



UNIVERSIDAD  
DE PIURA

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES**

**Análisis de riesgos tributarios para la optimización del  
impuesto a la renta en una empresa de telecomunicaciones  
por el periodo 2023**

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de  
Contador Público

**Nataly Cristina Encalada Arellano**

Revisora:  
**Mgtr. María Jesús Farfán Manrique**

**Piura, noviembre de 2024**



### Declaración Jurada de Originalidad del Trabajo Final

Yo, Nataly Cristina Encalada Arellano, egresado del Programa de Posgrado de Contabilidad y Auditoría de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Piura, identificado(a) con DNI: 77235263, declaro que:

Soy autor del trabajo final titulado:

**“Análisis de riesgos tributarios para la optimización del impuesto a la renta en una empresa de telecomunicaciones por el periodo 2023”**

El mismo que presento bajo la modalidad de Trabajo de suficiencia profesional para optar el Título profesional de Contador Público.

El texto de mi trabajo final es original y no vulnera los derechos de terceros o, de ser el caso, derechos de los coautores, incluidos los derechos de propiedad intelectual, datos personales, entre otros. En tal sentido, el texto de mi trabajo final no ha sido plagiado total ni parcialmente, para lo cual, he respetado las normas internacionales de citas y referencias de las fuentes consultadas. Asimismo, el texto del trabajo final que presento no ha sido publicado ni presentado antes en cualquier medio electrónico o físico; y que la investigación, los resultados, datos, conclusiones y demás información presentada que atribuyo a mi autoría son veraces.

En caso de detectarse el incumplimiento de lo declarado asumo frente a terceros, la Universidad de Piura y/o la Administración Pública toda responsabilidad que pueda derivarse por el trabajo final presentado. Lo señalado incluye responsabilidad pecuniaria incluido el pago de multas u otros por los daños y perjuicios que se ocasionen.

La asesoría del trabajo estuvo a cargo de los siguientes docentes de la Universidad de Piura:

- Mgtr. María Jesús Farfán Manrique, identificado con DNI: 02859413

Declaro que:

Luego de haber empleado el software de coincidencia Turnitin, revisado las fuentes de información señaladas por el autor, y en razón de mi (nuestra) experiencia como investigador(es), declaro (declaramos) que las ideas expuestas en el trabajo final alcanzan las condiciones de calidad, integridad y originalidad acorde a los objetivos institucionales y estándares en materia de investigación. Finalmente, no asumo (asumimos) responsabilidad por la posible vulneración de derechos de autor en el trabajo final referido, pues tal responsabilidad es exclusiva del autor.

Fecha: 25/11/2024.

Firma del autor<sup>1</sup>

Firma del asesor<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Firma idéntica al DNI. No se admite digital, salvo certificado.

### **Dedicatoria**

A Dios, por guiarme en este camino y permitirme llegar a este momento; a mis padres por las enseñanzas y valores inculcados; a mis hermanos que son mi motivación; a mí misma por la constancia y el esfuerzo que dispongo en cada meta propuesta a pesar de las dificultades y a mi asesora Mgtr. María Jesús Farfán Manrique por su tiempo y dedicación para poder culminar el presente trabajo.



## Resumen

El Impuesto a la Renta (IR) es una de las principales fuentes para la obtención de recursos destinados al financiamiento público del país. Este tributo es de periodicidad anual y grava toda ganancia obtenida por rentas de capital o de trabajo tanto de personas naturales como de personas jurídicas, lo que conlleva a la existencia de cinco tipos de rentas: primera, segunda, tercera, cuarta y quinta categoría. El correcto cumplimiento de las obligaciones con la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) evita incurrir en infracciones tributarias que pueden conllevar al pago de multas e intereses moratorios que afecten tanto el perfil financiero como tributario del contribuyente. Por esta razón, tanto las personas naturales como jurídicas recurren a los expertos en materia tributaria a fin de identificar oportunamente y disminuir las posibles situaciones de riesgo que puedan ser observadas por la SUNAT.

El presente trabajo se ha realizado bajo la metodología de enfoque cualitativo con alcance descriptivo y transversal, toda vez que se ha considerado como único periodo de estudio el ejercicio 2023. Además, se encuentra enfocado en la evaluación e identificación de riesgos tributarios para la optimización en la determinación de la renta de tercera categoría de una empresa dedicada a la exportación de servicios digitales y atención al cliente.

De la evaluación tributaria realizada se identificó que la empresa en revisión había determinado un impuesto cuya variación fue de un 69% menor al que realmente debió calcular. Esto generó que al aplicar el crédito de los pagos a cuenta la empresa determinara un saldo a favor en lugar de un impuesto por pagar. Al mismo tiempo, la diferencia identificada impactó en la auditoría financiera debido a que superó en un 179% la materialidad determinada por el equipo financiero lo que significaba un ajuste a la provisión determinada por la Compañía.

Finalmente, se observó que la empresa calificada como exportadora de servicios lo que la beneficiaba en solicitar en devolución el saldo a favor materia de beneficio acumulado al cierre del ejercicio 2023 que le permitiría amortizar la carga fiscal del ejercicio 2024.

## Tabla de contenido

Introducción .....	8
Capítulo 1. Aspectos generales .....	9
1.1 Descripción de la empresa .....	9
1.1.1 Ubicación .....	9
1.1.2 Actividad .....	9
1.1.3 Misión y visión de la empresa .....	9
1.1.4 Organización .....	9
1.2 Descripción general de la experiencia .....	10
1.2.1 Actividad profesional desempeñada .....	10
1.2.2 Propósito del puesto .....	11
1.2.3 Producto o proceso que es objeto del informe .....	11
1.2.4 Resultados concretos logrados .....	11
Capítulo 2. Fundamentación del tema .....	13
2.1 Teoría y práctica en el desempeño profesional .....	13
2.1.1 Normativa contable .....	13
2.1.2 Normativa tributaria .....	16
2.2 Descripción de las acciones, metodologías y procedimientos .....	19
2.2.1 Revisión de información contable y tributaria .....	19
2.2.2 Entrevista .....	19
Capítulo 3. Aporte y desarrollo de la experiencia .....	20
3.1 Aporte .....	20
3.1.1 Descripción de la situación .....	20
3.1.2 Aspectos contables y tributarios .....	21
3.1.3 Asuntos de interés tributario .....	25
3.2 Desarrollo de la experiencia .....	28
Conclusiones .....	29
Referencias .....	31

## Lista de tablas

<b>Tabla 1</b> Diferencias identificadas .....	20
<b>Tabla 2</b> Detalle de la clasificación componente de la diferencia identificada .....	21
<b>Tabla 3</b> Diferencia respecto a la materialidad .....	21
<b>Tabla 4</b> Partidas tributarias del activo fijo .....	22
<b>Tabla 5</b> Partidas tributarias de gastos de personal.....	23
<b>Tabla 6</b> Partidas tributarias de operaciones con no domiciliados .....	24
<b>Tabla 7</b> Partidas tributarias de otras operaciones de gastos.....	25



Lista de figuras

Figura 1 Organigrama de la Compañía..... 9



## Introducción

Las empresas jurídicas que generen ganancias deben tributar por las rentas de fuente peruana y extranjera, por lo tanto, deberán determinar adecuada y oportunamente el impuesto a la renta de la totalidad de las operaciones realizadas en el ejercicio para que la SUNAT puede recaudar y destinar eficientemente los recursos para los gastos públicos del país.

Cabe resaltar que, si bien la SUNAT tienen como finalidad primordial administrar los tributos del gobierno nacional, también tiene la facultad de actuar como ente fiscalizador que le permite investigar sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes (SUNAT, 2023).

En ese sentido, el presente Trabajo de Suficiencia Profesional (TSP) tiene como objetivo mostrar la importancia de contar con procesos de control tributarios que permitan identificar situaciones de riesgo o contingencias tributarias que puedan generar consecuencias como: el incumplimiento de alguna obligación fiscal, la aplicación de posiciones o tratamientos tributarios inadecuados o riesgosos, e incluso un manejo deficiente de resguardo de información sustentatoria que puede conllevar a posibles observaciones por la SUNAT.

En base a lo mencionado anteriormente, el presente trabajo muestra el análisis realizado a la información contable y tributaria compartida por la empresa en revisión. Dicha evaluación se fundó en los criterios establecidos en la normativa contable y tributaria, la cual contribuyó tanto en la identificación de contingencias tributarias, así como en el reconocimiento de algunos beneficios tributarios para la empresa.

En el capítulo I, se detallan aspectos generales de la empresa en revisión, se describe la experiencia laboral de la autora y los logros adquiridos durante el proceso de revisión que es objeto de exposición en el presente trabajo.

En el capítulo II, se detalla la normativa contable y tributaria sobre la cual se ha fundado el análisis tributario, la metodología de estudio y procedimientos de revisión.

