión tributaria y cualquier otra mala práctica que vaya en contra de la formalización de la economía del país

#### **Medios de Pago - Bancarización**

Son los medios que se utilizan a través del sistema financiero para recibir dinero, realizar transferencias de dinero entre cuentas de distintas personas y empresas que desarrollan actividades en el país. Los Medios de Pago son los siguientes:

- Depósitos en cuenta.
- Giros.
- Transferencia de fondos.
- Órdenes de Pago.
- Tarjetas de débito.
- Tarjetas de crédito.
- Cheques” no negociables”, “intransferibles”, “no a la orden” u otra equivalente emitidos al amparo de la ley de títulos y valores.



Figura 28: Medios de Pago

Fuente.- Tomado de <http://www.revistadeconsultoria.com/graficos/CAPITULO%204.pdf>

### **Contribuyentes del Impuesto - ITF - Empresas**

Son los que son afectados directamente en el cobro del impuesto por cada operación que realicen y son:

- Los titulares de las cuentas afectadas por el impuesto.
- Las personas naturales, jurídicas y otras, que realicen pagos, adquieran cheques de gerencia, ordenen recaudación o cobranza, ordenes giros o envíos de dinero
- Las empresas del sistema financiero.

### **Los agentes de Retención o Percepción del Impuesto - ITF- Empresas**

Los responsables de declarar y pagar el impuesto ante la SUNAT, como de agentes de retención o de percepción, según el caso son:

- Las empresas del Sistema Financiero y
- Las empresas que realizan transferencias de fondos.

### **Cómo se declara y paga el Impuesto – ITF - Empresas**

El agente de retención o de percepción debe presentar una declaración jurada en las que hubiera intervenido, realizada en cada periodo tributario, mediante el formulario virtual N° 0695, de acuerdo al cronograma de vencimiento mensual de obligaciones tributarias.

- El pago del impuesto
- Pago del agente de retención o percepción:
- Debe hacer dos pagos en cada periodo tributario, de acuerdo al cronograma aprobado para este efecto por la SUNAT.
- Los pagos los realiza mediante el sistema pago fácil - boleta N° 1662.
- Pago del contribuyente:
- Este sólo realizará el pago
- a) Por operaciones especiales
- b) Conjuntamente con la declaración Anual del impuesto a I Renta, en el caso que no haya utilizado medios de pago por más del 15% del total de sus obligaciones.

### **Monto de la operación - ITF- Empresas**

El monto a partir del cual se deberá utilizar Medios de Pago es de cinco mil nuevos soles (S/. 5,000) o mil quinientos dólares americanos (US\$ 1,500). El monto se fija en nuevos soles para las operaciones pactadas en moneda nacional, y en dólares americanos para las operaciones pactadas en dicha moneda.

Tratándose de obligaciones pactadas en monedas distintas a las antes mencionadas, el monto pactado se deberá convertir a nuevos soles utilizando el tipo de cambio promedio ponderado venta publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros el día en que se contrae la obligación, o en su defecto, el último publicado. En el caso de monedas cuyo tipo de cambio no es publicado por dicha institución, se deberá considerar el tipo de cambio promedio ponderado venta fijado de acuerdo a lo que establezca el Reglamento. (Ver el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 975, publicado el 15 de marzo de 2007, el que entró en vigencia a partir del 01 de enero de 2008).

### **Excepciones**

Quedan exceptuados de la obligación los pagos efectuados:

- A las empresas del Sistema Financiero y a las cooperativas de ahorro y crédito no autorizadas a captar recursos del público.
- A las administraciones tributarias, por los conceptos que recaudan en cumplimiento de sus funciones. Están incluidos los pagos recibidos por los martilleros públicos a consecuencia de remates encargados por las administraciones tributarias.
- En virtud a un mandato judicial que autoriza la consignación con propósito de pago. También quedan exceptuadas las obligaciones de pago, incluyendo el pago de remuneraciones, o la entrega o devolución de mutuos de dinero que se cumplan en un distrito en el que no existe agencia o sucursal de una empresa del Sistema Financiero, siempre que concurren las siguientes condiciones:
  - Quien reciba el dinero tenga domicilio fiscal en dicho distrito. Tratándose de personas naturales no obligadas a fijar domicilio fiscal, se tendrá en consideración el lugar de su residencia habitual.
  - En el distrito señalado se ubique el bien transferido, se preste el servicio o se entregue o devuelva el mutuo de dinero.
  - El pago, entrega o devolución del mutuo de dinero se realice en presencia de un Notario o Juez de Paz que haga sus veces, quien dará fe del acto. Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá establecer a otras entidades o personas que puedan actuar como fedatarios, así como regular la forma, plazos y otros aspectos que permitan cumplir con lo dispuesto.

### **Efectos Tributarios – ITF Empresas**

Para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar Medios de Pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios en: a) El impuesto a la renta y b) El impuesto del ITF (será deducible como gasto para efectos del impuesto a la renta).

Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior se deberá tener en cuenta, adicionalmente, lo siguiente:

- En el caso de gastos y/o costos que se hayan deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la verificación

del Medio de Pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación.

- En el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del Medio de Pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.

En caso de que el deudor tributario haya utilizado indebidamente gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tornen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda. De no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario procederá a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva.

Si la devolución de tributos por saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, o restitución de derechos arancelarios se hubiese efectuado en exceso, en forma indebida o que se torne en indebida, la SUNAT, de acuerdo a las normas reglamentarias de la presente Ley o a las normas vigentes, emitirá el acto respectivo y procederá a realizar la cobranza, incluyendo los intereses a que se refiere el artículo 33° del Código Tributario.

Tratándose de mutuos de dinero realizados por medios distintos a los señalados en la norma, la entrega de dinero por el mutuante o la devolución del mismo por el mutuuario no permitirá que este último sustente incremento patrimonial ni una mayor disponibilidad de ingresos para el pago de obligaciones o la realización de consumos, debiendo el mutuante, por su parte, justificar el origen del dinero otorgado en mutuo.

### **Operaciones Gravadas - ITF Empresas**

Este tributo grava tanto la acreditación (depósito) como el débito (retiro) de las cuentas afectas que están bajo el control de la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP (SBS), sin embargo existe supuestos en los cuales tanto las acreditaciones como los débitos no se afectan con el ITF, ello ocurre en el caso de algunas operaciones que el propio legislador ha señalado como excluidas de dicho tributo, las cuales están señaladas en el Apéndice de la Ley N° 28194.

### **Operaciones que afectan a las personas naturales al Impuesto a las Transacciones Financieras**

Entre las más frecuentes, tenemos las siguientes:

- Todo abono o débito efectuado en las cuentas bancarias, excepto el movimiento de cuentas de un mismo titular.
- Los pagos a una empresa del sistema financiero.
- La adquisición de cheques de gerencia, certificados bancarios, cheques de viajero.
- Los giros o envíos de dinero efectuados a través de una empresa del sistema financiero o una empresa de transferencia de fondos.

### **Crédito del ITF para el Impuesto a la Renta - Personas naturales**

El Impuesto a las Transacciones Financieras-ITF pagado durante el año, sirve como deducción de la renta neta del trabajo que percibe una persona (equivalente a la suma de rentas netas de cuarta y quinta categorías)

La información sobre el monto del ITF pagado en el año se encuentra disponible en el Formulario Virtual de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta - Personas Naturales.

Esta información del ITF pagado, también se obtiene a través de la constancia que emita el agente de retención o percepción del Impuesto, que son las entidades financieras en las cuales las personas tengan cuentas afectas al impuesto.

### **La tasa del impuesto - ITF- Empresas**

Equivale al 0.005% del valor de la operación afecta

#### **3.1.1.2 Ley Penal Tributaria Decreto Legislativo N° 813 y su modificatoria Decreto Legislativo N° 1114.**

El Decreto Legislativo N° 813 fue modificado por el Decreto Legislativo N° 1114, ello es el resultado de modificar la Ley Penal Tributaria; a fin de permitir, entre otros, modificar las conductas ilícitas que ponen en peligro o lesionan el bien jurídico protegido en los delitos tributarios, reduciendo así los márgenes de evasión que existen actualmente.

#### **Modificación del literal b) del artículo 4° del Decreto Legislativo N° 813 -Ley Penal Tributaria**

Cabe indicar que la primera parte del texto del artículo 4° de la Ley Penal Tributaria determinaba que “la defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando”, en ese caso, se señalaban dos literales que consideraban las modalidades del delito, específicamente el literal b), que es el que ha sufrido cambios, señalaba inicialmente que:

“b) Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización”. El texto del artículo 1° del Decreto Legislativo N° 1114 ha modificado el literal b) del artículo 4° de la Ley Penal Tributaria, quedando luego de la modificatoria del siguiente modo:

“b) Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos”. Por ello, se ha eliminado la mención al inicio del procedimiento de verificación y/o fiscalización, con lo cual es posible, con la presente modificatoria, determinar la figura de la comisión del delito inclusive antes de haberse iniciado el mencionado procedimiento.

#### **Modificación del artículo 6° del Decreto Legislativo N° 813, Ley Penal Tributaria**

El artículo 1° del Decreto Legislativo N° 1114 ha realizado una modificación al texto del artículo de la Ley Penal Tributaria, a través del cual se determina que “En los delitos tributarios previstos en el presente Decreto Legislativo la pena deberá incluir inhabilitación no menor de seis meses ni mayor de siete años, para ejercer por cuenta propia o por intermedio de tercero, profesión, comercio, arte o industria, incluyendo contratar con el Estado”.

Los cambios que saltan a la vista en este artículo están relacionados con dos puntos, el primero de ellos es que se ha suprimido la mención a los delitos de “Defraudación Tributaria”, ahora solo se hace mención a los delitos previstos en el presente “Decreto

Legislativo”, es decir que ya no se centra en un único delito sino que admite otros relacionados y que se encuentran tipificados en la Ley Penal Tributaria.

### **Inhabilitación para Contratar con el Estado**

Un cambio importante es el hecho que como parte de la pena que el Estado puede imponer a las personas que han cometido delitos está la inhabilitación no menor de seis meses ni mayor de siete años PARA CONTRATAR CON EL ESTADO.

### **Incorporación del artículo 5°-A a la Ley Penal Tributaria**

El artículo 2º del Decreto Legislativo N° 1114 ha incorporado el texto del artículo 5°-A a la Ley Penal Tributaria, considerando como figura delictiva la siguiente: “Artículo 5°-A.- Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que a sabiendas proporcione información falsa con ocasión de la inscripción o modificación de datos en el Registro Único de Contribuyentes, y así obtenga autorización de impresión de Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito”.

Esta figura delictiva alude al hecho que se sancionará como delito, el hecho de proporcionar información falsa cuando una persona se acerque a la Administración Tributaria, proporcionando datos que no son reales o correctos, tanto en la inscripción como en la modificación de los datos que figuran en la ficha RUC, pero tiene un conector que indica que se obtenga autorización de impresión de comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito.

### **Incorporación del artículo 5°-B a la Ley Penal Tributaria**

El artículo 2º del Decreto Legislativo N° 1114 también ha incorporado el artículo 5°-A a la Ley Penal Tributaria, considerando como figura delictiva la siguiente: “Artículo 5°-B. Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando inscrito o no ante el órgano administrador del tributo almacena bienes para su distribución, comercialización, transferencia u otra forma de disposición, cuyo valor total supere las 50 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), en lugares no declarados como domicilio fiscal o establecimiento anexo, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes. Para este efecto se considera:

- Como valor de los bienes, a aquel consignado en el (los) comprobante(s) de pago. Cuando por cualquier causa el valor no sea fehaciente, no esté determinado o no exista comprobante de pago, la valorización se realizará teniendo en cuenta el valor de mercado a la fecha de la inspección realizada por la SUNAT, el cual será determinado conforme a las normas que regulan el Impuesto a la Renta.
- La Unidad Impositiva Tributaria (UIT) vigente a la fecha de la inspección a que se refiere el literal anterior. En el texto señalado en el párrafo anterior, se aprecia que lo que el legislador está intentando considerar como conducta delictiva es el hecho de almacenar bienes en lugares no autorizados o no declarados como establecimientos anexos, lo que significa que se está intentado verificar el tema de los depósitos clandestinos en donde se guarda mercadería sin ningún control tributario. Cabe precisar que se está dentro de la figura delictiva si los bienes superan las cincuenta (50 UIT).

### **Incorporación del artículo 5°-C a la Ley Penal Tributaria**

El artículo 2º del Decreto Legislativo N° 1114 también ha incorporado el artículo 5º-C a la Ley Penal Tributaria, considerando como figura delictiva la siguiente: “Artículo 5º-C. Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa, el que confeccione, obtenga, venda o facilite, a cualquier título, Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria”.

Aquí, lo que el legislador trata de considerar como conducta delictiva es la “venta de facturas”, muchas de ellas falsificadas, las cuales son ofertadas inclusive por Internet.

Esta conducta delictiva se está penalizando; es decir, la conducta evasiva de algunos contribuyentes. El utilizar indebidamente los comprobantes o tener un doble juego de comprobantes se puede apreciar en la siguiente sentencia: Ocultar ingresos con el propósito de disminuir el monto de los tributos, aprovechándose indebidamente del crédito fiscal, haber utilizado doble juego de comprobantes de pago, haber negado la existencia de documentos de interés tributario que no fueron destruidos en el amago de incendio, constituyen todos actos penalmente relevantes contemplados en la Ley Penal Tributaria.

### **Incorporación del artículo 5°-D a la Ley Penal Tributaria**

El artículo 2º del Decreto Legislativo N° 1114 ha incorporado el artículo 5º-D a la Ley Penal Tributaria, considerando como figura delictiva la siguiente: “Artículo 5º-D. La pena privativa de libertad será no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa, si en las conductas tipificadas en los artículos 1º y 2º del presente Decreto Legislativo concurren cualquiera de las siguientes circunstancias agravantes:

1. La utilización de una o más personas naturales o jurídicas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero deudor tributario.
2. Cuando el monto del tributo o los tributos dejado(s) de pagar supere(n) las 100 (cien) Unidades Impositivas Tributarias (UIT) en un período de doce (12) meses o un ejercicio gravable. Para este efecto, la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) a considerar será la vigente al inicio del período de doce meses o del ejercicio gravable, según corresponda.
3. Cuando el agente forme parte de una organización delictiva. En este caso, se aprecia el hecho que se utilicen testaferros para ocultar la verdadera identidad del deudor tributario.

### **Concepto: Defraudación Tributaria**

El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco (5) ni mayor de ocho (8) años y con 365 a 730 días multa.

Existen varios tipos de delitos tributarios definidos por la ley tales como: Defraudación Tributaria; Delito Contable; Delito Tributario por brindar información falsa al RUC para obtener autorización para la impresión de comprobantes de pago; Delito Tributario por almacenar bienes con valor superior a 50 UIT en lugares no declarados; Delito Tributario por confeccionar, obtener, vender o facilitar comprobantes de pago indebidamente, para

cometer o posibilitar la comisión de delitos tributarios, sin perjuicio de las circunstancias agravantes.

### **Requisito de Procedibilidad**

El Ministerio Público, en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la Investigación Preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo.

Las Diligencias Preliminares y, cuando lo considere necesario el Juez o el Fiscal en su caso, los demás actos de la Instrucción o Investigación Preparatoria, deben contar con la participación especializada del Órgano Administrador del Tributo.

### **¿Qué hacer frente a un caso de delito tributario?**

En la actualidad, existen Fiscalías Especializadas en Delitos Tributarios del Ministerio Público, que reciben las denuncias sobre delito tributario por parte de personas naturales y/o de los representantes de la Sunat, quienes deberán fundamentar adecuadamente sus escritos de conformidad con la Ley Penal Tributaria Decreto Legislativo N° 813 y su modificatoria el Decreto Legislativo N° 1114.

### **3.1.1.3 El art° 57 de la Ley del Impuesto a la Renta: Ingresos y Gastos se consideren producidos e imputados sobre la base del criterio del devengado**

#### **Gasto Deventado – Marco Tributario**

Para efectos de determinar la renta neta imponible de tercera categoría, no es exigible que los gastos devengados en el ejercicio deban encontrarse contabilizados en este para reconocer su deducción en la declaración jurada anual del impuesto a la renta, salvo los casos en que así se haya dispuesto expresamente previstas en la Ley del Impuesto a la Renta (por ejemplo la depreciación). Informe N° 004-2017-SUNAT/5D0000.

SUNAT concluye mediante Informe No. 004-2017-SUNAT/5D000 publicado el viernes 3 de febrero de 2017 que no es requisito que los gastos devengados en el ejercicio se encuentren debidamente contabilizados para su deducción como gasto en dicho ejercicio, salvo los casos expresamente señalados en la Ley del Impuesto a la Renta, como es el caso de la depreciación tributaria.

Cabe mencionar que no hay norma en la Ley del Impuesto a la Renta que condicione el devengo de un gasto a la emisión del comprobante de pago o al registro contable de la operación, siendo que para el devengo únicamente se requiere que se haya producido el hecho económico, se pueda medir el riesgo y se hayan presentado los elementos suficientes para el reconocimiento del gasto. Sin embargo, si se produce el devengo en un ejercicio, pero la norma condiciona expresamente la deducción del gasto al cumplimiento de una formalidad, esta deberá cumplirse, caso contrario, el gasto será deducible en el ejercicio en el cual se cumpla con la formalidad requerida en la Ley del Impuesto a la Renta, a pesar de haberse devengado en el ejercicio anterior; en ese sentido, operarían una diferencia temporal en la deducción del gasto.

Finalmente, consideramos que el criterio vertido por la Intendencia Nacional Jurídica resulta trascendente, toda vez que en muchas fiscalizaciones se desconocía el gasto por el simple hecho de no encontrarse contabilizado o por haberse contabilizado en un ejercicio distinto, al recibirse el comprobante de pago en el ejercicio siguiente al del

devengo (a pesar de contarse con toda la documentación que acredite la fehaciencia de la operación y la causalidad del gasto), sin que dicho reparo tenga sustento legal al no regularse en la Ley del Impuesto a la Renta la contabilización del gasto (salvo excepciones expresa como sucede con la depreciación, amortización y provisión de cobranza dudosa), lo cual constituía en la práctica un requisito adicional a la deducción de un gasto devengado que no se encontraba amparado en algún dispositivo legal.

### **3.1.1.4 Tratamiento Tributario de la depreciación - Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta**

La depreciación, contablemente, es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil para lo cual es necesario establecer el tiempo que generará beneficios económicos a fin de determinar su depreciación. Tributariamente se establecen topes, los cuales se deben aplicar al costo del activo para calcular la depreciación a deducir. Estos dos tratamientos en muchas ocasiones generan diferencias temporarias que analizaremos en el presente informe.

El artículo 38 de la ley del impuesto a la renta establece lo siguiente:

**Artículo 38°.-** El desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley.

Las depreciaciones a que se refiere el párrafo anterior se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

Cuando los bienes del activo fijo sólo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.

El artículo 41 de la ley del impuesto a la renta establece lo siguiente:

**Artículo 41°.-** Las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia. A dicho valor se agregará, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

En los casos de bienes importados no se admitirá, salvo prueba en contrario, un costo superior al que resulte de adicionar al precio ex fábrica vigente en el lugar de origen, los gastos a que se refiere el inciso 1) del Artículo 20°. No integrarán el valor depreciable, las comisiones reconocidas a entidades con las que se guarde vinculación que hubieran actuado como intermediarios en la operación de compra, a menos que se pruebe la efectiva prestación de los servicios y la comisión no exceda de la que usualmente se hubiera reconocido a terceros independientes al adquirente.

**El artículo 22** del reglamento de la ley de impuesto a la renta establece lo siguiente:

1. De conformidad con el Artículo 39° de la Ley, los edificios y construcciones sólo serán depreciados mediante el método de línea recta, a razón de 3% anual.
2. Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, se depreciarán aplicando el porcentaje que resulte de la siguiente tabla:

BIENES	PORCENTAJE ANUAL DE DEPRECIACIONHASTA UN MAXIMO DE:
1. Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca.	25%
2. Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general.	20%
3. Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina.	20%
4. Equipos de procesamiento de datos.	25%
5. Maquinaria y equipo adquirido a partir del 01.01.91.	10%
6. Otros bienes del activo fijo	10%

Figura 29 Porcentaje Anual de Depreciación

Fuente. - Tomado de <http://www.ccpf.org.pe/webadm/aporte/DepreciacionContableActivosFijos.pdf>

La depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

En ningún caso se admitirá la rectificación de las depreciaciones contabilizadas en un ejercicio gravable, una vez cerrado éste, sin perjuicio de la facultad del contribuyente de modificar el porcentaje de depreciación aplicable a ejercicios gravables futuros.

Tratándose de maquinaria y equipo, incluyendo los cedidos en arrendamiento, procederá la aplicación del porcentaje previsto en el numeral 3 de la tabla contenida en el primer párrafo cuando la maquinaria y equipo haya sido utilizada durante ese ejercicio exclusivamente para las actividades minera, petrolera y de construcción.

3. Las depreciaciones que resulten por aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.
4. La SUNAT podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los que resulten por aplicación de lo dispuesto en el inciso b), a solicitud del interesado y siempre que éste demuestre fehacientemente que en virtud de la naturaleza y características de la explotación o del uso dado al bien, la vida útil real del mismo es distinta a la asignada por el inciso b) del presente artículo.

La solicitud para la autorización de cambio de porcentaje máximo de depreciación anual debe estar sustentada mediante informe técnico que, a juicio de la SUNAT, sea suficiente para estimar la vida útil de los bienes materia de la depreciación, así como la capacidad productiva de los mismos. Dicho informe técnico deberá estar dictaminado por profesional competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Sin perjuicio de lo anteriormente señalado, la SUNAT queda facultada a requerir la opinión del organismo técnico competente o cualquier información adicional que considere pertinente para evaluar la procedencia o improcedencia de la citada solicitud.

El cambio de porcentaje regirá a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud, siempre que la SUNAT haya autorizado dicho cambio. Dicha entidad deberá emitir su pronunciamiento en el plazo máximo de 90 días contados a partir de la fecha de recepción de la solicitud.

Tratándose de ganado reproductor que requiera tasas mayores de depreciación, la solicitud a que se refiere el párrafo precedente al anterior podrá ser presentada por las entidades representativas de las actividades económicas correspondientes, en cuyo caso la aprobación de la nueva tasa será aplicable a todos los contribuyentes a quienes represente la entidad que presentó la solicitud.

Debe entenderse por sistema de depreciación acelerada a aquél que origine una aceleración en la recuperación del capital invertido, sea a través de cargo por depreciaciones mayores para los primeros años de utilización de los bienes, sea acortando la vida útil a considerar para establecer el porcentaje de depreciación o por el aumento de éste último, sin que ello se origine en las causas señaladas en el primer párrafo de este inciso.

### **3.1.2 Procedimientos de Auditoría**

#### **3.1.2.1 Clasificación de las Técnicas de Auditoría**

Las Técnicas de Auditoría se pueden clasificar de la siguiente forma:

##### **1. - Estudio General.-**

Es la apreciación y juicio de las características generales de la empresa, las cuentas o las operaciones, a través de sus elementos más significativos para elaborar las conclusiones se ha de profundizar en su estudio y en la forma que ha de hacerse.

##### **2. - Análisis.-**

Es el estudio de los componentes de un todo. Esta técnica se aplica concretamente al estudio de las cuentas o rubros genéricos de los estados financieros.

##### **3. - Inspección.-**

Es la verificación física de las cosas materiales en las que se tradujeron las operaciones, se aplica a las cuentas cuyos saldos tienen una representación material, (efectivos, mercancías, bienes, etc.).

##### **4. - Confirmación.-**

Es la ratificación por parte del Auditor como persona ajena a la empresa, de la autenticidad de un saldo, hecho u operación, en la que participo y por la cual está en condiciones de informar validamente sobre ella.

##### **5. - Investigación.-**

Es la recopilación de información mediante entrevistas o conversaciones con los funcionarios y empleados de la empresa.

##### **6. - Declaraciones y Certificaciones.-**

Es la formalización de la técnica anterior, cuando, por su importancia, resulta conveniente que las afirmaciones recibidas deban quedar escritas (declaraciones) y en algunas ocasiones certificadas por alguna autoridad (certificaciones).

## 7. - Observación.-

Es una manera de inspección, menos formal, y se aplica generalmente a operaciones para verificar como se realiza en la práctica.

## 8. - Cálculo.-

Es la verificación de las correcciones aritméticas de aquellas cuentas u operaciones que se determinan fundamentalmente por cálculos sobre bases precisas.

### 3.1.2.2 Procedimientos de Auditoría

El auditor, para determinar el alcance y el momento de la aplicación de los procedimientos programados, debe evaluar el sistema de control interno y las características del negocio.

#### El procedimiento habitual:

- Comprobar la segregación de funciones y responsabilidades entre tesorería y cuentas a pagar y a cobrar, así como la separación de otras áreas o departamentos de la empresa.
- Existencia, por escrito, de políticas financieras en cuanto a manejo de fondos, firmas para disponibilidad de fondos, autorizaciones, etc.
- Verificación aritmética de la tesorería con los respectivos libros auxiliares.
- Arqueo de caja en presencia del auditor, que debe ser firmado por la persona que lo realiza y por el auditor.
- Circularización de saldos. La empresa debe preparar las cartas de circularización de saldos, en los modelos establecidos al efecto, de todas las cuentas bancarias y enviarlas a las entidades financieras para que las remitan a los auditores.

#### A. Procedimiento para el Rubro de Caja:

- Obtener un detalle de los diferentes saldos tanto deudores como acreedores que componen este epígrafe del balance.
- Seleccionar un número representativo de pagos y comprobarlos con justificante.
- Comprobar documentos con el libro de caja.
- Comprobar los recibos de caja de un período seleccionado.
- Efectuar un arqueo de caja por sorpresa.

