

Boletín TELS

Sólo un conocimiento experto asegura su tranquilidad*

Contenido

- Aproximación general al Tratamiento Tributario de los stock options
- Efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente No.0002-2006-PI/TC
- Resumen de Normas Legales - Agosto 2007.

Aproximación general al Tratamiento Tributario de los stock options

El sistema de opciones de compra para la adquisición de acciones, es un mecanismo de incentivos conocido en los países anglosajones como “stock option plans”. A través de estos mecanismos las compañías transnacionales otorgan, a ciertos funcionarios, la opción¹ de adquirir acciones de una de las empresas del grupo, en un momento futuro, a un precio fijado al momento de otorgarse la opción. Usualmente, se trata de acciones de la Casa Matriz, las mismas que pueden o no cotizar en alguna de las principales bolsas de valores del mundo.

Como quiera que estos planes son mecanismos complejos, que conllevan a la asunción de una serie de obligaciones tanto por parte de las empresas involucradas (otorgantes) como de los propios trabajadores (beneficiarios), el otorgamiento de este tipo de beneficios se recoge en una serie de documentos complejos y muy elaborados. Dichos documentos, no sólo regulan las obligaciones entre las empresas involucradas, y entre éstas y los trabajadores beneficiados, sino que además contienen las características y condiciones del plan específico que se otorga, tales como el precio que tendrán las acciones al momento de ejercerse la opción, y los requisitos que deberán cumplir los beneficiarios para poder ejercer las opciones otorgadas.

Usualmente este tipo de planes contempla ciertas condiciones para que el beneficiario tenga derecho a ejercer la opción que se le otorga, tales como

el cumplimiento de ciertas metas o mantenerse por determinado período laborando para la empresa, cumplidas dichas condiciones el beneficiario adquiere el derecho a ejercer las opciones otorgadas.

El beneficio de este tipo de sistemas, desde el punto de vista de los trabajadores, radica en el hecho que les permite adquirir acciones de empresas rentables a un precio previamente determinado y que usualmente es inferior al de su cotización en la fecha del ejercicio de la opción (i.e. valor de mercado en esa fecha), mientras que, desde el punto de vista de los empleadores, el beneficio no sólo se encuentra en el hecho que se pueden retener a funcionarios claves (lo que a su vez incrementa la productividad de la empresa), sino que además se los compromete en el desarrollo del negocio, pues si éste obtiene resultados favorables no sólo obtendrán mayores dividendos de sus acciones, sino que el valor de éstas se incrementará.

Ahora bien, el otorgamiento de este tipo de beneficios se ha convertido en un mecanismo de incentivo a nivel de las grandes corporaciones, por lo que las legislaciones de diversos países, especialmente los anglosajones y algunos países europeos han establecido regulaciones específicas para este tipo de beneficios.

Sin embargo, dado que en el Perú no existen normas que regulen este tipo de beneficios la aproximación al

¹ El contrato de opción se encuentra recogido en nuestro ordenamiento legal en el artículo 1419 del Código Civil, que establece que “Por el contrato de opción, una de las partes queda vinculada a su declaración de celebrar en el futuro un contrato definitivo y la otra tiene el derecho exclusivo de celebrarlo o no”. A su vez, el artículo 1421 del dicho cuerpo legal establece que “Es igualmente válido el pacto conforme al cual el optante se reserva el derecho de designar a la persona con la que se establecerá el vínculo definitivo.”

tratamiento tributario que desarrollaremos a continuación está basada en nuestro mejor entendimiento de la manera en que debería aplicarse las disposiciones generales de nuestra Legislación del Impuesto a la Renta.

En este contexto, es importante analizar la naturaleza de este beneficio a efectos de establecer su correcto tratamiento jurídico y tributario. Para ello, será importante tener en cuenta los tres momentos que se pueden presentar en el caso de las opciones sobre acciones: (i) el otorgamiento de la opción²; (ii) el cumplimiento de las condiciones establecidas en el plan específico³ y (iii) el ejercicio de la opción⁴.

Ahora bien, tal como hemos señalado líneas arriba estos planes confieren la posibilidad de adquirir acciones de la Casa Matriz a un valor usualmente menor al de cotización, circunstancia que podría llevar a considerar que estas opciones tienen un valor patrimonial intrínseco, sin embargo dicha circunstancia, a nuestro entender, no significa por sí sola que en ese momento, esto es en el otorgamiento, los trabajadores reciban o perciban un beneficio patrimonial cuantificable y sujeto a imposición.

