

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

Facultad de Ciencias Contables



**ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS EN LA
INTERPRETACIÓN DE LAS REGLAS PARA
EL DEVENGADO DE INGRESOS POR
ENAJENACIÓN DE BIENES**

**Tesis para obtener el título profesional de Contador
Público que presentan:**

Mora Córdova, Víctor César

Muguerza Céspedes, Jesús Alcibar

Asesor

Barja Quispe, José Alberto

Lima, 2022

Dedicatoria

A mi amada madre Escolástica Céspedes Paico, mi principal motivo e inspiración, y toda mi familia por su apoyo incondicional en cumplir el sueño de ser un gran profesional. Gracias por inculcarme valores y principios y, ser grandes ejemplos de lucha y perseverancia en mi vida para lograr mis objetivos. Gracias por enseñarme a no temer las adversidades y saber afrontar cada situación en la vida, pero sobre todo por enseñarme a siempre confiar en Dios, ya que él está siempre con nosotros y sus planes son más perfectos que los nuestros.

Jesús Muguerza

A mi querida familia por brindarme bases materiales y espirituales sólidas para diseñar y alcanzar mis proyectos de vida, en especial a mis amadas madres: Liliana Córdova y Rosa Ruiz.

Al recuerdo de mis queridos padres, Víctor Mora y Néstor Córdova, por inculcarme el valor del estudio.

A Cristina, mi amada compañera, por su apoyo incondicional y paciencia.

Víctor Mora

Agradecimientos

A Dios, nuestro padre celestial, por siempre acompañarnos en nuestros proyectos de vida.

Nuestro agradecimiento a la Pontificia Universidad Católica del Perú y, en particular, a nuestra Facultad de Ciencias Contables por brindarnos el espacio y las condiciones para desarrollarnos de forma integral y permitir potenciar nuestras capacidades.

De modo especial, nuestra gratitud a José Barja, apreciado maestro y asesor, por su enriquecedora mentoría y cordial amistad.

Además, nuestro agradecimiento a nuestros maestros quienes, a través de sus consejos personales y visiones de la contabilidad y la tributación, nos impulsaron a crecer personal y profesionalmente, e inspiraron el desarrollo de esta investigación: Óscar Díaz, Cielo Castillo, Luis Durán y Humberto Medrano.

Resumen

Desde el 2019 se encuentra vigente el Decreto Legislativo N° 1425 que prevé reglas para establecer el devengo tributario de ingresos con la finalidad de otorgar seguridad jurídica. Diversos especialistas en materia tributaria advierten diversos problemas en la interpretación de estas reglas, en particular, las aplicables a la enajenación de bienes. Ante ello, la presente investigación analiza y explica los problemas derivados de la interpretación de las reglas previstas para el devengado de ingresos por enajenación de bienes, y desarrolla líneas de interpretación que coadyuvan a mitigarlos. La investigación adquiere relevancia porque permite que los operadores del derecho tributario comprendan los puntos críticos de esta problemática, sus causas y potenciales consecuencias, así como las alternativas de solución. La metodología de investigación es de tipo cualitativa debido a que se realizó la técnica de datos documental, para ello se efectúa una revisión de la literatura que gira en torno a las referidas reglas, esta incluye fuentes del derecho tributario, normas distintas a las tributarias, así como doctrina y normas contables. A partir de ello, la investigación analiza y explica en cuatro puntos las reglas aplicables al devengo tributario de ingresos por enajenación de bienes, en concreto, el control como criterio del devengado, la relación del control con la enajenación, el riesgo de pérdida como criterio del devengado y la separación de las prestaciones de una transacción que se contabilizan de forma conjunta. Sobre la base de ello, se concluye que las reglas del Decreto Legislativo N° 1425 afectan la interpretación del devengado tributario de ingresos por enajenación de bienes y no contribuirán a alcanzar el objetivo principal que se planteó. Frente a esto, las líneas de interpretación propuestas en la presente investigación permiten alcanzar tal objetivo.