En el capítulo III, se describe detalladamente las contingencias tributarias identificadas producto de la revisión y evaluación a la información contable y tributaria compartida por la empresa, además se identifican las posibles situaciones de riesgos, los beneficios tributarios aplicables, y se plantean algunas recomendaciones para prevenir posibles observaciones por la SUNAT.

## Capítulo 1. Aspectos generales

### 1.1 Descripción de la empresa

El nombre de la empresa en la cual se ha desarrollado la experiencia profesional se mantendrá en reserva debido a la confidencialidad de la información, en ese sentido a lo largo del presente trabajo se denominará “la Compañía”.

Esta es una empresa multinacional experta en servicios al cliente y líder en la comunicación digital y telemática. Su principal objetivo es brindar soluciones integrales y tecnológicas con el soporte de un equipo de expertos altamente calificados que se alinean a su estrategia de negocio basada en la diversificación de soluciones con los más altos estándares de seguridad.

#### 1.1.1 Ubicación

El domicilio fiscal consignado en su ficha RUC es en la ciudad de Lima, Perú.

#### 1.1.2 Actividad

La Compañía brinda servicios de soporte técnico, soluciones digitales y back office, siendo uno de los principales los servicios de atención al cliente que son prestados principalmente a empresas internacionales.

#### 1.1.3 Misión y visión de la empresa

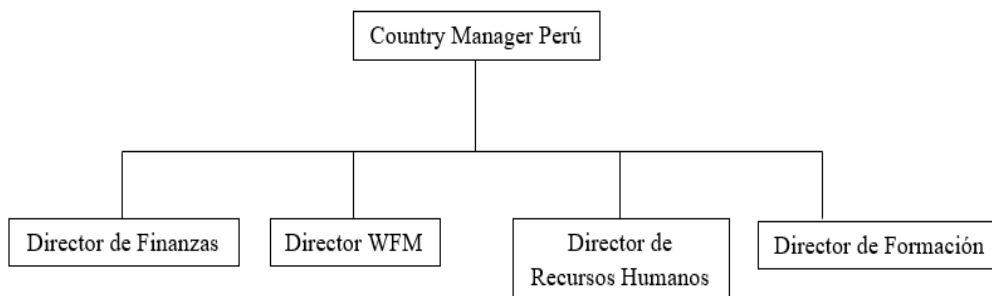
- Misión. Brindar experiencias únicas a los clientes.
- Visión. Generar una relación de confianza con la implementación de tecnología de calidad y fomentar un trato personal y humano en cada interacción con clientes.

#### 1.1.4 Organización

En la Figura 1 se representa y resume la estructura organizacional de la Compañía, cabe precisar que esta información no es de carácter público.

**Figura 1**

*Organigrama de la Compañía*



*Nota.* Documento interno de la Compañía (2023).

Respecto a la estructura organizacional de la firma PwC, el área de Tax Audit, donde labora la autora, se encuentra dirigida por el socio principal de dicha línea de servicio. Posteriormente, dicha área la conforman los socios y directores seguidos de los gerentes quienes se encuentran a cargo de diferentes equipos de trabajo conformados principalmente por los seniors, puesto en el que se encuentra la autora, responsables de coordinar y monitorear las actividades a desarrollar durante los procesos de revisión con el apoyo de los asistentes y practicantes.

## **1.2 Descripción general de la experiencia**

La Compañía contrató a la firma PwC el servicio de auditoría financiera para la revisión de los Estados Financieros del ejercicio 2023. En ese sentido, se requirió el apoyo del equipo de auditoría tributaria con la revisión de la razonabilidad de la provisión contabilizada del Impuesto a la Renta Corriente (IRC) en base a la materialidad establecida por el equipo de financiera.

Esta revisión implicó determinar si existen diferencias materiales entre lo provisionado por la Compañía y lo determinado por el equipo de auditoría tributaria, toda vez que producto de ello la gerencia de la Compañía evalúa si dichos ajustes impactarán en los Estados Financieros del ejercicio sujeto a revisión o si se consignan en una carta a la gerencia para ser posteriormente ajustados en el periodo siguiente.

Agregado a lo anterior, la principal finalidad de la revisión efectuada es la identificación de situaciones de interés tributario y la recomendación de algunos puntos de control que permitan a la Compañía una mejor eficiencia en el tratamiento tributario de las operaciones.

Durante el proceso de revisión se mantuvo una comunicación directa tanto con el equipo de auditoría financiera como con la Compañía, quienes en conjunto facilitaron el acceso a la información contable y tributaria, y brindaron apoyo en atender las consultas que surgieron de la revisión.

### **1.2.1 Actividad profesional desempeñada**

Dentro de las funciones llevadas a cabo por la autora como Senior de auditoría tributaria destacan:

- Revisión o elaboración de Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta.
- Revisión de los impuestos mensuales: pagos a cuenta (PAC), IGV y retenciones.
- Revisión de la declaración del impuesto temporal a los activos netos (ITAN).
- Apoyo en procesos de fiscalización.
- Revisión de la documentación sustentaría de los costos, gastos, ingresos u otros.
- Trabajos especiales de revisión en activo fijo e instrumentos derivados.
- Coordinación directa con distintas áreas de los clientes.
- Coordinación de programaciones y equipo de trabajo.
- Elaboración de informes al finalizar los procedimientos de revisión.

- Análisis de información contable mediante el uso de herramientas tecnológicas desarrolladas por PwC.

### **1.2.2 Propósito del puesto**

El puesto de la autora tiene como propósito principal revisar de manera rigurosa los procedimientos de revisión y documentación aplicados por los clientes para el cumplimiento adecuado de sus responsabilidades fiscales anuales y mensuales.

Lo mencionado anteriormente, permite identificar y alertar sobre situaciones o incidencias tributarias para posteriormente realizar las recomendaciones pertinentes sobre los planes de acción y/o mejoras a seguir con el fin de evitar posibles cuestionamientos por la Administración Tributaria.

### **1.2.3 Producto o proceso que es objeto del informe**

En el proceso de revisión de auditoría a los Estados Financieros se requiere de la opinión del auditor especialista en impuestos acerca de la razonabilidad de la provisión contabilizada del IRC o de la Pérdida Tributaria.

Para ello, es necesario principalmente revisar la determinación del IRC de la Compañía, ya que en base a dicho cálculo se efectúan los análisis correspondientes para identificar situaciones tributarias que puedan generar ajustes en la provisión contabilizada.

Producto de la revisión y análisis de la información compartida por la Compañía se observó que no se aplicó el tratamiento tributario correcto en algunas partidas y eso influyó en que la Compañía determinara y provisionara contablemente un importe de IRC en defecto que de no corregirse para efectos de la presentación de su Declaración Jurada (DJ) anual generaría una omisión de pago sujeta a intereses y multas.

### **1.2.4 Resultados concretos logrados**

Para el desarrollo del trabajo realizado como Senior en la firma PwC, la autora del presente Trabajo de Suficiencia Profesional (TSP) aplicó los conocimientos adquiridos durante la etapa de pregrado de la Universidad de Piura, programa de especialización en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) de la Universidad de Lima, cursos externos y capacitaciones internas de la firma auditora.

A lo largo de su trayectoria profesional la autora ha logrado consolidar y aplicar los conocimientos antes mencionados, así como una notable ampliación de los conocimientos técnicos en la aplicación de normas tributarias. Toda vez que, la práctica diaria en el entorno laboral ha exigido una constante inmersión y aplicación de la normatividad tributaria, lo que ha contribuido en una comprensión adecuada para su aplicación en la práctica.

Cabe resaltar que, el enriquecimiento de conocimientos técnicos ha sido producto en parte de la experiencia acumulada en cada encargo asignado para la revisión de empresas de gran dimensión. Asimismo, la trayectoria profesional ha permitido a la autora desarrollar competencias interpersonales,

como la capacidad de trabajar en equipo de manera eficaz fomentando una colaboración efectiva y resolución conjunta de problemas, así como mantener una comunicación asertiva con los clientes.



## Capítulo 2. Fundamentación del tema

### 2.1 Teoría y práctica en el desempeño profesional

#### 2.1.1 Normativa contable

En el Perú, el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC) es el ente encargado de analizar, aprobar e interpretar las normas contables que serán posteriormente aplicadas a empresas tanto del sector público como privado (Ministerio de Economía y Finanzas del Perú [MEF], (s.f.)).

La normativa peruana se regía por los principios generalmente aceptados en el Perú cuya aplicación se adoptó en conjunto con el Plan Contable General Revisado (PCGR) de acuerdo con la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV, 1982) en la resolución N°006-84-EF/94 cuya vigencia inicio a partir del año 1984.