#### Fondo de caja chica

Normalmente, para la creación del fondo fijo de caja chica, se hace un estudio de los pagos menores que se pudieran realizar en un período no menor de un mes, con base en este análisis se determina un monto razonable para la creación del fondo; se establecen las normas de funcionamiento entre las que mencionamos las más importantes:

- Se designa una persona como custodio de la caja chica y se le entrega la cantidad de dinero determinada como fondo para hacer pagos chicos.
- Se establece un monto límite o máximo de los pagos que van a efectuarse.
- Ha medido que se hacen los desembolsos, el custodio de la caja chica obtiene recibos firmados por cada una de las personas a quienes pagan.
- Los comprobantes de desembolsos deben ser prenumerados.

- Todo pago debe estar acompañado por documentación que justifique el desembolso; así mismo en el comprobante del desembolso debe constar la firma de quien lo autorizó y de la persona que recibió el dinero.
- Se debe establecer un mínimo de efectivo que pueda tener la Caja chica.

Contablemente, la creación del fondo fijo de caja chica puede quedar reflejada mediante el siguiente asiento de diario:

<b>Caja Chica</b>	<b>XXX</b>	
<b>Banco</b>		<b>XXX</b>
<b>(Creación del fondo fijo)</b>		

Esta cuenta se denomina Fondo Fijo, porque su saldo siempre permanecerá invariable, excepto cuando se presentan estas situaciones:

**Aumento del fondo fijo:**

<b>Caja Chica</b>	<b>XXX</b>	
<b>Banco</b>		<b>XXX</b>

**Disminución del fondo fijo:**

<b>Banco</b>	<b>XXX</b>	
<b>Caja Chica</b>		<b>XXX</b>

**Reembolso de Caja Chica.**

La reposición o reembolso de la Caja chica, consiste: Cuando el cajero a efectuado pagos por un monto previamente establecido procede a recopilar los documentos y procede a entregárselo a la persona encargada de revisarlos y emitir el cheque de la reposición, de tal forma, de tener de nuevo el monto total disponible para los pagos.

**Arqueo de Caja Chica**

Como una norma de control interno del efectivo, es recomendable practicar arqueo de caja por sorpresa, para verificar si el manejo del fondo fijo se está cumpliendo según las normas establecidas. El arqueo de Caja Chica consiste en:

Hacer un conteo físico de lo que tiene la Caja chica, es decir, sumar los comprobantes y el efectivo para determinar si es igual al fondo fijo; se dice que hay un sobrante (considerado un ingreso) cuando el conteo físico resulta mayor al fondo establecido y hay un faltante (considerado un gasto), cuando ocurre lo contrario.

Cuando se va a emitir el cheque para reembolsar el Fondo Fijo de Caja chica después de un arqueo, hay que tomar en consideración:

- Si no hubo faltantes ni sobrantes, el cheque se va a emitir por el total de los comprobantes.
- Si el arqueo arroja un sobrante, el cheque a emitir debe ser igual al total de los comprobantes menos el sobrante.
- Cuando el arqueo arroja un faltante, el cheque a emitir debe ser al total de los comprobantes más el faltante.

**B. Procedimiento para el Rubro de Bancos:**

- Obtener un detalle de los diferentes saldos tanto deudores como acreedores que componen este rubro.

- Para un período seleccionado, comprobar la correspondencia de entrada según extracto bancario con los libros de la empresa.
- Examinar justificantes de pago.
- Comprobar ingresos y pagos con: a) fichas de clientes individuales, b) fichas de proveedores individuales.
- Cálculo global de intereses bancarios.
- Obtener la confirmación de saldos bancarios y firmas autorizadas.

Los saldos efectivos, que tengan restringida su disponibilidad, deben mostrarse por separado, así como los descubiertos bancarios. Estos últimos, si son significativos, se mostrarán en el pasivo.

No se debe computar como cobros las partidas que no estén en poder de la empresa a la fecha del balance.

No debe computarse como pagos los cheques preparados pero no entregados a sus destinatarios a la fecha del balance.

Las conciliaciones bancarias no deben arrastrar partidas de forma indefinida.

El contenido orientativo de la confirmación directa bancaria es:

1. Se debe hacer a todos los saldos, haciendo constar si los mismos son restringidos o no, e indicando la naturaleza de la restricción en caso de existir.
2. Sobre cuentas que hayan tenido movimiento en el anterior ejercicio que aparezcan saldadas en este, indicando los detalles de dichas cuentas.
3. Préstamos o anticipos pendientes de liquidación no incluidos en las cuentas de los apartados anteriores.
4. Total de las letras: descontadas y pendientes de cobro, enviadas en gestión de cobro y pendientes impagadas en poder del banco.
5. Pormenores sobre toda clase de valores a favor de la empresa auditada que hayan estado en poder del banco, en custodia o en depósito.
6. Cualquier otra información relativa a la empresa auditada con el banco.
7. Personas que figuran con autorización en el banco para la firma de cheques, letras, endosos, etc., indicando cuántas de ellas son indispensables y combinaciones de las mismas.

### **La Conciliación Bancaria**

La conciliación consiste en cuadrar, a la fecha del cierre, el saldo según los libros de contabilidad de la empresa auditada con el saldo del extracto o confirmación directa del banco.

El esquema para la elaboración de las conciliaciones:

**COMPAÑÍA FABRIL S.A.**  
**CONCILIACIÓN BANCARIA DE LA**  
**CUENTA NÚM. 91011 EN EL BANCO BCP.**  
 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2016

SALDO SEGÚN BANCO.....				S/. 353,235
Menos:				
1. Cheques en circulación pendientes de pago:.....				(85,000)
Número	Fecha	Nombre	Importe	
3802	16jun.	Revistas S.A.	S/ 750	
1936	23 dic.	Mi-Casa S.A.	75,000	
1951	29 dic.	Simón Gastón	4,000	
1957	31 dic.	Escobas Finas	1,500	
1958	31 dic.	La Chicha, S.A.	3,750	
			85,000	
Más:				
2. Comisiones cargadas por el Banco sobre cheques foráneos depositados en el mes.....				1,200
3. Cheques depositados en cuenta y devueltos por el Banco:.....				14,300
		Mueblería Menor, S.A.,		
		Por falta de fondos.....	S/. 5,000	
		Muebles Petit, S.A.,		
		Por falta de una firma.....	9,300	
SALDO SEGÚN COMPAÑÍA.....				S/ 283,735
Elaboró: Juan Pérez, Asistente				
Autorizó: José Sánchez, Contador				

Figura 30 La Conciliación Bancaria

Fuente.- Tomado de <https://www.archivoexcel.com/plantilla-de-conciliacion-bancaria-en-excel/>

Mensualmente, el banco proporciona a cada uno de sus clientes un estado de cuenta, para proceda a realizar la conciliación bancaria.

La misma consiste en un método que se usa para verificar si los saldos de nuestros libros coinciden con los saldos del banco, ya que en la mayoría de los casos el saldo del estado de cuenta del banco al final de cada mes y el saldo que aparece en los libros del depositante no coinciden. En otras palabras, es una cédula que indica y explica en caso de que existan, todas las diferencias entre los registros de efectivo del banco y los de la compañía. Si las diferencias son resultados de transacciones que aún no se han registrado por el banco, se considera que los registros de la empresa son correctos. En caso contrario, será necesario analizarlos y ajustarlos (los de la empresa, los del banco o ambos). Estas diferencias pueden ser:

### **Cheques Pendientes:**

Cheque expedidos por el cuentahabiente que estarían abonados en nuestros libros pero no cargados por parte del banco (sino hasta el mes siguiente).

### **Depósitos en Tránsito:**

Estos depósitos aparecen cargados en nuestros libros porque son hechos a fin de mes y no abonados por parte del banco (sino hasta el mes siguiente).

Notas de Débito (N/D): Son cargos efectuados por parte del banco al depositante, por concepto de intereses, comisiones, efectos descontados devueltos, cheques recibidos de clientes y devueltos por el banco, etc. Va a disminuir nuestro efectivo. Ha sido

cargada por parte del banco y no se ha abonado en nuestros libros (porque no se ha recibido).

Notas de Crédito (N/C): Son abonos efectuados por el banco correspondiente a descuentos de giros, pignoraciones, pagarés, etc. Van a aumentar nuestro efectivo. Ha sido abonado por parte del banco y no cargada por nuestros libros (porque no se ha recibido).

Errores: Puede suceder tanto en libros como en el banco, ya que al realizar determinada operación (cheque, depósitos, etc.) se registra por una cantidad distinta a la correcta.

Cargos o Abonos Incorrectos: También puede suceder en nuestros libros como en los bancos.

Podemos hacer cargos o abonos a otros bancos y los bancos a su vez pueden hacer lo mismo con otros clientes.

### **Algunos pasos importantes al realizar la conciliación bancaria son los siguientes:**

Verifique si no hay diferencias del mes pasado: si las hay serán incluidas en la conciliación del mes.

Se compara el mayor auxiliar correspondiente al Banco que se va a conciliar, con el estado de cuenta que nos envía el Banco. En este caso, se procesa así, comparando cantidades y conceptos:

- La columna del debe del mayor auxiliar, se compara con la del haber del estado de cuenta bancario.
- La columna del haber del mayor auxiliar, se compara con la del debe del estado de cuenta bancario.
- La columna del haber del estado de cuenta bancario se compara con la del debe del mayor auxiliar.
- La columna del debe del estado de cuenta bancario se compara con la del haber del mayor auxiliar.
- Cuando tengamos la seguridad de que hemos encontrado todas las partidas que han originado la diferencia existente entre el saldo de la cuenta Banco en nuestros libros y el estado de cuenta bancario, procedemos a elaborar la conciliación.

### **Sobregiro Bancario**

Un sobregiro bancario ocurre cuando los cargos efectuados por el banco en la Cuenta Corriente por concepto de Cheques Pagados y Notas de Débito son superiores al monto de los Depósitos y Notas de Créditos abonadas; es decir, que la empresa en ese momento no dispone de dinero en el banco y al contrario le está debiendo al banco el excedente pagado por él. En este caso, la empresa tiene un saldo acreedor que constituye un Pasivo Circulante.

### **C. Confirmación de saldos a Clientes (o circularización de saldos):**

La confirmación de saldos, consiste en enviar cartas a los deudores de la compañía donde se les pide que contesten si están de acuerdo o no con el importe que figura a su cargo. Los tipos de confirmación son:

**Confirmación Positiva:** Cuando el deudor debe contestar ratificando por escrito:

Directa: Cuando se le proporciona el saldo para que pueda comparar con sus registros contables.

Indirecta (ciega): Cuando no se menciona el saldo para que el cliente proporcione sus propias cifras.

**Confirmación Negativa:** Cuando se pide que contesten solo cuando no están de acuerdo con los importes.

#### **Cobros posteriores:**

Otro procedimiento habitual, consiste en verificar los pagos o entregas parciales a las cuentas por cobrar efectuadas por los clientes en los días inmediatos siguientes a la fecha de cierre de los estados financieros. Se considera que el hecho que un cliente pague una deuda o haga pago parcial de la misma es prueba de que la reconoce; es decir, que la cuenta por cobrar es real.

#### **D. Procedimiento para el Rubro de Inventarios**

En el caso del rubro de Existencias, deben incluirse:

Observación del conteo físico realizado por el cliente, teniendo en cuenta que sean completos y recojan los siguientes aspectos:

- Fecha y hora del inicio del inventario.
- Asignación de responsables para los recuentos físicos.
- Descripción de los materiales.
- Determinación de las diferencias entre el primer y el segundo recuento.
- Separación de los materiales que no son propiedad de la empresa.
- Hay empresas que tienen implantado un control de existencias mediante recuentos rotativos o planes de muestreo, con lo que pretenden evitar un recuento total.
- El auditor debe comprobar si los procedimientos empleados son lo bastante fiables como para producir unos resultados sustancialmente iguales a los de un recuento total.
- Si hay existencias en poder de terceros (depósitos), deberá obtenerse confirmación por escrito.
- Por último se recogerán los últimos partes de entradas y salidas, antes y después del inventario físico, para su verificación posterior con los registros contables.

#### **E. Procedimiento para el Rubro de Inmueble Maquinaria y Equipos**

- Verificar la existencia y aplicación de una política para el manejo de la propiedad, planta y equipo.
- Determinar la eficiencia de la política para el manejo de Propiedad, planta y equipo.
- Verificar que los soportes de la Propiedad planta y equipo, se encuentren en orden y de acuerdo a las disposiciones legales.

### 3.1.3 Casos Prácticos

#### CASO 1.

##### Presunciones por omisión en el Registro de Ventas

El 20 de setiembre de 2007, SUNAT inició un procedimiento de fiscalización a la empresa JUVENAL PIZARRÓN EIRL por el ejercicio económico 2006. En el requerimiento, SUNAT informa a la empresa que se han encontrado diferencias entre las ventas declaradas en el PDT 621 y los resultados del cruce de la Declaración Anual de Operaciones con Terceros (DAOT) por S/. 297 500.

Producto de la revisión del Registro de Ventas de JUVENAL PIZARRÓN EIRL, la SUNAT ha detectado que existen comprobantes de pago no registrados y no declarados. En tal sentido, SUNAT notifica un requerimiento complementario en el cual se solicita sustentar por escrito los motivos por los cuales no se efectuó el registro respectivo.

El contribuyente responde indicando razones infundadas, motivo por lo cual SUNAT en uso de su facultad discrecional determina que «JUVENAL PIZARRÓN EIRL» se encuentra inmerso en las causales o supuestos de presunción establecidos en el artículo 64 del Código Tributario.

Detalle de Comprobantes Observados				
Fecha de Emisión	N° de Facturas	RUC del Cliente	Razón Social	Valor de Venta (sin IGV)
15-ene	001-0156	20324574255	SANTI SRL	30,000
17-mar	001-0270	20210142542	MENDOZIS SAC	40,000
19-mar	001-0305	20542441001	GUERRERIAL SA	50,000
02-jul	001-0478	20473572571	FARFANICO SAA	70,000
19-ago	001-0594	20442224425	PIZARRIAL SAC	90,000
26-ago	001-0679	20135457257	URIBIAL SA	10,000
17-oct	001-0778	20547896578	CHEMORAL SRL	7,500
				<b>297,500</b>

Por lo tanto, la SUNAT estará facultada para aplicar la presunción establecida en el numeral 1 del artículo 65 del Código Tributario: "Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o libro de ingresos, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro y/o libro". En mérito a este tipo de presunción se analiza lo dispuesto en la primera parte del artículo 66 del Código Tributario: "Cuando en el registro de ventas o libro de ingresos, dentro de los 12 meses comprendidos en el requerimiento, se compruebe omisiones en no menos de 4 meses consecutivos o no consecutivos, que en total sean iguales o mayores al 10% de las ventas o ingresos en esos meses, se incrementará las ventas o ingresos registrados o declarados en los meses restantes, en el porcentaje de omisiones constatadas, sin perjuicio de acotar las omisiones halladas". En el caso descrito, se han comprobado omisiones en los meses de enero, marzo, julio, agosto y octubre que en total hacen 5 meses (más de cuatro meses no consecutivos). A continuación, debemos apreciar si las omisiones son mayores al 10% de las ventas:

	Registro de Ventas	Comprobantes Emitidos
Enero	330,000	30,000
Marzo	270,000	90,000
Julio	280,000	70,000
Agosto	200,000	100,000
Octubre	0	7,500
<b>Totales</b>	<b>1,080,000</b>	<b>297,500</b>

$\% \text{ de omisiones comprobadas} = 297,500/1'080,000 = 27.55\%$

Se aprecia plenamente que las omisiones superan el 10% de las ventas del mes.

Debemos considerar los 4 meses con omisiones más altas, en el presente caso, enero, marzo, julio y agosto:

$\% \text{ de omisiones comprobadas} = 290,000/1'080,000 = 26.85\%$

A continuación, se incrementarán las ventas registradas en los meses restantes en el porcentaje de omisiones constatadas. El porcentaje de omisiones comprobadas que se atribuye a los meses restantes será calculado considerando solamente los 4 meses en los que se comprobaron omisiones del mayor monto. Dicho porcentaje se aplicará al resto de meses en los que no se encontraron omisiones (26.85%).

Cálculo de la Base Presunta					
2016	Comprobación de Condición			Base Presunta	
	Registro de Ventas	Comprobante No Registrado	% de Omisión	Incremento aplicando el % de omisión	
		Hecho Certo		D (A x C)	E
	A	B	C	D (A x C)	E
Ene	330,000	30,000	-	30,000 *	360,000
Feb	100,000		26.85	26,850	126,850
Mar	270,000	90,000	-	90,000 *	360,000
Abr	100,000		26.85	26,850	126,850
May	100,000		26.85	26,850	126,850
Jun	100,000		26.85	26,850	126,850
Jul	280,000	70,000	-	70,000 *	350,000
Ago	200,000	100,000	-	100,000 *	300,000
Sep	100,000		26.85	26,850	126,850
Oct	0	7,500	-	7,500	7,500
Nov	100,000		26.85	26,850	126,850
Dic	100,000		26.85	26,850	126,850
	<b>1,780,000</b>	<b>297,500</b>		<b>485,450</b>	<b>2,265,450</b>

\* Importe sobre base cierta

En la columna E, se identifica la nueva base determinada por SUNAT, y sobre esta base debemos calcular los reparos correspondientes. Cabe resaltar que conforme al inciso c) del artículo 65-A del Código Tributario, la aplicación de las presunciones no tiene efectos para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera

categoría. Solamente se aplica el % de omisión sobre los meses en los cuales no se detectó omisiones por la “sospecha” o “presunción” de haber omitido ingresos.

### Consecuencias de las presunciones

SUNAT, al determinar una nueva base, inducirá que existe la multa por no declarar ingresos o rentas, así como por la omisión del IGV por pagar de acuerdo al siguiente detalle:

Mes	Ventas según Registro	IGV declarado	Ventas según Base Presunta (SUNAT)	IGV según SUNAT	Diferencia entre el IGV	Diferencia en la Base (Ventas)
Ene	330,000	59,400	360,000	64,800	5,400	30,000
Feb	100,000	18,000	126,850	22,833	4,833	26,850
Mar	270,000	48,600	360,000	64,800	16,200	90,000
Abr	100,000	18,000	126,850	22,833	4,833	26,850
May	100,000	18,000	126,850	22,833	4,833	26,850
Jun	100,000	18,000	126,850	22,833	4,833	26,850
Jul	280,000	50,400	350,000	63,000	12,600	70,000
Ago	200,000	36,000	300,000	54,000	18,000	100,000
Sep	100,000	18,000	126,850	22,833	4,833	26,850
Oct	0	0	7,500	1,350	1,350	7,500
Nov	100,000	18,000	126,850	22,833	4,833	26,850
Dic	100,000	18,000	126,850	22,833	4,833	26,850
	<b>1,780,000</b>	<b>320,400</b>	<b>2,265,450</b>	<b>407,781</b>	<b>87,381</b>	<b>485,450</b>

Del cuadro, se aprecia que existe una diferencia de S/.87,381 entre el IGV determinado por SUNAT y el IGV declarado; por lo tanto, existirá la multa establecida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, correspondiente al 50% del tributo por pagar omitido S/. 87,381, es decir, S/. 43,690.50. Sobre este monto se puede aplicar el régimen de incentivos establecido en el artículo 179 del Código Tributario.

Respecto al Impuesto a la Renta, al existir una diferencia en la base de S/. 485,450 debemos considerar el reparo tributario como adición tributaria a la declaración jurada anual de 2016. Aquí también se configurará la sanción establecida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, correspondiendo la multa del 50% sobre el tributo omitido.

Cabe resaltar que el inciso c) del artículo 65-A del Código Tributario establece que la aplicación de las presunciones no tiene efectos para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera Categoría.

## CASO 2

**Aplicación del Margen de renta neta de negocios similares**

La empresa ALFA SAC fue fiscalizada en el ejercicio 2017 por sus operaciones realizadas en el ejercicio 2016, cuyo volumen de ventas netas fue de S/. 50,000 de acuerdo a la información revisada basado en que la fecha de cancelación de las facturas no coincidía con los registros respectivos en el libro de caja de la empresa, el auditor señaló que la documentación sustentatoria de la información contable de la empresa ofrecía dudas acerca de su veracidad, y por lo tanto desconociéndola determinó que correspondía la aplicación del artículo 91° de la Ley del Impuesto a la renta para la determinación de la deuda tributaria.

Esta empresa tiene el giro de ferretería en pequeña escala con un margen de utilidad de 5%.

**Nota:** Para seleccionar a las empresas o personas similares se tomarán las condiciones existentes en el ejercicio fiscalizado, admitiéndose en cada condición una diferencia de hasta el diez por ciento (10%) respecto de la información con que cuente la SUNAT del sujeto fiscalizado.

En todos los procedimientos presuntivos en los que deba aplicarse promedios, coeficientes y/o porcentajes de empresas o personas similares, se seleccionarán tres empresas o personas, según corresponda.

La tasa del impuesto a la renta en el 2016 = 28%

Durante el procedimiento de auditoria el funcionario de SUNAT determino 3 negocios similares (Artículo 61 del Reglamento):

Empresa AA con margen de Rta. Neta de 8%  
 Empresa BB con margen de Rta. Neta de 11%  
 Empresa CD con margen de Rta. Neta de 15%

Por lo tanto, luego de un promedio simple determinó que le margen de renta neta (en el ejercicio 2016) aplicable a la empresa ALFA SAC era de 11.33%.

La empresa ALFA SAC determinó sus impuestos de la siguiente forma:

**Estado de Ganancias y Pérdidas de ABC SAC**

**Al 31 de diciembre 2016 – Soles**

Ventas	50000
Costo Ventas	41800
Utilidad Bruta	8200
Gasto de Ventas	3200
Gasto Administrativo	2500
Utilidad Operativa	2500
Gastos Financieros	
Utilidad Neta	2500
Impto Renta 28%	700

**Determinación del Impuesto a la Renta por la Administración Tributaria**

<b>Datos:</b>	S/.
Monto de los ingresos por ventas netos de descuentos y devoluciones	50,000
Porcentaje de Renta Neta de negocios similares	11.33
<b>Procedimiento:</b>	
Renta Neta imponible según fiscalización = Monto de los ingresos x % de Renta Neta Sector.	
Renta Neta Imponible = S/. 50,000 x 11.33% =	5,665
Determinación del Impuesto a la Renta:	
Impuesto a la Renta = Renta Neta x Tasa del Impuesto.	
Impuesto a la Renta = S/ 5,665 X 28% = S/ 1,586.20	1,586.20

Esta determinación implica para el contribuyente el pago de mayor tributo, intereses y multas; sin embargo, es posible reclamar ante SUNAT la determinación del porcentaje de negocios similares aquellos que tengan las mismas características, principalmente en lo relacionado al volumen de ventas, ubicación, mercado, tipo de clientes, tipo de proveedores, línea de productos que comercializa.

Supongamos que uno de los negocios es una empresa mayorista o que comercializa una línea adicional de productos que no guardan similitud con los productos del contribuyente, éste puede muy válidamente plantear su recurso de reclamación en ese sentido, asimismo en caso de que el caso llegue al Tribunal Fiscal, este mantendrá el criterio y resolverá en el sentido de que la Administración revise los actuados y busque negocios similares para poder determinar el margen de renta neta.

### CASO 3

#### **¿Produce Efectos Tributarios el pago de una Obligación mediante cheque no negociable a un tercero distinto del acreedor?**

La empresa "Rosita S.R.L." ha prestado el servicio de pintura a la empresa "Garza S.A.C." producto de dicho servicio se ha emitido una factura ascendente a S/. 5,000.00 más IGV. No obstante ello, la empresa "Rosita S.R.L." es deudora por igual importe frente a la Sra. Martha Ruiz de la Renta (perceptora de rentas de 4ta. categoría).

Producto de una evaluación de sus cuentas por pagar y por cobrar, la empresa "Rosita S.R.L." solicita, mediante Carta Notarial dirigida a la empresa "Garza S.A.C.", que el pago pendiente le sea cancelado directamente a la Sra. Martha Ruiz de la Renta.

La empresa "Garza S.A.C." consulta si la petición de la empresa "Rosita S.R.L." resulta arreglada a ley a fin de proceder al pago a la Sra. Martha Ruiz.

#### **Aspecto Legal**

Según el artículo 1220° del Código Civil se entiende efectuado el pago solo cuando se ha ejecutado íntegramente la prestación, y también el artículo 1224° menciona que solo es válido el pago que se efectuó al acreedor o el designado por el juez por la ley o por el propio acreedor. En ese sentido, podemos concluir que existiendo habilitación legal que permita al acreedor el decidir que el pago se efectúe a un tercero designado por él (acreedor) sostenemos que el pago es válido.

#### **Aspecto Tributario**

Conforme al artículo 3° del TUO de la Ley, las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero según los importes que refiere el artículo 4° se deberán cancelar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5°, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos. La norma menciona que el monto a partir del cual se usara los medios de pago es de S/3,500.00 y en dólares que equivale a US\$1,000.00 y el caso lo cumple al igual que cumple con el uso del medio de pago indicado en el artículo 5°. Por consiguiente, el procedimiento indicado por la empresa "Rosita S.R.L." respecto al cobro del servicio de alta costura, brindando a "Garza S.A.C" se encuentra arreglado a Ley. En tal sentido, Garza S.A.C. debe utilizar para la cancelación del servicio uno de los medios de pago establecidos por la ley, independiente de que dicho pago se haya realizado a un tercero distinto al acreedor.

**CASO 4****¿La obligación debe ser pagada exclusivamente con cheque?**

El señor Alberto Del Rio en diciembre del 2010 adquirió dos computadoras valorizadas en US\$ 3,500, cuya operación será cancelada el 15 de abril del 2011.

**Solución:**

De acuerdo a lo dispuesto en la Ley, las obligaciones de pago que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe es de a partir de US\$ 1,000 como la operación ha cancelar es de US\$ 3,500 deberá efectuarse utilizando los siguientes medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero. Estos son los medios de pago a utilizar:

- a) Depósitos en cuentas.
- b) Giros o transferencias de fondos.
- c) Órdenes de pago.
- d) Tarjetas de débito expedidas en el país.
- e) Tarjetas de crédito expedidas en el país.
- f) Cheques con la cláusula de “no negociable”, “intransferible”, “no a la orden” u otra equivalente al amparo del artículo 190º de la Ley de Bancarización.