Índice general

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO E HIPÓTESIS Y VARIABLES.....	15
1.1. Marco teórico	15
1.1.1. Antecedentes del problema	15
1.1.2. Bases teóricas.....	24
a. Análisis del concepto del devengado en los ingresos	25
<i>El devengado en la contabilidad</i>	<i>25</i>
<i>El devengo en la doctrina contable.....</i>	<i>28</i>
<i>Incorporación del devengado de ingresos en las NIIF</i>	<i>29</i>
<i>El devengo en la NIC 1 y el Marco Conceptual</i>	<i>30</i>
<i>El devengo en la NIC 18.....</i>	<i>31</i>
<i>El devengo en la NIIF 15.....</i>	<i>33</i>
<i>El devengado en la LIR peruano</i>	<i>40</i>
<i>Incorporación del término devengado en la LIR.....</i>	<i>41</i>
<i>El devengado como aspecto temporal del IRE.....</i>	<i>42</i>
<i>El devengado y su relación con el principio de capacidad contributiva</i>	<i>48</i>
<i>Interpretación del término devengado de ingresos por las autoridades tributarias.....</i>	<i>51</i>
<i>Interpretación de la Administración Tributaria.....</i>	<i>52</i>
<i>Interpretación del Tribunal Fiscal</i>	<i>58</i>
<i>Interpretación del Poder Judicial</i>	<i>62</i>
<i>Incorporación de la definición legal del término devengado por el DL 1425.....</i>	<i>63</i>
<i>Incorporación de la regla del devengado independiente en transacciones con más de una prestación por el DL 1425</i>	<i>65</i>
b. Análisis del concepto de enajenación de bienes.....	69
<i>Enajenación de bienes en el Código Civil</i>	<i>69</i>
<i>Enajenación de bienes en la LIR</i>	<i>77</i>
<i>La enajenación de bienes como aspecto material del IRE</i>	<i>77</i>
<i>La enajenación de bienes como aspecto temporal del IRE.....</i>	<i>84</i>
c. El devengado en los ingresos por enajenación de bienes para el IRE.....	85
<i>Regla de obtención del control de los bienes</i>	<i>85</i>
<i>Regla de transferencia del riesgo de pérdida de los bienes.....</i>	<i>90</i>
1.2. Hipótesis y Variables	92
1.2.1. Hipótesis	92
Hipótesis general	93
Hipótesis específicas.....	93
1.2.2. Variables	93
1.2.2.1. Identificación de variables	94
1.2.2.2. Dimensiones de las variables (subvariables)	95
1.2.2.3. Operatividad de variables	98
CAPITULO II: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	104
2.1. Tipo de investigación	104
2.2. Diseño de la investigación	105
2.3. Población y muestra.....	105

2.3.1.	Descripción de la población	105
2.3.2.	Selección de la muestra	106
2.4.	Recolección de datos	106
2.4.1.	Diseño de instrumentos	106
2.4.2.	Aplicación de instrumentos	107
CAPÍTULO III: RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN		108
3.1.	Análisis e interpretación	108
3.1.1.	El control como regla del devengado tributario	110
a.	Concepto y finalidad del control contable y su contraposición a la finalidad del IRE 111	
b.	Inseguridad jurídica en la interpretación del control de la NIIF 15	122
	<i>Inseguridad jurídica en la interpretación del control por la identificación de un contrato</i>	<i>124</i>
	<i>Implicancias tributarias de los contratos implícitos</i>	<i>128</i>
	<i>Implicancias tributarias de la combinación o separación de contratos</i>	<i>131</i>
	<i>Inseguridad jurídica en la interpretación del control por la identificación de las obligaciones de desempeño</i>	<i>134</i>
	<i>Implicancias tributarias de la naturaleza de los factores de las OD</i>	<i>136</i>
	<i>Implicancias tributarias de la identificación de OD por compromisos implícitos</i>	<i>142</i>
	<i>Implicancias tributarias de la identificación de OD por bienes contratados y no contratados</i>	<i>145</i>
	<i>Implicancias tributarias de la identificación de OD bajo los conceptos del control y el de riesgos y beneficios</i>	<i>148</i>
	<i>Inseguridad jurídica en la interpretación del control por la satisfacción de las obligaciones de desempeño</i>	<i>151</i>
	<i>Implicancias tributarias de la transferencia del control en un momento concreto</i>	<i>163</i>
	<i>Naturaleza y alcance de los indicadores de la transferencia del control e implicancias en el devengado tributario</i>	<i>164</i>
	<i>Los indicadores del control y su relación con el concepto de propiedad ...</i>	<i>168</i>
	<i>Implicancias tributarias de la transferencia del control en un acuerdo de entrega posterior a la facturación</i>	<i>172</i>
3.1.2.	Vinculación entre el control y la enajenación de bienes	177
a.	El devengo de la Base Imponible del IRE: Criterio de imputación de ingresos previsto en el artículo 57° de la LIR	178
	<i>Interpretación teleológica del ejercicio gravable y su relación con el devengado</i>	<i>185</i>
	<i>Interpretación sistemática por ubicación del devengado</i>	<i>186</i>
b.	El devengo del hecho gravado y el de la HIT del IRE	191
	<i>El devengo de la hipótesis del hecho gravado</i>	<i>192</i>
	<i>El devengo de la HIT del IRE</i>	<i>193</i>
c.	Correspondencia del control con el hecho generador del ingreso	195
d.	Armonización del control con la enajenación: hacia una adecuada interpretación del devengo tributario	200
3.1.3.	La transferencia del riesgo de la pérdida de los bienes como regla del devengado tributario	213
a.	Acreditación del riesgo de pérdida de los bienes en los términos del contrato y/o del Código Civil	214
b.	La pérdida del bien y el riesgo según el Código Civil y sus efectos en el devengo tributario	218