En 1994, el CNC (1994) mediante Resolución N°005-94-EF/93.01 oficializó la aplicación de las Normas Internaciones de Contabilidad (NIC), en 1998 con la entrada en vigor del artículo 223° de la Ley General de Sociedades N° 26887 (1997) se señala legalmente la obligatoriedad de preparar y presentar los estados financieros de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) que comprenden las NIC (Núñez, 2021; Díaz, 2022)

El CNC (2005) a través de la resolución N°034-2005-EF/93.01 oficializó la aplicación de las Normas Internaciones de Información Financiera (NIIF), posteriormente el CNC (2008) reemplaza el PCGA por el Plan Contable General Empresarial (PCGE) mediante Resolución N° 039-2008-EF/94, cuyo uso se difirió hasta el 2011 según el CNC (2009) en la Resolución N° 42-2009-EF/94. En ese mismo año, la Ley 29720 (2011) y su reglamento indican la obligatoriedad de presentar los estados financieros bajo NIIF incluidas las empresas cuyos ingresos sean iguales o mayor a las 3,000 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), la cual fue aprobada por la SMV (2012) en la Resolución N° 011-2012-SMV/01 (Núñez y Hernández, 2020).

En base a lo mencionado anteriormente, es fundamental mencionar la importancia que han tomado actualmente las NIIF en la preparación de información financiera relevante, transparente y confiable para la toma de decisiones de los usuarios (Tejada, 2019). Por ello, es importante que los análisis tributarios vayan enlazados del entendimiento de las políticas y tratamientos contables aplicados por una empresa.

A continuación, algunas NIIF que fueron indispensables en el desarrollo de la experiencia profesional:

- Marco Conceptual
- NIC 16 – Propiedad, planta y equipo
- NIIF 15 – Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes
- NIIF 16 – Arrendamientos

- NIC 37 – Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes
- NIC 19 – Beneficios a los Empleados

El Marco Conceptual establece el objetivo principal de la información financiera y detalla conceptualmente los elementos que componen un Estado de Situación Financiera completo: activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos. Por lo que, considerando que la experiencia profesional corresponde a una revisión del cálculo del IRC, es importante mencionar que dicho marco indica que los ingresos representan incrementos o disminuciones en los activos o pasivos, respectivamente, lo que da lugar a incrementos en el patrimonio; y los gastos representan disminuciones o incrementos en el activo y pasivo, respectivamente, lo que da lugar a disminuciones en el patrimonio (Internacional Accounting Board [IASB], 2024).

La NIC 16 indica el tratamiento contable de la propiedad, planta y equipo para su reconocimiento como un activo tangible cuyo uso puede ser para fines operativos, administrativos o de arrendamiento durante más de un periodo siempre que genere beneficios económicos futuros y su costo pueda medirse fiablemente (IASB, 2024).

Dicha norma indica que estos activos se medirán inicialmente por su costo que comprenderá todos los desembolsos efectuados hasta que se encuentre en las condiciones óptimas para su uso (IASB, 2024). Asimismo, la norma plantea dos modelos de medición posterior al reconocimiento inicial que son el costo y revaluación, en ambos modelos es necesario determinar la depreciación, que se define como la distribución progresiva del importe depreciable a lo largo de la vida útil del activo, y el deterioro que se define como el exceso del importe en libros del activo sobre el importe recuperable (IASB, 2024).

Respecto a lo mencionado en el párrafo anterior, es importante precisar que el modelo de revaluación planteado por la norma implica una actualización del importe contable de los activos fijos en base a su valor razonable en el mercado en un momento específico (Jerez y Arias, 2022 citado en Rodríguez, 2024).

En ese sentido, es razonable que este modelo conlleve a una serie de cuestionamientos y grandes retos en cuanto a costo beneficio, sin embargo, en un mundo empresarial cambiante donde los usuarios buscan tomar decisiones estratégicas en base a información confiable resulta predominante acatar prácticas contables que contribuyan a reflejar el valor real de los activos (Galárraga y Flores, 2022 citado en Rodríguez, 2024).

Para el tratamiento contable de los arrendamientos, la NIIF 16 establece que el arrendatario deberá evaluar si un contrato es, o contiene un arrendamiento, tomando en consideración si se ha trasladado el derecho de controlar el uso de un activo durante un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación (IASB, 2024).

Al identificarse el arrendamiento y de no acogerse a las exenciones de arrendamientos de corto plazo y de bajo valor, el arrendatario procederá a contabilizar un activo por derecho de uso que será medido al costo menos la depreciación y deterioro del valor acumulado, y otros ajustes producto de mediciones nuevas del pasivo por arrendamiento; y por otro lado se reconocerá un pasivo por derecho de uso que será medido al valor presente, el cual a su vez originará posteriormente el reconocimiento de intereses y pagos por arrendamiento realizado (IASB, 2024).

Es importante mencionar que el impacto de esta norma se refleja tanto en el estado de situación financiera como en el resultado del ejercicio, lo que ha contribuido a su vez en mejorar la transparencia y confiabilidad de la información financiera para la toma de decisiones (Morales y Zamora, 2018; Vadillo, 2019 citado en Calle y Varona, 2024; Núñez, 2021).

Para el reconocimiento de los ingresos, la NIIF 15 establece un modelo basado en cinco pasos que comprende:

“la identificación de acuerdos con clientes, el reconocimiento de las obligaciones de desempeño, la determinación del precio de la transacción, la asignación del precio a las obligaciones de desempeño y el reconocimiento del ingreso cuando se satisfacen las obligaciones de desempeño” (IASB, 2024, p.3).

Cabe resaltar que la aplicación de esta norma que unifica el tratamiento contable del reconocimiento de los ingresos implica desafíos y cambios en los procesos contables de las empresas, en las políticas de contratación con clientes y en los precios establecidos, ya que lo que se espera es garantizar que los ingresos representen de manera precisa y confiable la transferencia de los bienes o servicios prestados (González y Gonzabay, 2023).

En cuanto al tratamiento contable de las provisiones, la NIC 37 indica que un pasivo es “una obligación presente surgida de sucesos pasados que a su vencimiento y para poder cancelarla, la entidad deberá desprenderse de recursos que incorporaran beneficios económicos” (IASB, 2024, p. 10), y que una provisión “es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento” (IASB, 2024, p. 10).

Adicionalmente, la norma precisa que “el suceso” es aquel que origina una obligación de pago que puede ser de tipo legal derivada de un contrato, una legislación u otra causa de tipo legal, o una obligación implícita que se deriva de patrones de comportamientos del pasado, políticas de dominio público o declaraciones concretas (IASB, 2024).

Agregado a lo mencionado, el reconocimiento de una provisión se basa en la existencia de una alta probabilidad de una obligación presente por la cual se pueda realizar una estimación fiable y razonable de su importe al cierre del ejercicio, tomando en cuenta los riesgos e incertidumbres (IASB, 2024).

La NIC 19 dispone que una empresa debe reconocer un pasivo por la prestación de servicios brindada por los empleados a cambio de beneficios, y un gasto por el consumo del beneficio económico generado producto de dicha prestación de servicios (IASB, 2024).

Asimismo, la norma también contempla el tratamiento de los beneficios post-empleo, los cuales pueden clasificarse como planes de aportaciones definidas que se limitan a aportes en un fondo o de beneficios definidos que consisten en aportaciones a un tercero como una compañía de seguros (IASB, 2024).

Respecto a las participaciones en ganancias e incentivos, la norma indica que estos serán reconocidos siempre que “la entidad tenga una obligación presente, legal o implícita de hacer tales pagos producto de sucesos pasados, y la obligación pueda estimarse fiablemente” (IASB, 2024, p. 19).

### **2.1.2 Normativa tributaria**

Durante el periodo de revisión la autora acudió a distintas fuentes tributarias como:

- Ley del Impuesto a la Renta (LIR),
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (RLIR),
- Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF),
- Informes de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT),
- Otras normas relevantes.

Uno de los principios tributarios que debe evaluarse durante una revisión tributaria es el devengo de los ingresos y gastos en el ejercicio. Por ello, es importante citar el artículo 57° de la LIR modificado por el Decreto Legislativo N° 1425, el cual indica que las rentas y gastos de tercera categoría devengan cuando se producen los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho u obligación de cobrarlos y pagarlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y paguen aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago (Ministerio de Economía y Finanzas del Perú [MEF], 2004; Ministerio de Economía y Finanzas del Perú [MEF], 2018).

Sin perjuicio a ello, la norma agrega que “cuando la contraprestación o parte de ésta se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, las rentas y gastos de tercera categoría se devengan cuando dicho hecho o evento ocurra” (MEF, 2004, p.1 ; MEF, 2018, p.1 ). Cabe precisar que, el mismo artículo indica explícitamente que el ejercicio gravable sobre el cual se evalúa el devengo de las rentas y gastos es aquel que coincide sin excepción con el ejercicio comercial que comienza el primero de enero y termina el 31 de diciembre de cada año (MEF, 2004; MEF, 2018).