En efecto, partiendo de la premisa que para que tener derecho a ejercer la opción el trabajador beneficiado debe cumplir determinadas condiciones (i.e. período mínimo de permanencia, cumplimiento de metas, etc.), sería válido concluir que al momento de su otorgamiento únicamente nos encontraríamos ante la cesión de un derecho expectatio y no ante un beneficio tangible efectivamente percibido por los trabajadores.

Siendo ello así, también resultaría válido concluir que aun cuando estas opciones

tienen la naturaleza de un beneficio o incentivo condicionado a la permanencia del beneficiario como empleado de una determinada corporación o al cumplimiento de determinadas metas, las mismas no tendrían la naturaleza remunerativa en el momento de su otorgamiento (precisamente por contener un derecho expectatio aún no realizable).

En tal sentido, el beneficio sólo se materializaría una vez cumplidas las condiciones específicas del plan, esto es concluido el plazo de permanencia o cumplida la meta fijada o al momento del ejercicio de la opción por parte del trabajador.

Al respecto, existe una corriente de opinión conforme a la cual la materialización del beneficio "patrimonial" para el trabajador se configuraría cuando se cumplen las condiciones establecidas en el plan para que pueda ejercer la opción, independientemente a que la ejerza o no. Sin embargo, nosotros consideramos que recién cuando el trabajador ejerza la opción adquiere la libre disponibilidad sobre el beneficio económico, por lo que recién en dicho momento se configuraría un incremento patrimonial con naturaleza remunerativa (remuneración en especie) sujeto a imposición.

Efectivamente, recién en el ejercicio el trabajador obtiene un beneficio tangible el cual se determinará básicamente en función a las condiciones particulares del plan que se hubiera implementado. Según nuestra experiencia, lo habitual es que el valor del beneficio corresponda al valor total que las acciones tuvieran al momento dicho ejercicio o que éste sea igual a la diferencia entre el valor que tenían las acciones al momento otorgamiento de la opción y el valor de mercado al momento del ejercicio.

En cualquier caso, como quiera que recién al momento de ejercer las opciones los trabajadores "obtendrían" un beneficio económico o incremento patrimonial cuantificable y de libre disponibilidad, recién en ese momento deberá considerarse a dicho beneficio como un ingreso gravable.

Ahora, si bien ya hemos determinado que el beneficio obtenido por el ejercicio de las opciones califica como un ingreso gravable, es necesario establecer si el mismo podría ser calificado como una remuneración y en consecuencia estar afecta tanto al Impuesto a la Renta (IR) de quinta categoría y a las contribuciones sociales.

Como hemos señalado líneas arriba, nuestra legislación del IR no contiene una regulación específica sobre este tipo de beneficios, por lo que la calificación deberá realizarse a la luz del marco general. Al respecto, el artículo 34 de la Ley del IR establece que se consideran rentas de quinta categoría a las obtenidas por el trabajo personal prestado en relación de dependencia tales como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, **en general, toda retribución por servicios personales.**

A partir de lo anterior, resultaría válido concluir que el beneficio obtenido por los trabajadores, al ejercer la opción, calificaría como una renta de quinta categoría, pues se trata de un beneficio obtenido como consecuencia de una relación de trabajo. No obstante, ello no necesariamente implicaría que el empleador local al cual prestan servicios estuviera obligado a retener el IR correspondiente.

² En inglés este momento se denomina "grant".

³ En inglés este momento se denomina "vesting".

⁴ En inglés este momento se denomina "exercise".

En efecto, el empleador local sólo estaría obligado a realizar la retención a que se refiere el artículo 71 de la Ley del IR si es que el mismo hubiera asumido el costo de las opciones otorgadas, lo que implicaría que éste sea el que habría otorgado el beneficio. Sin embargo, esta circunstancia no necesariamente se presenta en este tipo de mecanismos, pues como hemos señalado anteriormente, las acciones que se suelen otorgar son emitidas por empresas del exterior y cotizan en bolsas de valores también del exterior, por lo que habitualmente son adquiridas en estos mecanismos centralizados directamente por las entidades no domiciliadas a cargo del “stock” (i.e. Casa Matriz) antes de su entrega a los trabajadores.

Así, en un primer momento el costo de las acciones que se otorgan es asumido a nivel de la corporación y no del empleador local.

En este punto, pueden presentarse dos situaciones, la primera es que la Casa Matriz traslade el costo a cada empleador local⁵ y la segunda que lo asuma directamente. En el primer caso,

entendemos que al tratarse de un beneficio otorgado como consecuencia de la relación laboral que tendría el empleado beneficiado con la corporación, a través de la entidad local, esta última debería incluir el beneficio en su planilla y proceder a gravarlo con el IR de quinta categoría y con las contribuciones sociales respectivas⁶.