c.	Armonización del riesgo de la pérdida con el hecho generador del ingreso: hacia una adecuada interpretación del devengo tributario.....	222
	<i>Correspondencia entre el riesgo de la pérdida y la enajenación de bienes muebles</i>	225
	<i>Discrepancia entre el riesgo de la pérdida y la enajenación de bienes inmuebles</i>	230
d.	La conexión entre el riesgo de pérdida y el concepto de riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad.....	235
3.1.4.	Devengo de los ingresos por enajenación de bienes que involucran otras prestaciones	241
a.	Abstracción del hecho imponible, de la base imponible y la obligación tributaria del IRE en una transacción con más de una prestación	244
	<i>Abstracción del hecho imponible en una transacción con más de una prestación</i>	244
	<i>Abstracción de la base imponible en una transacción con más de una prestación</i>	247
	<i>Abstracción de la obligación tributaria en una transacción con más de una prestación y su relación con la realidad económica contable</i>	249
b.	Observancia a la función y la relación de las prestaciones de una misma transacción.....	254
c.	Establecimiento del valor de cada prestación de una misma transacción	264
	<i>Inaplicación de los requerimientos de medición de la NIIF 15</i>	265
	<i>Posible aplicación de las reglas de valor de mercado previstas por la LIR</i>	267
	<i>Validez normativa del artículo 57° a partir del artículo 32° de la LIR: Interpretación literal</i>	271
	<i>Validez normativa del artículo 57° a partir del artículo 32° de la LIR: Interpretación sistemática por comparación</i>	274
3.2.	Contrastación de los resultados de la investigación	277
	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	286
	Conclusiones	286
	Recomendaciones	288
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	290
	ANEXOS	302

Índice de Tablas

Tabla 1: <i>El Control en el Modelo NIIF</i>	118
Tabla 2: <i>Requerimientos para la Identificación de un contrato</i>	125
Tabla 3: <i>Requerimientos para la identificación de las obligaciones de desempeño</i>	135
Tabla 4: <i>Transferencia del control en función al tiempo para cualquier tipo de contrato</i>	153
Tabla 5: <i>Transferencia del control en contratos específicos</i>	157
Tabla 6: <i>Interpretación del sentido del devengo previsto en el artículo 57° de la LIR</i>	181
Tabla 7: <i>Estructura de la ley del impuesto a la renta</i>	187
Tabla 8: <i>El devengo en el diseño (HIT) y en la materialización (base imponible) del tributo en la legislación española</i>	190
Tabla 9: <i>Estructuras normativas del segundo párrafo del inciso A) del Artículo 57° y de la conjunción de los Artículos 1° Y 5° de la LIR</i>	197
Tabla 10: <i>Reglas de transferencia del riesgo de pérdida del bien y su efecto en el devengo tributario</i>	220
Tabla 11: <i>Reglas de transferencia del riesgo de deterioro del bien y su efecto en el devengo tributario</i>	221
Tabla 12: <i>Contraste de conclusiones del cuestionario con la hipótesis general</i>	278
Tabla 13: <i>Contraste de conclusiones del cuestionario con la hipótesis específica 1</i>	280
Tabla 14: <i>Contraste de conclusiones del cuestionario con la hipótesis específica 2</i>	281
Tabla 15: <i>Contraste de conclusiones del cuestionario con la hipótesis específica 3</i>	282
Tabla 16: <i>Contraste de conclusiones del cuestionario con la hipótesis específica 4</i>	284

Introducción

A partir del 1 de enero de 2019 entró en vigencia el Decreto Legislativo N° 1425 (en adelante, DL 1425) que, después de 30 años y por primera vez en la historia de la legislación del impuesto a la renta, ha dispuesto reglas para establecer la oportunidad en que se deben imputar los ingresos empresariales en la determinación de la renta gravada; es decir, reglas para determinar el devengado de los ingresos.

Así, con la finalidad de otorgar seguridad jurídica, el referido DL ha previsto que los ingresos se devengan cuando se cumplen todas y cada una de las reglas generales y particulares aplicables a una transacción específica. En otros términos, se han diseñado reglas generales aplicables a cualquier tipo de transacción y reglas particulares para cada una de estas. Específicamente, para el caso de la enajenación de bienes, las reglas particulares establecen que los ingresos se devengan cuando el adquirente obtiene el control sobre los bienes o cuando el enajenante transfiere al adquirente el riesgo de la pérdida de estos, lo que acontezca primero.

Para ello, el DL 1425 ha acogido el criterio contable de obtención del control de la NIIF N° 15 – *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* (en adelante, NIIF 15) para considerarlo como parte de las reglas tributarias que establecen el momento en que los ingresos empresariales se consideran devengados y, por tanto, aptos para someterlos a imposición. Con ello, según la *Exposición de Motivos* del referido DL, se pretende “acercar en lo posible el criterio del devengado contable con el tributario, lo que facilitará a los contribuyentes la determinación del impuesto a la renta” (Poder Ejecutivo, 2018b).

Adicionalmente, la incorporación del concepto de transferencia del riesgo de la pérdida de los bienes responde, según la referida *Exposición de Motivos*, a “que es un criterio objetivo de fácil determinación” proveniente del Código Civil y que se cumple “en el momento de la entrega del bien,

pues solo en ese momento el vendedor deja de ser deudor por haber cumplido totalmente su obligación de transferir la propiedad del bien” (Poder Ejecutivo, 2018b).

En opinión de especialistas en materia tributaria, la naturaleza de ambas reglas tributarias y los conceptos que las subyacen conducirán a diversas formas de entender el momento en que se deben imputar los ingresos empresariales derivados de la enajenación de bienes.

La preocupación del empresariado y de las instituciones de interés es tal que ha conllevado a que éstas formulen diversas consultas a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en adelante, Sunat) en torno a cuestiones interpretativas del devengado desde enero de 2019 hasta fines de 2020. Así, esta Administración se ha pronunciado sobre cómo analizar el hecho sustancial, la condición suspensiva y el hecho o evento futuro en determinadas operaciones de ingresos y gastos (Sunat, 2019, 2020a, 2020b, 2020c).