En base a lo mencionado anteriormente, surge como ejemplo de análisis los gastos de servicios de auditoría u otros servicios cuyo devengo se encuentra supeditado a un entregable o a la culminación del servicio. Es preciso señalar que, esto también es indicado por el Tribunal Fiscal (2001) en la RTF N°

8534-5-2001, el Tribunal Fiscal (2012) en la RTF N° 04998-2-2012 y el Tribunal Fiscal (2014) en la RTF N° 06711-8-2014.

En esa misma línea, el artículo 37° de la LIR hace mención del principio de causalidad de los gastos, ya que para determinar la renta neta de tercera categoría deberá deducirse de la renta bruta aquellos gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, siempre que la deducción no se encuentre expresamente prohibida por la LIR (MEF, 2004). Asimismo, la disposición transitoria décimo octava de la LIR precisa que además “los gastos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad respecto a los ingresos del contribuyente y generalidad sobre los gastos incurridos en beneficio de los trabajadores” (MEF, 2004, p.3).

Es importante mencionar que el artículo de la LIR antes mencionado contiene una lista taxativa de gastos deducibles que pueden estar sujetos o no a un límite, entre ellos están las retribuciones en beneficio de los trabajadores tales como aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones, retribuciones pactadas con el personal activo o cesado, cualquier otro costo o gasto que pueda constituir renta de segunda, cuarta o quinta categoría para el perceptor, entre otros gastos (MEF, 2004).

Al respecto, el inciso l) y v) del artículo 37° de la LIR, y la disposición transitoria cuadrogésima octava de la misma norma precisan que la deducibilidad de tales gastos o costos incurridos en el ejercicio gravable se encuentra sujeta al pago efectivo antes de la presentación de la Declaración Jurada (DJ) del ejercicio al que corresponda, de lo contrario no serán deducibles aun cuando hayan sido debidamente provisionados en un ejercicio anterior (MEF, 2004). Lo mencionado anteriormente también es acreditado por el Tribunal Fiscal (2005) en la RTF N° 07719-4-2005.

Cabe resaltar que, en el caso de pagos que se encuentren sujetos al cumplimiento de una condición suspensiva como la permanencia del trabajador al momento del pago, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [SUNAT] (2020) indica en el Informe N.°034-2020-SUNAT/7T0000 que, de acuerdo con el principio del devengado, toda vez que el pago está supeditado a un hecho futuro e incierto este será deducible en el siguiente ejercicio cuando ocurra dicho evento.

En el caso del pago de las utilidades a los trabajadores, es importante analizar “la puesta a disposición de las utilidades”, ya que esto produce observaciones tributarias ante SUNAT sobre el cumplimiento del pago. En ese sentido, es necesario citar al Tribunal Fiscal (2011) en la RTF N° 11362-1-2011 donde indica que tributariamente se considera “percibido el ingreso” o “puesto a disposición”, en el caso de títulos valores como el cheque, desde el momento en que el trabajador haya podido hacer suyo el ingreso.

Al respecto, se puede concluir que si bien el Tribunal Fiscal (2010) en la RTF N° 2335-1-2010 indica que el requisito del pago de utilidades deberá cumplirse antes del vencimiento de la DJ es necesario evaluar el momento en que se pone a disposición del trabajador, es decir, cuando el

trabajador o extrabajador haya recogido y cobrado el cheque, y firmado la constancia de recepción, o cuando se realicen los depósitos en las cuentas bancarias. Este análisis solicitado por SUNAT contribuye en evidenciar la fehaciencia del gasto.

Como se mencionó anteriormente, la LIR sujeta a ciertos límites algunos gastos deducibles como es el caso de los gastos recreativos mencionados en el inciso II) del artículo 37°, los cuales no deberán exceder el 0.5% de los ingresos netos del ejercicio con un límite de 40 Unidades Impositivas Tributarias (UIT) para su deducibilidad (MEF, 2004).

Para la revisión tributaria de la depreciación de activo fijo, se revisaron los artículos 38° al 41° y 43° de la LIR, y los artículos 22° y 23° del RLIR. Asimismo, el Tribunal Fiscal (2015) en la RTF N° 3318-1-2015 denota la importancia de contar con los sustentos correspondientes para acreditar las bajas de activo fijo por motivo de desuso u obsolescencia.

La normativa del IR no contempla, en el caso de los activos por derecho de uso, la posibilidad de considerar deducible la depreciación o amortización, asimismo el artículo 33° del RLIR señala que toda contabilización realizada bajo los PCGA genera diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta (MEF, 1994).

Durante el procedimiento de revisión, se identificaron rentas no gravadas, por lo que se procedió a revisar el inciso p) del artículo 21° del RLIR el cual precisa que en el caso que los gastos incurridos para producir la renta y mantener la fuente incidan en conjunto en rentas gravadas, exoneradas e inafectas, y no se pueda distinguir que gasto está relacionado a cada renta se calculará una prorrata a fin de determinar el importe de los gastos inherentes a las rentas gravadas (MEF, 1994).

Esto se realizará, según corresponda, en base a uno de los procedimientos indicados en dicho artículo: en forma proporcional a los gastos directos imputables a la renta gravada siempre que el contribuyente conozca los gastos directamente atribuibles a la renta gravada, o aplicando a los gastos comunes el porcentaje de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas (MEF, 1994).

Para el análisis de las operaciones con no domiciliados se tuvo que recurrir a lo indicado por el MEF (2004) en el inciso a.4) del artículo 37° de la LIR y por la SUNAT (2019) en el Informe N° 130-2019-SUNAT/7T0000 los cuales precisan que las regalías, servicios, asistencias técnicas, intereses u otras operaciones similares en favor de algún no domiciliado podrán deducirse como costo o gasto en el ejercicio que corresponda siempre que se hayan pagado hasta antes del vencimiento de la DJ.

Finalmente, para la identificación y evaluación de los gastos no deducibles se recurrió al artículo 44° de la LIR donde se detallan los gastos que tributariamente no son aceptados en la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría.

Cabe resaltar que, el artículo 37° de la LIR precisa que para la deducibilidad de un gasto debe existir una vinculación del gasto con la generación de la renta, así como normalidad y razonabilidad

del gasto en relación con la operatividad de una empresa (Villanueva, 2013) y la SUNAT (2017) en el Informe N° 005-2017-SUNAT/5D0000 precisa que los gastos son deducibles en tanto hayan devengado en el ejercicio y los comprobantes de pago asociados hayan sido recepcionados hasta antes de la DJ anual del IR.

## **2.2 Descripción de las acciones, metodologías y procedimientos**

Para el presente TSP se ha utilizado como metodología un enfoque cualitativo con alcance descripción y transversal, toda vez que se ha considerado como único periodo de estudio el ejercicio 2023.

Es importante precisar que, la autora es quien se encargó de recopilar la información contable y tributaria, con el apoyo del equipo de la auditoría financiera, para la identificación de los ajustes propuestos a la provisión del IRC contabilizado.

A continuación, se detallan los procedimientos realizados durante dicha revisión:

### **2.2.1 Revisión de información contable y tributaria**

La Compañía proporcionó principalmente sus papeles de trabajo de la determinación del IRC con el detalle de los conceptos considerados como adiciones y deducciones a la utilidad contable antes de impuestos y participaciones cruzada con la provisión contabilizada.

Asimismo, la Compañía brindó acceso a su información financiera: estados financieros, balance de comprobación, libros mayores, data de activos fijos e intangibles, reportes operativos o de control, entre otra información financiera relevante; y a su información tributaria: informe del Reporte Local de Precios Transferencia, CINIIF 23, Test de Beneficio, entre otros.

En base a la información antes mencionada, se procedió con la revisión de la razonabilidad del IRC determinado por la Compañía tomando en consideración la materialidad indicada por el equipo de auditoría financiera.

### **2.2.2 Entrevista**

Durante el proceso de revisión, la autora coordinó dos reuniones con el encargado de impuestos, las cuales se realizaron mediante la plataforma Teems.

En la primera reunión, se realizaron consultas conceptuales sobre distintas partidas contables que superaban la materialidad y se solicitó información complementaria de soporte.

En la segunda reunión, se recabaron consultas adicionales asociadas a las diferencias identificadas entre el cálculo del IRC compartido por la Compañía y el determinado por la autora.

Al mismo tiempo, se mantuvo una comunicación directa con el auditor financiero quien es el encargado de brindar información acerca de las dinámicas contables de la Compañía y revisar los posibles ajustes a los estados financieros, a fin de evaluar su efecto tributario.

### Capítulo 3. Aporte y desarrollo de la experiencia

#### 3.1 Aporte

En este último capítulo, se abordará tanto los aspectos contables y tributarios revisados como asuntos de interés y de control tributario, identificados por la autora como parte del equipo de impuestos de PwC. Asimismo, se describirá cómo esta experiencia laboral ha contribuido tanto en el crecimiento profesional como personal de la autora.

##### 3.1.1 Descripción de la situación

La Compañía contrató los servicios de la firma auditora PwC para realizar el informe de los estados financieros del ejercicio 2023. Como parte del procedimiento de revisión de auditoría se requirió el apoyo de los especialistas en materia tributaria de la firma a fin de que puedan emitir su opinión acerca de la razonabilidad de la provisión del IRC contabilizado.