En este escenario, sería válido concluir que el costo asumido por la entidad local por las acciones otorgadas a sus empleados será deducible para efectos del IR, no sólo por cumplirse con el principio de causalidad recogido por el artículo 37 de la Ley del IR y que se verifica por el mismo objetivo del plan (retención de funcionarios claves y mayor productividad), sino también por el principio de neutralidad fiscal, pues si el plan determina la generación de un ingreso gravable en el trabajador, es claro que los desembolsos incurridos por el empleador para la implementación del incentivo tienen naturaleza deducible.

Sin embargo, si es que el plan no contempla la posibilidad que la entidad

no domiciliada traslade el costo de las acciones al empleador local, entonces éste no se encontraría obligado a efectuar retención alguna, siendo que en este caso el mismo trabajador es quien podría encontrarse obligado a realizar el pago del impuesto respectivo si es que éste resultara de aplicación.

Finalmente, es pertinente reiterar que los lineamientos arriba desarrollados corresponden a una aproximación general del tratamiento tributario que a nuestro entender se debería aplicar a este tipo de beneficios; sin embargo dado, el poco desarrollo de la legislación del IR en lo que se refiere a las rentas personales, existen una serie de circunstancias que pueden surgir según las particulares características de cada plan que se desee implementar, por lo que resulta recomendable contar con asistencia especializada al momento de analizar su impacto tanto para los trabajadores como para los empleadores.

Christian Rodríguez Vargas

⁵ Habitualmente denominado “chargeback”.

⁶ Debe tenerse presente que, en principio, el monto del beneficio no se encontrará afecto a los aportes al Sistema Privado de Pensiones, pues sólo están afectas a dicho aporte las sumas pagadas al trabajador en efectivo. Sin embargo, esta circunstancia deberá analizarse según las condiciones particulares de cada plan, pues en algunos casos no se otorgan acciones (que son un pago en especie), sino montos en efectivo.

Efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente No.0002-2006-PI/TC

Como es de conocimiento, recientemente, el Tribunal Constitucional (TC) ha emitido sentencia en el Expediente No.0002-2006-PI/TC (en adelante la Sentencia), referido a la demanda de inconstitucionalidad interpuesta contra la Única Disposición Transitoria de la Ley No.28647 que “precisó” el ámbito temporal del Decreto Legislativo No.953, que sustituyó el numeral 2 del artículo 18 del Código, estableciendo un plazo de caducidad de un año respecto de la responsabilidad solidaria que surge al omitir las retenciones exigidas por ley.

Consideramos importante efectuar un breve comentario respecto a los efectos de dicha sentencia y la incidencia que este precedente puede tener en otras disposiciones tributarias de similares características. En cuanto a los efectos de la Sentencia, principalmente comentaremos cuatro temas que son de interés en el presente caso.

El primer tema, es el análisis relacionado con el precedente sentado por el TC sobre la aplicación de las normas tributarias en el tiempo. Con el propósito de analizar el caso que ocupó al TC en dicha oportunidad, se revisaron los artículos 103 y 109 de la Constitución Política, así como el artículo X del Título Preliminar del Código Tributario, los que permitieron al TC efectuar una primera conclusión en el sentido que las normas tributarias rigen a partir del momento de su entrada en vigencia y carecen de efectos retroactivos.

Al respecto, el TC precisa, citando la Sentencia recaída en el expediente No.0606-2004-AA/TC que “(...) nuestro ordenamiento adopta la teoría de los

hechos cumplidos (excepto en materia penal cuando favorece al reo), de modo que la norma se aplica a las consecuencias y situaciones jurídicas existentes”. De esta manera, dicho órgano colegiado concluye enfáticamente que “(...) para aplicar una norma tributaria en el tiempo debe considerarse la teoría de los hechos cumplidos y, consecuentemente, el principio de aplicación inmediata de las normas”.

El segundo tema importante contemplado por el TC es el referido al análisis de las Resoluciones del Tribunal Fiscal (TF) Nos.09050-5-2004 y 07646-4-2005¹. Respecto a la primera de las Resoluciones, se señala que el pronunciamiento del TF sólo se limita a reconocer que nuestro ordenamiento jurídico ha recogido el principio de la aplicación inmediata de la norma, por lo tanto, una nueva norma no sólo se aplica a las consecuencias de las relaciones o situaciones jurídicas futuras, sino también a las consecuencias de las relaciones o situaciones jurídicas nacidas al amparo de la norma anterior, pero que aún se encuentran en proceso de desarrollo (i.e. no consumadas) al entrar en vigencia esta nueva norma.