Además, se ha verificado que a la fecha aún no se han presentado controversias ante los tribunales y no se cuenta con estudios especializados en relación con esta problemática. Las situaciones expuestas denotan que la incertidumbre no se ha eliminado y continuará generando problemas de interpretación y aplicación del devengado, por lo que los operadores del derecho tributario tienen un reto complejo de revelar y adherirse al real significado normativo del devengado.

Ante ello, la investigación tiene como objetivos analizar y explicar los problemas derivados de la interpretación de las reglas para el devengado de ingresos por enajenación de bienes. Así mismo, tiene como objetivo desarrollar líneas de interpretación de las reglas para el devengo de ingresos por enajenación de bienes que coadyuven a mitigar la problemática identificada.

De forma particular, la investigación pretende contribuir al área del conocimiento tributario dado que permitirá comprender la dimensión de la problemática, sus causas y potenciales consecuencias, así como las alternativas de solución que se ajusten a los valores, tales como el principio de capacidad contributiva y criterios de costo histórico y realización, que fundamentan al impuesto a la renta.

Además, los resultados de la investigación serán útiles porque posibilitará que las empresas y sus profesionales de las ciencias contables y jurídicas tengan mayor claridad para minimizar las contingencias tributarias identificadas y prevean razonablemente la actuación de la Administración Tributaria en un eventual procedimiento de fiscalización.

Asimismo, tales resultados servirán de base para que las empresas puedan medir y evaluar los efectos tributarios de aplicar una línea de interpretación determinada en su situación económica presente y/o futura, verificar si la interpretación que se consideró en ejercicios anteriores ha sido la que correspondía y, eventualmente, evaluar si corresponde rectificar.

Para alcanzar tales objetivos, la investigación tomará como punto de partida la revisión de la doctrina y normas contables, así como doctrina y normas de carácter civil y tributario, tal como el Código Civil, la Ley del Impuesto a la Renta y el DL 1425. Del mismo modo, se recurrirá a pronunciamientos de las autoridades tributarias peruanas, tales como la Sunat, el Tribunal Fiscal, el Poder Judicial y el Tribunal Constitucional.

A partir de ello, el análisis e interpretación de la problemática de estudio se centrará en cuatro puntos clave. Primero, se analizará si es adecuado para los fines del impuesto a la renta empresarial (en adelante, IRE) el uso del criterio contable de obtención del control como regla del devengado tributario.

Luego, se explicará si la regla de obtención del control de los bienes permite que se imputen ingresos antes que se produzca la enajenación que constituye el aspecto material del IRE. Posteriormente, se explicará si es adecuado para los fines del IRE el uso del concepto de transferencia del riesgo de la pérdida de los bienes como regla del devengado tributario. Por último, se examinará si la regla de imputación de ingresos de forma independiente de una transacción que involucra más de una prestación afecta los principios del Derecho.

Finalmente, se presentarán las conclusiones derivadas de los resultados de la investigación y se plantearán algunas recomendaciones orientadas a mitigar la problemática en la interpretación de las reglas para el devengado de ingresos por enajenación de bienes.

Problema de investigación

En este apartado, en primer lugar, se expone la evolución del devengado, su incorporación a las normas contables y, posteriormente, a la legislación tributaria. En segundo lugar, se presentarán el problema general y los específicos que surgen de la interpretación del devengado tributario en la actualidad. En tercer y cuarto lugar, se señalará la justificación y objetivos de la investigación, respectivamente. Finalmente, se describirán los alcances y limitaciones en las que se circunscribe la investigación.

A. Antecedentes del problema

Es indudable que la humanidad ha sufrido grandes cambios significativos en todos los ámbitos. Estos cambios, como los económicos, han hecho que diversas disciplinas se adapten a ellos. La contabilidad, el derecho y otras disciplinas no han sido ajenos a tal influencia.

De forma particular, en la contabilidad, los cambios económicos influyen de forma significativa en la complejidad de las transacciones económicas

de las empresas por lo que invoca a fortalecer sistemas de registro contables sobre una base uniforme de criterios y principios.

En los inicios de la contabilidad fue notable el surgimiento de reglas útiles para el registro contable que por convenciones y prácticas contables llegan a tener el nivel de principios. Estos principios contables en el tiempo se han desarrollado en concordancia con los cambios y necesidades de la economía adaptándose a las necesidades particulares de las entidades. Estos se han constituido como verdades fundamentales para plasmar los hechos económicos a la contabilidad.

Tal como manifiesta Gertz (1976), un hecho relevante para el desarrollo de estos principios fue el surgimiento de un principio elemental en la contabilidad: el de partida doble (p.87). Este principio, divulgado en 1494 en la notable obra "*Summa de arithmetica, geometría, proportioni et proportionalita*" de Luca Pacioli, implica que en la contabilidad no hay deudor sin acreedor (Gertz, 1976). Posteriormente se van formando y desarrollando principios, como el devengado, que surgen de las reflexiones de la doctrina en el trayecto y evolución de la contabilidad.