En ese sentido, producto de la revisión efectuada a la información financiera y tributaria proporcionada por la Compañía y el equipo de auditoría financiera, se identificaron algunas diferencias que podrían representar un riesgo tributario, toda vez que la Compañía estaría tributando sobre una renta neta menor que conduce a una omisión de IR.

Como se puede observar en la Tabla 1 el IR determinado por la autora es mayor que lo contabilizado por la Compañía en un 69% lo que ha generado a su vez diferencias en la determinación del impuesto luego de compensar los pagos a cuenta, ya que la Compañía estaría determinando un saldo a favor a compensar o solicitar en devolución indebido.

Al mismo tiempo, debido a que la diferencia identificada está compuesta por partidas temporales, se puede observar un impacto tanto en el impuesto a la renta diferido como en la tasa efectiva del impuesto a la renta del ejercicio tal como se observa en la misma tabla.

**Tabla 1**

*Diferencias identificadas*

		[A]	[B]	[B] - [A]	
	Descripción	Compañía	Autora	Diferencia	Variación
[1]	IR Corriente	8,852,000	14,965,000	6,113,000	69%
	Pagos a Cuenta	(14,000,000)	(14,000,000)	0	
	<b>Pago IR / Saldo a favor</b>	<b>(5,148,000)</b>	<b>965,000</b>	<b>6,113,000</b>	
[2]	IR Diferido	(2,500,000)	(8,308,116)	(5,808,116)	232%
[1] + [2]	<b>Total IR</b>	<b>6,352,000</b>	<b>6,656,884</b>	<b>304,884</b>	
	Utilidad contable	21,352,000	21,352,000	0	
	<b>Tasa efectiva</b>	<b>29.75%</b>	<b>31.18%</b>	<b>1.43%</b>	

*Nota.* Elaboración propia.

La diferencia indicada en la Tabla 1 está compuesta por las partidas detalladas en la Tabla 2 siendo la de mayor impacto las operaciones con no domiciliados que representa el 89% del total de la diferencia.

**Tabla 2**

*Detalle de la clasificación componente de la diferencia identificada*

Clasificación	Importe
Activo fijo	1,503,800
Arrendamientos operativos	(794,000)
Gastos de personal	1,033,506
Operaciones con no domiciliados	18,366,432
Otras operaciones de gasto	612,296
<b>Total</b>	<b>20,722,034</b>
<b>Efecto IR 29.5%</b>	<b>6,113,000</b>

*Nota.* Elaboración propia

Adicionalmente, para efectos de la auditoría financiera las diferencias identificadas respecto a la provisión del IR contabilizado por la Compañía superaron la materialidad indicada por el equipo financiero en un 179% tal como se puede observar en la Tabla 3.

**Tabla 3**

*Diferencia respecto a la materialidad*

Descripción	Materialidad	Efecto en el IR	Diferencia	Variación
IR Corriente	2,189,200	6,113,000	3,923,800	179%

*Nota.* Elaboración propia

### 3.1.2 Aspectos contables y tributarios

La diferencia antes mencionada e identificada por la autora contempla la evaluación de aspectos contables y tributarios que permitieron abordar las siguientes observaciones:

- **Activo fijo**

Las partidas tributarias que constituyen la diferencia identificada en el activo fijo son las siguientes:

**Tabla 4***Partidas tributarias del activo fijo*

<b>Partidas tributarias</b>	<b>Compañía</b>	<b>Autora</b>	<b>Diferencia</b>
Depreciación tributaria	(9,100,000)	(7,940,000)	1,160,000
Costo neto de las bajas de activo fijo	0	326,300	326,300
Activos mayores al 1/4 de la UIT	0	17,500	17,500
<b>Efecto neto - Activo fijo</b>	<b>(9,100,000)</b>	<b>(7,596,200)</b>	<b>1,503,800</b>

*Nota.* Elaboración propia

De acuerdo con lo planteado en la NIC 16, la Compañía utiliza contablemente el método del costo para realizar la medición inicial y posterior de sus activos fijos, asimismo, evalúa que sus activos fijos se encuentren en las condiciones necesarias para su uso a fin de realizar la contabilización de la depreciación financiera y aplican porcentajes de depreciación según la vida útil de cada clase de activo.

Teniendo en cuenta lo mencionado anteriormente, se identificó que, en contraste con su política contable, tributariamente la Compañía consideró depreciar:

- edificaciones que se encontraban en proceso de acondicionamiento,
- otros activos cuya fecha de inicio de depreciación es en el 2024 y no tenían depreciación financiera contabilizada, y
- otros activos con costo neto inicial financiero y tributario mayor a cero cuya depreciación tributaria no fue limitada a la depreciación contabilizada en el ejercicio.

Al respecto, es importante precisar que el inciso b) del artículo 22° del RLIR indica que la depreciación tributaria es aceptada, toda vez que se encuentre debidamente contabilizada en el ejercicio gravable tanto en los libros y registros contables siempre que no exceda las tasas máximas permitidas (MEF, 1994). Por lo tanto, al no evaluar el límite de lo contabilizado la Compañía estaría incumpliendo con lo indicado en la norma.

Asimismo, el inciso c) del artículo 22° del RLIR precisa que la depreciación se computa a partir del periodo en que contribuye en la generación de renta gravada (MEF, 1994). Por lo que al tratarse activos que no se encuentran disponibles para ser usados no corresponde tomarse depreciación tributaria como costo o gasto, por lo que se procedió a realizar los ajustes correspondientes a la depreciación tributaria del ejercicio.

En relación con las bajas de activos fijo, el inciso i) del artículo 22° del RLIR precisa que “el desuso o la obsolescencia deberán estar debidamente acreditados y sustentados por un informe técnico dictaminado por un profesional competente y colegiado” (MEF, 1994, p. 28). En ese sentido, se procedió a adicionar el costo neto de la baja contabilizado en resultados, toda vez que la Compañía no contaba con el soporte documentario requerido.

Finalmente, de la revisión en las cuentas de gastos de mantenimientos y activos menores, se identificaron activos que superaban el  $\frac{1}{4}$  de la UIT, por lo que de acuerdo con el artículo 23° del RLIR al tratarse de un activo cuyo costo supera dicho límite no corresponden a un gasto deducible (MEF, 1994).

- **Arrendamientos operativos**

La Compañía mantiene contratos por arrendamientos operativos, por lo que de acuerdo con la NIIF 16 ha contabilizado activos y pasivos por derecho de uso, así como el efecto contable de gasto y/o ingreso en el resultado del periodo.

Al respecto, como se ha mencionado anteriormente, la LIR no contempla un tratamiento tributario asociado a la aplicación de la NIIF 16. En ese sentido, el artículo 33° del RLIR indica que al tratarse de operaciones con efectos netamente contables y financieros todo efecto en resultados deberá ser ajustado en la base imponible del IR (MEF, 1994).

De la información proporcionada por la Compañía, se realizó el análisis de la dinámica contable y, se realizó el cruce con los reportes operativos y el registro de compras. Producto de los procedimientos realizados se identificó un importe mayor de cuotas devengadas de arrendamientos operativos, las cuales se procedieron a ajustar en la base imponible del IR. Cabe resaltar que, si bien se validó el soporte documentario a nivel de muestra, se recomendó a la Compañía contar con la información total como contratos y adendas, cronogramas, comprobantes de pago, medios de pago, entre otra información que acredite el devengo.

- **Gastos de personal**

Las partidas tributarias que constituyen la diferencia identificada en los gastos de personal son las siguientes:

**Tabla 5**

*Partidas tributarias de gastos de personal*

<b>Partidas tributarias</b>	<b>Compañía</b>	<b>Autora</b>	<b>Diferencia</b>
Provisión de vacaciones	10,200,000	10,317,600	117,600
Pago de bonificaciones	(8,900,000)	(8,606,334)	293,666
Exceso de gastos recreativos	0	342,240	342,240
Pago de participaciones	(4,200,000)	(3,920,000)	280,000
<b>Efecto neto - Gastos de personal</b>	<b>(2,900,000)</b>	<b>(1,866,494)</b>	<b>1,033,506</b>

Nota. Elaboración propia

De la revisión efectuada, se observó que la Compañía cumple con el reconocimiento de los pasivos y gastos producto de la prestación de los servicios de los empleados.

Sin embargo, tributariamente se identificó lo siguiente: la Compañía no adiciono la totalidad de la provisión de vacaciones contabilizada en el resultado del ejercicio, toda vez que se identificaron extornos de provisión de ejercicios anteriores por los cuales no contaba con el sustento de la trazabilidad de la adición en ejercicios anteriores; consideró deducir parte del pago de bonificaciones devengadas en el ejercicio 2022 cuya provisión no fue adicionada en dicho periodo; no efectuó el cálculo del límite de gastos recreativos; y no consideró el importe real de participaciones pagadas posteriormente a la presentación de la DJ del ejercicio 2022.