Para efecto de la cancelación de la referida obligación, deberá utilizar cualquiera de los medios de pago anteriormente señalados recuerde que el cheque con clausula “No Negociable” o equivalente no es el único medio de pago.

**CASO 5****Seguros Pagados Por Adelantado e ITF**

La empresa Mercurio S.R.L. ha cancelado en forma adelantada la cobertura de un seguro que protegerá a la empresa por el lapso de un año. En este sentido no es un gasto si no un derecho que debe ser reconocido como un activo. El importe que la empresa ha pagado es de S/. 7,000.00 y lo cancelo con cheque el 15/04/2011.

		<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
<b>18</b>	<b>Servicios y Otros Contratados por Anticipado</b>	<b>7,000</b>	
	182 Seguros		
<b>40</b>	<b>Tributos y Aportes al Sistema Nacional de Pensiones</b>	<b>5,600</b>	
	4011 IGV		
<b>42</b>	<b>Cuentas por Pagar Comerciales</b>		<b>12,600</b>
	421 Facturas		
	Por el registro de la factura N° 002-632		
		<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
<b>42</b>	<b>Cuentas por Pagar Comerciales</b>	<b>12,600</b>	
	421 Facturas		
<b>10</b>	<b>Efectivo y Equivalente de Efectivo</b>		<b>12,600</b>
	104 Cuentas Corrientes		
	Por la cancelación con cheque de la factura N° 002-632		

Dado que en el caso planteado el pago es efectuado mediante cheque que provoca el cargo de la cuenta corriente que posee la empresa en una institución del sistema bancario y financiero se producirá el nacimiento del ITF que la empresa deberá asumir disminuyendo su cuenta en un 0.005% del monto debitado, tal como a continuación se muestra:

		<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
<b>64</b>	<b>Otros Tributos</b>	<b>0.63</b>	
	641 Gobierno Central		
<b>10</b>	<b>Efectivo y Equivalente de Efectivo</b>		<b>0.63</b>
	104 Cuentas Corrientes		
	Cancelación del ITF		
	----- x -----		
<b>97</b>	Gastos Financieros	<b>0.63</b>	
<b>79</b>	Cargas Imputables a Cuenta de Costo		<b>0.63</b>
	Por el destino del gasto del ITF		

## CASO 6

### Contabilización de la doble alícuota del ITF

La empresa Paradero 7 S.A.C. ha efectuado pagos de sus operaciones sin utilizar dinero en efectivo y sin medios de pago por un monto equivalente a S/ 35,000.00 y los pagos realizados en el ejercicios asciende a S/ 165,550.00.

#### Tratamiento Tributario:

Sobre los pagos sin utilizar dinero en efectivo o medios de pago que superen en un ejercicio el quince por ciento (15%) de las obligaciones canceladas en el período se encuentran sujetos a un pago adicional conjuntamente con la regularización del Impuesto a la Renta equivalente al doble de la alícuota del ITF, que para el ejercicio 2011 asciende a 0.01% (0.005% x 2). En el caso planteado el cálculo del importe gravado con la doble alícuota sería:

Detalle	S/.
Monto total de pagos realizados en el ejercicio	165,550.00
Monto Total de pagos realizados en el ejercicio utilizando dinero en efectivo o medios de pago	64,000.00
Pagos efectuados sin utilizar dinero en efectivo o medios de pago	35,000.00
15% sobre el total de pagos realizados en el ejercicio	24,832.50
Base Imponible - Exceso del 15% del Total de Pagos	10,167.50
<b>ITF - Impuesto a Pagar (S/. 10167.50 X 0.01%)</b>	<b>1.02</b>

El usuario tendrá que consignar en el formulario virtual N° 658 Declaración Pago Anual del Impuesto a la Renta – 3ra Categoría e ITF, debiendo abonar por concepto de la doble alícuota el importe de S/ 1.02. Por último, el gasto por dicho tributo imputable al ejercicio 2006, en función a lo devengado, señalado en el artículo 57° de la LIR, resulta deducible en la medida que se trata de un tributo que recae sobre actividades productoras de rentas gravadas, conforme con el literal b) del artículo 37° del TUO de la LIR, es decir, que expresamente se encuentra mencionada entre los gastos deducibles para determinar la renta imponible de tercera categoría.

## CASO 7

### Empresario condenado a 5 años de prisión por defraudación tributaria

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) informó hoy que la Sala Penal Transitoria Liquidadora de la Corte Superior de Tacna condenó a cinco años de prisión efectiva a un empresario por el delito de defraudación tributaria. Precisó que se trata un empresario, en su condición de gerente general y representante legal de la empresa Pesquera Mar del Sur, utilizó comprobantes de pago falsos para declarar y pagar menos impuestos.

El caso fue puesto en evidencia por la Sunat durante sus procesos de fiscalización y auditoría de rutina. Se determinó que en el período comprendido entre los años 2001 y 2005 el citado contribuyente sustentó sus operaciones comerciales con liquidaciones de compra (tipo de comprobante de pago) que no existían.

Al efectuar los cruces de información con los proveedores señalados por el empresario, se detectó que los mismos desconocían las operaciones comerciales que supuestamente habían realizado con Pesquera Mar del Sur.

Las investigaciones determinaron que sus firmas fueron suplantadas con lo cual los comprobantes de pago que habrían emitido no tenían validez. Con estas liquidaciones de compra falsas, el contribuyente pretendió acreditar operaciones de compras de insumos para su empresa, con la finalidad de evadir el pago del Impuesto a la Renta.

Se comprobó que entre el 2001 y 2005, el sentenciado evadió el pago de 200,990 nuevos soles de sus tributos. Todas las pruebas detectadas fueron utilizadas por el ente recaudador para formalizar la denuncia penal contra el empresario por el delito de defraudación tributaria siendo sancionado con una pena de cinco años de cárcel y una reparación civil a favor del Estado por 120 mil soles.

Mediante la labor de fiscalización tributaria y aduanera de la Sunat, se han logrado sentencias de prisión efectiva de varios casos.

## CASO 8

Usted está realizando las tareas finales de la auditoría de los estados contables de los AMIGOS S.A al 31.12.2010.

LOS AMIGOS SA, es una gran empresa líder en el mercado de productos de consumo masivo. La mayor parte de las transacciones de venta se efectúan en efectivo al público consumidor.

El resultado de la planificación estratégica del componente Caja y Bancos fue:

- Riesgo Inherente: Medio. Existen importantes transacciones en efectivo.
- Riesgo de Control: Medio. Si bien los sistemas de control están diseñados adecuadamente, en auditorías anteriores de han detectado problemas que afectan la integridad de los saldos de caja y el corte de las operaciones.

Usted como auditor participó como observador en el Arqueo y corte documentario efectuado el 31.12.2010

Algunos de los saldos contables al 31.12.2010, según el balance de saldos de la compañía son:

Caja cobranzas	S/.	89 380
Fondo fijo		6 000
Bancos		117 000

Tareas a realizar:

- Mencione cuáles serían los temas que incluiría en la carta de recomendaciones de control interno.
- Indique si existen asientos de ajuste significativos de realizar

### ARQUEO DE CAJA AL 31 de diciembre de 2010

#### 1. Fondos en efectivo (billetes y monedas)

##### 1.1 Caja cobranzas

<u>Cantidad</u>	<u>Billetes o Monedas</u>		<u>Total</u>
255	S/.	200.00	S/ 51,000.00
165		100.00	16,500.00
132		50.00	6,600.00
95		20.00	1,900.00
62		10.00	620.00
48		5.00	240.00
20		1.00	20.00
			<u>76,880.00</u>

##### 1.2 Fondo fijo

<u>Cantidad</u>	<u>Billetes o Monedas</u>		<u>Total</u>
3	S/.	200.00	S/ 600.00
15		100.00	1,500.00
10		50.00	500.00
14		20.00	280.00
8		10.00	80.00
9		5.00	45.00
15		1.00	15.00
			<u>3,020.00</u>

#### 2. Vales por adelantos entregados

##### 2.1 Fondo fijo

<u>Fecha</u>	<u>Concepto</u>	<u>S/</u>
06/03/2010	Para compras de útiles de oficina	250.00
24/09/2010	Para gastos de movilidad	200.00
28/12/2010	Para gastos de movilidad	400.00
30/12/2010	Para gastos de movilidad	500.00
30/12/2010	Para gastos de coffee break	<u>300.00</u>
		<u>1650.00</u>

## 3. Comprobantes Pago que sustentan Gastos

## 3.1 Caja Cobranzas

<u>Fecha</u>	<u>Concepto</u>	<u>S/</u>
28/12/2010	Recibo de electricidad	5 600.00
29/12/2010	Compra de útiles de oficina	3 400.00
		<u>9 000.00</u>

## 3.2 Fondo fijo

<u>Fecha</u>	<u>Concepto</u>	<u>S/</u>
15/10/2010	Papelería	550.00
28/08/2010	Movilidad	150.00
29/12/2010	Movilidad	100.00
29/12/2010	Diarios y revistas	160.00
30/12/2010	Correo o Courier	275.00
31/12/2010	Movilidad	130.00
		<u>1 365.00</u>

## 4. Corte documentario

a. Último depósito: fecha 28/12/2010

b. Cobranzas: Últimos recibos de cobradores

<u>Fecha</u>	<u>Número</u>	<u>S/</u>
29/12/2010	4537	42 500.00
30/12/2010	4538	10 950.00
31/12/2010	4539	15 530.00
.....	4540	En blanco

c. Últimas ventas al contado

<u>Fecha</u>	<u>Número</u>	<u>S/</u>
31/12/2010	001-6518	7 000.00
31/12/2010	001-6519	6 500.00
.....	001-6520	En blanco

Anotaciones y tareas efectuadas por el equipo de trabajo.

Los siguientes comentarios fueron obtenidos por el equipo de trabajo al pedir aclaraciones sobre los temas indicados.

**1. Punto 2.1**

- El vale entregado por adelanto de S/ 250 aún no está rendido. El vale no especifica a quien se entregó.
- El vale entregado por adelanto de S/ 200 aún no está rendido. El vale se entregó a un tercero.
- Los demás adelantos fueron rendidos el 5/01/2011

**2. Punto 3.1:**

El 03/01/2011 se rindió el gasto de S/ 5 600 y 3400 junto con la rendición del fondo fijo.

**3. Punto 3.2:**

El gasto de S/. 550 y 150 se omitió rendir en las liquidaciones anteriores. El total de S/ 1.365 formó parte de la rendición del 04/01/2011. Las autorizaciones y comprobantes respectivos fueron correctos.

**4. Punto 4:**

Este fue el resultado del análisis del corte:

## a) Recibo de cobradores

<b><u>Fecha de emisión</u></b>	<b><u>Número</u></b>	<b><u>S/</u></b>	<b><u>Fecha de registro</u></b>
29/12/2010	4537	42 500.00	29/12/2010
30/12/2010	4538	10 950.00	30/12/2010
31/12/2010	4539	15 530.00	31/12/2010
1/1/2011	4540	9 500.00	2/01/2011
2/1/2011	4541	7 500.00	2/01/2011
1/1/2011	4542	11 585.00	2/01/2011

## b) Ventas al contado

<b><u>Fecha de emisión</u></b>	<b><u>Número</u></b>	<b><u>S/</u></b>	<b><u>Fecha de registro</u></b>
31/12/2010	001-6518	7 000.00	31/12/2010
31/12/2010	001-6519	6 500.00	2/1/2011
1/1/2011	001-6520	8 000.00	1/1/2011
3/1/2011	001-6521	3 650.00	3/1/2011

5. El fondo fijo se rinde normalmente cada 5/8 días. El responsable del fondo adjunta los comprobantes a rendir con un detalle de los gastos a la caja cobranzas, retira el efectivo y el cajero de cobranzas descuenta el importe en el depósito de las cobranzas siguientes.

6. El 3/01/2011 se depositaron las cobranzas y ventas al contado en efectivo hasta el 31/12/2010 por S/ 72 115.00, normalmente se dejan en caja para cambios S/ 10 000

# Resumen

1. Uno de los objetivos principales al evaluar el control interno sobre los ingresos de caja es que los mismos estén registrados en libros, depositados en su totalidad oportunamente y registrados en el periodo que le corresponda.
2. Un control contable efectivo sobre los ingresos de caja es la segregación de funciones de los que manejan los fondos.
3. Una prueba de cumplimiento sobre los ingresos de caja es la comprobación de la exactitud de los cálculos aritméticos en el libro caja.
4. Uno de los objetivos de la evaluación del componente de Ventas y Cuentas por Cobrar es que las ventas sean aplicadas a cuentas por cobrar y registradas en el periodo que les corresponde.
5. Una prueba de cumplimiento sobre las ventas y cuentas por cobrar es la comparación de las facturas con las órdenes de compra del cliente, y con las guías de remisión.
6. En una auditoría realizada para cuentas por cobrar, el objetivo fundamental es obtener suficiente evidencia de que las afirmaciones (aseveraciones contables) correspondientes son válidas.
7. Desde el punto de vista de la auditoría, la cifra de almacén es una partida muy importante en las empresas industriales y comerciales.
8. El principal objetivo para el componente de Existencias es comprobar su existencia física.
9. El auditor debe verificar la existencia física de los Inmuebles, Maquinaria y Equipos. La empresa posee físicamente y utiliza en su propio beneficio los bienes registrados.
10. Se debe comprobar que los bienes del inmovilizado, son propiedad de la empresa y se debe examinar los comprobantes y documentos de respaldo.

Pueden revisar los siguientes enlaces para ampliar los conceptos vistos en esta unidad:

- Auditoría de caja y bancos  
<http://www.monografias.com/trabajos82/auditoria-caja-y-bancos/auditoria-caja-y-bancos.shtml>
- Auditoría de Cuentas por Cobrar:  
<https://prezi.com/o-gs4waepkvz/auditoria-de-cuentas-por-cobrar/>
- Auditoría de Cuentas por Cobrar:  
[http://aempresarial.com/servicios/revista/207\\_11\\_SZQTOUEVJSFVDMQBWNZRK\\_PCXLDHLDPYWPOQEJUASMFOQSESOSJ.pdf](http://aempresarial.com/servicios/revista/207_11_SZQTOUEVJSFVDMQBWNZRK_PCXLDHLDPYWPOQEJUASMFOQSESOSJ.pdf)
- Curso para Auditar Inventarios:  
<https://www.youtube.com/watch?v=GZU8DrBTwmI>
- Impuesto a la renta:  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/index.html>

- IFAC:  
<https://www.ifac.org/translate-es>
- Programa de auditoría de cuentas por cobrar:  
<http://www.gestiopolis.com/programa-auditoria-cuentas-por-cobrar/>
- Programa de auditoría y control interno para el manejo del disponible  
<http://www.gestiopolis.com/programa-auditoria-control-interno-manejo-disponible/>
- Procedimientos de auditoría aplicables en las cuentas por cobrar:  
<http://www.soyconta.mx/procedimientos-de-auditoria-aplicables-en-las-cuentas-por-cobrar/>
- Procedimientos para auditar la toma física de inventarios de acuerdo con las NIA:  
<http://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/938-procedimientos-para-auditar-la-toma-fisica-de-inventarios-de-acuerdo-con-las-normas-internacionales-de-auditoria>

## 3.2 LAS CUENTAS DE PASIVO Y PATRIMONIO

### Los Pasivos

Son los bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente, resultantes de sucesos pasados de los que se espera obtener beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

Los Activos Corrientes agrupan bienes dinerarios y sus equivalentes, que se caracterizan por tener un alto grado de liquidez y que tienen poder cancelatorio legal limitado, son utilizados en el giro habitual de las operaciones sociales con distintos fines.

Para las cuentas de pasivo, las actividades que comprenden son:

- Tributos por pagar
- Tributos contraprestaciones y aportes de pensiones y de salud.
- Remuneraciones y participaciones
- Cuentas por pagar comerciales y no comerciales, relacionadas y accionistas
- Obligaciones financieras
- Cuentas por pagar diversas
- Provisiones y pasivos diferidos
- Financiamiento a corto y largo plazo

Las deudas fiscales se expondrán como pasivos a corto plazo o largo plazo en función de su plazo de exigibilidad. Los pasivos son las obligaciones presentes como resultado de hechos pasados, previéndose que su liquidación produzca para la empresa una salida de recursos.

### Pasivos Corrientes

Está representado por todas las partidas que representan obligaciones de la empresa cuyo pago o negociación se espera liquidar dentro de los doce meses posteriores a la fecha del estado de situación financiera, así como las obligaciones en que la empresa no tenga el derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha del estado de situación financiera. En el estado de situación de financiera, se indicará el total del pasivo corriente.

### Pasivos no Corrientes

Está representado por todas aquellas obligaciones cuyos vencimientos exceden al plazo establecido como corriente.

Un pasivo a largo plazo que deba liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del estado de situación financiera será clasificado como corriente, aun si su plazo original fuera por un periodo superior a doce meses y exista un acuerdo de financiación a largo plazo que se haya concluido después del cierre del periodo y antes de la emisión de los estados financieros.

Sin embargo, el pasivo se clasificará como no corriente si el acreedor hubiese acordado, en la fecha del estado de situación financiera, conceder un período de gracia, durante el cual no pueda exigir el reembolso inmediato, que finalice al menos doce meses después de la fecha del estado de situación financiera. En el estado de situación de financiera, se indicará el total del pasivo no corriente.

## El Patrimonio

Está constituido por las partidas que representan recursos aportados por los socios o accionistas, los excedentes generados por las operaciones que realiza la empresa y otras partidas que señalen las disposiciones legales, estatutarias y contractuales, debiéndose indicar claramente el total de esta cuenta. El patrimonio neto es el valor residual de los activos de la empresa, después de deducir todos sus pasivos.

Es la suma de las aportaciones de los propietarios modificada por los resultados de operación de la empresa; es el capital social más las utilidades o menos las pérdidas.

Para las cuentas de patrimonio, las actividades que comprenden son:

- Distribución de resultados acumulados.
- Constitución de reservas legales o facultativas.
- Aportes de capital.
- Capitalización de aportes, de resultados o de ajustes de capital.
- Constitución o desafectación de reservas por revalúos técnicos (revaluaciones)
- Emisión de acciones, e
- Inscripción de instrumentos de capital en el organismo de control correspondiente.

El capital representa las inversiones o partes de los accionistas (o socios) o dueños de la empresa, en bienes o dinero, con la finalidad de proveer los fondos necesarios para las actividades de la empresa.

El origen de las acciones de inversión se encuentra en los resultados obtenidos por la empresa en el devenir de su actividad empresarial.

El capital adicional está constituido por importes que representan las primas de emisión y los aportes y reducciones de capital que se encuentran en proceso de formalización.

La cuenta excedente de revaluación representa el incremento neto de valor de los inmuebles, maquinaria y equipo originado por el ajuste de su valor contable, para corregir los efectos de las fluctuaciones de los precios.

Las reservas constituyen parte de utilidades, que por disposición legal, por obligación de los estatutos o por acuerdo de los accionistas, son detraídas de esta para formar un fondo destinado a fines específicos o para cubrir eventualidades.

Los resultados acumulados representan las utilidades no distribuidas y las pérdidas acumuladas de uno o más ejercicios.

### 3.2.1 Marco Tributario

El marco tributario incluido en el apartado 3.1.1., también aplica para algunas cuentas de pasivos y patrimonios. Adicionalmente, mencionamos:

#### 3.2.1.1 Decreto Ley nº 25632 – Ley Marco de Comprobantes de Pago

Están obligados a emitir comprobantes de pago todas las personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza. Esta obligación rige aún cuando la transferencia o prestación no se encuentre afectada a tributos.

### **Comprobante de Pago**

Se considera comprobante de pago, todo documento que acredite la transferencia de bienes, entrega en uso o prestación de servicios, calificado como tal por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –SUNAT.

Cuando el comprobante de pago se emita de manera electrónica se considerará como representación impresa de este para todo efecto tributario al resumen en soporte de papel que se otorgue de acuerdo a la regulación que emita la SUNAT y siempre que el referido resumen cumpla con las características y requisitos mínimos que aquella establezca.

### **¿Para qué sirven los Comprobantes de Pago?**

A las empresas les sirve para:

- Sustentar la posesión de su mercadería.
- Contabilizar sus adquisiciones en el Registro de Compras.
- Sustentar su costo o gasto para efecto tributario.

Para los consumidores finales les sirve para:

- Demostrar la titularidad del bien.
- Contar una constancia de haber realizado este pago. En el caso de haber realizado un pago adelantado por la compra de un bien o la contratación de un servicio, usted deberá recibir un comprobante.
- Presentar un reclamo, solicitar cambio de un artículo que compró o la mejora de un servicio contratado.
- Participar del sorteo de Comprobantes de Pago.

### **Para efecto de lo dispuesto en la presente Ley, la SUNAT señalará:**

- Las características y los requisitos mínimos de los comprobantes de pago;
- La oportunidad de su entrega;
- Las operaciones o modalidades exceptuadas de la obligación de emitir y entregar comprobantes de pago;
- Las obligaciones relacionadas con comprobantes de pago, a que están sujetos los obligados a emitir los mismos;
- Los comprobantes de pago que permiten sustentar gasto o costo con efecto tributario, ejercer el derecho al crédito fiscal o al crédito deducible, y cualquier otro sustento de naturaleza similar;
- Los mecanismos de control para la emisión o utilización de comprobantes de pago, incluyendo la determinación de los sujetos que deberán o podrán utilizar la emisión electrónica.

### **Validación del Derecho al Crédito Fiscal y el Gasto Deducible del Impuesto a la Renta**

El segundo párrafo del inciso a) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en adelante - Ley del IGV-, señala que para ejercer el derecho al crédito fiscal debe cumplirse con una lista taxativa de requisitos formales, entre ellos que los comprobantes de pago que acredite las adquisiciones hayan sido emitidos conforme a las normas pertinentes, esto es, el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Ahora, para hacer uso del crédito fiscal y tener gasto deducibles de períodos no prescritos, estos deberán ser sustentados con comprobantes de pago.

### **Requisitos Mínimos de los Comprobantes de Pago**

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 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y los requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión.

Por su parte, el inciso a) del numeral 2.1 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, precisa que el derecho al crédito fiscal se ejercerá únicamente con el original del comprobante de pago emitido por el vendedor del bien, constructor o prestador del servicio, el cual deberá reunir las características y requisitos establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Asimismo, según lo dispuesto por el artículo 2 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, solo se consideran comprobantes de pago aquellos documentos previstos por dicho artículo, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos por el referido reglamento.

Ahora bien, el inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, indica que para ejercer el derecho al crédito fiscal, los comprobantes de pago o documentos 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, además de contar con la siguiente información mínima:

- Identificación del emisor y del adquirente o usuario (nombre, denominación o razón social y número de RUC), o del vendedor tratándose de liquidaciones de compra (nombre y documento de identidad);
- Identificación del comprobante de pago (numeración, serie y fecha de emisión);
- Descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación; y
- Monto de la operación (precio unitario, valor de venta e importe total de la operación).

En ese sentido, se aprecia que la norma señala dos condiciones que los comprobantes de pago o documentos deben cumplir para poder deducir el crédito fiscal, esto es, (i) que los comprobantes y que los documentos se hayan emitido conforme con las normas sobre la materia y (ii) que contengan la información mínima requerida. A tal efecto, debe hacerse diferencia entre la información que debe consignarse en los comprobantes de pago o documentos y los requisitos y características que éstos deben cumplir para que sean considerados como tales.

Sobre estos últimos, el artículo 2 del Reglamento de Comprobantes de Pago establece que los comprobantes de pago para ser considerados como tales, deben cumplir los requisitos y características mínimas previstos por dicha norma, los cuales se encuentran regulados por los artículos 8 y 9 de la citada norma, previéndose en el artículo 10 del citado reglamento los requisitos y características mínimas de las notas de débito. De este modo, puede suceder que un documento que cuente con la información mínima no haya sido emitido de conformidad con las normas de la materia y en dicha medida, no podría ejercerse el derecho al crédito fiscal.

En tal sentido, de acuerdo con las normas citadas, para ejercer el crédito fiscal es necesario que los comprobantes de pago o documentos cumplan además de los requisitos previstos en la Ley del Impuesto General a las Ventas, con los requisitos previstos por las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión.

### 3.2.2. Procedimientos de Auditoria

#### A. Revisión de la conciliación entre el libro mayor y el módulo de cuentas por pagar

Cuando dentro del ciclo contable existe un módulo de cuentas por pagar que alimenta los saldos de proveedores y/o cuentas por pagar del libro mayor, el auditor debe efectuar una revisión a la conciliación que existe entre el módulo de cuentas por pagar y el libro mayor.

Pueden existir casos en donde la compañía no realiza dicha conciliación, argumentando que no existen diferencias entre lo que está en el módulo y el libro mayor. En estos casos, el auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada que le permita concluir que no existen diferencias entre el modulo de cuentas por pagar y el libro mayor. En caso que exista algún tipo de diferencia por pequeña que esta sea, el auditor debe solicitar soportes de las diferencia y determinar su efecto en los estados financieros. Una diferencia en una conciliación, normalmente es un neto que puede estar afectando los estados financieros de forma importante.

#### B. Procedimientos sustantivos para auditar los pasivos con compañías vinculadas, casa matriz y socios o accionistas

Para la revisión que efectuamos sobre los saldos pasivos con compañías vinculadas, casa matriz y socios o accionistas, registrados en los estados financieros al cierre del ejercicio, los objetivos deben ir enfocados a verificar la razonabilidad de dichos saldos, mediante los procedimientos:

- Confirmaciones de saldos con compañías vinculadas, casa matriz o socios,
- Revisión de las conciliaciones con compañías vinculadas, casa matriz y socios en donde se verifiquen los saldos según libro mayor y según confirmación o estado de cuenta enviado por la compañía vinculada o la casa matriz, verificando la existencia de las partidas conciliatorias y su impacto en los estados financieros.
- Revisión detallada que de las transacciones que generaron los saldos al cierre, esta revisión le debe permitir al auditor obtener evidencia suficiente y adecuada relacionada con la existencia de las transacciones. Ejemplo: Para la revisión de una venta, se puede verificar el pago posterior de esa venta.
- Representación de la gerencia en donde certifique la integridad, existencia y exactitud de las y transacciones realizadas con las compañías vinculadas, casa matriz y socios. Esta carta se elabora con fecha del informe del auditor y su objetivo principal es servir como salvaguarda en caso de una demanda en contra del auditor.