Miller, Finney y Fernández, en su libro "*Curso de Contabilidad Intermedia*" de los años 60, refieren sobre el criterio del devengado como el procedimiento de contabilidad que consiste en el registro de las operaciones de acuerdo con los gastos e ingresos incurridos (1974).

Por su parte, Fowler (1979), en su libro "*Contabilidad Superior Tomo I*", indica que en la contabilidad debe reflejar las variaciones patrimoniales en el periodo en los que se generan, sin considerar el hecho del cobro o pago de los fondos hacia la entidad, por lo que es necesario definir el periodo al cual corresponde y se debe identificar cuál es su hecho generador.

Del mismo modo, Hepworth señala que "el sistema contable del devengado se refiere a operaciones realizadas que presentan un ingreso o un gasto ejercido en una fecha determinada, a pesar de ser exigibles para

su cobro o su pago en una fecha futura” (como se citó en Sour y Rosillo, 2007).

De este modo, podemos señalar que la doctrina contable ha conceptualizado el término devengado. Tal es así que, como hemos indicado, lo aceptan por convencionalismo de la profesión como un principio o concepto general. Así también lo entienden Horngren, Sundem y Elliott (2000) al indicar que en general los principios se forman como “conceptos generales y prácticas detalladas de la contabilidad, las cuales abarcan todas las normas convencionales, las reglas y los procedimientos que constituyen una práctica contable aceptada” (p.165).

En ese sentido, considerando al devengo como un principio en el ámbito contable, Gertz (1976) señala que, “a partir del Siglo XIX, los principios en la contabilidad continúan teniendo trascendentales cambios” (p.149). Ello debido a que la economía mundial se ha visto marcada por un proceso de globalización que ha obligado que el ámbito contable requiera la armonización de sus normas y principios que involucra pasar de principios locales hacia la aplicación de normas internacionales (Díaz, Durán, y Valencia, 2012, p.7).

En nuestro país, el proceso de armonización internacional se dio con la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las cuáles se fundamentan en los principios contables que se han formado en el trayecto y evolución de la contabilidad. Según Díaz, Durán y Valencia (2012), este proceso tiene “aproximadamente veinticinco años de haberse iniciado, ya sea por acuerdos de la profesión contable o por disposiciones legales” (p. 8). Estos estándares contables son emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standard Board of IASB*)¹.

¹ Anteriormente se le denominó Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standard Committee* o IASC) que fue quien tuvo la responsabilidad de emitir normas de contabilidad desde 1975 hasta el 2001, con la denominación de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

De este modo, se puede señalar que el principio del devengo, desarrollado por la doctrina, ha sido incorporado en las NIIF por organismos representativos de la profesión contable. Esto es evidente en el párrafo OB17 del Marco Conceptual para la Información Financiera cuando incluye el devengo de la siguiente manera:

“La contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente (...)” (IFRS Foundation, 2018).

En ese sentido, de manera particular el devengo de los ingresos implica reconocer los movimientos y variaciones patrimoniales de una entidad en un determinado periodo sin importar cuando se cobren. De este modo, contablemente, a efectos de reconocer los ingresos en los resultados de una entidad debe utilizarse el devengado desarrollado por la doctrina contable, el mismo que ha sido incorporado al modelo NIIF.

Por otro lado, para efectos tributarios, los ingresos deben imputarse siguiendo las reglas que la legislación ha establecido para tal efecto. De una revisión histórica de la legislación tributaria, determinamos que el DL N° 200 es el primer dispositivo legal que indica en qué momento se debe considerar un ingreso para efectos del impuesto a la renta (Poder Ejecutivo, 1981). Al respecto, el artículo 64° del DL N° 200, promulgado en 1981, indica que:

“A los efectos de esta Ley, el ejercicio gravable comienza el 01 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

- a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen” (Poder Ejecutivo, 1981).

Preservando el espíritu de la norma anterior, el texto original de la actual Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por DL 774 el año de 1994, con sus modificaciones acopiadas en el Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF (en adelante, LIR), en su artículo 57º establece que los ingresos se consideran producidos en el ejercicio en que se devenguen (Poder Ejecutivo, 2004).

De una lectura conjunta de ambos cuerpos normativos, se puede apreciar que la legislación tributaria ha incorporado el término devengado, pero no lo ha definido ni ha establecido reglas para comprender cuándo se debe considerar que un ingreso ha devengado.

Ante esta problemática, desde el inicio del siglo XXI, las autoridades tributarias, como la Sunat, el Tribunal Fiscal (TF) y el Poder Judicial (PJ) han tomado el devengado, desarrollado por la doctrina contable e incorporada en las NIIF, particularmente las reglas del devengado de la NIC N° 18 – *Ingresos por actividades ordinarias* (en adelante, NIC 18), para interpretar y/o precisar diversas disposiciones de las normas tributarias. Es decir, estas autoridades completaron la ausente definición del devengado en la LIR al considerar criterios contables de reconocimiento y medición de ingresos como reglas de imposición de ingresos tributarios en la determinación del IRE.

En este sentido, Duran y Mejía indican que los organismos antes referidos han desarrollado, principalmente, los alcances del “devengado en torno un tributo específico (el IR) con un fuerte contenido contable y en el marco de la imputación a un periodo determinado de las rentas y gastos relativos a los contribuyentes domiciliados generadores de rentas empresariales” (Durán y Mejía, 2017, p. 2).