De acuerdo con lo mencionado anteriormente, se procedió a ajustar la provisión de vacaciones excluyendo el extorno de provisión de ejercicios anteriores sin sustento, se retiró el pago de bonificaciones cuya provisión no fue adicionada en el ejercicio 2022 toda vez que de lo contrario la contingencia se extendería hacia el ejercicio 2023, se adiciono el exceso de gastos recreativos y se dedujo el pago real de participaciones.

- **Operaciones con no domiciliados**

Las partidas tributarias que constituyen la diferencia identificada en las operaciones con no domiciliados son las siguientes:

**Tabla 6**

*Partidas tributarias de operaciones con no domiciliados*

<b>Partidas tributarias</b>	<b>Compañía</b>	<b>Autora</b>	<b>Diferencia</b>
Servicios con no domiciliados pendientes de pago	1,037,000	18,000,000	16,963,000
Intereses no pagados por préstamo recibido de su relacionada en país de la Comunidad Andina (CAN)	0	1,403,432	1,403,432
<b>Efecto neto - Operaciones con no domiciliados</b>	<b>1,037,000</b>	<b>19,403,432</b>	<b>18,366,432</b>

*Nota.* Elaboración propia

La Compañía ha contabilizado gastos por servicios adquiridos con no domiciliados y gastos de intereses por préstamos recibidos con una empresa relacionada perteneciente a un país de la CAN.

Al respecto, tomando en cuenta lo mencionado en el artículo 37° de la LIR se procedió a ajustar la totalidad de los gastos por servicios e intereses con no domiciliados pendientes de pago hasta la fecha de la presentación de la DJ del ejercicio 2023.

- **Otras operaciones de gasto**

Las partidas tributarias que constituyen la diferencia identificada en las otras operaciones de gasto son las siguientes:

**Tabla 7***Partidas tributarias de otras operaciones de gastos*

<b>Partidas tributarias</b>	<b>Compañía</b>	<b>Autora</b>	<b>Diferencia</b>
Provisión de Estudio de Precios de Transferencias	0	82,796	82,796
Gastos no deducibles	67,000	586,200	519,200
Gastos Inherentes a las Rentas Exoneradas (GIRE)	0	10,300	10,300
<b>Efecto neto - Otras operaciones de gasto</b>	<b>67,000</b>	<b>679,296</b>	<b>612,296</b>

*Nota.* Elaboración propia

Durante la revisión se observó que la Compañía contabilizó provisiones de gastos cuyo devengo está sujeto a un entregable como es el caso del Estudio de Precios de Transferencias, por lo que se procedió a adicionar a la base imponible del IR.

Asimismo, la Compañía contabilizó gastos por multas e intereses administrativos, gastos sin sustento, gastos de ejercicios anteriores, donaciones sin sustento y gastos por redondeo que fueron adicionados en su totalidad a la base imponible del IR, toda vez que su deducción no es admitida según el artículo 44° de la LIR. Cabe resaltar que, para acreditar los gastos por donaciones se debe contar con el certificado de donaciones emitido por una entidad admitida como entidad perceptora de donaciones de acuerdo con el inciso x) del artículo 37° de la LIR (MEF, 2004).

Adicionalmente, se observó que la Compañía contabilizó ingresos exonerados por intereses percibidos debido a una solicitud de devolución del impuesto a los dividendos, por lo que se procedió a realizar el cálculo del GIRE en base a la renta bruta gravada de acuerdo con el inciso p) del artículo 21° del RLIR (MEF, 1994).

### **3.1.3 Asuntos de interés tributario**

A continuación, se detallarán algunos asuntos de interés tributario identificados:

- **Liberalidades otorgadas al personal cesado**

De la revisión efectuada se observó que la Compañía otorgó conceptos por indemnizaciones y sumas graciosas al personal cesado bajo el motivo de despido arbitrario y en mayor medida de mutuo disenso. Estos conceptos fueron calculados en base a los lineamientos de la indemnización por despido arbitrario de acuerdo con Ley.

Al respecto, es importante tener en cuenta que, el Congreso de la República del Perú (1997) en el artículo 38° del Decreto Supremo N°003-97-TR precisa que la indemnización es otorgada bajo la modalidad de despido arbitrario. Asimismo, la SUNAT (2012) en el Informe N° 053-2012-SUNAT/4B0000 precisa que los gastos del ejercicio deberán cumplir con criterios tales como razonabilidad respecto a los ingresos del contribuyente y generalidad sobre los gastos incurridos en beneficio de los trabajadores.

En ese sentido, se recomendó implementar una política de desvinculación laboral que detalle los criterios a tomar en cuenta y la forma de cálculo por los conceptos que serán otorgados al personal cesado, toda vez que de no contar con ello dicho gasto puede ser observado por la Administración Tributaria.

- **Reconocimiento de los ingresos**

La Compañía contabiliza estimaciones o provisiones mensuales de ingreso en base a los contratos firmados con los clientes y una vez culminado el servicio procede a conciliar el ingreso real devengado.

Al respecto, se recomendó evaluar la forma de reconocimiento del ingreso, toda vez que de acuerdo con el literal 2 inciso a) del artículo 57° de la LIR el reconocimiento tributario de los ingresos por la prestación de servicios se ejecuta de acuerdo con el grado de realización o con la ejecución continuada según sea el caso y tomando en cuenta los métodos de medición indicados en la norma tributaria (MEF, 2004). Asimismo, contablemente de acuerdo con la NIIF 15 el reconocimiento de los ingresos se realiza cuando se satisfacen las obligaciones de desempeño teniendo en consideración la forma en cómo se satisfacen (IASB, 2024).

En sentido, teniendo en cuenta que tanto el aspecto contable y tributario se encuentran alineados conceptualmente resulta importante que la Compañía evalúe la dinámica aplicada para el reconocimiento de sus ingresos, toda vez que contablemente no estarían de acuerdo con NIIF. Por consiguiente, resulta probable que durante la auditoría financiera se identifiquen ajustes por defectos o excesos de provisión que repercutirán en ajustes a la base imponible del IR según sea el caso de que dichos ajustes se incluyan en el ejercicio posterior al de la revisión.

- **Servicios intercompany**

El inciso i) del artículo 32°-A de la LIR precisa que las operaciones que mantiene un contribuyente con sus partes vinculadas deberán cumplir el test de beneficio, es decir, acreditar que la prestación del servicio proporciona valor económico o comercial al contribuyente (MEF, 2004).

Asimismo, el mismo artículo menciona la importancia de documentar la información apropiada que acredite la existencia y naturaleza de las operaciones, la necesidad del servicio, el detalle de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, e identificar si corresponden a operaciones de bajo valor añadido (MEF, 2004).

En ese sentido, debido a que la Compañía mantiene servicios tanto con su matriz como con sus vinculadas ubicadas en el exterior, se recomendó resguardar documentación de soporte que incluya contratos, adendas, órdenes de compra, liquidación de servicios, cálculos de los fee, borradores de entregables, reportes finales, correos de coordinación u otra evidencia que acredite la efectiva prestación de los servicios.

- **Ajustes por EPT**

De acuerdo con el MEF (2004) en el inciso c) del artículo 32°-A de la LIR y con la SUNAT en el Informe N°157-2007-SUNAT/2B0000 las operaciones efectuadas con partes vinculadas, con países de baja o nula imposición tributaria o con un régimen fiscal preferencial deberán ser evaluadas por su valor de mercado, toda vez que de existir operaciones cuyos valores asignados generan un menor impuesto y por tanto perjuicio fiscal en el país deberán ajustarse en la base imponible del IR.

En ese sentido, se recomendó a la Compañía evaluar los resultados del EPT en relación con sus operaciones intercompany del ejercicio 2023, toda vez que de encontrarse alguna operación cuyo valor es menor al del mercado y genera perjuicio fiscal esta deberá ser ajustada en la determinación de la base imponible del IR 2023.

- **Devolución o compensación del Saldo a Favor Materia de Beneficio (SFMB)**

El artículo 33° de la Ley del IGV establece que la exportación de servicios no se encuentra gravada con el IGV en tanto cumplan con una serie de requisitos: la prestación deberá ser a título oneroso, se deberá contar con comprobante de pago y estar anotado en el registro de ventas, el exportador deberá ser domiciliado y estar previamente inscrito en el registro de exportadores de servicios a cargo de la SUNAT, el usuario deberá ser no domiciliado, y el uso o aprovechamiento del servicio deberá realizarse en el exterior (MEF, 1999).

Asimismo, el artículo 34° de la Ley del IGV determina que el impuesto consignado en los comprobantes de pago recibidos producto de las adquisiciones de bienes o servicios del exportador, se configuraran como el Saldo a Favor del Exportador (SFE) siempre que se cumplan con los requisitos sustanciales y formales requeridos (MEF, 1999).