#### C. Confirmación del saldos con Proveedores

Para la confirmación de los pasivos es necesario que el auditor seleccione una muestra en donde tenga en cuenta el riesgo en los estados financieros de que pueda existir sub estimación o sobre estimación de pasivos.

**D. Procedimientos sustantivos de revisión analítica para cuentas por pagar**

Un procedimiento analítico efectivo que nos puede ayudar a complementar las pruebas relacionadas con la integridad y existencia de los pasivos es revisar los gastos del año anterior vs los gastos del año que se está auditando. Este análisis lo podemos realizar a nivel acumulado y/o mes a mes, según lo determine el auditor, tomando las cuentas a nivel mayor, ejemplo: Gastos de personal, honorarios, servicios, etc. El auditor, puede determinar en algunos casos un análisis más detallado

Con esta prueba, el auditor puede identificar variaciones significativas que le pueden indicar la existencia de errores e irregularidades significativos en los estados financieros. El siguiente es un ejemplo de la forma en que el auditor puede entrar a analizar las variaciones que se pueden presentar entre un año y otro. El objeto de identificar variaciones significativas es que el auditor entre a determinar su causa y validez mediante la revisión de evidencia.

- Que pueden indicar las variaciones significativas al auditor.
- Incrementos significativos entre el año auditado y el año anterior. Nuevos gastos, gastos ficticios, gastos de otros periodos, entre otros.
- Disminuciones significativas entre el año auditado y el año anterior: Gastos no incurridos, no incluidos o incluidos en el periodo siguiente.
- Revisión de la antigüedad de los saldos por pagar Este es otro procedimiento analítico que puede ejecutar el auditor. Los saldos antiguos pueden indicar la existencia de pasivos ficticios. El auditor puede analizar la antigüedad de estos saldos para identificar situaciones que le indiquen la existencia de errores e irregularidades.

**E. Probar cuentas por pagar con pagos posteriores**

Se refiere a verificar mediante un pago posterior la existencia de un saldo. Ejemplo: Para probar la existencia de un pasivo a 31 de diciembre de 2009, el auditor puede verificar su existencia revisando contra el comprobante de egreso y el extracto bancario el pago efectuado por la compañía auditada durante el periodo 2010. En algunos casos (compañías con gran volumen de transacciones) en la ejecución de las pruebas de detalle no es práctico probar el 100% de las partidas que conforman una cuenta.

**F. Verificar la conversión de los saldos en moneda extranjera.**

Los saldos por pagar en moneda extranjera deben ser actualizados a la tasa de cambio del cierre a 31 de diciembre. El auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada que le permita concluir que los saldos por pagar en moneda extranjera fueron actualizados a la tasa de cambio vigente al cierre del ejercicio.

**G. Prueba de Pasivos no registrados:**

Mediante la revisión de los pagos realizados y facturas causadas en periodo siguiente, se busca identificar gastos y/o costos que no fueron reconocidos por la compañía en el periodo auditado. Ejemplo: Revisar los pagos y causaciones realizadas en los meses de enero y febrero de 2010, con el fin de identificar gastos y costos del periodo 2009. Para compañías en donde existe un gran número de egresos y causaciones, el auditor puede optar por revisar aquellas que superan la materialidad para definir diferencias de auditoría.

## H. Revisión de las provisiones y contingencias

Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:

- una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;
- es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y
- puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Si estas condiciones no se cumplen, no debe reconocer una provisión.

### 3.2.3. Casos Prácticos

#### CASO 1

##### Emisión de una Nota de Crédito por un Servicio prestado

El contador de la empresa “LOS HIGUAIN” S.R.L”, informó que durante el mes de Junio de 2016 se prestó un servicio de mantenimiento a la empresa “YAN SENG” S.A.C. por una valor de S/. 10,000 más IGV, no obstante a la fecha (septiembre 2016), la citada empresa no ha cumplido con pagar la contraprestación respectiva, pues argumenta que no contabilizó la factura en su debido momento. En este contexto, la empresa “YAN SENG” S.A.C. exige que para poder pagar la retribución, el prestador del servicio emita una Nota de Crédito para volver a emitir un comprobante de pago pero con fecha actual. ¿Cuál es el tratamiento es el correcto?

##### **Solución:**

En relación al tratamiento por parte del contador de la empresa “HIGUAIN” S.R.L., es pertinente considerar lo siguiente:

- a. El numeral 1 del artículo 10º del Reglamento de Comprobantes de pago expresa que las notas de crédito se emiten por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros.
- b. De lo anterior, podría pensarse que es posible la emisión de una Nota de Crédito para anular un Comprobante de Pago emitido por un servicio prestado con anterioridad. No obstante, si concordamos esta norma con el inciso b) del artículo 26º de la Ley del IGV podría ser que ello no sea así. En efecto, de acuerdo a esta última norma, del monto del Impuesto Bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que corresponda, se deducirá el monto del Impuesto Bruto, proporcional a la parte del valor de venta o de la retribución del servicio restituído, tratándose de la anulación total o parcial de ventas de bienes o de prestación de servicios. En este supuesto, la anulación de las ventas o servicios está condicionada a la correspondiente devolución de los bienes y de la retribución efectuada, según corresponda.
- c. Como puede observarse del párrafo anterior, creemos que la posibilidad de anular un comprobante de pago que sustenta un servicio prestado emitiendo una nota de crédito, está restringido únicamente a los casos en que el servicio no se haya prestado y en tanto se efectúe la devolución de la retribución efectuada.

- d. Sobre el particular, debe considerarse que cuando el Reglamento de Comprobante de Pago, así como la Ley del IGV hacen referencia a anulaciones, debe entenderse que están referidos a supuestos en los cuales el servicio no se ha prestado, pues como es lógico, resulta imposible que un servicio prestado se devuelva, supuesto que sí ocurre tratándose de bienes tangibles.

En resumen, y considerando lo anteriormente expuesto, podemos concluir que la empresa "LOS HIGUAIN" S.R.L. no podría emitir una Nota de Crédito por la anulación del comprobante de pago originalmente emitido por el servicio prestado en Junio y emitir a la vez un nuevo comprobante de pago con fecha de Setiembre del 2016.

Es importante mencionar que si la empresa "YAN SENG" S.A.C. no cumple con cancelar la cuenta por pagar que mantiene con la empresa "LOS HIGUAIN" S.R.L., esta última podrá iniciar las acciones legales para forzar su cobranza o en todo caso para reconocer la imposibilidad de la misma. De ser así, recordemos que la normatividad del Impuesto a la Renta ha previsto el supuesto de la provisión de cobranza dudosa, para reconocer la contingencia en el pago de las cuentas por cobrar.

## CASO 2

### Venta de Bienes Depreciados Gravados con el IGV

La empresa "IDOLO" S.A.C. ha decidido vender un vehículo que se encuentra totalmente depreciado. Sobre el particular nos piden ayuda para determinar el tratamiento contable y tributario de esta operación considerando que el valor de la transferencia de dicho bien será de S/. 5,000 y que tanto el valor de adquisición como la depreciación acumulada es de S/. 25,000.

#### **Solución:**

Tratamiento Tributario: Para efectos tributarios, consideramos que la operación descrita por la empresa "IDOLO" S.A.C. debería estar enfocada a dos tributos principalmente:

- Impuesto General a las ventas (IGV)

Como se sabe, el IGV grava entre otras operaciones, la venta en el país de bienes muebles. En ese aspecto, y de acuerdo a lo anteriormente señalado, la venta del vehículo totalmente depreciado que efectúe la empresa "IDOLO" S.A.C. estará gravada con este impuesto. Ello traería como consecuencia que al valor de la venta del vehículo depreciado, la empresa "IDOLO" S.A.C. tendría que adicionar el 19% por concepto de este impuesto.

- Impuesto a la Renta (IR)

Respecto del Impuesto a la Renta, es preciso considerar en principio que todos los ingresos que obtuviera una empresa, cualquiera sea su origen, están gravados con este impuesto, salvo que los mismos estén exonerados o inafectos.

En ese sentido, debemos tomar en cuenta que el ingreso que obtenga la empresa "IDOLO" S.A.C. producto de la venta del vehículo totalmente depreciado, estará alcanzado con las normas del Impuesto a la Renta, constituyendo este monto, base imponible para la determinación de los pagos a cuenta de este impuesto.

No obstante, cabe precisar que cuando se determine el Impuesto a la Renta del ejercicio, no se podrá deducir costo computable alguno, pues al estar el bien totalmente depreciado, éste será cero.

## Tratamiento Contable:

	<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
<b>39</b> Depreciación Acumulada	<b>25,000</b>	
391 Depreciación Acumulada		
<b>33</b> Inm. Maquinaria y Equipo		<b>25,000</b>
334 Unidades de Transporte		
Por el retiro de libros contables del vehículo		
----- x -----		
<b>16</b> Cuentas por Cobrar Diversas	<b>5,950</b>	
165 Venta de Activo Inmoviliz		
<b>40</b> Tributos por Pagar		<b>950</b>
4011 IGV		
<b>75</b> Otros Ingresos de Gestión		<b>5,000</b>
756 Enajenación de activos inmovil		
Por la venta del vehículo totalmente depreciado		

# Resumen

1. Aplicar de manera correcta los procedimientos de auditoría; por lo tanto, la empresa debe registrar de una manera adecuada todos los movimientos referidos a los documentos de estos rubros, ya que constituyen parte de su activo y, sobretodo, debe controlar que estos no pierdan su formalidad para convertirse en dinero o representarlo para el caso de los activos no corrientes y de los desembolsos por las partidas de los pasivos. De ahí la importancia de controlar y de auditar las Cuentas de activo, pasivo y patrimonio. El auditor tributario establece los objetivos y procedimientos para realizar el examen previsto en la planeación de la auditoría a estas cuentas.
2. Los pasivos, son las obligaciones presentes como resultado de hechos pasados, previéndose que su liquidación produzca para la empresa una salida de recursos.
3. El patrimonio neto, está constituido por las partidas que representan recursos aportados por los socios o accionistas, los excedentes generados por las operaciones que realiza la empresa y otras partidas que señalen las disposiciones legales, estatutarias y contractuales, debiéndose indicar claramente el total de esta cuenta.

Pueden revisar los siguientes enlaces para ampliar los conceptos vistos en esta unidad:

- Impuesto a la renta:  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/index.html>
- Reglamento de comprobantes de pago:  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/comprob/regla/>
- Auditoría Tributaria:  
[http://www.sii.cl/principales\\_procesos/auditoria\\_tributaria.htm](http://www.sii.cl/principales_procesos/auditoria_tributaria.htm)
- Revista Asesor Empresarial:  
[www.asesorempresarial.com](http://www.asesorempresarial.com)
- Programa de auditoría y control interno para el manejo del disponible  
<http://www.gestiopolis.com/programa-auditoria-control-interno-manejo-disponible/>
- Blog de Mario Alva Matteucci sobre Derecho Tributario:  
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2013/04/16/conoce-usted-que-son-los-supuestos-para-aplicar-la-determinacion-sobre-base-presunta/>
- Impuesto a la renta y multa:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2006/4/2006\\_4\\_00909.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/4/2006_4_00909.pdf)
- Informe N° 100-2005-SUNAT/2B0000:  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i100-2009.pdf>
- Informe N° 202-2008-SUNAT/2B0000:  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2008/oficios/i2022008.htm>
- Impuesto general a las ventas y otros:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2010/3/2010\\_3\\_08470.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/3/2010_3_08470.pdf)
- Impuesto general a las ventas, Impuesto a la renta y multas:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2004/4/2004\\_4\\_00587.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/4/2004_4_00587.pdf)

- Programa de auditoría de cuentas por cobrar:  
<http://www.gestiopolis.com/programa-auditoria-cuentas-por-cobrar/>

### **Bibliografía Unidad de Aprendizaje 3**

Alvin, A. A. (2007). *Auditoría un Enfoque Integral*, México: Prentice Hall.

Burgos, B. (2013). *Análisis e Interpretación de Estados Financieros*. Recuperado:  
<http://www.monografias.com/trabajos11/interdat/interdat.shtml>

Hidalgo, J. (2000). *Auditoría de Estados Financieros*. Lima, Perú: Editora y Distribuidora de Libros "FECAT" EIRLtda.

Vera, I. (2008). *Comentarios al Código Tributario*. Lima, Perú: Editores e Impresores Surco S.A.

Vizcarra, J. (2007). *Auditoría financiera: riesgos, control interno, gobiernos corporativos y NIIF*. Lima, Perú: Instituto Pacífico.





# EXAMEN DE LAS CUENTAS DE RESULTADOS

---

## LOGRO DE LA UNIDAD DE APRENDIZAJE

Al término de la unidad, el estudiante, sobre la base de la aplicación práctica de la auditoría en las cuentas de Ingreso y Gastos, propone procedimientos de auditoría que permiten identificar desviaciones de cumplimiento normativo y determinar la exposición de las sanciones.

## TEMARIO

### 4.1 Tema 7 : Las Cuentas de Ingresos – Cuentas por Cobrar

- 4.1.1 : Marco Tributario
- 4.1.2 : Procedimientos de Auditoría
- 4.1.3 : Casos prácticos

### 4.2 Tema 8 : Las Cuentas de Compras y Gastos – Cuentas por Pagar

- 4.2.1 : Marco Tributario
- 4.2.2 : Procedimientos de Auditoría
- 4.2.3 : Casos prácticos

## ACTIVIDADES PROPUESTAS

- Los alumnos identifican las cuentas de resultados y desarrollarán actividades para evaluar la aplicación de los tratamientos tributarios aplicables a estos rubros.
- Los alumnos aplicarán las normas tributarias para calcular la base imponible para aplicar la alícuota y determinar el impuesto, considerando los límites establecidos por el tratamiento tributario.



## 4.1 LAS CUENTAS DE INGRESOS – CUENTAS POR COBRAR

### Ingresos

Los ingresos constituyen la principal fuente positiva de los resultados de un período y generan incrementos de activos o disminuciones de pasivos. Las causas de los ingresos son operaciones de ventas de bienes y servicios provenientes de las operaciones de la empresa que se orientan a los objetivos y metas. Con ingresos en contabilidad no se considera el ingreso de dinero sino más bien el originado por un hecho modificativo (del que no necesariamente se obtenga dinero en efectivo), por ejemplo, Intereses ganados por financiación a crédito. Al contrario, la cobranza de dinero a un deudor es un hecho permutativo que genera aumentos de dinero pero no ingresos.

### Tipos de Ingresos

Atendiendo a su naturaleza, los ingresos de una entidad se clasifican en:

**Ordinarios**, que se derivan de transacciones, transformaciones internas y de otros eventos usuales, es decir, que son propios del giro de la entidad, ya sean frecuentes o no

**No ordinarios**, que se derivan de transacciones, transformaciones internas y de otros eventos inusuales, es decir, que no son propios del giro de la entidad, ya sean frecuentes o no.

#### 4.1.1 Marco Tributario

- **Reconocimiento de Rentas**

Las rentas de la tercera categoría se consideraran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Inciso a) del 2do párrafo del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.

- **Aplicación del valor de mercado**

Los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título; así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado. Art.32° de la Ley del Impuesto a la Renta.

- **Ingreso neto**

El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres en plaza.

##### 4.1.1.1 El Código Tributario: Aplicación de las Presunciones

El Código Tributario en el Capítulo II Facultades de Determinación y Fiscalización, comprendido en el Título II Facultades de la Administración Tributaria, considera la aplicación de presunciones para determinar la base imponible.

En el artículo 65° del Código Tributario, se menciona que la Administración Tributaria podrá practicar la determinación en base, entre otras, a las siguientes presunciones:

- Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o libro de ingresos, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro y/o libro.
- Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro.
- Presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas, por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la Administración Tributaria por control directo.
- Presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios.
- Presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado.
- Presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas abiertas en Empresas del Sistema Financiero.
- Presunción de ventas o ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios, ventas y prestaciones de servicios.
- Presunción de ventas o ingresos en caso de omisos.
- Presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias.
- Presunción de Renta Neta y/o ventas omitidas mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios.
- Presunción de ingresos omitidos y/o operaciones gravadas omitidas en la explotación de juegos de máquinas tragamonedas.
- Presunción de remuneraciones por omisión de declarar y/o registrar a uno o más trabajadores. (Numeral 12 del artículo 65° incorporado por el artículo 17° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, vigente a partir del 1 de abril de 2007).
- Otras previstas por leyes especiales. (Numeral 13 del artículo 65° incorporado por el artículo 17° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, vigente a partir del 1 de abril de 2007).

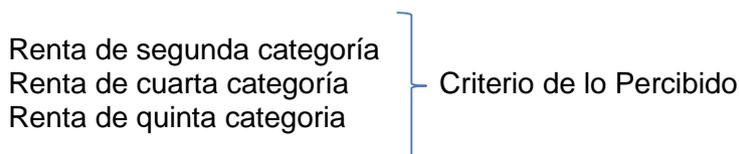
La aplicación de las presunciones será considerada para efecto de los tributos que constituyen el Sistema Tributario Nacional y será susceptible de la aplicación de las multas establecidas en la Tabla de Infracciones Tributarias y Sanciones.

#### **4.1.1.2 El art° 57 de la Ley del Impuesto a la Renta: Ingresos y Gastos se consideren producidos e imputados sobre la base del criterio del devengado**

##### **Ingreso Deventado – Marco Tributario**

La Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento ha establecido criterios que el contribuyente deberá de tener en cuenta a efectos de realizar la imputación de los ingresos y gastos incurridos, esto de acuerdo al tipo de renta, y son:

Renta de primera categoría	}	Criterio del Devengo
Renta de tercera categoría		



### **Criterio del Devengo**

Bajo este criterio, el efecto económico de una transacción se reconoce cuando esta ocurre o se realiza, sin distinguir si se ha cobrado o pagado por la misma.

Así pues, a efectos del Impuesto a la Renta de tercera categoría resulta irrelevante la fecha en la cual se tomó conocimiento de un ingreso, debiéndose considerar la fecha en que el mismo se devengó. Como podemos observar, los contribuyentes que perciben rentas de tercera categoría y de primera categoría deberán considerar la oportunidad en que ocurre el hecho económico a fin de determinar el nacimiento de la obligación tributaria, a efectos de aplicar los gravámenes necesarios (IGV, Renta, etc.).

### **Criterio del Percibido**

Bajo este criterio, el nacimiento de la obligación tributaria se realizará cuando se hubiere percibido los flujos de efectivo o equivalente de efectivo o siempre que se hubiera encontrado a disposición del beneficiario según lo establece el artículo 59° de la Ley del Impuesto a la Renta.

### **Nacimiento de la Obligación Tributaria**

El Código Tributario, en sus primeros artículos, señala que la obligación tributaria, es de derecho público y que resulta ser el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

En ese sentido, la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación; para ellos nos remitiremos más adelante a las normas tributarias específicas del Impuesto a la Renta y su Reglamento.

La obligación tributaria es exigible:

- Cuando deba ser determinada por el deudor tributario, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por ley o reglamento y, a falta de este plazo, a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación.
- Tratándose de tributos administrados por la Sunat, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado en el artículo 29° de este Código o en la oportunidad prevista en las normas especiales en el supuesto contemplado en el inciso e) de dicho artículo, referido a la importación de bienes.

### **Impuesto a la renta**

A efectos de determinar el nacimiento de la obligación de tributar el Impuesto a la Renta, debemos de identificar el hecho generador de la obligación tributaria para ello revisaremos los tres primeros artículos de la Ley del Impuesto a la Renta:

- a. Rentas provenientes del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, incluidas las siguientes:

- (i) Las regalías.
  - (ii) Los resultados de la enajenación de: Terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización, Inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.
  - (iii) Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.
- b. Las ganancias de capital (art. 2° LIR).
  - c. Otros ingresos que provengan de terceros (art. 3° LIR).
  - d. Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute (arts. 57°, 58° y 59° LIR).

El artículo 33° del Reglamento de la LIR supone que el contribuyente aplica a efectos de la contabilización de las operaciones económicas, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, dentro de los cuales se encuentran las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF. Debemos recordar también, que de acuerdo al tipo de renta percibida (primera, segunda, tercera, cuarta o quinta categoría), se determinará el nacimiento de la obligación tributaria, aplicando el criterio del devengo o del percibido según corresponda.

### **Ejemplo 1:**

Para el caso de los contribuyentes de tercera categoría, la obligación de efectuar los pagos a cuenta del IR, se determinan sobre los ingresos netos obtenidos en el mes según lo señala el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta.

### **Ejemplo 2:**

Para el caso de los contribuyentes que perciban rentas de segunda categoría, de tratarse de ganancias de capital por enajenación de inmuebles o derechos (art. 84° A Ley del Impuesto a la Renta) efectuaran pagos a cuenta con carácter definitivo, en el mes siguiente al de la percepción de la renta y dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

### **Imputación de la Renta y la Deducción de sus Gastos**

El artículo 20° de la LIR, señala que “la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable”. Derivándonos al artículo 57° de la ley, que señala que la oportunidad en que se imputan las rentas y se deducen sus gastos, es en el ejercicio gravable<sup>4</sup> en que se cumplan las siguientes condiciones:

- Rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.
- Rentas de primera categoría se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen.
- Rentas de fuente extranjera que obtengan los contribuyentes domiciliados en el país, provenientes de la explotación de un negocio o empresa en el exterior, se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen.
- Rentas de segunda, cuarta y quinta categoría se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

### 4.1.2 Procedimientos de Auditoría

Los procedimientos y técnicas específicos de auditoría son diseñados o pueden desarrollarse para los distintos tipos de organizaciones y actividades ingreso - productivas la mayoría de estos enfoques específicos son adaptaciones, modificaciones, expansiones o variaciones sobre los diferentes procedimientos generales de auditoría:

#### a. Examen De Los Controles

Los controles contables y de procedimientos diseñados para asegurar el registro apropiado de las transacciones de ingresos y la adecuada disposición del efectivo resultante deben revisarse y comprobarse su eficacia.

#### b. Análisis Comparativo de los Ingresos

El análisis de la comparación de los ingresos actuales con los de periodos anteriores y con los presupuestos puede dar fluctuaciones significativas. La relación entre los ingresos y los costos expresada como el ratio del margen bruto, tiende a no variar marcadamente de un periodo a otro, o entre empresas de una misma industria.

Los ratios de ciertos gastos, como comisiones de ventas, se puede esperar que también permanezca bastante estable de un periodo a otro. Las variaciones inusuales pueden indicar errores en la clasificación o registro de los ingresos, deficiencias en los procedimientos e irregularidad es en el tratamiento de los cobros, como también en los cambios de las actividades fundamentales ingresos - producción, (por ejemplo cambios de precios, introducción de nuevos productos o iniciación de nuevos métodos de distribución).

Las comparaciones son más efectivas si se clasifican más adecuadamente por tipos de ingresos, productos, departamento, fuente, área geográfica u otro grupo significativo. Las comparaciones pueden hacerse por meses, semanas o días para detectar las desviaciones significativas dentro de periodo de auditoría, como también las fluctuaciones de los resultados de periodos fiscales anteriores.

#### c. Examen De Registro De Las Transacciones.

Los ingresos reflejados en los estados financieros deben verificarse a través del análisis de las cuentas del mayor general, en que los ingresos se registran, y mediante el examen de los registros fundamentales de las transacciones individuales. Normalmente, son aplicables los procedimientos generales siguientes:

- Extraer y analizar las cuentas del mayor general en la que se registraron los ingresos
- Obtener los documentos que justifican los asientos de Diario seleccionados para su revisión (por ejemplo, facturas, tickets de ventas o cintas registradoras de efectivo) y examinar su: Cálculo adecuado, Corrección del resumen y clasificación, Propiedad, Autorización, y Registro en el periodo correcto.
- Verificar la contabilización de bloques seleccionados numerados consecutivamente, referenciándolos a los asientos de Diario y al mayor para determinar que todas las transacciones documentadas se registran en los libros.
- Verificar la disposición de los ingresos, comparando los asientos en las cuentas de ingresos con los correspondientes en las cuentas del balance de situación (por ejemplo, efectivo, cuentas a cobrar, otros deudores o ingresos diferidos). Esta parte

del examen puede realizarse al mismo tiempo que el análisis, revisión y verificación de las cuentas del balance de situación.

Estos procedimientos pueden suplementarse por otros dirigidos hacia la maximización y optimización de los ingresos.

#### **d. Revisión Analítica de las Ventas**

Esta revisión se basa en la comparación de las ventas del periodo actual con las anteriores comparables y con el presupuesto. Estas comparaciones pueden depurarse con la amplitud con que las ventas puedan segregarse por líneas de departamentos, productos, áreas geográficas u otras clasificaciones.

El análisis comparativo de ventas de esta naturaleza se prepara regularmente por la organización del cliente para su uso e información de la dirección. Sin embargo, en negocios pequeños, tales análisis estándar, posiblemente, no estén disponibles, aunque puedan ser necesarios para ir desde el mayor hasta las cuentas auxiliares.

Como mínimo se preparan u obtienen, generalmente, los siguientes tipos de análisis de ventas:

- Ventas anuales en total
- Ventas anuales por producto o departamento
- Ventas mensuales en total y
- Ventas mensuales por producto departamento.

El propósito principal de esta revisión es proporcionar al auditor un amplio conocimiento sobre los estados financieros.

### 4.1.3 Casos Prácticos

#### CASO 1

##### Ingreso Devengado

La empresa de transportes de pasajeros XYZ, decide alquilar diez de sus omnibus por medio año a otra empresa de igual giro que opera en provincias, con lo cual logra tener toda la flota de transporte operativa. El contrato de alquiler se suscribe en Lima el 31 de octubre del Año 1, efectuándose el cobro al contado por S/. 60 000 más el IGV (18%).