Ahora bien, a fines del 2017, el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC, 2018), órgano encargado de oficializar las NIIF en el Perú, mediante la Resolución N° 003-2017-EF/30, estableció que la norma contable de ingresos aplicable en ese momento –la NIC 18– sería sustituida a partir del 01 de enero del 2018 por la NIIF 15. Ante estas circunstancias en el ámbito tributario surgió la interrogante si es que a partir del 2018 se utilizarían los criterios de la NIIF 15 para efectos de la imputación de ingresos en la determinación del IRE. Sin perjuicio de esto, mediante la Resolución N° 002-2018-EF/30, el CNC (2018) prorrogó la vigencia del nuevo estándar contable en el Perú a partir del 01 de enero del 2019.

Esta problemática generó incertidumbre en el ámbito tributario. Como respuesta a ello, el Gobierno consideró pertinente incorporar, mediante el DL 1425 que modifica el artículo 57° de la LIR, reglas propias para el devengo para efectos del IRE (Poder Ejecutivo, 2018a). Es así que, tal como indica el artículo 1° del DL 1425, la inclusión de esta definición tiene por objeto establecer una definición de devengo para efectos del impuesto a la renta a fin de otorgar seguridad jurídica (Poder Ejecutivo, 2018a).

No obstante, algunos especialistas tributarios consideran que la incorporación de la definición del devengado generará problemas en su interpretación e incluso persistirá la incertidumbre (Romainville, 2018). Para De La Vega y Shulca (2018) “se podrían presentar diversas interpretaciones cuando se aplique esta nueva norma, la cual constituye una definición novedosa que no contaría con pronunciamientos de la Administración Tributaria ni del TF” (p.15). Asimismo, a causa de esta problemática, De La Vega, indica que “hay casos en los que será necesario un análisis más exhaustivo para determinar el devengo, por ejemplo, en el caso de enajenación de bienes” (De la Vega, 2018).

Respecto al devengado de ingresos por la enajenación de bienes, el DL 1425 establece dos reglas particulares para su imputación (Poder Ejecutivo, 2018a). La primera regla es desde el punto de vista del adquirente, cuando éste tenga el control del bien; y la otra regla es desde

la óptica del enajenante, cuando éste transfiera el riesgo de la pérdida del bien (Poder Ejecutivo, 2018). Una vez que se cumpla una de estas reglas, se entenderá como devengado el ingreso.

Por todo lo expuesto anteriormente, es relevante para los contribuyentes, autoridades tributarias y profesionales en materia tributaria comprender si en efecto la incorporación de reglas para el devengado de los ingresos por enajenación de bienes, por parte del DL 1425 a la LIR, finalmente logrará cumplir con su objetivo o si es que aún podrían generarse incertidumbres y/o controversias futuras en el ámbito tributario.

B. Formulación del problema

Tal como se ha descrito en los antecedentes de la investigación, la aplicación de las normas contables y tributarias relacionadas con el devengado ha generado una serie de incertidumbres en su interpretación, particularmente, en el caso de la enajenación de bienes. Es así que con la promulgación del DL 1425 se presentan una serie de problemas en relación a la interpretación de las reglas para el devengado de ingresos por enajenación de bienes (Poder Ejecutivo, 2018a). La formulación de estos se presenta a continuación.

- *Problema general*
 - ✓ ¿Las reglas del DL 1425 incorporadas a la LIR afectan la interpretación del devengado de ingresos por enajenación de bienes?

- *Problemas específicos*
 - ✓ ¿Es adecuado para los fines del IRE el uso del criterio contable de obtención del control sobre los bienes como regla del devengado tributario?

 - ✓ ¿El criterio contable de obtención del control de los bienes permite que se imputen ingresos antes que se produzca la enajenación que constituye el aspecto material del IRE?

- ✓ ¿Es adecuado para los fines del IRE el uso del concepto de transferencia del riesgo de la pérdida de los bienes como regla del devengado tributario?
- ✓ ¿La regla de imputación de ingresos de forma independiente de una transacción que involucra más de una prestación afecta los principios del Derecho?

C. Justificación de la investigación

Como se indicó en los antecedentes, especialistas en materia tributaria opinan que, la interpretación de las reglas del devengado incorporadas por el DL 1425 a la LIR (Poder Ejecutivo, 2018a) conducirá a diversas formas de entender el momento en que se deben imputar los ingresos a fin de determinar el IRE. Este problema se incrementa con otras situaciones desfavorables, por ejemplo; el hecho de que, al ser un tema nuevo, los estudios especializados son escasos; asimismo, bajo la premisa de que se generan controversias en su interpretación, las autoridades tributarias deberían haberse pronunciado al respecto, de tal modo que se anticipen a presentar posibles soluciones sobre esta problemática.

Frente a las situaciones expuestas en el párrafo anterior, la presente investigación cobra relevancia porque analiza y explica los problemas que surgen al interpretar las reglas del devengado de ingresos, de forma particular, las aplicables a los ingresos generados por la enajenación de bienes. Además, con la finalidad de mitigar esta problemática, la investigación propone líneas de interpretación. Con ello, se pretende contribuir al área del conocimiento tributario para dilucidar el sentido normativo de las reglas del devengado de ingresos por la enajenación de bienes.