Adicionalmente, el artículo 35° de la Ley del IGV precisa que una vez compensado el SFE con el Impuesto Bruto calculado se determinará el Saldo a Favor Materia de Beneficio (SFMB) el cual se podrá compensar automática con los pagos a cuenta, el IR o cualquier otro tributo que sea ingreso del Tesoro Público como el ITAN, el ISC, u otros; o se podrá solicitar en devolución (MEF, 1999). Cabe resaltar que, en el caso de solicitar la devolución, de acuerdo con el artículo 8° del Reglamento de las Notas de Crédito Negociables se deberá presentar previamente el detalle de las exportaciones realizadas a través del Programa de Declaración de Beneficios (PDB) incluyendo la información desde el periodo siguiente al último por el cual solicitó devolución o compensación hasta el periodo de la solicitud. En caso sea la primera vez de solicitud, se deberá presentar la información por los último doce meses desde el mes materia de la devolución (MEF, 1999; SUNAT, s.f.).

Al cierre de la revisión, se observó que la Compañía contaba con un SFMB material que a la fecha no había solicitado ni en compensación ni en devolución, por lo que en base a lo mencionado anteriormente se recomendó preparar y presentar la información correspondiente en el PDB, y

posteriormente presentar la solicitud de compensación contra los pagos a cuenta e ITAN a fin de optimizar su carga fiscal durante el ejercicio 2024.

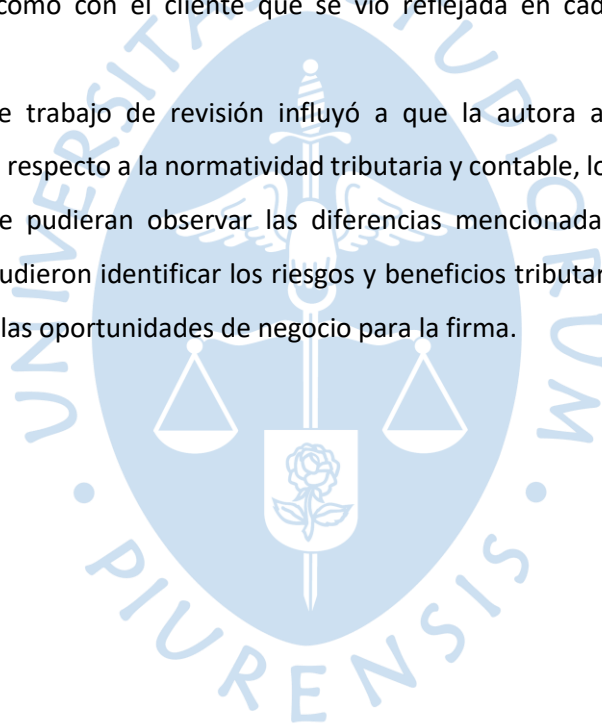
### **3.2 Desarrollo de la experiencia**

Durante el trabajo realizado la autora desarrollo habilidades tales como: coordinación y trabajo en equipo, comunicación, eficiencia, criterio analítico, escepticismo profesional e identificación de riesgos y oportunidades.

Lo mencionado anteriormente contribuyó a que la autora cumpla adecuadamente con los procedimientos de auditoría tributaria requeridos por la firma, lo cual está asociado a la entrega de un trabajo de excelencia que ayude a los clientes a identificar soluciones adecuadas a su realidad.

Asimismo, esta experiencia propició que la autora empodere sus habilidades blandas, permitiéndole una adecuada relación con el equipo de trabajo tanto del área de auditoría tributaria y financiera de la firma como con el cliente que se vio reflejada en cada reunión de consultas o coordinación entablada.

Finalmente, este trabajo de revisión influyó a que la autora ampliara su conocimiento, entendimiento y análisis respecto a la normatividad tributaria y contable, lo que permitió que durante la aplicación práctica se pudieran observar las diferencias mencionadas en el punto anterior, y consecuentemente se pudieron identificar los riesgos y beneficios tributarios a los que se encuentra expuesta la Compañía y las oportunidades de negocio para la firma.



## Conclusiones

La experiencia profesional adquirida por la autora durante el trabajo de revisión asignado en la firma le ha permitido concluir lo siguiente:

- Se observó que la diferencia identificada en el cálculo del IR superó en un 179% la materialidad indicada por el equipo de auditoría financiera. Asimismo, se determinó un IR mayor cuya variación fue de un 69% respecto a la provisión contabilizada por la Compañía y una tasa efectiva de 1.4% mayor.
- De las situaciones identificadas detalladas en el párrafo anterior deriva la relevancia de determinar correctamente el IR, ya que afecta directamente la liquidez de la empresa respecto a las proyecciones de pago de impuestos y la situación tributaria de la Compañía al cierre del ejercicio.
- Un inadecuado cálculo puede conllevar, como en el caso de este trabajo, a determinar un saldo a favor que la Compañía podría compensar o solicitar en devolución indebidamente. Esto generaría contingencias tanto en el IR anual como en la determinación de los pagos a cuenta de los periodos en los que la Compañía aplique la compensación, lo que conduce a posibles multas e intereses moratorios una vez sea observado por la Administración Tributaria.
- Se observó que la Compañía se encontraba registrada como exportador de servicios lo que le permitía acceder a beneficios tributarios como solicitar la devolución del SFMB que mantenía acumulado al cierre del ejercicio por un importe material que podría contribuir a optimizar su carga fiscal en el ejercicio 2024.
- Frente a una cantidad material de operaciones con no domiciliados se requiere de una buena gestión financiera respecto al pago de proveedores no domiciliados, toda vez que esto afecta tributariamente en un mayor o menor pago de impuestos, según sea el caso, al momento de declarar el IR anual.
- Las operaciones intercompany deben contar con la evaluación del Test de Beneficio y con el Estudio de Precios de Transferencia a fin de garantizar que se encuentren a valor de mercado e identificar si existen operaciones de bajo valor añadido.
- La política contable aplicada para el reconocimiento de los ingresos por prestación de servicios debe estar orientada con los lineamientos contables de la NIIF 15 que en buena cuenta coinciden con los criterios tributarios de la LIR, de lo contrario se incurrirán en ajustes y en posibles observaciones por la Administración Tributaria respecto a los impuestos mensuales y anuales del IR.
- La Compañía debe establecer procesos de control respecto a los gastos con terceros o relacionadas a fin de garantizar que cumplan tanto con los criterios como causalidad, razonabilidad y proporcionalidad, como con documentación formal que acrediten su deducibilidad. Esto permite que los gastos sean correctamente analizados y contabilizados en las cuentas contables que correspondan,

de tal manera que no se adopte un conservadurismo excesivo o algún riesgo de omisión que repercuta en un mayor o menor pago de impuestos indebido.

- Conocer el negocio y cuáles son las operaciones que podrían originar contingencias tributarias, en este caso, es básico para estar alertas desde el inicio y contar con los requerimientos o minimizar los riesgos existentes. Asimismo, es necesario que el área contable de la Compañía cuente con personal debidamente capacitado tanto respecto a los tratamientos y/o requerimientos contables como tributarios aplicables en cada caso y estar orientados en contribuir a identificar y comunicar posibles riesgos.



## Referencias

- Calle, G., & Varona, W. (2024). Análisis del impacto de la aplicación de la NIIF 16 sobre los estados financieros del 2022 y sus indicadores de rentabilidad y endeudamiento en empresas cotizadas de la Alianza del Pacífico de los sectores retail, construcción e inmobiliario y minero. [Tesis de para optar el título de Contador Público, Universidad de Piura]. Repositorio institucional de la Universidad de Piura <https://pirhua.udep.edu.pe/backend/api/core/bitstreams/099a54a3-2422-47bd-b4b3-533734bdac5c/content>
- Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores [CONASEV]. (4 de enero de 1982). Resolución N° 006-84-EF/94
- Congreso de la República del Perú (21 de marzo de 1997). Decreto Supremo N° 003-97-TR. [https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4\\_uibd.nsf/BE35EA4B0DF56C0A05257E2200538D4C/\\$FILE/1\\_DECRETO\\_SUPREMO\\_003\\_27\\_03\\_1997.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/BE35EA4B0DF56C0A05257E2200538D4C/$FILE/1_DECRETO_SUPREMO_003_27_03_1997.pdf)
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad [IASB]. (2024). El Marco Conceptual para la Información Financiera. [https://www.mef.gob.pe/es/?option=com\\_content&language=es-ES&Itemid=101380&lang=es-ES&view=article&id=8309](https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=101380&lang=es-ES&view=article&id=8309)
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad [IASB]. (2024). Norma Internacional de Contabilidad 16 - Propiedad, Planta y Equipo (NIC 16). [https://www.mef.gob.pe/es/?option=com\\_content&language=esES&Itemid=101380&lang=es-ES&view=article&id=8309](https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=esES&Itemid=101380&lang=es-ES&view=article&id=8309)
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad [IASB]. (2024). Norma Internacional de Contabilidad 19 - Beneficio a los Empleados (NIC 19). <https://www.mef.gob.pe/es/>
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad [IASB]. (2024). Norma Internacional de Contabilidad 37 - Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes (NIC 37). <https://www.mef.gob.pe/es/>
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad [IASB]. (2024). Norma Internacional de Información Financiera 15 - Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes (NIIF 15). [https://www.mef.gob.pe/es/?option=com\\_content&language=es-ES&Itemid=101380&lang=es-ES&view=article&id=8309](https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=101380&lang=es-ES&view=article&id=8309)
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad [IASB]. (2024). Norma Internacional de Información Financiera 16 - Arrendamientos (NIIF 16). [https://www.mef.gob.pe/es/?option=com\\_content&language=esES&Itemid=101380&lang=es-ES&view=article&id=8309](https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=esES&Itemid=101380&lang=es-ES&view=article&id=8309)
- Consejo Normativo de Contabilidad [CNC]. (11 de noviembre de 2009). Resolución N° 42-2009-EF/94. [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_public/documentac/Resolucion\\_CNC042\\_2009EF94.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/documentac/Resolucion_CNC042_2009EF94.pdf)