De esta manera, el TC avala el criterio adoptado por el TF, señalando que a la entrada en vigencia de la norma modificatoria del Decreto Legislativo No.953, la relación jurídica surgida en virtud del artículo 18.2 del Código Tributario, en determinados casos, no se había consumado. Consecuentemente, considera que a dicha responsabilidad solidaria –no consumada– se le debía aplicar la nueva

¹ En ambas resoluciones se discutió la aplicación de la retención de no domiciliados.

regulación introducida que establecía que la caducidad de la referida se verificaba al año e, incluso, para aquellos sujetos que ya hubieran cumplido dicho plazo a la fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo, esta responsabilidad solidaria recién se entenderá caduca a partir de la vigencia de éste.

Respecto a la Resolución No.07646-4-2005 el TC señala que en dicha oportunidad el TF no analizó la aplicación de la Disposición Transitoria Única introducida por la Ley No.28647, toda vez que dicha entidad no aplicaba el control difuso. Sin embargo, es importante mencionar que el TC incide nuevamente en que, con la publicación del precedente vinculante STC 03741-2004-AA/TC, el TF está en la obligación de hacer prevalecer la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional.

Ahora bien, el tercer tema importante es el relacionado con los efectos retroactivos de la Disposición Transitoria Única de la Ley No.28647, respecto del cual el TC señala que “(...) es una norma innovativa, y no interpretativa, por lo tanto sus efectos no deben ni pueden regir para las consecuencias de situaciones jurídicas inexistentes o ya consumadas a la fecha de su entrada en vigencia”. Dicha afirmación permite al TC concluir que “(...) la aplicación que pretende otorgarle el Legislador a la Disposición Transitoria Única de la Ley No.28647; es decir, retrotraer sus efectos a la fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo No.953, violenta el principio constitucional de irretroactividad de las normas (...)”.

El último tema y que de alguna manera puede ser el más importante desde la

perspectiva del contribuyente, es el relacionado con los efectos de la sentencia de inconstitucionalidad, específicamente respecto de los efectos de su decisión en el tiempo. Sobre este punto, se señala que la declaración de inconstitucionalidad de una norma puede, en ciertas circunstancias, originar que corresponda devolver o compensar los importes recaudados por tratarse de pagos indebidos; sin embargo, tal hipótesis se descarta pues afectaría el principio de equilibrio presupuestal y fiscal recogido en el artículo 78 de la Constitución Política. En ese sentido, se anota que las obligaciones tributarias de los responsables solidarios extinguidas (sea por los medios contemplados en el Código Tributario u otros mecanismos), conservan su estado. No obstante, las obligaciones tributarias de los responsables solidarios que estén pendientes deberán resolverse conforme a la presente declaratoria de inconstitucionalidad.

De la Sentencia materia comentario, pueden extraerse varias conclusiones que resultan de importancia al momento de analizar los efectos de las normas tributarias, a saber:

- En ningún caso serán aplicables retroactivamente las normas que pudieran dictarse, respecto de hechos y circunstancias que surtieron plenos efectos jurídicos con la normatividad vigente en el pasado, pues para aplicar una norma tributaria en el tiempo debe considerarse la teoría de los hechos cumplidos.
- El TF está en la obligación de hacer prevalecer la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional.

- Se puede identificar una norma violatoria de los principios constitucionales y tributarios, cuando ésta pretende retrotraer sus efectos a situaciones jurídicas inexistentes o ya consumadas a la fecha de su entrada en vigencia.
- En cumplimiento del principio de equilibrio presupuestal y fiscal, las sentencias de inconstitucionalidad tendrán efectos hacia el futuro y, por ende, las obligaciones tributarias extinguidas (sea por los medios contemplados en el Código Tributario o otros mecanismos), permanecerán inalterables.
- Aún queda pendiente por definir que sucede respecto a las multas que pudieran haberse imputado a los agentes de retención, por las omisiones en las retenciones cuya responsabilidad solidaria caducó.

Estas conclusiones nos permitirían analizar con mayor detalle algunas situaciones similares a las analizadas en la Sentencia. Así, por ejemplo, tenemos entre otros casos, la precisión efectuada respecto de la aplicación de las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria en períodos deflacionarios (Ley No.28843), la disposición relacionada con el devengo de los denominados “intereses en suspenso” (Segunda Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo No.979)², y la incorporación del supuesto de exportación de servicios a la operación de venta de bienes por medio de los denominados “holding o warehouse certificates” (Decreto Legislativo No.980).