Así mismo, la comprobación o contrastación de los resultados de la investigación constituirán punto de partida para futuras investigaciones orientadas a analizar otras reglas generales del devengo tributario, tales como la condición suspensiva y el evento o hecho futuro. En el mismo

sentido, los argumentos desarrollados, las conclusiones y recomendaciones serán útiles para analizar, no sólo el devengo de ingresos por enajenación de bienes en situaciones y condiciones particulares, sino las reglas del devengo de otro tipo de transacciones, como las correspondientes a los servicios y las cesiones de bienes.

D. Objetivos

En la presente investigación se plantean objetivos para su desarrollo, los cuales se dividen en el objetivo general y los objetivos específicos. Estos se exponen a continuación.

- *Objetivo general*
 - ✓ Explicar si las reglas del DL 1425 incorporadas a la LIR afectan la interpretación del devengado de ingresos por enajenación de bienes.
- *Objetivos específicos*
 - ✓ Analizar si es adecuado para los fines del IRE el uso del criterio contable de obtención del control como regla del devengado tributario.
 - ✓ Explicar si el criterio contable de obtención del control de los bienes permite que se imputen ingresos antes que se produzca la enajenación que constituye el aspecto material del IRE.
 - ✓ Explicar si es adecuado para los fines del IRE el uso del concepto de transferencia del riesgo de la pérdida de los bienes como regla del devengado tributario.
 - ✓ Examinar si la regla de imputación de ingresos de forma independiente de una transacción que involucra más de una prestación afecta los principios del Derecho.

E. Alcances y limitaciones

Para comprender la base del desarrollo de la presente investigación, a continuación, se presentan los alcances y limitaciones de esta.

- *Alcances de la investigación*

Los resultados de la presente investigación constituyen un marco general para comprender la problemática derivada de la interpretación de las reglas para el devengado de ingresos por enajenación de bienes a través del análisis y explicación de sus causas y potenciales consecuencias; así como un marco general que contribuya a solucionar o mitigar la problemática mediante las líneas de interpretación y recomendaciones propuestas.

Para alcanzar tales propósitos, la investigación toma como punto de partida la revisión de la doctrina y normas contables, así como doctrina y normas de carácter civil y tributario, tal como la LIR y el DL 1425. Del mismo modo, se recurre a pronunciamientos de las autoridades tributarias peruanas, tales como la Sunat, el TF, el PJ y el Tribunal Constitucional (en adelante, TC).

- *Limitaciones de la investigación*

Considerando el alcance general de la investigación, es preciso señalar que esta tiene una limitación respecto a la problemática particular del devengo que se genere por la diversidad y complejidad de los términos contractuales que establezcan los contribuyentes con terceros con ocasión de transacciones que involucren enajenación de bienes.

Para mitigar esta limitación, la investigación propone cursos de interpretación que, aunque generales, se alinean a lo establecido por la LIR para determinar el devengo ingresos derivados de contratos que impliquen prestaciones de enajenar bienes. Además, se formulan recomendaciones que pueden ser tomadas en cuenta al analizar los efectos de los términos contractuales en el devengo tributario de los ingresos.

Así mismo, se identificó como limitación la disponibilidad de estudios académicos y/o técnicos sobre el problema de investigación, tales como tesis o estudios especializados. Esto se debe a que la problemática abordada en la presente investigación es relativamente reciente. Para superar esta limitación, se consideran las opiniones vertidas por diversos profesionales en materia tributaria respecto a esta problemática, disponibles en medios impresos y digitales, las cuales se han incluido en parte de los antecedentes y en el desarrollo del presente trabajo de investigación.

Otra limitación está vinculada a que, a la fecha de la presente investigación, no se han discutido en sede administrativa, judicial y/o constitucional las controversias originadas por la interpretación del devengado tributario de los ingresos entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, en particular, las referidas a la enajenación de bienes. De manera que no se cuentan con pronunciamientos de las autoridades tributarias peruanas.

Con la finalidad de mitigar esta limitación, se toma en consideración las respuestas técnicas de la Sunat ante consultas (que no constituyen controversias en sí mismas) vinculadas a las reglas del devengo tributario de ingresos; además, se opta por aplicar entrevistas a docentes universitarios y especialistas en materia tributaria, quienes expresarán su posición acerca de los problemas de interpretación de las reglas del devengado de ingresos por enajenación de bienes.

Así mismo, se cuenta con acceso a bibliografía académica, doctrina, jurisprudencia y normas legales relacionadas a los temas contable y tributario que dan soporte al desarrollo de la investigación.

Capítulo I: Marco Teórico e Hipótesis y variables

Este capítulo se divide en dos partes para la investigación, la primera de ellas está referida al marco teórico que sustenta el proyecto y que incluye los aspectos doctrinales, normativos y legales vinculados al tema del devengado desde el punto de vista contable como del tributario. La segunda parte corresponde a las hipótesis propuestas en la investigación planteada, vinculadas a los problemas de investigación en estudio.