- Consejo Normativo de Contabilidad [CNC]. (17 de febrero del 2005). Resolución N° 034-2005-EF/93.01. [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publ/conse\\_norm/resolucion/CNC034\\_2005\\_EF9301.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/conse_norm/resolucion/CNC034_2005_EF9301.pdf)
- Consejo Normativo de Contabilidad [CNC]. (25 de febrero de 2008). Resolución N° 039-2008-EF/94. [https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/255891/229542\\_file20181218-16260-1639hik.pdf?v=1545182869](https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/255891/229542_file20181218-16260-1639hik.pdf?v=1545182869)
- Consejo Normativo de Contabilidad [CNC]. (30 de marzo de 1994). Resolución N° 005-94-EF/93.01. [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publ/conse\\_norm/resolucion/CNC005\\_1994\\_EF9301.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/conse_norm/resolucion/CNC005_1994_EF9301.pdf)
- Díaz, O. (2022). Contribución de las normas legales en la adopción por primera vez de las NIIF en la preparación y presentación de la información financiera de las empresas peruanas. *Contabilidad y Negocios*, 17(34), 13-44. <https://doi.org/10.18800/contabilidad.202202.001>
- González, H., & Gonzabay, M. (2023). NIIF 15, reconocimiento de ingresos en las empresas. *Ciencia Latina Revista Científica Multidisciplinar*, 7(3), 3125-3143. [https://doi.org/10.37811/cl\\_rcm.v7i3.6395](https://doi.org/10.37811/cl_rcm.v7i3.6395)
- Hernández-Pajares, J., y Núñez, I. (2020). Análisis del cumplimiento de revelación de propiedades, planta y equipo para empresas que listan en la bolsa de valores de Perú. *Revista Activos*, 18(1), 205-233. <https://doi.org/10.15332/25005278/6163>
- Ley General de Sociedades N° 26887 (1997). *Diario Oficial El Peruano*. Consultado en <https://www.gob.pe/institucion/congreso-de-la-republica/normas-legales/2516154-26887>
- Ley N° 29720 que promueve las Emisiones de Valores Mobiliarios y Fortalece el Mercado de Capitales. (9 de junio de 2011). *Diario Oficial El Peruano*. <https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/Leyes/29720.pdf>
- Ministerio de Economía y Finanzas (s.f.). Consejo Normativo de Contabilidad: Conceptos básicos. Consultado en [https://www.mef.gob.pe/es/?option=com\\_content&language=es-ES&Itemid=101206&lang=es-ES&view=article&id=1376](https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=101206&lang=es-ES&view=article&id=1376)
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú [MEF]. (13 de septiembre de 2018). Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Legislativo N° 1425). *Diario Oficial El Peruano*. [https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016\\_2021/Decretos/Legislativos/2018/01425.pdf](https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016_2021/Decretos/Legislativos/2018/01425.pdf)
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú [MEF]. (14 de abril de 1999). Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (Decreto Supremo N° 055-99-EF). *Diario Oficial El Peruano*. <https://www.gob.pe/institucion/mef/normas-legales/225875-055-99-ef>

- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú [MEF]. (19 de setiembre de 1994). Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 122-94-EF). *Diario Oficial El Peruano*. [https://www.perupetro.com.pe/wps/wcm/connect/corporativo/0ee8bef4-5ed7-4c2b-8caa-74395cbcc818/4\\_Decreto\\_Supremo\\_122\\_94\\_EF.pdf?MOD=AJPERES](https://www.perupetro.com.pe/wps/wcm/connect/corporativo/0ee8bef4-5ed7-4c2b-8caa-74395cbcc818/4_Decreto_Supremo_122_94_EF.pdf?MOD=AJPERES)
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú [MEF]. (8 de diciembre de 2004). Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 179-2004-EF). *Diario Oficial El Peruano*. <https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/2998710/Decreto%20Supremo%20N%C2%B0%20179-2004-EF.pdf.pdf?v=1649280202>
- Morales, J. & Zamora, C. (2018). Implementación de la NIIF 16 (arrendamientos): impacto de las decisiones de la empresa en los estados financieros. *Aestimatio: The IEB International Journal of Finance*, 17, 60-97. <https://idus.us.es/handle/11441/81282>
- Rodríguez, M. (2024). Revaluation of Property, Plant and Equipment under the criteria of IAS 16: Property, Plant and Equipment. *Management (Montevideo)*, 1, 11. <https://doi.org/10.62486/agma202311>
- Superintendencia del Mercado de Valores [SMV]. (27 de abril de 2012). Resolución N° 011-2012-SMV/01. Consultado en <https://mvnet.smv.gob.pe/mvnet/inicio/docsmv/Resol%20SMV%20011-2012.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [SUNAT]. (s.f.). Devolución del Saldo a Favor Materia de Beneficio. Consultado en <https://orientacion.sunat.gob.pe/devolucion-de-saldo-a-favor-materia-de-beneficio1>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [SUNAT]. (3 de septiembre de 2007). Informe N° 157-2007-SUNAT/2B0000. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i1572007.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [SUNAT]. (30 de mayo de 2012). Informe N° 053-2012-SUNAT/4B0000. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i053-2012.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [SUNAT]. (20 de enero de 2017). Informe N° 005-2017-SUNAT/5D0000. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2017/informe-oficios/i005-2017.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [SUNAT]. (20 de septiembre de 2019). Informe N° 130-2019-SUNAT/7T0000. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i130-2019-7T0000.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [SUNAT]. (20 de mayo de 2020). Informe N° 034-2020-SUNAT/7T0000. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i034-2020-7T0000.pdf>

- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [SUNAT]. (2023). Reglamento de organización y funciones – ROF de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria  
[https://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/igo/rof/2023/ROF\\_SUNAT\\_DS040\\_2023EF.pdf](https://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/igo/rof/2023/ROF_SUNAT_DS040_2023EF.pdf)
- Tejada, J. (2019). Normas Internacionales de Información Financiera y la razonabilidad de los estados financieros. *Revista Balance's*, 7(10), 4-12.  
<https://revistas.unas.edu.pe/index.php/Balances/article/view/176/158>
- Tribunal Fiscal (2001). Resolución del Tribunal Fiscal N° 8534-5-2001.  
[https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2001/5/2001\\_5\\_08534.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2001/5/2001_5_08534.pdf)
- Tribunal Fiscal (2005). Resolución del Tribunal Fiscal N° 07719-4-2005.  
[https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2005/4/2005\\_4\\_07719.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/4/2005_4_07719.pdf)
- Tribunal Fiscal (2010). Resolución del Tribunal Fiscal N° 2335-1-2010.  
[https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2010/1/2010\\_1\\_02335.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/1/2010_1_02335.pdf)
- Tribunal Fiscal (2011). Resolución del Tribunal Fiscal N° 11362-1-2011.  
[https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2011/1/2011\\_1\\_11362.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/1/2011_1_11362.pdf)
- Tribunal Fiscal (2012). Resolución del Tribunal Fiscal N° 04998-2-2012.  
[https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2012/2/2012\\_2\\_04998.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/2/2012_2_04998.pdf)
- Tribunal Fiscal (2014). Resolución del Tribunal Fiscal N° 06711-8-2014.  
[https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2014/8/2014\\_8\\_06711.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/8/2014_8_06711.pdf)
- Tribunal Fiscal (2015). Resolución del Tribunal Fiscal N° 3318-1-2015.  
[https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2015/1/2015\\_1\\_03318.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/1/2015_1_03318.pdf)
- Villanueva, W. (2013). El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario. THEMIS Revista De Derecho, (64), 101-111. Recuperado a partir de  
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9575>