José Miguel Chocano

² Según la posición de la Administración Tributaria contenida en el Oficio No.134-2007-SUNAT/200000, dicha norma no tiene carácter de precisión sino innovativo

Normas Legales - Agosto 2007

PODER LEGISLATIVO

Ley No.29077 (24/08/2007).- Establecen disposiciones para el despacho de mercancías en casos de estado de emergencia por desastre natural y modifica la Ley General de Aduanas

La Ley No.29077 establece disposiciones para el despacho de mercancías en casos de estado de emergencia por desastre natural.

La norma bajo comentario establece los lineamientos para el despacho de mercancías que serán de aplicación en los casos en que ingrese ayuda humanitaria como consecuencia de la declaración de un estado de emergencia por desastre natural y durante el plazo que dure el mismo.

Además, se modifica el artículo 92 de la Ley General de Aduanas, disponiendo la adjudicación de mercancías restringidas en abandono legal o comisadas, a favor de las entidades que se señalen mediante Decreto Supremo, a fin de atender las necesidades de las zonas afectadas. Asimismo, se modifica el artículo 93 de la referida ley, estableciendo que la referida adjudicación por parte de ADUANAS, se efectuará sin previa notificación al dueño o consignatario.

Finalmente, se establece que mediante Decreto Supremo que declare el estado de emergencia por desastre natural, se establecerán las mercancías que sean necesarias para la atención de la población afectada.

La presente ley entrará en vigencia al día siguiente de su publicación.

PODER EJECUTIVO

ECONOMÍA Y FINANZAS

Decreto Supremo No.110-2007-EF (01/08/07).- Aprueban Reglamento de la Ley No.28754, Ley que elimina sobrecostos en la provisión de obras públicas de infraestructuras y de servicios públicos mediante inversión pública o privada.

La Ley No.28754, publicada el 6 de junio de 2006, dispuso que las personas jurídicas que celebren contratos de concesión a partir de la vigencia de la referida Ley y que se encuentren en la etapa preoperativa, obtendrán derecho al reintegro tributario equivalente al Impuesto General a las Ventas que les sea trasladado o que paguen durante dicha etapa siempre que el mismo pueda ser aplicado como crédito fiscal.

La norma bajo comentario aprueba las disposiciones que deben observarse para la aplicación del beneficio establecido por la citada Ley.

De esta manera se señala que dicho régimen consiste en el reintegro del impuesto que haya sido trasladado o pagado en las operaciones de importación y/o adquisición local de bienes intermedios, bienes de capital, servicios y contratos de construcción durante la etapa preoperativa de la obra pública de infraestructura y de servicios públicos, siempre que los mismos sean destinados a operaciones no gravadas a dicho impuesto y se utilicen directamente en la ejecución de los proyectos de inversión en obras públicas de infraestructura y de servicios públicos. Agrega la norma que el régimen se aplicará a partir de

la fecha de suscripción del contrato de inversión respectivo.

Asimismo, la norma indica que la etapa preoperativa comprende el período anterior al inicio de operaciones productivas, señalándose que constituye inicio de operaciones productivas la explotación de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos. Se considerará que los beneficiarios han iniciado la explotación de las obras públicas de infraestructura de servicios públicos, cuando realicen el primer servicio exonerado del IGV que resulte de dicha explotación, así como cuando perciban cualquier ingreso exonerado del IGV que constituya el sistema de recuperación de las inversiones en obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, incluidos los costos o gastos de operación o el mantenimiento efectuado.

La presente norma establece que los bienes, servicios y contratos de construcción que otorgarán el derecho al Régimen, serán aquellos que cumplan con las siguientes condiciones: (i) tratándose de bienes de capital, éstos deberán ser registrados de conformidad con la Ley de Impuesto a la Renta (LIR); (ii) tratándose de contratos de construcción, se considerará a las actividades contenidas en la División 45 de la CIU; (iii) los bienes intermedios y de capital deberán estar comprendidos en las subpartidas nacionales que correspondan a la Clasificación según Uso o Destino Económico (CUODE); y, (iv) el impuesto que haya gravado la adquisición local y/o importación del bien, servicio o el contrato de construcción, no será inferior a 9 UIT (vigente al momento de adquisición o importación)

Asimismo, la norma señala que para acogerse al Régimen, los Beneficiarios deberán cumplir con los siguientes

requisitos: (i) suscribir un contrato de inversión con el Estado para la realización de inversiones en obras públicas de infraestructura y de servicios públicos (ii) contar con el decreto supremo que los califique para gozar del Régimen; y, (iii) encontrarse en la etapa preoperativa de la obra pública de infraestructura y de servicios públicos materia del Contrato de Inversión.