##### **Registro del Contrato (31 Oct Año 1)**

----- x -----	DEBE	HABER
<b>16</b> Cuentas por Cobrar Diversas	70,800	
168 Otras Cuentas por Cob. Div		
<b>49</b> Ganancias Diferidas		60,000
499 Otras Ganancias Dif.		
<b>40</b> Tributos por Pagar		10,800
4011 IGV		
----- x -----		
<b>10</b> Caja Bancos	70,800	
104 Cuentas Corrientes		
<b>16</b> Cuentas por Cobrar Diversas		70,800
168 Otras Cuentas por Cob. Div		
----- x -----		

##### **Ingresos Devengados (30 Nov Año 1) - S/ 60,000 : 6 meses = S/10,000**

----- x -----	DEBE	HABER
<b>49</b> Ganancias Diferidas	10,000	
499 Otras Ganancias Dif.		
<b>75</b> Ingresos Diversos		10,000
75 Alquileres Diversos		
----- x -----		

- a. Similar asiento contable se efectuará en los siguientes meses conforme devengue el ingreso en concordancia con la NIC 18 Ingresos.
- b. Las unidades de transporte continuarán en el Balance General de la empresa propietaria.

# Resumen

1. El auditor debe verificar que todas las ventas registradas sean reales y que no se incluyan ventas ficticias por mercadería no despachadas o servicios no prestados y que todas las ventas realizadas en el ejercicio estén registradas en ese periodo.
2. El auditor debe verificar que todas las ventas registradas sean reales y que no se incluyan ventas ficticias por mercadería no despachadas o servicios no prestados, como así también conocer la presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o libro de ingresos, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro y/o libro
3. En la auditoría, se debe verificar que el costo de ventas incluya todos aquellos costos atribuibles a las ventas efectuadas durante el ejercicio.
4. El auditor debe verificar que los gastos registrados son reales y que no incluyen partidas ficticias.
5. El auditor debe cerciorarse que los gastos estén bien clasificados en atención a su origen y concepto.

Pueden revisar los siguientes enlaces para ampliar los conceptos vistos en esta unidad:

- Procedimientos de Auditoria de Ingresos Costos y Gastos:  
<https://prezi.com/8meipilbnbp4/procedimientos-de-auditoria-de-ingresos-costos-y-gastos/>
- Auditoría financiera:  
<http://g/auditoriafinancieraiiutc.blogspot.pe/p/auditoria-de-ingresos-y-gastos.html>
- Auditoría de ingresos:  
<http://www.monografias.com/trabajos65/auditoria-ingresos/auditoria-ingresos.shtml>
- El contador virtual: auditoría de gastos:  
<http://elcontadorvirtual.blogspot.pe/2010/02/auditoria-de-gastos.html>
- Código Tributario:  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/>

## 4.2 LAS CUENTAS DE COMPRAS Y GASTOS – CUENTAS POR PAGAR

### Costo o Gasto

El costo y el gasto son decrementos de los activos o incrementos de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con la intención de generar ingresos y con un impacto desfavorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en su capital ganado o patrimonio contable respectivamente.

### Tipos de Gasto

Atendiendo a su naturaleza, los costos y gastos que tiene una entidad, se clasifican en:

**Ordinarios**, que se derivan de operaciones usuales, es decir, que son propios del giro de la entidad, ya sean frecuentes o no; y

**No ordinarios**, que se derivan de operaciones y eventos inusuales, es decir, que no son propios del giro de la entidad, ya sean frecuentes o no.

### 4.2.1 Marco Tributario

El marco tributario está dado en la Ley del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas y sus respectivos Reglamentos.

Los gastos tributarios son concesiones tributarias o desviaciones respecto de un sistema tributario base, que los gobiernos utilizan para alcanzar determinados objetivos económicos y sociales.

Pueden ser considerados como tales una variedad de instrumentos tributarios entre los que se puede mencionar a los créditos, exoneraciones, inafectaciones, reducciones de tasas, deducciones, diferimientos y devoluciones, entre otros. Sin embargo, es oportuno precisar que en la literatura y práctica internacional no existe consenso sobre lo que debe considerarse como gasto Tributario.

Una característica común a todos los gastos tributarios es que están referidos al uso de tratamientos tributarios preferenciales que en la práctica reducen o anulan el pago de impuestos y, por ello, se constituyen en auténticas transferencias implícitas de recursos económicos desde el Estado hacia ciertos sectores beneficiados de la sociedad. La consecuencia directa de ello, es que se afecta negativamente el flujo de ingresos que financian al Tesoro Público.

#### 4.2.1.1 Texto actualizado al 31.12.2016 del Decreto Legislativo N.º 1312 y la Ley N.º 30532. Texto único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta – Gastos No Deducibles

No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría:

- a) Los gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares.
- b) El Impuesto a la Renta.
- c) Las multas, recargos, intereses moratorios previstos en el Código Tributario y, en general, sanciones aplicadas por el Sector Público Nacional.

- d) Las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del Artículo 37° de la Ley.
- e) Las sumas invertidas en la adquisición de bienes o costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables.
- f) Las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta ley.
- g) La amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años. La SUNAT previa opinión de los organismos técnicos pertinentes, está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponda a la realidad. La regla anterior no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados. En el reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada.
- h) Las comisiones mercantiles originadas en el exterior por compra o venta de mercadería u otra clase de bienes, por la parte que exceda del porcentaje que usualmente se abone por dichas comisiones en el país donde éstas se originen.
- i) La pérdida originada en la venta de valores adquiridos con beneficio tributario, hasta el límite de dicho beneficio.
- j) Los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago. Tampoco será deducible el gasto sustentado en comprobante de pago emitido por contribuyente que a la fecha de emisión del comprobante:
  - (iv) Tenga la condición de no habido, según la publicación realizada por la administración tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.
  - (v) La SUNAT le haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes.
- k) El Impuesto General a las Ventas, el Impuesto de Promoción Municipal y el Impuesto Selectivo al Consumo que graven el retiro de bienes no podrán deducirse como costo o gasto. Inciso sustituido por el Artículo 7° de la Ley N° 27356, publicada el 18 de octubre de 2000.
- l) El monto de la depreciación correspondiente al mayor valor atribuido como consecuencia de revaluaciones voluntarias de los activos sean con motivo de una reorganización de empresas o sociedades o fuera de estos actos, salvo lo dispuesto en el numeral 1 del Artículo 104° de la ley, modificado por la presente norma. Lo dispuesto en el párrafo anterior también resulta de aplicación a los bienes que hubieran sido revaluados como producto de una reorganización y que luego vuelvan a ser transferidos en reorganizaciones posteriores. Inciso incorporado por el Artículo 9° de la Ley N° 27034, publicada el 30 de diciembre de 1998.
- m) Las pérdidas que se originen en la venta de acciones o participaciones recibidas por reexpresión de capital como consecuencia del ajuste por inflación. Inciso incorporado por el Artículo 27° del Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003.
- n) Los gastos y pérdidas provenientes de la celebración de Instrumentos Financieros Derivados que califiquen en alguno de los siguientes supuestos: 1) Si el Instrumento Financiero Derivado ha sido celebrado con residentes o establecimientos permanentes situados en países o territorios de baja o nula imposición. 2) Si el contribuyente mantiene posiciones simétricas a través de posiciones de compra y de venta en dos o más Instrumentos Financieros Derivados, no se permitirá la deducción de pérdidas sino hasta que exista reconocimiento de ingresos.

## 4.2.2 Procedimientos de Auditoria

Un instrumento muy importante en el procedimiento de la cuenta de pérdidas y ganancias son los ratios de análisis económico y la revisión analítica de la cuenta respecto de los períodos anteriores pudiendo con ello establecer:

- Relaciones importantes y tendencias,
- Variaciones y secuencia de estas,
- Desviaciones que requieren análisis,
- Vía de detección de errores, falta de uniformidad, etc.

Aunque los procedimientos descritos para las cuentas de balance relacionadas son válidos, se establecen algunos correspondientes a las compras, gastos generales, gastos de personal, entre otros.

### A. Compras y gastos

- Revisar y efectuar pruebas sobre fluctuaciones de compras significativas, sobre precios de compra y el análisis realizado por la empresa.
- Evaluar la razonabilidad de las compras en relación con las ventas y existencias.
- Estimar las compras usando los márgenes obtenidos por la empresa y relacionarlos con las cifras presupuestadas.

### B. Gastos de Personal

- Hacer pruebas sobre fluctuaciones significativas en el importe bruto de las nóminas y costes salariales y sobre las variaciones atípicas entre los datos reales y los presupuestados.
- Evaluar la razonabilidad de los costes salariales en relación a los datos disponibles en el departamento de personal.
- Realizar pruebas de control interno relativo a los tiempos, asistencia, cambios de personal, preparación de nóminas y registros contables.

### C. Pruebas sustantivas. Gastos de ventas, administrativos y generales

- Realizar procedimientos analíticos relacionados con las cuentas
- Desarrollar una estimación (cálculo global) del saldo de la cuenta
- Determinar el monto de la diferencia con respecto a la estimación que puede ser aceptado sin investigación
- Comparar el saldo de la cuenta de la empresa con el saldo de la cuenta esperado
- Investigar desviaciones significativas con el saldo de la cuenta esperado
- Preparar un análisis de una selección de cuentas de gastos
- Preparar un análisis de gastos críticos para efecto de la Declaración de Impuesto a la Renta

### D. Revisión analítica

Con el propósito de evaluar la importancia relativa de los gastos en relación con los estados financieros en su conjunto e identificar cambios significativos o transacciones no contables, el auditor aplicará, entre otros, los siguientes procedimientos:

- Comparación de las cifras de los distintos renglones del periodo sujeto a revisión contra presupuestos y contra las cifras del año anterior, tomando como elemento de juicio el índice de inflación general y/o el índice específico y las características

particulares de la entidad sujeta a revisión y, así, juzgar si las variaciones o la ausencia de éstas y las tendencias son razonables.

- Obtener y analizar explicaciones de variaciones importantes o extraordinarias en relación con el año anterior y con presupuestos.
- Análisis de razones financieras tales como gastos de operación a ventas netas, gastos de fabricación a costo de producción, etc., para identificar variaciones y tendencias, para, así, juzgar la razonabilidad de estas, con base en el conocimiento general de la entidad y de su entorno.

### E. Pruebas de cumplimiento

Generalmente, el auditor desarrolla pruebas de cumplimiento con objeto de tener una seguridad razonable de que los procedimientos de control interno en los que pretende confiar, existen y se aplican eficazmente. Dichas pruebas son necesarias, ya que se relacionan con procedimientos claves de control que han sido considerados en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.

### F. Pruebas sustantivas

Como resultado de la planeación del trabajo de auditoria, que incluyó, entre otros aspectos, el estudio y evaluación del control interno contable, el desarrollo de las pruebas de cumplimiento, los procedimientos de revisión analítica y considerando nuevamente los factores de importancia relativa y riesgo de auditoria, el auditor podrá establecer la naturaleza de las pruebas sustantivas, con el alcance y oportunidad que considere necesarios en las circunstancias. A continuación, se describen algunas pruebas sustantivas que pueden ser aplicables a la generalidad de los casos:

- Verificar que los saldos de los auxiliares de las subcuentas de gastos coinciden contra el mayor general.
- Revisión general de los auxiliares de gastos para detectar y, en su caso, investigar partidas poco usuales.
- Examen crítico de los documentos que respaldan los gastos, para verificar que los bienes o servicios hayan sido efectivamente recibidos y que se derivan de transacciones normales y propias

## 4.2.3 Casos Prácticos

### CASO 1

#### Los gastos de representación propios del giro o negocio

Según el inciso q) del artículo 37° de la Ley e inciso m) del artículo 21° del Reglamento). Son deducibles en la parte que, en conjunto, no exceda del 0.5% de los ingresos brutos, con un límite máximo de 40 UIT ( $40 \times S/ 4,050 = S/ 162,000$ ). A estos efectos, se considerarán gastos de representación propios del giro del negocio los siguientes conceptos (**UIT del 2017 = S/ 4,050**):

- Los gastos efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos.
- Los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes.

No se encuentran comprendidos en el concepto de gastos de representación, los gastos de viaje y las erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales, tales como los gastos de propaganda. Para efecto de establecer el límite a la deducción por los gastos de representación propios del giro del negocio, se considerará los ingresos brutos menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza. La deducción de los gastos que no excedan del límite a que alude el párrafo anterior, procederá en la medida en que aquéllos se encuentren acreditados fehacientemente mediante comprobantes de pago que den derecho a sustentar costo o gasto y siempre que pueda demostrarse su relación de causalidad con las rentas gravadas.

### Ejemplo:

Se presentan dos casos de gastos de representación contabilizados por la suma de S/ 279,536 con los datos que se detallan en el siguiente cuadro (UIT del 2017 = S/ 4,050):

CONCEPTO	Caso 1 S/	Caso 2 S/
Ingresos brutos del ejercicio:	29'784,690	34'643,897
(-) Descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas	(812,430)	(812,430)
(=) Ingresos Brutos Netos	28'972,260	33'831,467
(+) Otros ingresos gravados	1'765,249	1'765,249
<b>Total ingresos brutos del ejercicio 2017</b>	<b>30'737,509</b>	<b>35'596,716</b>
Gastos de representación contabilizados que afectan a resultados.	279,536	279,536
(-) Gasto máximo deducible: el importe que resulte menor entre:		
<b>Caso 1:</b> a) 0.5% de los ingresos brutos: $0.5\% \times 30'737,509 = S/ 153,688$	(153,688)	
b) Con límite máximo de 40 UIT: $40 \times 4,050 = S/ 162,000$		
<b>Caso 2:</b> a) 0.5% de los ingresos brutos: $0.5\% \times 35'596,716 = S/ 177,984$		(162,000)
b) Con límite máximo de 40 UIT: $40 \times 4,050 = S/ 162,000$		
<b>Adición por exceso de gastos de representación</b>	<b>S/ 125,848</b>	<b>S/ 117,536</b>

UIT 2017 = S/ 4,050

Figura 31 Gastos de Representación

Fuente.- Tomado de [http://aempresarial.com/web/revitem/1\\_13117\\_82027.pdf](http://aempresarial.com/web/revitem/1_13117_82027.pdf)

## CASO 2

### **Los gastos de viaje por concepto de transporte y viáticos que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada (inciso r) del artículo 37° de la Ley e inciso n) del artículo 21° del Reglamento).**

La necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente, y los gastos de transporte con los pasajes. Los viáticos, comprenden los gastos de alojamiento, alimentación y movilidad, los cuales no podrán exceder del doble del monto que, por este concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

Los gastos de transporte son aquellos que se realizan para el traslado del trabajador a un lugar distinto al de su residencia habitual en razón del servicio que presta; y los gastos de movilidad son aquellos en los que se incurre para trasladarse o movilizarse de un

lugar a otro cuando el servicio es prestado en un lugar distinto al de su residencia habitual conforme a las conclusiones a la que llega el Informe 046-2007-SUNAT.

#### A. Viáticos por gastos de viaje realizados en el interior del país (Decreto Supremo N° 007-2013-EF).

Los gastos de viaje por concepto de viáticos en el interior del país, sólo podrán ser sustentados con los comprobantes de pago que, de acuerdo con las normas correspondientes, sirvan para sustentar la deducción de costos y gastos

##### Escala según Decreto Supremo N° 007-2013-EF

Funcionarios y empleados públicos, independientemente del vínculo que tengan con el Estado, incluyendo a los que brinden servicios de consultoría. S/ 320.00

##### Gastos Aceptados Tributariamente

Doble del monto concedido a funcionarios de carrera del Gobierno Central S/ 640

#### Ejemplo:

La empresa Comercial “La Industrialista S.A.C”, ha registrado en sus libros contables del ejercicio 2017, gastos de viaje realizados por viáticos al interior del país, por su agente vendedor para ponerse en contacto con los principales clientes de la empresa.

Los importes que aparecen registrados ascienden a S/. 18,275 respecto de su viaje a la selva del país del **04 al 10 de setiembre de 2017** y, a la zona de la sierra del país del **13 al 17 de noviembre de 2017**, gastos que se encuentran debidamente registrados y sustentados con los respectivos comprobantes de pago.

##### A. Viaje al Interior del país (del 4 al 10 de setiembre y del 13 al 17 de noviembre de 2017

Días de viaje	12 días
Del 04 al 10 de setiembre 2017:	
Total (7 x S/ 640) (A)	4,480
Del 13 al 17 de noviembre 2017:	
Total (5 x S/ 640) (B)	3,200
Gastos Contabilizados (C)	18,275
<b>Exceso de Viáticos a nivel nacional (C-B-A)</b>	<b>10,595</b>

#### B. Viáticos por gastos de viaje realizados en el exterior (Decreto Supremo N° 056-2013-PCM)

El límite está en función de la zona geográfica y por día de acuerdo a la siguiente tabla:

Zona Geográfica	Escala según Decreto Supremo N° 056-2013-PCM		Gastos Aceptados Tributariamente
África	\$	480	\$ 960
América Central	\$	315	\$ 630
América del Norte	\$	440	\$ 880
América del Sur	\$	370	\$ 740
Asia	\$	500	\$ 1,000
Medio Oriente	\$	510	\$ 1,020
Caribe	\$	430	\$ 860
Europa	\$	540	\$ 1,080
Oceanía	\$	385	\$ 770

Para sustentar los gastos incurridos en el extranjero, se podrán sustentar con los documentos emitidos en el exterior de conformidad con las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, por lo menos, el nombre, denominación o razón social y el domicilio del transferente o prestador del servicio, la naturaleza u objeto de la operación, así como la fecha y el monto pagado, conforme a lo dispuesto en el artículo 51°-A de la Ley; o también se podrá sustentar con la “declaración jurada del beneficiario de los viáticos (alimentación y movilidad)” para lo cual dicha declaración deberá contar con la información mínima contenida en el Reglamento<sup>15</sup>, y la misma no debe exceder del treinta por ciento (30%) del monto máximo establecido en la tabla anterior.

Los gastos por alojamiento sólo podrán ser sustentados con los documentos emitidos en el exterior, con los requisitos señalados en el párrafo anterior. Con ocasión de cada viaje se podrá sustentar los gastos por concepto de alimentación y movilidad, respecto de una misma persona, únicamente con los comprobantes emitidos en el exterior o con la declaración jurada hasta por el límite señalado.

En el caso que dichos gastos no se sustenten, únicamente, bajo una de las formas previstas, solo procederá la deducción de aquellos gastos que se encuentren acreditados con los comprobantes de pago emitidos en el exterior de conformidad con las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, por lo menos, lo señalado anteriormente.

En ningún caso, se admitirá la deducción de la parte de los gastos de viaje que corresponda a los acompañantes de la persona a la que la empresa o el contribuyente, en su caso, encomendó su representación.

Ejemplo:

El señor Gerente General de la empresa Los Frutales S.A.C, con el fin de colocar sus productos en el exterior, viajó a la ciudad de Buenos Aires (Argentina) del 21 al 24 de agosto de 2017. Los importes registrados en los libros contables de la empresa, por concepto de viáticos ascienden a S/ 17,540 los cuales, están sustentados únicamente con los respectivos comprobantes de pago emitidos en el exterior de conformidad con las disposiciones legales del país respectivo.

Viaje a Buenos Aires - Argentina (del 21 al 24 de agosto de 2017)	Tipo de Cambio	S/
Límite por día:		
Día 21 - US\$ 740	3.240	2,397.60
Día 22 - US\$ 740	3.240	2,397.60
Día 23 - US\$ 740	3.239	2,396.86
Día 24 - US\$ 740	3.238	2,396.12
Límite acumulado (A)		9,588.18
Gastos contabilizados (B)		17,540.00
<b>Adición por exceso de viáticos realizados al exterior (B - A)</b>		<b>7,951.82</b>

### CASO 3

#### **Los gastos de movilidad de los trabajadores (inciso a1) del artículo 37° de la Ley e inciso v) del artículo 21° del Reglamento)**

Los gastos por concepto de movilidad de los trabajadores que sean necesarios para el cabal desempeño de sus funciones y que no constituyan beneficio o ventaja patrimonial directa de los mismos, podrán ser sustentados con comprobantes de pago o con una planilla de gastos de movilidad suscrita por el trabajador en la forma y condiciones establecidas en el Reglamento<sup>16</sup>. Asimismo, se debe tener en cuenta, que por cada día, se podrá sustentar los gastos por concepto de movilidad respecto de un mismo trabajador únicamente con una de las formas previstas en el párrafo anterior. En el caso, que dichos gastos no se sustenten, únicamente bajo una de las formas previstas en el primer párrafo, sólo procederá la deducción de aquellos gastos que se encuentren acreditados con comprobantes de pago. La planilla de gastos de movilidad puede comprender: a) Los gastos incurridos en uno o más días, si incluye los gastos de un solo trabajador; o b) Los gastos incurridos en un solo día, si incluye los gastos de más de un trabajador. En caso, se incumpla lo dispuesto por este inciso, la planilla queda inhabilitada para sustentar tales gastos. Podrán coexistir planillas referidas a uno o varios trabajadores, siempre que éstas se lleven conforme a lo señalado en los incisos a y b).

Los gastos sustentados con esta planilla no podrán exceder, por cada trabajador, del importe diario equivalente al 4% de la Remuneración Mínima Vital (RMV) mensual de los trabajadores sujetos a la actividad privada.

No se aceptará la deducción de gastos sustentados con la planilla de movilidad, en el caso de trabajadores que tengan a su disposición movilidad asignada por el contribuyente. Asimismo tampoco se pueden sustentarse con esta planilla los gastos de movilidad por concepto de viáticos, los mismos que tienen su propio tratamiento. Al respecto en el Informe 046-2008-SUNAT, se tratan aspectos relacionados con este tipo de gasto.

#### **Ejemplo:**

La empresa de servicios Las Elegantes SAC, ha registrado gastos por concepto de movilidad de sus trabajadores la suma de S/ 1,210.00, correspondiente al ejercicio 2017, los mismos que se encuentran sustentados únicamente con la planilla de gastos de movilidad, llevada de acuerdo a la forma señalada por el Reglamento. A continuación se presenta un resumen de gastos por concepto de movilidad:

## RMV (DS N° 005-2016-TR vigente desde el 01-05-2016)

Fechas	Nombres y Apellidos del Trabajador	Importe S/	Límite Máximo S/	Gasto Deducible S/	Exceso S/
10-ene-17	Luis Ortiz	75	34	34	41
25-ene-17	Enrique Prado	125	34	34	91
08-feb-17	Carlos Reynoso	90	34	34	56
23-feb-17	Oscar Terán	160	34	34	126
14-mar-17	Bruno Salazar	30	34	30	0
30-mar-17	Alberto Paz	60	34	34	26
03-abr-17	José Velis	90	34	34	56
19-abr-17	Hugo Chávez	85	34	34	51
10-may-17	Alejandro Sanchez	97	34	34	63
22-jun-17	Luis Ortiz	25	34	25	0
12-jul-17	Enrique Prado	110	34	34	76
23-ago-17	Carlos Reynoso	65	34	34	31
15-sep-17	Oscar Terán	80	34	34	46
17-oct-17	Bruno Salazar	33	34	33	0
22-nov-17	Alberto Paz	65	34	34	31
13-dic-17	José Velis	20	34	20	0
<b>TOTALES</b>		<b>1,210.00</b>		<b>516.00</b>	<b>694.00</b>

4% de la RMV (S/ 850) = S/ 34

**Determinación del Exceso de Movilidad**

	S/
Monto cargado a gastos según planilla de movilidad	1,210
(-) Gastos de movilidad deducible (ejercicio 2017)	-516
<b>Adición por Exceso de Gastos de Movilidad</b>	<b>694</b>

**CASO 4****Deducción de gastos o costos sustentados con boletas de venta o ticket (Penúltimo párrafo artículo 37º)**

Sólo se permite la deducción de los gastos sustentados con boletas de venta o ticket en la medida que los mismos hayan sido emitidos sólo por contribuyentes que pertenezcan al Nuevo Régimen Único Simplificado – Nuevo RUS, y hasta el límite del seis por ciento (6%) de los montos acreditados mediante comprobantes de pago que otorgan derecho a deducir gasto o costo y que se encuentren anotados en el Registro de Compras.

Dicho límite no podrá superar, en el ejercicio gravable, las doscientas (200) UIT. Para el caso de los sujetos comprendidos en la Ley de Promoción del Sector Agrario (Ley N° 27360 y normas modificatorias), podrán deducir como gasto o costo aquellos sustentados con boletas de ventas o ticket, emitidos sólo por contribuyentes que pertenezcan al Nuevo Régimen Único Simplificado, hasta el límite del diez por ciento (10%) de los montos acreditados mediante comprobantes de pago que otorgan derecho a deducir gasto o costo y que encuentren anotados en el Registro de Compras, no pudiendo superar el mismo, en el ejercicio gravable, las doscientas (200) UIT.

Para que se pueda realizar el sustento de gastos, se debe identificar en la boleta de venta al adquirente o usuario con su número de RUC, así como con sus apellidos y nombres o denominación o razón social, de acuerdo a lo establecido en el numeral 3.2 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia 007-99/SUNAT y normas modificatorias.

Considerando los límites establecidos se ilustra el siguiente cuadro:

Contribuyentes	Comprendidos en la Ley N° 27360	Todos los demás
Porcentaje sobre el importe total de los comprobantes que otorgan derecho a deducir costo o gasto	10%	6%
Máximo a deducir en cada caso	200 UIT ó S/ 810,000	200 UIT ó S/ 810,000
UIT año 2017 = S/ 4,050		

### Ejemplo:

A modo ilustrativo se muestran dos ejemplos de aplicación

- En relación a las compras.