Finalmente, cabe señalar que la norma ha dispuesto que el monto mínimo que deberá acumularse para solicitar el reintegro tributario será de 36 UIT (vigente al momento de presentación de la solicitud), monto que será aplicable a la última solicitud de reintegro que presente el Beneficiario. Esta solicitud podrá presentarse mensualmente y a partir del mes siguiente de la fecha de anotación correspondiente en el Registro de Compras de los comprobantes de pago y demás documentos donde consta el pago del IGV. En caso el beneficiario tenga deudas tributarias exigibles, la SUNAT podrá retener la totalidad o parte del reintegro a efecto de cancelar las referidas deudas.

Decreto Supremo No.123-2007-EF (18/08/2007).- Eximen del requisito de inscripción en el Registro de Donante de SUNAT tratándose de donaciones efectuadas a favor del INDECI

La norma bajo comentario autoriza excepcionalmente la deducción del gasto efectuado con motivo de las donaciones que se realicen, de conformidad con el inciso x) del artículo 37 y el inciso b) del artículo 49 de la Ley de Impuesto a Renta (LIR), sin necesidad de que los donantes se inscriban en el Registro de Donantes de la SUNAT conforme al numeral 1.3 del inciso s) del artículo 21 del Reglamento de la LIR, cuando las

donaciones se efectúen a favor del INDECI o a través de las cuentas que determine el Ministerio de Economía y Finanzas conforme a lo dispuesto en el Decreto de Urgencia No. 024-2007.

Finalmente, se dispone que lo dispuesto en la norma bajo comentario tendrá vigencia mientras se mantenga la declaratoria del Estado de Emergencia a que se refiere el Decreto Supremo No. 068-2007-PCM publicado el 16 de agosto de 2007. Dicho plazo es de sesenta (60) días naturales.

Decreto Supremo No.130-2007-EF (28/08/2007).- Aprueban Normas reglamentarias sobre obligaciones correspondientes a los extranjeros que salen del país.

La norma bajo comentario, aprueba las normas reglamentarias sobre obligaciones correspondientes a los extranjeros que salen del país.

Así, se establece que para efecto del cumplimiento de la obligación contenida en los incisos b) y c) del artículo 13 de la Ley de Impuesto a la Renta, los extranjeros que durante su permanencia en el país hayan realizado actividades generadoras de rentas de fuente peruana, al momento de salir del país deberán entregar a las autoridades migratorias, alternativamente, un Certificado de Rentas y Retenciones o una Constancia de haber presentado dicho Certificado ante SUNAT.

Es de señalar que con anterioridad a la presente norma, los extranjeros debían entregar a las autoridades migratorias, un Certificado de Rentas y Retenciones emitido por el pagador de la renta, el empleador o los representantes legales de éstos, sin tener la opción de entregar alternativamente una Constancia de haber presentado dicho Certificado ante SUNAT.

Asimismo, la norma dispone que los referidos documentos deben ser entregados a los extranjeros por el pagador de la renta, el empleador o los representantes legales de éstos.

Finalmente, se indica que la SUNAT establecerá los requisitos y forma de la Constancia de presentación del Certificado de Renta y Retenciones, así como el procedimiento para su generación.

El presente Decreto Supremo entrará en vigencia al día siguiente de su publicación.

Decreto Supremo No.132-2007-EF (30/08/2007).- Establecen en qué supuesto la SUNAT no aplicará el requisito del inciso b) del artículo 36 del Código Tributario.

El inciso b) del artículo 36 del Código Tributario dispone como requisito para el acogimiento de las deudas tributarias al aplazamiento y/o fraccionamiento, que éstas no hayan sido materia de aplazamiento y/o fraccionamiento.

Por su parte, el Decreto Legislativo No.969 modificó la citada norma, indicando que excepcionalmente mediante Decreto Supremo se podrá establecer cuando no será de aplicación dicho requisito.

Al respecto, la norma bajo comentario establece el saldo de la deuda tributaria de un aplazamiento y/o fraccionamiento particular otorgado por la SUNAT, en base a lo establecido en el artículo 36 del Código Tributario incluyendo el Régimen Excepcional de Aplazamiento y/o Fraccionamiento aprobado mediante Resolución de Superintendencia No.130-2005/SUNAT, podrá por excepción, acogerse por única vez a otro aplazamiento y/o fraccionamiento del artículo 36 del Código Tributario, para lo cual deberá cumplirse con lo establecido en las normas que regulan el aplazamiento y/o fraccionamiento particular.

TRABAJO Y PROMOCIÓN DEL EMPLEO

Decreto Supremo No.018-2007-TR (28/08/2007).- Establecen disposiciones relativas al uso del documento denominado “planilla electrónica”

La presente norma establece disposiciones relativas al uso del documento denominado “planilla electrónica”, derogando el Decreto Supremo No.015-2005-TR norma que estableció por primera vez el Registro de Trabajadores y Prestadores de Servicios (planilla electrónica).

De esta manera se prorroga la entrada en vigencia de las planillas electrónicas, la misma que se encontrará vigente a partir del 1 de enero de 2008. De otro lado, se ha establecido que los empleadores obligados a llevar planillas electrónicas deberán cerrar el libro de planillas u hojas sueltas, mediante comunicación a la Autoridad Administrativa de Trabajo, debiendo adjuntar copia de la última planilla utilizada indicando que el cierre se produce por el inicio del llevado de la Planilla Electrónica.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) será la encargada de recibir las planillas electrónicas que serán remitidas por los empleadores a través de medios electrónicos. La SUNAT pondrá a disposición del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo (MTPE) dichos documentos a través de un procedimiento que será próximamente regulado por el MTPE.

ORGANISMOS AUTONOMOS

Tribunal Constitucional

Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional Expediente No.0002-2006-PI/TC (12/08/07).- Declaran inconstitucional

la Disposición Transitoria Única de la Ley No.28647, que “precisa” el ámbito de aplicación temporal del Decreto Legislativo No.953

Mediante reciente sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente No.0002-2006-PI/TC, el referido órgano ha declarado la inconstitucionalidad de la Disposición Transitoria Única de la Ley No.28647.

Sobre el particular, cabe recordar que mediante el Decreto Legislativo No.953, publicado el 5 de febrero de 2004, se modificó el numeral 2 del artículo 18 del Código Tributario, que regula la responsabilidad solidaria de los agentes de retención y percepción, estableciendo que:

“Son responsables solidarios: (...) 2. Los agentes de retención o percepción, cuando hubieran omitido la retención o percepción a que estaban obligados, por las deudas tributarias del contribuyente relativas al mismo tributo y hasta por el monto que se debió retener o percibir. La responsabilidad cesará al vencimiento del año siguiente a la fecha en que se debió efectuar la retención o percepción”. (El subrayado es nuestro)

Esta norma fue interpretada por el Tribunal Fiscal en su Resolución No.09050-5-2005, emitida como precedente de observancia obligatoria, en la que se señaló que: (i) el mencionado plazo de un año, era uno de caducidad; (ii) la responsabilidad del agente retenedor o perceptor, se mantendrá hasta el 31 de diciembre del año siguiente a aquél en que debió retenerse o percibirse el tributo, operando el cese de dicha responsabilidad al día siguiente; y, (iii) dicho plazo es aplicable a los agentes de retención o percepción que incurrieron en omisiones en las retenciones o percepciones antes de la entrada en vigencia en dicho decreto legislativo.

Con anterioridad a esta modificación, la responsabilidad solidaria de los agentes de retención o percepción, estaba sujeta a los plazos de prescripción del Código Tributario, es decir, 4 años, 6 años o 10 años dependiendo del supuesto que se trate.

Ahora bien, con posterioridad a la dación de la referida Resolución del Tribunal Fiscal, mediante la Ley No.28647, publicada el 11 de diciembre de 2005, se volvió a modificar el Código Tributario y se restablecieron los referidos plazos de prescripción para la responsabilidad solidaria de los agentes de retención o percepción que omitieron dicha obligación.

Sin embargo, dicha norma en su Única Disposición Transitoria **PRECISÓ**, que la caducidad regulada por el Decreto Legislativo No.953 sólo aplicaba a las retenciones y percepciones omitidas durante la vigencia de esa norma (entre el 6 de febrero del 2004 y el 11 de Diciembre de 2005). Es decir, esta norma precisó que el plazo de caducidad no aplicaba para las retenciones y percepciones omitidas con anterioridad al 6 de febrero de 2004, conforme lo había establecido el Tribunal Fiscal.

Bajo este escenario, ante el cuestionamiento de la constitucionalidad de la citada Disposición Transitoria, el Tribunal Constitucional (TC) ha declarado que ésta es inconstitucional.

En los fundamentos que sustentan el fallo, el TC ha señalado que esta disposición no tiene carácter interpretativo ni de precisión sino innovativo, infringiendo el principio constitucional de irretroactividad de las normas al pretender aplicar sus efectos a períodos en los cuales esta norma no estaba vigente, y, además de ello, a hechos pasados y consumados.

La SUNAT al amparo de esta Disposición Transitoria, que además fue avalada por posteriores resoluciones del Tribunal Fiscal, había venido exigiendo a los contribuyentes el pago de retenciones y percepciones omitidas cuyo de plazo de caducidad ya se había cumplido. No obstante, con este criterio del TC, ello ya no será posible.