Contribuyente: Los Campesinos SAC			
Concepto	Emitidas por Sujetos del NRUS	Emitidas por Otros Sujetos	Total S/
Gasto y/o costo sustentado con Boleta de Venta y/o Ticket	46,890	12,570	59,460
<b>(-) Máximo Deducible</b>			
El importe que resulte menor entre:			
6% de S/565,000* = S/ 33,900	-33,900	0	-33,900
200 UIT (año 2017) = 200 x S/4,050= S/ 810,000			
<b>Adición por Exceso de Gastos</b>	<b>12,990</b>	<b>12,570</b>	<b>25,560</b>

\* Importe total de comprobantes de pago incluido el impuesto que otorgan derecho a deducir gasto o costo, que están anotados en el Registro de Compras S/ 365,000

-En relación a la UIT:

Contribuyente: Sanitarios Excelentes SAC			
Concepto	Emitidas por Sujetos del NRUS S/	Emitidas por Otros Sujetos	Total S/
Gasto y/o costo sustentado con Boleta de Venta y/o Ticket	828,760	13,720	842,480
<b>(-) Máximo Deducible</b>			
El importe que resulte menor entre:			
6% de S/ 16'245,973* = S/ 974,758			
200 UIT (año 2017) = 200 x S/4,050= S/ 810,000	-810,000	0	-810,000
<b>Adición por Exceso de Gastos</b>	<b>18,760</b>	<b>13,720</b>	<b>32,480</b>
* Importe total de comprobantes de pago incluido el impuesto que otorgan derecho a deducir gasto o costo, que están anotados en el Registro de Compras S/16'245,973			

## CASO 5

**Gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.420 (inciso w) art. 37° de la Ley e inciso r) art. 21° del Reglamento)**

La presente deducción se encuentra clasificada en dos grupos, cada uno con sus respectivas características y límites:

**A. En la medida que resulten estrictamente indispensables y se apliquen en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro de negocio o empresa.**

Los gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4 son deducibles siempre que se trate de los siguientes conceptos:

- i) cualquier forma de cesión en uso, tales como arrendamiento financiero y otros;
- ii) funcionamiento, entendido como tales destinado a combustibles, lubricantes, mantenimiento, seguros, reparación y similares; y
- iii) depreciación por desgaste.

Categoría	Cilindrada
A2	de 1,051 a 1,500cc.
A3	de 1,501 a 2,000cc.
A4	más de 2,000cc.
B1.3	Camionetas, distintas a pick up y sus derivados, de tracción simple (4x2) hasta 4,000 kg de peso bruto vehicular.
B1.4	Otras camionetas, distintas a pick up y sus derivados, de tracción en las cuatro ruedas (4x4) hasta 4,000 kg de peso bruto vehicular.

Se considera que la utilización del vehículo resulta estrictamente indispensable y se aplica en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa, tratándose de empresas que se dedican al servicio de taxi, al

transporte turístico, al arrendamiento o cualquier otra forma de cesión en uso de automóviles, así como de empresas que realicen otras actividades que se encuentren en situación similar.

En este último caso, la norma considera que una empresa se encuentra en situación similar al de una empresa que se dedica al servicio de taxi, transporte turístico, arrendamiento o cualquier otra forma de cesión en uso, si los vehículos automotores resultan estrictamente indispensables para la obtención de la renta y se aplican en forma permanente al desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa.

En estos casos, se acepta como deducción la totalidad del gasto, el mismo que se rige únicamente por el principio de causalidad. Cabe mencionar que no se considera como actividades propias del giro del negocio o empresa las de dirección, representación y administración de la misma.

De otro lado, en el caso de los gastos incurridos en vehículos automotores pertenecientes a las categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.4, asignados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa

Serán deducibles siempre que se trate de los siguientes conceptos:

- i) cualquier forma de cesión en uso, tales como arrendamiento financiero y otros;
- ii) funcionamiento, entendido como tales destinado a combustibles, lubricantes, mantenimiento, seguros, reparación y similares; y
- iii) depreciación por desgaste y; únicamente en relación con el número de vehículos automotores que surja por aplicación de la siguiente tabla:

Ingresos Netos Anuales (UIT) UIT 2016 = S/ 3,950	Número de Vehículos
Hasta 3,200 = 12'640,000	1
Hasta 16,100 = 63'595,000	2
Hasta 24,200 = 95'590,000	3
Hasta 32,300 = 127'585,000	4
Hasta 32,300 = 127'585,000	5

A fin de aplicar la presente tabla se considerará:

1. La UIT correspondiente al ejercicio gravable anterior (**UIT ejercicio gravable 2016 = S/ 3,950**).

2. Los ingresos netos anuales devengados en el ejercicio gravable anterior, sin considerar los ingresos netos provenientes de la enajenación de bienes del activo fijo y de la realización de operaciones que no sean habitualmente realizadas en cumplimiento del giro del negocio.

No serán deducibles los gastos de vehículos automotores cuyo costo de adquisición (tratándose de adquisiciones a título oneroso) o valor de ingreso al patrimonio (tratándose de adquisiciones a título gratuito), haya sido mayor a 30 UIT. Para dicho efecto se considerará la UIT correspondiente al ejercicio gravable en que se efectuó la mencionada adquisición o ingreso al patrimonio.

Los contribuyentes deberán identificar a los vehículos automotores que componen el "número de vehículos" establecido en la tabla precedente, en la oportunidad fijada para

la presentación de la declaración jurada relativa al primer ejercicio gravable al que resulte aplicable la identificación.

La determinación del número de vehículos permitidos para la deducción y su identificación producirán efectos durante cuatro (4) ejercicios gravables. Una vez transcurrido ese periodo, se deberá efectuar una nueva determinación e identificación que abarcará igual lapso, tomando en cuenta los ingresos netos devengados en el último ejercicio gravable comprendido en el periodo precedente e incluyendo en la identificación a los vehículos considerados en el anterior periodo cuya depreciación se encontrara en curso.

Cuando, durante el transcurso de los cuatro (4) ejercicios gravables, alguno de los vehículos automotores identificados dejara de ser depreciable, se produjera su enajenación o venciera su contrato de alquiler, dicho vehículo automotor podrá ser sustituido por otro. En este caso, la sustitución deberá comunicarse al presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio gravable en el que se produjeron los hechos que determinaron su sustitución, para lo cual el vehículo automotor incorporado deberá incluirse obligatoriamente en la identificación relativa al periodo siguiente.

En el caso de las empresas que inicien actividades y cuyo ejercicio de iniciación tenga una duración inferior a un año, establecerán el número de vehículos automotores que otorgan derecho a deducción, considerando como ingresos netos anuales el monto que surja de multiplicar por doce (12) el promedio de ingresos netos mensuales obtenidos en el ejercicio de iniciación.

En ningún caso la deducción por gastos por cualquier forma de cesión en uso y/o funcionamiento de los vehículos automotores de las categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.4 asignados a actividades de dirección, representación y administración podrá superar el monto que resulte de aplicar, al total de gastos realizados por dichos conceptos, el porcentaje que se obtenga de relacionar el número de vehículos automotores de las mencionadas categorías que según la tabla otorguen derecho a deducción (excluyendo los de costo de adquisición o valor de ingreso al patrimonio mayor a 30 UIT) con el número total de vehículos de propiedad y/o en posesión de la empresa.

La fórmula para determinar el porcentaje es la siguiente:

$$\% = \frac{\text{N}^\circ \text{ de vehículos con derecho a deducción de las categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.4 (según tabla y excluyendo a los de costo mayor a 30 UIT)}}{\text{N}^\circ \text{ total de vehículos de propiedad y/o posesión de la empresa}} \times 100$$

De acuerdo al Informe 007-2003-SUNAT, los vehículos diferentes a las categorías A2, A3 y A4, serán deducibles en la medida que se acredite la relación de causalidad de dichos gastos con la generación de la renta y el mantenimiento de su fuente, no siéndoles de aplicación lo dispuesto el inciso w) del artículo 37° de la Ley.

Asimismo mediante los Informes 097-2013-SUNAT y 126-2013-SUNAT se efectúan precisiones respecto de los gastos incurridos en vehículos automotores dedicados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa.

**Ejemplo:**

La empresa comercial El Buen Pastor SAC al 31.12.2017 presenta la siguiente información de vehículos que posee la empresa, los mismos que se encuentran asignados a actividades operativas, de dirección, representación y administración de la empresa. Detalle de gastos por funcionamiento:

Placa	U1S-258	MSD-351	A7P-384	V4E-690	C2Y-903
Categoría	A3	A4	A2	B1.4	A3
Actividad	Operativa	Dirección	Operativa	Representación	Administración
F. Adquisición	15/06/2015	22/08/2017	08/03/2013	17/11/2014	28/10/2016
Costo	90000	130000	75000	82000	88000
Condición	Alquilado	Propio	Propio	Alquilado	Alquilado
Gastos de Func.					
Combustible	7,000	5,000	8,000	7,500	6,300
Lubricante	3,000	5,700	3,500	2,400	2,100
Mantenimiento	7,500	3,100	5,100	3,000	2,900
Seguros	2,550	3,800	3,500	2,200	2,200
Reparaciones	2,650	2,100	350	2,780	2,500
Sub Total	<b>S/. 23,550</b>	<b>S/. 20,100</b>	<b>S/. 23,800</b>	<b>S/. 17,500</b>	<b>S/. 16,000</b>
Depreciación	18,000	8,667	15,000	16,400	17,600

En el presente caso se observa que el vehículo U1S - 258 de la categoría A3 y el vehículo A7P-384 de la categoría A2 son utilizados para las funciones operativas, por lo que no estarían sujetos a ningún límite.

Los vehículos de placa M5D-351, V4E-690 Y C2Y-903 están asignados a Dirección, Representación y Administración, por ello debemos analizar la deducción tributaria.

**Primer Límite:**

En aplicación a lo indicado en el inciso w) del Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso r) del Artículo 21° del reglamento y teniendo en cuenta el total de los ingresos declarados en el ejercicio 2016 se tiene que la empresa puede deducir 03 vehículos.

**Segundo Límite:**

De los tres vehículos tenemos que el de placa M5D-351 no se toma en cuenta por superar el límite de 30 UIT el costo de adquisición.

**Tercer Límite:**

De los dos vehículos restantes debemos determinar el importe máximo de gastos deducibles aplicable tomando en cuenta sólo los gastos de los vehículos admitidos.

Determinación del gasto deducible:

Concepto	S/
Ingresos Netos del Ejercicio 2016*	82,679,050
(A) Total vehículos de propiedad o en posesión de la empresa	5
(B) Número máximo de vehículos que otorgan derecho a deducir gastos según tabla	2**
( C) Porcentaje de Determinación del Gasto Máximo Deducible:	
- Porcentaje de deducción máxima (B/A) x 100	40%
- Total gastos aceptados por cesión en uso y/o funcionamiento de los vehículos de las categorías A3 (V4E - 690) y B1.4 (C2Y - 903) asignados a actividades de representación y administración.	33,500
<b>Máximo deducible: 40% de S/ 33,500</b>	<b>-13,400</b>
Exceso de Gastos Deducible	20,100
Monto de Gastos no Aceptados del Vehículo M5D-351	28,767
<b>Adición por Exceso de Gastos</b>	<b>48,867</b>

\* No incluye los ingresos netos provenientes de la enajenación de bienes del activo fijo y de la realización de operaciones que no sean habitualmente del giro del negocio.

\*\* Conforme a lo indicado en el numeral 5 del inciso r) del artículo 21º del Reglamento para el cálculo del porcentaje debe considerarse lo establecido en el tercer y cuarto párrafo del numeral 4 del mencionado inciso, por lo que para efectos del presente porcentaje como numerador se consideran 2 vehículos porque es el número de vehículos que el contribuyente tiene para deducir ya que el vehículo de placa M5D-351 no se toma en cuenta por superar el costo de adquisición de 30 UIT. El contribuyente debe detallar en el PDT los gastos de los vehículos de placa V4E-690 y C2Y-903.

Para la declaración jurada del 2017, se deberá registrar el detalle de los gastos que corresponden a los vehículos que la empresa tengan asignados a las actividades de representación y administración por los que tengan derecho a deducir como gastos.

# Resumen

1. En la auditoría, el auditor debe verificar que los gastos reportados y que sirven para determinar la base imponible del impuesto a la renta de tercera categoría, cumplan no sean contrarios a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta, sobre los gastos deducibles, ello a fin de determinar los reparos que debe determinarse antes del cálculo del impuesto a la renta.
2. El auditor deberá identificar que el costo de ventas incluya todos aquellos costos atribuibles a las ventas efectuadas durante el ejercicio.
3. El auditor debe verificar que los gastos registrados son reales y que no incluyen partidas ficticias.
4. El auditor debe cerciorarse que los gastos estén bien clasificados en atención a su origen y concepto.

Pueden revisar los siguientes enlaces para ampliar los conceptos vistos en esta unidad:

- Tesis. Diseño de un Programa de Auditoría Tributaria preventiva IGV-Renta para empresas comercializadoras de combustible lógiodp en la ciudad de Chiclayo:  
[http://tesis.usat.edu.pe/bitstream/usat/175/1/TL\\_Nunez\\_Jimenez\\_JessicaKarina.pdf](http://tesis.usat.edu.pe/bitstream/usat/175/1/TL_Nunez_Jimenez_JessicaKarina.pdf)
- Impuesto a la renta:  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/tuo.html#>
- Informes - SUNAT sobre gastos deducibles:  
<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/impuesto-a-la-renta-mpresas/consultas-sunat-impuesto-a-la-renta-empresas/2960-informes-sunat-sobre-rentas-de-tercera-categoria-2>
- IFAC:  
<https://www.ifac.org/translate-es>
- Procedimientos de Auditoria de Ingresos Costos y Gastos  
<https://prezi.com/8meipilbnp4/procedimientos-de-auditoria-de-ingresos-costos-y-gastos/>
- El contador virtual: auditoría de gastos:  
<http://elcontadorvirtual.blogspot.pe/2010/02/auditoria-de-gastos.html>
- Impuesto a la renta:  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/index.html>
- Código Tributario:  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/>

**Bibliografía Unidad de Aprendizaje 4**

Alvin, A. A. (2007). Auditoría un Enfoque Integral. México: Prentice Hall.

Burgos, B. (2013). Análisis e Interpretación de Estados Financieros. Recuperado:  
<http://www.monografias.com/trabajos11/interdat/interdat.shtml>

Vera, I. (2008). Comentarios al Código Tributario. Lima, Perú: Editores e Impresores Surco S.A.

Vizcarra, J. (2007). Auditoría financiera: riesgos, control interno, gobiernos corporativos y NIIF. Lima, Perú: Instituto Pacífico.





# FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA - SUNAT

---

## LOGRO DE LA UNIDAD DE APRENDIZAJE

Al término de la unidad, el estudiante, sobre la base de los conocimientos adquiridos teórico-práctico de la auditoria tributaria de los estados financieros, inspecciones laborales está preparado para afrontar una fiscalización o auditoria laboral.

## TEMARIO

### 5.1 Tema 9 : Fiscalización Tributaria

- 5.1.1 : Fiscalización Tributaria Tradicional
- 5.1.2 : Fiscalización Tributaria Electrónica
- 5.1.3 : Normativo Tributario-Laboral
- 5.1.4 : Casos Prácticos

## ACTIVIDADES PROPUESTAS

- Los alumnos desarrollarán un flujograma de los procesos de la fiscalización tributaria.
- Los alumnos determinarán el Protocolo de Atención de Acciones Inductivas para participar en un proceso de fiscalización de la manera más adecuada.
- Los alumnos realizarán un cuadro con las diferencias entre el proceso de fiscalización tradicional versus la fiscalización electrónica.



## 5.1 FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA

### Protocolo de Atención de Acciones Inductivas

Las Acciones Inductivas son acciones de control de carácter masivo mediante las cuales la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) busca promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. Las acciones inductivas pueden ser presenciales o no presenciales.

### Procedimientos

#### 1. Selección

1.1. La SUNAT aplica cruces de información y variables de selección para identificar a los contribuyentes que presentan inconsistencias en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Las diversas fuentes de información mediante las cuales se determinan las inconsistencias pueden ser, entre otras:

- Clientes
- Proveedores
- Comprobantes de pago electrónicos
- Libros electrónicos (PLE)
- Agentes de retención y/o Percepción
- Detracciones, Impuesto a las Transacciones Financieras - ITF
- PDT Notarios
- Planillas Electrónicas (PLAME)
- Entidades del Estado (SUNARP, RENIEC y COA Estado)
- PDB Exportadores
- Estadísticas sectoriales de actividades económicas

1.2. Los contribuyentes identificados en el punto anterior conforman los contribuyentes seleccionados. Esta selección se direcciona a cada dependencia, considerando el domicilio fiscal de los contribuyentes.

#### 2. Notificación

2.1. La forma de notificación puede ser física en el domicilio fiscal del contribuyente o virtual a través de SUNAT Operaciones en Línea, al buzón electrónico del contribuyente.

2.2. En algunos casos, los documentos señalados en los incisos i) y ii) del numeral 1, se notifican físicamente y el detalle de la inconsistencia se debe revisar a través de SUNAT Operaciones en línea, lo cual se indica específicamente en el contenido del documento, así como también la ruta a seguir para la consulta del detalle de la inconsistencia.

2.3. Complementariamente el contribuyente puede recibir una llamada, mensaje de texto o correo electrónico a fin de recibir un recordatorio o mensaje relacionado a la existencia de la acción inductiva.

#### 3. Consultas y Atención

**3.1. Acciones no presenciales:** El contribuyente puede realizar consultas respecto al sentido y alcance de la inconsistencia contenida en los documentos notificados,

mediante comunicación telefónica a la Central de Consultas o en forma presencial en los Centros de Servicios al Contribuyente.

Si el contribuyente requiere asistencia personalizada, puede solicitar una cita con un Verificador de Acciones Inductivas, a través de la presentación de una solicitud por mesa de partes o contactando con la Central de Consultas o Centros de Servicios al Contribuyente para que canalicen su pedido.

**3.2. Acciones presenciales:** El contribuyente será atendido en la fecha y hora indicada en la oficina de la SUNAT que se indica en el documento notificado.

Si requiere realizar consultas previas a la fecha de la cita puede contactar con el verificador encargado de su caso mediante una llamada telefónica. El nombre del verificador y el número de contacto está indicado en el contenido del documento.

En caso de alguna contingencia para la atención del caso, podrá ser atendido por otro verificador. Si el contribuyente no puede asistir a la cita indicada en la acción inductiva correspondiente, podrá solicitar un cambio de fecha y hora, para lo cual debe presentar un escrito por mesa de partes como máximo hasta un día antes de la fecha de la cita. El verificador dará mayores alcances de las diferencias y orientará al contribuyente sobre la forma de regularización. El contribuyente asistirá a la cita con la información que considere necesaria para sustentar que la inconsistencia no le corresponde, de ser el caso.

#### **4. Regularización o subsanación**

Cuando el contribuyente verifique la existencia de la inconsistencia indicada en la acción inductiva, deberá regularizar la misma para cumplir correctamente con sus obligaciones tributarias. Lo que corresponde realizar es:

- Presentar la declaración jurada correspondiente, la cual puede ser declaración original o rectificatoria, dependiendo de la inconsistencia comunicada.
- Realizar el pago del tributo; el cual debe coincidir con el monto de la inconsistencia notificada; salvo pueda acreditar que le corresponde pagar un monto menor.
- Realizar el pago de las multas que se hayan originado al configurar una infracción, dependiendo del tipo de inconsistencia. d. Otras obligaciones dependiendo de la inconsistencia (ejemplo: Presentación de libros electrónicos, en caso no haya sido efectuada).

#### **5. Descargo**

En caso el contribuyente considere que las inconsistencias notificadas no son correctas, sea parcial o totalmente, deberá presentar un escrito por mesa de partes o a través de SUNAT Operaciones en Línea 8; adjuntando copia de documentos que sustenten su posición. Los descargos deben comprender lo siguiente:

- Manifestación del contribuyente: Argumentos legales y de hecho expresados por el contribuyente respecto de la inconsistencia.
- Documentación Sustentatoria: Información que respalde lo manifestado por el contribuyente, tales como: declaraciones juradas, boletas de pago, libros o registros contables, comprobantes de pago, entre otros. Todos estos documentos deben estar vinculados a la inconsistencia

## 6. Cierre

Actividad mediante la cual el verificador registra los resultados del caso previa validación del sustento presentado y/o de la regularización efectuada. Los datos incluidos en el cierre serán considerados para las evaluaciones posteriores.

Es importante que el contribuyente regularice según lo señalado en el numeral 4 y/o sustente fehacientemente su descargo en caso no le corresponda la inconsistencia notificada, según lo indicado en el numeral 5. En caso contrario, estos casos podrán ser seleccionados para acciones de fiscalización de mayor alcance y duración.

### Procedimiento de Fiscalización

Es el procedimiento que la SUNAT aplica, dentro de las facultades que le asigna el Código Tributario, para determinar correctamente el cumplimiento de la obligación tributaria por parte de un contribuyente: Se encuentra a cargo de un agente fiscalizador. Se inicia mediante un requerimiento y carta autorizados, y termina con la notificación de una Resolución de Determinación que establece conformidad, deuda tributaria o una devolución de impuestos en caso se haya producido pagos en exceso. En caso se detectaran infracciones tributarias durante la fiscalización se notifican también las Resoluciones de Multa que correspondan.

### Tipos de fiscalización

Existen dos tipos de fiscalización:

**a) Fiscalización definitiva**, es el procedimiento mediante el cual la SUNAT realiza una auditoría exhaustiva a los libros, registros y documentación del contribuyente con la finalidad de determinar de manera definitiva el monto de la obligación tributaria correspondiente a un determinado tributo y periodo tributario.

Esta fiscalización debe realizarse en el **plazo de un (1) año** computado a partir de la fecha en que el contribuyente entrega la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento.

**b) Fiscalización parcial**, es el procedimiento mediante el cual la SUNAT revisa parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria y puede llevarse a cabo de forma electrónica.

Este tipo de fiscalización comprende un **plazo de 06 meses** de duración, salvo que exista complejidad o evasión fiscal, entre otros.

Existe también la **fiscalización parcial electrónica** reconocida en el artículo 62-B del Código Tributario, la cual se realiza desde las oficinas de la SUNAT, no requiere visitar al contribuyente, y se inicia con una liquidación preliminar del tributo a regularizar. Concluye en **30 días hábiles** contados desde su inicio.

### Formas de determinación de la obligación tributaria - Personas

Formas de determinación de la obligación tributaria:

- - **Sobre base cierta**: Es aquella donde se consideran todos los elementos que existen para conocer en forma directa el hecho que genera la obligación tributaria.
- **Sobre base presunta**: Es aquella que se aplica en base a los hechos y circunstancias comparativas con situaciones normales, debido a la falta de

elementos como son: la omisión o la falta de veracidad de los libros y/o documentación contable del fiscalizado.

### **Finalización de la fiscalización - Personas**

El Procedimiento de Fiscalización concluye con la notificación de las Resoluciones de Determinación y/o, en su caso, de las Resoluciones de Multa por los Impuestos y períodos tributarios objetos de fiscalización.

La Resolución de Determinación, por su parte, es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del contribuyente el resultado de la fiscalización, estableciendo la existencia de un crédito tributario o de la deuda tributaria.

### **5.1.1 Fiscalización Tributaria Tradicional**

Las facultades de fiscalización o verificación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario, se encuentran tipificadas en el Código Tributario.

#### **DECRETO SUPREMO Nº 133-2013-EF TÍTULO II FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CAPÍTULO II FACULTADES DE DETERMINACIÓN Y FISCALIZACIÓN**

#### **Artículo 59º.- DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

- a. El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.
- b. La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

#### **Artículo 60º.- INICIO DE LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA**

La determinación de la obligación tributaria se inicia:

- a. Por acto o declaración del deudor tributario.
- b. Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros. Para tal efecto, cualquier persona puede denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias.

#### **Artículo 61º.- FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO**

La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

La fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT podrá ser definitiva o parcial. La fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

En el procedimiento de fiscalización parcial se deberá:

- a. Comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión.
- b. Aplicar lo dispuesto en el artículo 62-A considerando un plazo de seis (6) meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo.

Iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial a que se refiere el inciso a) del párrafo anterior, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de seis (6) meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva.

En este último supuesto, se aplicará el plazo de un (1) año establecido en el numeral 1 del artículo 62-A, el cual será computado desde la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva.

Cuando del análisis de la información proveniente de las declaraciones del propio deudor o de terceros o de los libros, registros o documentos que la SUNAT almacene, archive y conserve en sus sistemas, se compruebe qué parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria no ha sido correctamente declarado por el deudor tributario, la SUNAT podrá realizar un procedimiento de fiscalización parcial electrónica de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 62<sup>o</sup>-B.

#### **Artículo 62°.- FACULTAD DE FISCALIZACIÓN**

La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar. El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Para tal efecto, dispone de las siguientes facultades discrecionales:

1. Exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de:
  - a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.
  - b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad.
  - c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Solo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración Tributaria deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles.

También, podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles.

2. En los casos que los deudores tributarios o terceros registren sus operaciones contables mediante sistemas de procesamiento electrónico de datos o sistemas de microarchivos, la Administración Tributaria podrá exigir:
  - a) Copia de la totalidad o parte de los soportes portadores de microformas gravadas o de los soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, debiendo suministrar a la Administración Tributaria los instrumentos materiales a este efecto, los que les serán restituidos a la conclusión de la fiscalización o verificación.

En caso el deudor tributario no cuente con los elementos necesarios para proporcionar la copia antes mencionada la Administración Tributaria, previa autorización del sujeto fiscalizado, podrá hacer uso de los equipos informáticos, programas y utilitarios que estime convenientes para dicho fin.

- b) Información o documentación relacionada con el equipamiento informático incluyendo programas fuente, diseño y programación utilizados y de las aplicaciones implantadas, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o alquilados o que el servicio sea prestado por un tercero.
  - c) El uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación para la realización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación.

La Administración Tributaria podrá establecer las características que deberán reunir los registros de información básica almacenable en los archivos magnéticos u otros medios de almacenamiento de información. Asimismo, señalará los datos que obligatoriamente deberán registrarse, la información inicial por parte de los deudores tributarios y terceros, así como la forma y plazos en que deberán cumplirse las obligaciones dispuestas en este numeral.

3. Requerir a terceros informaciones y exhibición y/o presentación de sus libros, registros, documentos, emisión y uso de tarjetas de crédito o afines y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles.

Esta facultad incluye la de requerir la información destinada a identificar a los clientes o consumidores del tercero.

4. Solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria, otorgando un plazo no menor de cinco (5) días hábiles, más el término de la distancia de ser el caso. Las manifestaciones obtenidas en virtud de la citada facultad deberán ser valoradas por los órganos competentes en los procedimientos tributarios.

La citación deberá contener como datos mínimos, el objeto y asunto de ésta, la identificación del deudor tributario o tercero, la fecha y hora en que deberá concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria, la dirección de esta última y el fundamento y/o disposición legal respectivos.

5. Efectuar tomas de inventario de bienes o controlar su ejecución, efectuar la comprobación física, su valuación y registro; así como practicar arqueos de caja, valores y documentos, y control de ingresos.

Las actuaciones indicadas serán ejecutadas en forma inmediata con ocasión de la intervención.

6. Cuando la Administración Tributaria presuma la existencia de evasión tributaria, podrá inmovilizar los libros, archivos, documentos, registros en general y bienes de cualquier naturaleza, por un período no mayor de cinco (5) días hábiles, prorrogables por otro igual.

Tratándose de la SUNAT, el plazo de inmovilización será de diez (10) días hábiles, prorrogables por un plazo igual. Mediante Resolución de Superintendencia la prórroga podrá otorgarse por un plazo máximo de sesenta (60) días hábiles.

La Administración Tributaria dispondrá lo necesario para la custodia de aquello que haya sido inmovilizado.

7. Cuando la Administración Tributaria presuma la existencia de evasión tributaria, podrá practicar incautaciones de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza, incluidos programas informáticos y archivos en soporte magnético o similares, que guarden relación con la realización de hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, por un plazo que no podrá exceder de cuarenta y cinco (45) días hábiles, prorrogables por quince (15) días hábiles.

La Administración Tributaria procederá a la incautación previa autorización judicial. Para tal efecto, la solicitud de la Administración será motivada y deberá ser resuelta por cualquier Juez Especializado en lo Penal, en el término de veinticuatro (24) horas, sin correr traslado a la otra parte.

La Administración Tributaria a solicitud del administrado deberá proporcionar copias simples, autenticadas por Fedatario, de la documentación incautada que éste indique, en tanto ésta no haya sido puesta a disposición del Ministerio Público. Asimismo, la Administración Tributaria dispondrá lo necesario para la custodia de aquello que haya sido incautado.

Al término de los cuarenta y cinco (45) días hábiles o al vencimiento de la prórroga, se procederá a la devolución de lo incautado con excepción de aquella documentación que hubiera sido incluida en la denuncia formulada dentro de los mismos plazos antes mencionados.

Tratándose de bienes, al término del plazo o al vencimiento de la prórroga a que se refiere el párrafo anterior, la Administración Tributaria comunicará al deudor tributario a fin que proceda a recogerlos en el plazo de diez (10) días hábiles contados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la comunicación antes mencionada, bajo apercibimiento de que los bienes incautados caigan en abandono. Transcurrido el mencionado plazo, el abandono se producirá sin el requisito previo de emisión de resolución administrativa alguna. Será de aplicación, en lo pertinente, las reglas referidas al abandono contenidas en el Artículo 184°.

En el caso de libros, archivos, documentos, registros en general y soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información, si el interesado no se apersona para efectuar el retiro respectivo, la Administración Tributaria conservará la documentación durante el plazo de prescripción de los tributos. Transcurrido éste podrá proceder a la destrucción de dichos documentos.

8. Practicar inspecciones en los locales ocupados, bajo cualquier título, por los deudores tributarios, así como en los medios de transporte. Para realizar las inspecciones cuando los locales estuvieren cerrados o cuando se trate de domicilios particulares, será necesario solicitar autorización judicial, la que debe ser resuelta en forma inmediata y otorgándose el plazo necesario para su cumplimiento sin correr traslado a la otra parte.

La actuación indicada será ejecutada en forma inmediata con ocasión de la intervención.

En el acto de inspección la Administración Tributaria, podrá tomar declaraciones al deudor tributario, a su representante o a los terceros que se encuentren en los locales o medios de transporte inspeccionados.

9. Requerir el auxilio de la fuerza pública para el desempeño de sus funciones, que será prestado de inmediato bajo responsabilidad.
10. Solicitar información a las Empresas del Sistema Financiero sobre:
  - a) Operaciones pasivas con sus clientes, en el caso de aquellos deudores tributarios sujetos a fiscalización, incluidos los sujetos con los que estos
  - b) Guarden relación y que se encuentren vinculados a los hechos investigados. La información sobre dichas operaciones deberá ser requerida por el Juez a solicitud de la Administración Tributaria.

La solicitud deberá ser motivada y resuelta en el término de setenta y dos (72) horas, bajo responsabilidad. Dicha información será proporcionada en la forma y condiciones que señale la Administración Tributaria, dentro de los diez (10) días hábiles de notificada la resolución judicial, pudiéndose excepcionalmente prorrogar por un plazo igual cuando medie causa justificada a criterio del juez.

- c) Las demás operaciones con sus clientes, las mismas que deberán ser proporcionadas en la forma, plazo y condiciones que señale la Administración.
11. Investigar los hechos que configuran infracciones tributarias, asegurando los medios de prueba e identificando al infractor.
12. Requerir a las entidades públicas o privadas para que informen o comprueben el cumplimiento de obligaciones tributarias de los sujetos sometidos al ámbito de su competencia o con los cuales realizan operaciones, bajo responsabilidad. Las entidades a las que hace referencia el párrafo anterior, están obligadas a proporcionar la información requerida en la forma, plazos y condiciones que la SUNAT establezca.

La información obtenida por la Administración Tributaria no podrá ser divulgada a terceros, bajo responsabilidad del funcionario responsable.

13. Solicitar a terceros informaciones técnicas o peritajes.
14. Dictar las medidas para erradicar la evasión tributaria.
15. Evaluar las solicitudes presentadas y otorgar, en su caso, las autorizaciones respectivas en función a los antecedentes y/o al comportamiento tributario del deudor tributario.

16. La SUNAT podrá autorizar los libros de actas, los libros y registros contables u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia, vinculados a asuntos tributarios.  
El procedimiento para su autorización será establecido por la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia. A tal efecto, podrá delegarse en terceros la legalización de los libros y registros antes mencionados.

Asimismo, la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia señalará los requisitos, formas, condiciones y demás aspectos en que deberán ser llevados los libros y registros mencionados en el primer párrafo, salvo en el caso del libro de actas, así como establecer los plazos máximos de atraso en los que deberán registrar sus operaciones.

Tratándose de los libros y registros a que se refiere el primer párrafo del presente numeral, la SUNAT establecerá los deudores tributarios obligados a llevarlos de manera electrónica o los que podrán llevarlos de esa manera.

En cualquiera de los dos casos señalados en el párrafo precedente, la SUNAT, mediante resolución de superintendencia, señalará los requisitos, formas, plazos, condiciones y demás aspectos que deberán cumplirse para la autorización, almacenamiento, archivo y conservación, así como los plazos máximos de atraso de los mismos.

17. Colocar sellos, carteles y letreros oficiales, precintos, cintas, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria con motivo de la ejecución o aplicación de las sanciones o en el ejercicio de las funciones que le han sido establecidas por las normas legales, en la forma, plazos y condiciones que ésta establezca.
18. Exigir a los deudores tributarios que designen, en un plazo de quince (15) días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento en el que se les solicite la sustentación de reparos hallados como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, hasta dos (2) representantes, con el fin de tener acceso a la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria. El requerimiento deberá dejar expresa constancia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Los deudores tributarios que sean personas naturales podrán tener acceso directo a la información a la que se refiere el párrafo anterior.

La información a que se refiere este inciso no comprende secretos industriales, diseños industriales, modelos de utilidad, patentes de invención y cualquier otro elemento de la propiedad industrial protegidos por la ley de la materia. Tampoco comprende información confidencial relacionada con procesos de producción y/o comercialización.

La Administración Tributaria, al facilitar el acceso a la información a que se refiere este numeral no podrá identificar la razón o denominación social ni el RUC, de ser el caso, que corresponde al tercero comparable.

La designación de los representantes o la comunicación de la persona natural que tendrá acceso directo a la información a que se refiere este numeral, deberá hacerse obligatoriamente por escrito ante la Administración Tributaria.

Los representantes o el deudor tributario que sea persona natural tendrán un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, contados desde la fecha de presentación del escrito al que se refiere el párrafo anterior, para efectuar la revisión de la información.

Los representantes o el deudor tributario que sea persona natural no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes.

19. Supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias realizadas por los deudores tributarios en lugares públicos a través de grabaciones de video. La información obtenida por la Administración Tributaria en el ejercicio de esta facultad no podrá ser divulgada a terceros, bajo responsabilidad.
20. La SUNAT podrá utilizar para el cumplimiento de sus funciones la información contenida en los libros, registros y documentos de los deudores tributarios que almacene, archive y conserve.

Para conceder los plazos establecidos en este artículo, la Administración Tributaria tendrá en cuenta la oportunidad en que solicita la información o exhibición, y las características de las mismas.

Ninguna persona o entidad, pública o privada, puede negarse a suministrar a la Administración Tributaria la información que ésta solicite para determinar la situación económica o financiera de los deudores tributarios.

#### **Artículo 62°-A.- PLAZO DE LA FISCALIZACIÓN DEFINITIVA**

1. Plazo e inicio del cómputo: El procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un (1) año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización.

De presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.

2. Prórroga: Excepcionalmente dicho plazo podrá prorrogarse por uno adicional cuando:

- a) Exista complejidad de la fiscalización, debido al elevado volumen de operaciones del deudor tributario, dispersión geográfica de sus actividades, complejidad del proceso productivo, entre otras circunstancias.
- b) Exista ocultamiento de ingresos o ventas u otros hechos que determinen indicios de evasión fiscal.
- c) Cuando el deudor tributario sea parte de un grupo empresarial o forme parte de un contrato de colaboración empresarial y otras formas asociativas.

3. Excepciones al plazo: El plazo señalado en el presente artículo no es aplicable en el caso de fiscalizaciones efectuadas por aplicación de las normas de precios de transferencia.

4. Efectos del plazo: Un vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el presente artículo no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración Tributaria en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por

el tributo y período materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración Tributaria pueda realizar o recibir de terceros o de la información que ésta pueda elaborar.

5. Vencimiento del plazo: El vencimiento del plazo establecido en el presente artículo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo a que se refiere el presente artículo; sin perjuicio de que luego de transcurrido este pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75°, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.

6. Suspensión del plazo: El plazo se suspende:

- a. Durante la tramitación de las pericias
- b. Durante el lapso que transcurra desde que la Administración Tributaria solicite información a autoridades de otros países hasta que dicha información se remita.
- c. Durante el plazo en que por causas de fuerza mayor la Administración Tributaria interrumpa sus actividades.
- d. Durante el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria.
- e. Durante el plazo de las prórrogas solicitadas por el deudor tributario.
- f. Durante el plazo de cualquier proceso judicial cuando lo que en él se resuelva resulta indispensable para la determinación de la obligación tributaria o la prosecución del procedimiento de fiscalización o cuando ordena la suspensión de la fiscalización.
- g. Durante el plazo en que otras entidades de la Administración Pública o privada no proporcionen la información vinculada al procedimiento de fiscalización que solicite la Administración Tributaria.

### 5.1.2 Fiscalización Tributaria Electrónica

#### Artículo 62º-B.- FISCALIZACIÓN PARCIAL ELECTRÓNICA

El procedimiento de fiscalización parcial electrónica, a que se refiere el último párrafo del artículo 61º, se realizará conforme a lo siguiente:

- a. La SUNAT notificará al deudor tributario, de acuerdo a la forma prevista en el inciso b) del artículo 104º, el inicio del procedimiento de fiscalización acompañado de una liquidación preliminar del tributo a regularizar y los intereses respectivos con el detalle del (los) reparo(s) que origina(n) la omisión y la información analizada que sustenta la propuesta de determinación.
- b. El deudor tributario en un plazo de diez (10) días hábiles siguientes, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha de notificación del inicio de la fiscalización parcial electrónica, subsanará el (los) reparo(s) notificado(s) contenidos en la liquidación preliminar realizada por la SUNAT o sustentará sus observaciones a esta última y, de ser el caso, adjuntará la documentación en la forma y condiciones que la SUNAT establezca mediante la resolución de superintendencia a que se refiere el artículo 112ºA.
- c. La SUNAT, dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes a la fecha en que vence el plazo establecido en el párrafo anterior, notificará, de acuerdo a la forma prevista en el inciso b) del artículo 104º, la resolución de determinación con la cual se culmina el procedimiento de fiscalización y, de ser el caso, la resolución de multa. La citada

resolución de determinación contendrá una evaluación sobre los sustentos presentados por el deudor tributario, según corresponda.

- d. En caso de que el deudor tributario no realice la subsanación correspondiente o no sustente sus observaciones en el plazo establecido, la SUNAT notificará, de acuerdo a la forma prevista en el inciso b) del artículo 104º, la resolución de determinación con la cual culmina el procedimiento de fiscalización, y de ser el caso, la resolución de multa.
- e. El procedimiento de fiscalización parcial que se realice electrónicamente de acuerdo al presente artículo deberá efectuarse en el plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir del día en que surte efectos la notificación del inicio del procedimiento de fiscalización.
- f. Al procedimiento de fiscalización parcial electrónica no se le aplicará las disposiciones del artículo 62º-A”.

### **Decreto Supremo N° 049-2016-EF, publicado el 20 de marzo de 2016**

El Ministerio de Economía y Finanzas ha modificado el Reglamento de Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, con el objetivo de incorporar diversas disposiciones que permitan aplicar este procedimiento, cuando se trate de una fiscalización parcial realizada por medios electrónicos.

En efecto, la SUNAT tiene la facultad de iniciar el procedimiento de fiscalización parcial electrónica cuando del análisis de la información proveniente de las declaraciones del propio deudor o de terceros o de los libros, registros o documentos que la SUNAT custodie en sus sistemas, se compruebe que parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria no ha sido correctamente declarado.

Mediante la presente norma se establecen las siguientes innovaciones:

1. La fiscalización parcial electrónica es el procedimiento de fiscalización que se inicia a partir del análisis de la información proveniente de las declaraciones del contribuyente o de terceros o de los libros, registros o documentos que la SUNAT almacena, archiva y conserva en sus sistemas.
2. El procedimiento se inicia el día hábil siguiente a aquel en que la SUNAT deposita la carta de comunicación del inicio del citado procedimiento, en el buzón electrónico del contribuyente.
3. Los documentos que se notifican al contribuyente fiscalizado en este procedimiento, son la carta de inicio del procedimiento y la liquidación preliminar.
4. Mediante carta, se comunica al contribuyente el inicio del procedimiento de fiscalización parcial electrónica y se le solicita la subsanación del (los) reparo(s) contenido(s) en la liquidación preliminar adjunta a esta o la sustentación de sus observaciones a la referida liquidación. La carta contendrá, como mínimo, entre otros, el tributo o declaración aduanera de mercancías, los períodos, los elementos y los aspectos materia de la fiscalización, la mención al carácter parcial del procedimiento electrónico.
5. La liquidación preliminar es el documento que contiene, los reparos de la SUNAT, respecto del tributo o declaración aduanera de mercancías, la base legal y el monto a regularizar.
6. La subsanación de los reparos o la sustentación de las observaciones por parte del sujeto fiscalizado se efectúa en el plazo de diez (10) días hábiles. Es inaplicable la solicitud de prórroga.

La sustentación de las observaciones y la documentación que se adjunte de ser el caso, se presentará conforme a lo que la SUNAT determine mediante normas.

Se establece que la SUNAT en el plazo de noventa (90) días hábiles, computado desde el 20 de marzo del 2016, publicará la Resolución que apruebe las Normas

Complementarias para la implementación y aplicación de la fiscalización parcial electrónica.

Finalmente, los procedimientos de fiscalización que se hubieran iniciado hasta el 20 de marzo de 2016, continuarán rigiéndose bajo las normas con las que se iniciaron.

### **Expediente Virtual Electrónico para Cobranza**

Mediante Resolución de Superintendencia N° 084-2016 publicada el 23 de marzo de 2016, la SUNAT ha aprobado el Sistema Integrado del Expediente virtual para el llevado de los expedientes electrónicos del procedimiento de cobranza coactiva realizados por las áreas competentes de la SUNAT para cobrar la deuda tributaria correspondiente a los tributos internos.

Mediante Resolución de Superintendencia N° 084-2016 publicada el 23 de marzo de 2016, la SUNAT ha aprobado el Sistema Integrado del Expediente virtual para el llevado de los expedientes electrónicos del procedimiento de cobranza coactiva realizados por las áreas competentes de la SUNAT para cobrar la deuda tributaria correspondiente a los tributos internos.

De esta manera se logrará lo siguiente:

- Garantizar la accesibilidad de los deudores a las nuevas herramientas de la SUNAT y la protección de sus datos personales.
- Los documentos electrónicos tendrán la misma validez y eficacia que los documentos en soporte físico.
- El almacenamiento, archivo y conservación en un expediente electrónico cubra a los procedimientos o actuaciones que se realicen a través de sistemas electrónicos.
- Los deudores y terceros que realicen actuaciones por los sistemas informáticos de la SUNAT, tengan la misma validez y eficacia jurídica que las realizadas por medios físicos.

Este Sistema Integrado del Expediente Virtual-SIEV, permite a la SUNAT gestionar y conservar los expedientes de cobranza coactiva y, además, la presentación de solicitudes, informe y comunicaciones en este procedimiento. El sistema garantiza la integridad e inalterabilidad de los documentos electrónicos y su información está protegida por la reserva tributaria.

El expediente electrónico se genera y se lleva con numeración única e índice cronológico y tienen como soporte información e imagen digitalizada de los documentos y sus documentos se almacenan, archivan y conservan en el SIEV.

El deudor tiene acceso al expediente electrónico a través de SUNAT virtual utilizando su clave SOL.

La norma aprueba el formulario virtual 5011 el cual se ubica en la Opción Escritos Virtuales- para que el deudor o terceros, presenten escritos vinculados a la notificación de la cobranza que comprende el Sistema SIEV.

Este formulario virtual es identificado por la SUNAT y entonces el deudor o tercero puede acceder para consultar el estado de tramitación de la información, solicitud o comunicación. La norma aprobada entra en vigencia a partir del 1 de mayo de 2016 y, finalmente, deroga la Resolución de Superintendencia N° 057-2011/SUNAT.

### 5.1.3 Normativo Legal-Tributario

#### **Normativa Tributaria – Laboral: alcances de la Ley N° 28292 y D.S. N°010-2004-TR sobre Inspecciones Laborales, Contenidos y efectos del Convenio sobre Fiscalización MTPE y SUNAT**

A efectos de la Ley del Impuesto a la Renta en el ámbito laboral y la Fiscalización Tributaria en temas laborales, existen formalidades para el cálculo, determinación de beneficios y derechos laborales, medidas que deben adoptar los empleadores, Jurisprudencia, Tribunal Constitucional y Corte Suprema. Asimismo, el desarrollo, contenido y efectos de la Detracción tributaria aplicable al pago de los servicios de empresas de "Intermediación Laboral", empresas de transportes, formales, irregulares e informales y las registradas como empresas de tercerización, pero que en realidad no tienen tal efecto.

Inspecciones laborales: Esquema del procedimiento, prevención de riesgos y cómo enfrentarlos, aplicación inmediata de multas.

Convenios Específicos SUNAT/MTPE para operaciones conjuntas. Requerimientos Laborales SUNAT, aspectos fiscalizados.

La no afectación de remuneraciones en especie, Planillas e ITF y Bancarización, PDT Remuneraciones.

Intermediación y tercerización: Empresas de servicios de intermediación y aspectos tributarios: alcances, riesgos, obligaciones y adecuación. Modalidades de Out Sourcing. Contratos de obra.

Contratistas y subcontratistas.

#### 4.2.4 Casos Prácticos

##### Pregunta 1:

La presentación de una Declaración Jurada rectificatoria determinando un tributo mayor al inicialmente declarado constituye la comisión de la infracción contenida en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario

##### Respuesta: RTF N° 12988-1-2009 (01.12.09)

La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario.

##### Pregunta 2:

Se comete la infracción contenida en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario al no incluir ingresos, rentas u otros conceptos gravados; o declarar cifras o datos falsos, aun cuando se haya pagado el tributo debido en el plazo establecido por ley

##### Respuesta: RTF N° 03392-4-2005 (30.05.05)

Resulta de aplicación la sanción de multa del 50% del tributo omitido prevista para la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario, al contribuyente que no haya incluido en sus declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o haya declarado cifras o datos falsos u omitido circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, aun cuando haya cancelado el monto del tributo debido dentro del plazo que le otorga la ley para efectuar el pago.

##### Pregunta 3

La Administración Tributaria debe verificar si efectivamente se realizaron las retenciones que el contribuyente incluye en su Declaración Jurada rectificatoria a fin de determinar si se configuró la infracción contenida en el numeral 5 del artículo 178° del Código Tributario

##### Respuesta: RTF N° 00769-3-2009 (28.01.09)

La inclusión en la declaración rectificatoria de tributos retenidos no implica necesariamente el reconocimiento que ello corresponde a la realidad, por lo que a efectos de determinar si se configuró la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 178°, la Administración debe verificar si, efectivamente, se efectuó la retención.

##### Pregunta 4:

La presentación de una declaración dejando casilleros en blanco no significa declarar cero, sino por el contrario ello implica una omisión en la declaración

**Respuesta: RTF N° 08297-2-2007 (28.08.07)**

La presentación de una declaración dejando casilleros en blanco no significa declarar cero sino por el contrario ello implica una omisión en la declaración.

**Pregunta 5:**

Consignar S/ 00.00 en las declaraciones juradas mensuales sin haber iniciado operaciones comerciales no convierte al recurrente en obligado a presentar las mismas, en las condiciones y plazos establecidos en el Código Tributario

**Respuesta: RTF N° 980-3-2008 (25.01.08)**

Consignar S/. 00.00 en las declaraciones juradas mensuales sin haber iniciado operaciones comerciales no convierte al recurrente en obligado a presentar las mismas, en las condiciones y plazos establecidos en el Código Tributario.

**Pregunta 6:**

Cuando el saldo, crédito a favor u otro concepto similar, cuyo monto sirve de base para calcular la sanción, es arrastrado a ejercicios posteriores consignándose en las subsiguientes declaraciones, no se aplicará sanción en función a estos conceptos

**Respuesta: RTF N° 05577-3-2009 (12.06.09)**

Cuando el saldo, crédito a favor u otro concepto similar, cuyo monto sirve de base para calcular la sanción, es arrastrado a ejercicios posteriores consignándose en las subsiguientes declaraciones, no se aplicará sanción en función a estos conceptos.

**Pregunta 7:**

Constituye infracción presentar la Declaración Jurada mediante el Formulario 119 cuando le correspondía hacerlo a través del Programa de Declaración Telemática

**Respuesta: RTF N° 5501-10-2011 (05.04.11)**

Se acredita que la recurrente ha incurrido en la infracción tipificada en el 6 del artículo 176° del Código Tributario, toda vez que presentó su declaración mediante el Formulario 119 cuando le correspondía hacerlo a través del Programa de Declaración Telemática.

**Pregunta 8:**

No existe infracción si el contribuyente presentó su Declaración Jurada en el local que señala la Administración Tributaria pero en una ventanilla distinta a la que corresponde, siempre que no se le haya indicado expresamente que debía hacerlo en una determinada ventanilla dentro del local.

**Respuesta: RTF N° 4665-5-2006 (29.08.06)**

No se configura la comisión de la infracción tipificada en el numeral 6 del artículo 176° del Código Tributario, si el contribuyente presentó la declaración jurada en el local ubicado en la dirección señalada por la Administración Tributaria, pero en una ventanilla distinta a la que corresponde, siempre que no se le hubiera indicado expresamente que tal presentación debía efectuarse en determinada ventanilla ubicada dentro de dicho local.

# Resumen

1. Las facultades de fiscalización o verificación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario, se encuentran tipificadas en el Código Tributario Decreto Supremo N° 133-2013-EF.
2. La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.
3. La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar.
4. Plazo e inicio del cómputo: El procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un (1) año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. De presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente, no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.
5. Cuando del análisis de la información proveniente de las declaraciones del propio deudor o de terceros o de los libros, registros o documentos que la SUNAT almacene, archive y conserve en sus sistemas, se compruebe qué parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria no ha sido correctamente declarado por el deudor tributario. La SUNAT podrá realizar un procedimiento de fiscalización parcial electrónica de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 62º-B.

Puede revisar los siguientes enlaces para ampliar los conceptos vistos en esta unidad:

- Procedimiento de Fiscalización:  
<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/personas-menu/acciones-de-fiscalizacion/3121-procedimiento-de-fiscalizacion-personas>
- Protocolo de Atención de Acciones Inductivas:  
<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/personas-menu/acciones-de-fiscalizacion/6994-00-protocolo-de-atencion-de-acciones-inductivas>
- SUNAT:  
[www.sunat.gob.pe](http://www.sunat.gob.pe)
- Revista Asesor Empresarial:  
[www.asesorempresarial.com](http://www.asesorempresarial.com)

## Bibliografía Unidad de Aprendizaje 5

Vera, I. (2008). *Comentarios al Código Tributario*. Lima, Perú: Editores e Impresores Surco S.A.





# INFORME DEL AUDITOR TRIBUTARIO: INDEPENDIENTE SUNAT

---

## LOGRO DE LA UNIDAD DE APRENDIZAJE

Al término de la unidad, el estudiante, como resultado del desarrollo del programa de auditoría, está preparado para la elaboración de papeles de trabajo; y las evidencias que respaldan sus conclusiones, aporta información importante para la emisión del Informe del Auditor.