En cuanto a los efectos de la sentencia, se señala que éstos son ex nunc, esto es, que las obligaciones tributarias de los responsables solidarios extinguidas, en virtud de los medios contemplados en el Código Tributario o en virtud de resoluciones administrativas o judiciales firmadas emitidas con anterioridad a la presente sentencia, conservan su estado. No obstante, las obligaciones tributarias de los responsables solidarios que estén pendientes deberán resolverse conforme a la presente declaratoria de inconstitucionalidad.

ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS

SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Resolución de Superintendencia No.163-2007/SUNAT (26/08/2007).- Aprueban nueva versión del PDT ITF Formulario Virtual No.0695

La norma bajo comentario aprueba la nueva versión del PDT ITF - Formulario virtual No.0695, versión 1.6, el mismo que se encontrará a disposición de los interesados a partir del 26 de noviembre de 2007 en el portal de la SUNAT en la Internet, cuya dirección electrónica es <http://www.sunat.gob.pe>.

Agrega la norma que el PDT ITF - Formulario virtual No.0695, versión 1.6 deberá ser utilizado obligatoriamente a partir de la declaración correspondiente al período tributario diciembre 2007, sin perjuicio de lo dispuesto en la Única

Disposición Transitoria de la presente resolución.

Finalmente, la norma dispone que los deudores tributarios que al 1 de enero de 2008 se encuentren omisos a la presentación del PDT ITF- Formulario virtual No.0695, versión 1.5 por períodos tributarios anteriores a diciembre de 2007, o deseen rectificar la declaración correspondiente a esos períodos, deberán utilizar el PDT ITF - Formulario virtual No.0695, versión 1.6, el cual, tratándose de estos períodos, no exigirá la nueva información consignada en el artículo 17 de la Ley No.28194, a raíz de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo No.975.

Lo establecido en el párrafo anterior no libera al infractor de las sanciones que correspondan.

Resolución No.166-2007/SUNAT (25/08/2007).- Modifican normas para la aplicación del Sistema de pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central al transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre

Mediante Resolución No.057-2007/SUNAT se reguló la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central al transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre, la cual entraría en vigencia el 1 de Septiembre de 2007.

Asimismo, mediante el Decreto Supremo No.027-2007-MTC el Ministerio de Transportes y Comunicaciones dispuso el reempadronamiento de todos los vehículos que se encuentran inscritos en el Registro Nacional de Transporte Terrestre de Personas para prestar servicio de transporte interprovincial de personas, el cual se inició el 7 de agosto de 2007, con la finalidad de implementar

adecuadamente el mencionado Sistema de Pago.

Con la finalidad de asegurar el buen funcionamiento del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central aplicable al transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre, la norma bajo comentario modifica la entrada en vigencia de la Resolución No.057-2007/SUNAT a partir del 1 de diciembre de 2007.

Resolución No.167-2007/SUNAT (30/08/2007).- Modifican normas para la aplicación del Sistema de Pago de

Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central de transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre

La norma bajo comentario, establece que la Resolución No.057-2007/SUNAT que reguló la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central al transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre entrará en vigencia de la siguiente manera:

A partir del 1 de Octubre de 2007, en el caso de las operaciones sujetas al

Sistema a que se refiere el artículo 2, en la medida en que el vehículo en el cual es prestado el servicio transite por las garitas o puntos de peaje señalados en los numerales 1, 2, 6 y 7 del Anexo.

A partir del 1 de noviembre de 2007, en el caso de las operaciones sujetas al Sistema a que se refiere el artículo 2°, en la medida en que el vehículo en el cual es prestado el servicio transite por las garitas o puntos de peaje señalados en los numerales 3, 4 y 5 del Anexo.

www.pwc.com/pe

Tax & Legal Services (TLS)
Av. Canaval y Moreyra 380, Piso 19
San Isidro - Lima
Perú
Tlf.: (51 1) 211 6500
Fax: (51 1) 442 2073

Ningún texto, fotografía o imagen contenidos en este boletín, podrán ser reproducidos sin autorización previa ya que constituyen propiedad intelectual de PricewaterhouseCoopers. El contenido de este boletín es publicado únicamente con la finalidad de servir como guía informativa. No se deberá actuar u omitir actuar en base a la información contenida en él, debiendo contarse siempre con asesoramiento para cada caso en particular.

2007 © PricewaterhouseCoopers. "PricewaterhouseCoopers" se refiere a la firma peruana PricewaterhouseCoopers o, como el contexto lo requiera, a la red de firmas miembro de PricewaterhouseCoopers International Limited, cada una de las cuales es una entidad legal separada e independiente.

*connectedthinking es una marca registrada de PricewaterhouseCoopers