## TEMARIO

### 6.1 Tema 10 : El Informe del Auditor Tributario: Independiente

- 6.1.1 : Informe del Auditor Tributario - Características Generales del Informe
- 6.1.2 : Informe del Auditor Laboral - Características Generales del Informe
- 6.1.3 : Tipos posibles de opinión profesional
- 6.1.4 : Casos prácticos

## ACTIVIDADES PROPUESTAS

- Los alumnos desarrollarán un informe de auditoría tributaria y laboral, con el apoyo del docente.
- Los alumnos elaboran recomendaciones sobre el incumplimiento de las normas tributarias y laborales.
- Los alumnos analizan los distintos tipos de opinión que se puede obtener como resultado de la evidencia de auditoría.



## 6.1 FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA

### El Informe del Auditor Tributario

El Informe de Auditoría nace de la revisión e interpretación de las Normas de Auditoría Generalmente aceptadas, que nos arroja un resultado que se expresa en la llamada opinión de auditoría respecto del cumplimiento de las normas legales y reglamentarias vigentes, así como las disposiciones emitidas por SUNAT en el ejercicio fiscal auditado. Los auditores están obligados, bajo juramento, a incluir en los dictámenes que emiten sobre los estados financieros de la compañía auditada, una opinión respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

### Tipos de Informe del Auditor Tributario

El informe de auditoría contiene una opinión, ya sea como contribuyente o en su calidad de agente de retención. Los anexos que contiene el Informe de cumplimiento tributario están elaborados siguiendo el formato establecido y exigido por el Servicio de Renta Internas, los cuales nos servirán de ayuda para determinar la existencia de diferencias entre lo declarado y pagado por la empresa y su valor en los registros contables, lo que podría ocasionar contingencias tributarias.

Las recomendaciones emitidas en el Informe tributario del presente trabajo serán elaboradas de acuerdo a las contingencias tributarias encontradas en el período contable auditado.

#### 6.1.1 Informe del Auditor Tributario - Características Generales del Informe

Las características están relacionadas con las cualidades o requisitos generales de la información. El Informe del Auditor Tributario debe ser claro, concreto y preciso, evitando el uso de expresiones ambiguas que causen confusión al lector.

El Informe del Auditor Tributario deberá contener lo siguiente:

- Título
- Lugar de emisión
- Fecha
- Destinatario
- Alcance del examen
- Identificación de las normas tributarias auditados
- Observaciones detectadas
- Opinión o Juicio Técnico
- Firma del profesional
- Anexos al Informe del Auditor Tributario

#### **Título - Lugar de emisión – Fecha - Destinatario**

Al inicio de los informes tributarios, emitidos por los auditores SUNAT, contienen el título, lugar de emisión, fecha y destinatario.



INTENDENCIA DE FISCALIZACIÓN Y GESTIÓN DE RECAUDACIÓN ADUANERA  
DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN DEL SECTOR DE OTROS SERVICIOS Y OPERADORES

**RESULTADO DE REQUERIMIENTO N° 2202-2010-SUNAT/3B2300**

OPERADOR DE COMERCIO : ARIZONA CORP S.A.C.  
DOCUMENTO DE IDENTIDAD : RUC N° 20480443871  
DOMICILIO : Av. Santa Victoria N° 569 Int. 01 Urb. Santa Victoria Lambayeque - Chiclayo – Chiclayo.  
REFERENCIA : Expediente N° 000-ADS0DT-2010-269523-0  
Requerimiento N° 1756-2010-SUNAT/3B2300  
Ficha de Programación N° 4083-2009  
FECHA : Callao, 22 de Diciembre del 2010

Figura 32 Comunicaciones de SUNAT

Fuente.- Tomado de

[https://www.google.com.br/search?q=requerimiento+sunat+carta&source=lnms&tbn=isch&sa=X&ved=0ahUKEwiEk9OT-drZAhXB1IMKHbFzCPMQ\\_AUICigB&biw=1024&bih=472#imgcr=8bWR2NGeX1DvoM](https://www.google.com.br/search?q=requerimiento+sunat+carta&source=lnms&tbn=isch&sa=X&ved=0ahUKEwiEk9OT-drZAhXB1IMKHbFzCPMQ_AUICigB&biw=1024&bih=472#imgcr=8bWR2NGeX1DvoM)

## **Alcance del Examen - Identificación de las normas tributarias auditadas**

En el cuerpo de informe tributario se indica el alcance del mismo, asimismo se menciona que norma fue revisada, especificando a nivel de detalle el artículo y el contenido del mismo.

## **Observaciones detectadas**

En el cuerpo de informe se incluye las incidencias u observaciones. En este apartado el auditor tributario en forma taxativa menciona el cumplimiento de la norma, cuyo cumplimiento fue evaluado y el hallazgo detectado. Asimismo, hace mención de los descargos presentados por el contribuyente.

## **Opinión o Juicio Técnico**

En el apartado Juicio Técnico, el auditor tributario, indica la posición de la Administración Tributaria, sustentando su posición con las normas legales respectivas.

### **II. JUICIO TECNICO - CONCLUSION**

2.1 Respecto de la incidencia N° 01, la empresa fiscalizada incumplió con lo establecido en el Art. 1° y 13 del D. S. 104-95-EF, consecuentemente no puede acogerse al beneficio de restitución arancelaria respecto a los productos exportados que supuestamente fueron elaborados por los Sres. AGUIRRE ROMERO ARNALDO y CARNAQUE GALLO NESTOR CARNAQUE y por las empresas OCEAN PACKER S.A.C y UNITED OCEAN'S S.A.C, debiendo la empresa fiscalizada devolver lo indebidamente restituido mediante la Solicitud de Restitución N° 046-2009-13-000349 equivalente al importe de S/. 30,978.00, tal como se detalla en el **Cuadro N° 04**

**Cuadro N° 04**

Declaraciones de Exportación				Empresas de Servicios no aptas al de acuerdo a la categoría de exportación				Determinación del importe a devolver				
Folio de Declaración	N° de Declaración	Total FOB S/	FOB arancelario S/	Presupuesto	Resultado	Folio de Declaración	Presupuesto	Cantidad en Kg utilizada	% Drawback	Tipo de Declaración	% Drawback	Estado

Figura 33 Juicio Técnico del Auditor Tributario

Fuente.- Tomado de

[https://www.google.com.br/search?q=requerimiento+sunat+carta&source=lnms&tbn=isch&sa=X&ved=0ahUKEwiEk9OT-drZAhXB1IMKHbFzCPMQ\\_AUICigB&biw=1024&bih=472#imgcr=8bWR2NGeX1DvoM](https://www.google.com.br/search?q=requerimiento+sunat+carta&source=lnms&tbn=isch&sa=X&ved=0ahUKEwiEk9OT-drZAhXB1IMKHbFzCPMQ_AUICigB&biw=1024&bih=472#imgcr=8bWR2NGeX1DvoM)



## Antecedentes

El apartado antecedentes contiene información relativa a las inspecciones inspectivas realizadas.

**I. ANTECEDENTES**

**Del procedimiento de actuaciones inspectivas**

Mediante Orden de Inspección N° 12320-2014-SUNAFIL/ILM, de fecha 02 de octubre de 2014, se dio inicio al procedimiento de verificación de cumplimiento del ordenamiento sociolaboral.

Dicho procedimiento culminó con la emisión del Acta de Infracción N° 21301-2014 (en adelante, el Acta de Infracción) en la que se determinó la comisión de nueve (9) infracciones en materia de relaciones laborales y de una (1) infracción a la labor inspectiva.

**De la Resolución apelada**

Obra en autos la resolución apelada, que en mérito al Acta de Infracción sanciona a la inspeccionada con una multa ascendente a la suma de S/. 39,900.00 (treinta y nueve mil novecientos con 00/100 nuevos soles), por haber incurrido en las infracciones consignadas en el considerando 48 de la mencionada resolución, conforme se detalla a continuación:

N.º	MATERIA	CONDUCTA INEFACTORA	NORMATIVA	TIPO LEGAL Y	N.º DE TRABAJADORES	UIT	MULTA
-----	---------	---------------------	-----------	--------------	---------------------	-----	-------

Figura 35: Antecedentes del Caso incluido en el Informe del Auditor  
Fuente.- Tomado de

[https://www.google.com.br/search?biw=1024&bih=472&tbn=isch&sa=1&ei=fUKgWszDNoaJ5wKou7fIDw&q=informe+de+auditoria+sunafil&oq=informe+de+auditoria+sunafil&gs\\_l=psy-ab.12...0.0.0.165898.0.0.0.0.0.0.0.0...0...1c..64.psy-ab..0.0.0....0.4Zm8qna2tH0#imgdii=MVPzEtTyak9 HM:&imgcr=t34iE18bit9BqM](https://www.google.com.br/search?biw=1024&bih=472&tbn=isch&sa=1&ei=fUKgWszDNoaJ5wKou7fIDw&q=informe+de+auditoria+sunafil&oq=informe+de+auditoria+sunafil&gs_l=psy-ab.12...0.0.0.165898.0.0.0.0.0.0.0.0...0...1c..64.psy-ab..0.0.0....0.4Zm8qna2tH0#imgdii=MVPzEtTyak9 HM:&imgcr=t34iE18bit9BqM)

## Antecedentes

Como antecedente denominamos aquello que antecede, que precede o que es anterior a una cosa.

Un antecedente, asimismo, puede referirse a una acción, hecho, dicho o circunstancia que permite comprender o valorar hechos posteriores, por ejemplo: "El antecedente más cercano de una guerra civil en el continente fue hace más de cien años".

## Cuestiones en Análisis

En este apartado se debe:

- Establecer si los argumentos sostenidos por la recurrente contradiciendo la resolución apelada resultan amparables.
- Determinar si corresponde confirmar la Resolución de Sub Intendencia apelada, por haber incurrido la inspeccionada en las infracciones previstas en el RLGIT-

## Considerandos

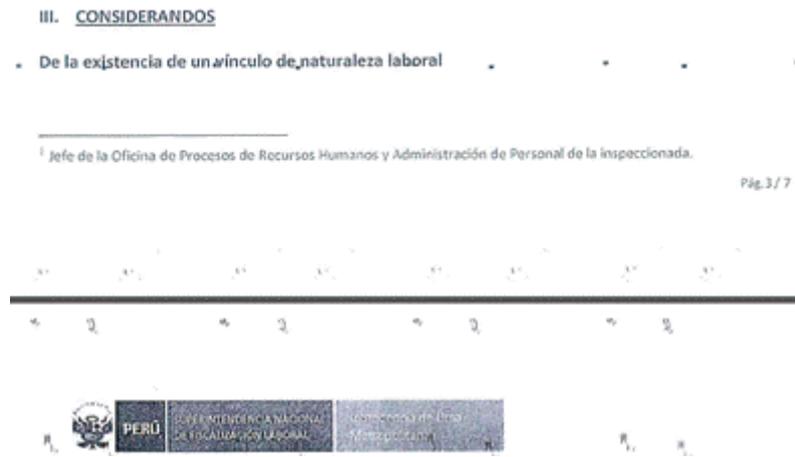


Figura 36: Considerando en el Informe del Auditor  
Fuente.- Tomado de

[https://www.google.com.br/search?biw=1024&bih=472&tbn=isch&sa=1&ei=fUKgWszDNoaJ5wKeu7fDw&q=informe+de+auditoria+sunafil&og=informe+de+auditoria+sunafil&gs\\_l=psy-ab.12...0.0.0.165898.0.0.0.0.0.0.0.0...0...1c..64.psy-ab..0.0.0...0.4Zm8qna2tH0#imgdii=MVPzEtTyak9\\_HM:&imgcr=t34iEI8bit9BqM](https://www.google.com.br/search?biw=1024&bih=472&tbn=isch&sa=1&ei=fUKgWszDNoaJ5wKeu7fDw&q=informe+de+auditoria+sunafil&og=informe+de+auditoria+sunafil&gs_l=psy-ab.12...0.0.0.165898.0.0.0.0.0.0.0.0...0...1c..64.psy-ab..0.0.0...0.4Zm8qna2tH0#imgdii=MVPzEtTyak9_HM:&imgcr=t34iEI8bit9BqM)

## Resolución

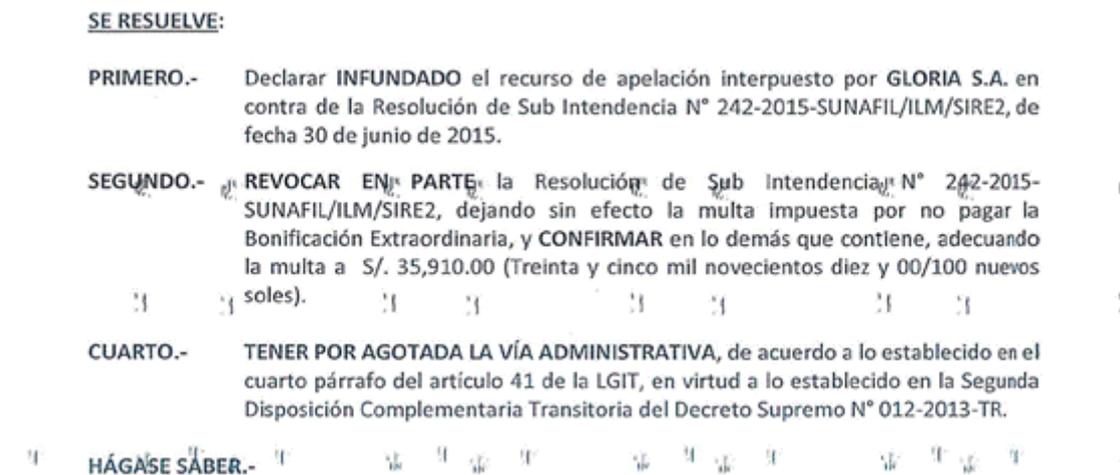


Figura 37: Apartado Resolución en el Informe del Auditor  
Fuente.- Tomado de

[https://www.google.com.br/search?biw=1024&bih=472&tbn=isch&sa=1&ei=fUKgWszDNoaJ5wKeu7fDw&q=informe+de+auditoria+sunafil&og=informe+de+auditoria+sunafil&gs\\_l=psy-ab.12...0.0.0.165898.0.0.0.0.0.0.0.0...0...1c..64.psy-ab..0.0.0...0.4Zm8qna2tH0#imgdii=MVPzEtTyak9\\_HM:&imgcr=t34iEI8bit9BqM](https://www.google.com.br/search?biw=1024&bih=472&tbn=isch&sa=1&ei=fUKgWszDNoaJ5wKeu7fDw&q=informe+de+auditoria+sunafil&og=informe+de+auditoria+sunafil&gs_l=psy-ab.12...0.0.0.165898.0.0.0.0.0.0.0.0...0...1c..64.psy-ab..0.0.0...0.4Zm8qna2tH0#imgdii=MVPzEtTyak9_HM:&imgcr=t34iEI8bit9BqM)

## Firma del Fiscalizador

El Informe del Fiscalizar, al final del reporte, incluye su firma formalizando. De esta manera el Auditor aprueba que el contenido del informe fue realizado y que los resultados son los expuestos en este documento.

### 6.1.3 Tipos posibles de opinión profesional

Los tipos están en relación al servicio requerido. Estos tipos de informe se clasifican en tres grandes grupos:

- Informe Breve
- Informe extenso
- Informe sobre revisiones limitadas

### 6.1.4 Casos Prácticos

A continuación, se presenta el modelo de un Informe de Auditoría Tributaria Independiente con salvedades, en el que se exponen los principales puntos observados en el desarrollo de la Auditoría.

**INFORME DE AUDITORÍA TRIBUTARIA**

A los Directores y Accionistas de Semillas del Sol SAC

He examinado la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de Semillas del Sol SAC correspondiente al Ejercicio Económico 2016. La elaboración de esta Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta ha ido responsabilidad de la gerencia de la Compañía. Mi responsabilidad es expresar una opinión sobre dicha declaración en base a mi auditoría.

He conducido mi auditoría de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que planifique y realice mi auditoría para obtener razonable seguridad de que la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de Semillas del SOL SAC correspondiente al ejercicio 2016 esté libre de errores significativos.

Una auditoría incluye el examen, de evidencia que respalde los montos y las afirmaciones de la referida declaración. Asimismo, las evaluaciones de la aplicación de las normas tributarias vigentes en el ejercicio revisado. Considero que mi auditoría provee una base razonable.

En mi opinión, la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de Semillas del Sol SAC, correspondiente al ejercicio económico 2016, no presenta razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación tributaria de Semillas del Sol SAC al 31 de diciembre de 2016, de acuerdo con las disposiciones tributarias vigentes en el ejercicio materia de examen.

Esta opinión se sustenta en las observaciones que se detallan en anexo.

Lima, 25 de Febrero de 2017.

.....  
Firma del Auditor  
*Matrícula N° 89544*

Figura 38: Informe de Auditoría Tributaria

Fuente.- Tomado de

[https://www.google.com.br/search?biw=1024&bih=472&tbn=isch&sa=1&ei=fUKgWszDNoaJ5wKeu7fDw&q=informe+de+auditoria+sunafil&og=informe+de+auditoria+sunafil&gs\\_l=psy-ab..12...0.0.0.165898.0.0.0.0.0.0.0.0...0...1c..64.psy-ab..0.0.0...0.4Zm8qna2tH0#imgdii=MVPzEtTyak9\\_HM:&imgcr=t34iE18bit9BqM](https://www.google.com.br/search?biw=1024&bih=472&tbn=isch&sa=1&ei=fUKgWszDNoaJ5wKeu7fDw&q=informe+de+auditoria+sunafil&og=informe+de+auditoria+sunafil&gs_l=psy-ab..12...0.0.0.165898.0.0.0.0.0.0.0.0...0...1c..64.psy-ab..0.0.0...0.4Zm8qna2tH0#imgdii=MVPzEtTyak9_HM:&imgcr=t34iE18bit9BqM)

A continuación, se presenta dos áreas propuestas que formarían parte del anexo al informe de auditoría tributaria.

<b>Departamento de Contabilidad: Tratamiento tributario de las ventas al crédito</b>
<p>De la revisión del cálculo del impuesto a la renta del ejercicio se ha detectado el reconocimiento tributario en forma parcial de un ingreso correspondiente a una venta al crédito en ocho (08) cuotas, efectuada mediante Factura 001-025666 de fecha 16 de noviembre de 2016 por un valor de venta de S/ 16,000, reconociéndose como ingreso del Período 2016, el importe de una sola cuota S/ 2, 000.</p> <p>Según lo dispuesto por el artículo 58° de la Ley del Impuesto a la Renta, los únicos ingresos provenientes de ventas a plazos cuyo reconocimiento se traslada a ejercicios futuros son aquellos que se pactan a periodos mayores a un año. En ese sentido, en la situación descrita se ha dejado de reconocer el equivalente a siete (7) cuotas en el período 2016.</p>

Figura 39: Tratamiento Tributario de las Ventas al Crédito  
Fuente.- Tomado de <http://www.semilladesol.com/Quienes-somos.php>

## SEMILLAS DEL SOL SAC

Tratamiento de las Ventas al Crédito

Datos

Observación: Diferimiento de Ventas

Efecto de la Observación: Impuesto a la Renta

Periodo: noviembre 2016

Importe: S/ 14,000

1. Efecto en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta S/14,000
  - Para efectos tributarios solamente las cuotas de ventas al crédito se difieren cuando éstas se realizan a plazos mayores a un año. Por ello, el monto de las siete (7) cuotas no reconocidas como ingresos, deben considerarse como ingreso gravado en noviembre de 2016.
  - 7 cuotas x S/. 2,000 = S/ 14,000
2. Efectos en la declaración jurada mensual del Impuesto a la Renta
  - El no reconocimiento de las regalías, también tendrá efectos sobre el pago a cuenta del Impuesto a la Renta del mes de noviembre del 2016, por cuanto se omitió un tributo, debiéndose rectificar las respectivas Declaraciones Juradas y determinar las multas por la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Mes	Base imponible	p/a/c omitido
Noviembre 2016	S/ 14,000	S/ 210
<b>Total</b>	<b>S/ 14,000</b>	<b>S/ 210</b>

**Departamento de Contabilidad: Intereses Moratorios**

En el mes de junio del año 2016, la empresa solicitó un fraccionamiento tributario a la SUNAT por una deuda de IGV correspondiente al período febrero 2016. Actualizar la deuda hasta la fecha de aprobación significó determinar S/ 2,300 como intereses moratorios.

En ese sentido, de conformidad a lo establecido por el artículo 44<sup>o</sup>, inciso c) de la Ley del Impuesto a la Renta, no son deducibles para determinar la renta neta, los recargos e intereses moratorios previstos en el Código Tributario. Por lo tanto, este importe será reparado tributariamente.

Figura 39: Contabilidad – Intereses Moratorios

Fuente.- Tomado de <http://www.semilladesol.com/Quienes-somos.php>

**SEMILLAS DEL SOL SAC**

Tratamiento de los intereses moratorios (SUNAT)

Datos

Observación: Intereses no deducibles

Efecto de la Observación: Impuesto a la Renta

Periodo: febrero 2016

Importe: S/ 2,300

1. Efecto en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta S/ 2,300. Los intereses moratorios por el no pago de los tributos dentro de los plazos establecidos, no son deducibles para determinar el impuesto a la renta de tercera categoría. En este caso, este importe S/ 2,300, los cuales deben adicionarse a la Renta Neta S/ 2,300

**DICTAMEN DEL AUDITOR TRIBUTARIO SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LA SOCIEDAD ELECTROMUEBLES S.A AL 31 DE DICIEMBRE DE 2016 Y 2015**

A los señores Asamblea General ELECTROMUEBLES S.A

He auditado los Estados Financieros Básicos de la Sociedad ELECTROMUEBLES S.A al 31 de diciembre de 2016, Los Estados Financieros Certificados, que se adjuntan, son responsabilidad de la Administración de la entidad, puesto que reflejan su gestión. Mi responsabilidad consiste en auditarlos y expresar una opinión sobre ellos.

La administración es responsable de la preparación y la adecuada presentación de los estados financieros de acuerdo con los principios de contabilidad, generalmente, aceptados en Colombia. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación de los estados financieros que estén libres de errores de importancia relativa, ya sea debidas a fraude o error; seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas, y haciendo estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

Mi responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros con base en mí auditoría. Obtuve las informaciones necesarias para cumplir mis funciones de Auditor Tributario y llevé a cabo mi trabajo de acuerdo con normas de auditoría, generalmente, aceptadas en Perú.

Una auditoría incluye realizar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros, dichas normas requieren que se planee y practique la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación del riesgo de errores materiales en éstos.

Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación tributaria de la Compañía ELECTROMUEBLES S.A. al 31 de diciembre de 2016 y 2015 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable, y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las normas de información financiera.

FECHA

FIRMA AUDITOR

# Resumen

1. El informe de auditoría nace de la revisión e interpretación de las Normas de Auditoría, Generalmente, aceptadas que nos arroja un resultado que se expresa en la llamada opinión de auditoría respecto del cumplimiento de las normas legales y reglamentarias vigentes, así como las disposiciones emitidas por SUNAT y la SUNAFIL en el ejercicio fiscal auditado.
2. Los auditores están obligados, bajo juramento, a incluir en los dictámenes que emiten sobre los estados financieros de la compañía auditada, una opinión respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias y laborales.
3. Las características están relacionadas con las cualidades o requisitos generales de la información, deberán ser claros, concretos y precisos, evitando el uso de expresiones ambiguas que causen confusión al lector.
4. De acuerdo a los resultados de la evaluación de la información documental relacionada con los aspectos tributarios y laborales, el auditor al término de la labor de campo y evaluación, estará en condiciones de expresar en este anexo las observaciones detectadas, las mismas que las presentaran en orden y de acuerdo a las áreas con que cuenta la empresa.
5. El Informe del auditor tributario o del auditor laboral es el medio a través del cual emite su juicio técnico sobre lo que ha examinado; asimismo, representa el cumplimiento del objetivo de la auditoría y la conclusión de su trabajo.
6. Un dictamen limpio es cuando el auditor concluye que los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de la entidad, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo.
7. Una opinión sin salvedades también indica implícitamente que se ha determinado y expuesto en forma apropiada, en los estados financieros, cualquier cambio significativo en la aplicación de las normas internacionales de información financiera o en las estimaciones realizadas por la gerencia y sus efectos correspondientes.
8. Un dictamen modificado es cuando al dictamen limpio se le incorpora párrafos adicionales para precisar algunas transacciones o hechos económicos o para calificarlos. Por lo tanto, existen párrafos que no modifican la opinión del auditor y otros párrafos que sí modifican la opinión del auditor.

Pueden revisar los siguientes enlaces para ampliar los conceptos vistos en esta unidad

- Resolución de Intendencia. Caso Gloria:  
<https://mafirma-noticias2.s3.amazonaws.com/2016-04-26/R.%20035-2016-SUNAFIL-ILM.pdf>
- SUNAFIL, Inspecciones de trabajo:  
<https://www.sunafil.gob.pe/inspecciones-de-trabajo.html#iii-medidas-de-inspecci%C3%B3n>
- SUNAT:  
[www.sunat.gob.pe](http://www.sunat.gob.pe)

- Auditoría Tributaria:  
[http://www.sii.cl/principales\\_procesos/auditoria\\_tributaria.htm](http://www.sii.cl/principales_procesos/auditoria_tributaria.htm)
- Revista Asesor Empresarial:  
[www.asesorempresarial.com](http://www.asesorempresarial.com)
- Breves notas acerca de la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta:  
[http://www.ipdt.org/uploads/docs/4\\_01\\_Rev52\\_INP.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/4_01_Rev52_INP.pdf).

### **Bibliografía Unidad de Aprendizaje 6**

Alvin, A. A. (2007). *Auditoría un Enfoque Integral*. México: Prentice Hall.

Burgos, B. (2013). *Análisis e Interpretación de Estados Financieros*. Recuperado de: <http://www.monografias.com/trabajos11/interdat/interdat.shtml>

Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. (1991). *Normas de Auditoría, Dictámenes sobre Estados Financieros Auditados*. Mexico. Recuperado de <http://imcp.org.mx/servicios/sintesis-informativa/modelo-de-informe-del-auditor-de-acuerdo-a-las-normas-internacionales-de-auditoria-nias-estados-financieros-comparativos/>

Pereda, F. E. (2014) *Manual de Auditoría Tributaria*. Lima, Perú: Entrelíneas SRL