1.1. Marco teórico

Como parte fundamental de la presente investigación se ha elaborado un marco teórico con el fin de guiar al lector por medio de conceptos relevantes para la comprensión completa de la tesis. Para ello, este apartado cuenta con tres subpartes fundamentales; el primero describe una contextualización y explicación de diversas tesis como parte de los antecedentes del problema que, si bien no tienen una relación directa con el objetivo de esta investigación, contribuyen a sumergirse en un mayor análisis después de la emisión del DL 1425. El segundo, desarrollará las bases teóricas que fundamentan las hipótesis planteadas en la presente tesis.

En este contexto, el segundo apartado se subdivide en 3 puntos esenciales. El primero abarca un análisis del concepto del devengado en los ingresos desde el punto de vista contable como desde el tributario para efectos del IRE. El segundo se centra en revisar el concepto de enajenación de bienes. Finalmente, el tercer punto revisa el devengado en los ingresos por enajenación de bienes para el IRE.

1.1.1. Antecedentes del problema

Como se indicó anteriormente, dada la novedad de la problemática en torno a la interpretación de las reglas del devengo tributario para los ingresos incorporadas por el DL 1425 al artículo 57° de la LIR son pocas las investigaciones que la analizan. Sin perjuicio de ello, este apartado

iniciará presentando investigaciones de importancia desarrolladas en el periodo de tiempo comprendido entre la emisión de la NIIF 15 (mayo de 2014) y la promulgación del referido DL (septiembre de 2018). Posteriormente, se presentarán las investigaciones que fueron elaboradas con ocasión de la emisión del DL 1425 y que se relacionan con la problemática analizada en la presente investigación.

Por un lado, respecto a las investigaciones previas a la promulgación del aludido DL destaca la tesis de Bejarano (2018) denominada “El uso de las normas internacionales de información financiera como instrumentos de interpretación de la ley del impuesto a la renta peruano”, para optar el grado académico de Magíster en Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú. En esta se presenta como objetivo analizar la “legalidad del uso de las NIIF como instrumentos de interpretación de conceptos indeterminados en la LIR, como el devengo” por parte de la Sunat, el TF y el PJ (p. 58).

La metodología de la tesis no se encuentra explícita; no obstante, se presentan diversas fuentes teóricas, tales como normas legales, doctrina y jurisprudencia tributarias. Sobre la base de estas fuentes se desarrollan los argumentos y se formulan las conclusiones de la investigación. Entre las conclusiones destaca el que las normas tributarias tienen distintas finalidades a las contables; además, se señala que estas últimas no tienen carácter constitucional ni constituyen fuente del derecho tributario, aunque, existen un sector de los operadores del derecho tributario que respaldan su uso en la determinación del IRE. En ese sentido, se afirma que las normas contables que regulan el devengo no son adecuadas para dar claridad al sistema de determinación del IRE.

De forma similar, Burga (2017) en su trabajo de investigación denominado “La aplicación de las normas contables en el Derecho Tributario: el caso del devengado y la NIIF 15”, para optar el título de Segunda Especialidad en Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú, analiza la aplicación de las NIIF por parte de la Sunat y

el TF para dar contenido al criterio del “devengado” tributario (p. 2). De forma particular, centra su análisis en evaluar el impacto que tendrá la “transición de la NIC 18 a la NIIF 15” debido a que esta última brinda un modelo consolidado de cinco pasos para la medición y reconocimiento de ingresos por contratos de venta de bienes (p. 2).

A partir de ello, se señala que es necesario identificar los efectos que dicha transición generaría en el reconocimiento de los ingresos y gastos para efectos del IRE. En ese sentido, se concluye que las autoridades deben incorporar en la LIR una definición del devengado a fin de evitar que se generen diversas situaciones que incrementan la inseguridad jurídica en los contribuyentes. Es preciso aclarar que este trabajo se realizó antes de la promulgación del DL 1425, el cual incorporó reglas de aplicación del devengado tributario.

Por su parte, en el trabajo académico de Mora y Muguerza (2017), denominado “Transgresión al régimen jurídico del impuesto a la renta empresarial ante una eventual adopción de la metodología de la NIIF 15 para cuantificar e imputar los ingresos gravables”, presentado en el XIII Concurso de Iniciación en la Investigación 2017 de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP, se presenta como objetivo “demostrar que la eventual adopción de la metodología de la NIIF 15 para cuantificar e imputar los ingresos gravables en la determinación del IRE transgrediría el régimen del impuesto a la renta peruano” (p. 37).

Para alcanzar tal objetivo, se analizó diversas fuentes teóricas, tales como la normatividad y la doctrina contables vinculadas, la LIR y su Reglamento, los principios jurídicos-tributarios y otras fuentes del Derecho Tributario. Entre las conclusiones a las que arriba el estudio destaca la siguiente:

“Los propósitos de la NIIF 15 para la medición y reconocimiento de los ingresos señalan un distanciamiento sustancial frente a los objetivos de la LIR, por lo que no sería idóneo adoptarlos para

determinar el IRE, de manera que los ingresos gravables cuantificados mediante estimaciones como estipula la NIIF 15 supondría la transgresión al régimen del IRE porque la riqueza sujeta a imposición no se mide sobre una riqueza especulativa de generar en el futuro producto de expectativas presentes, sino sobre aquellas efectivamente ganadas producto de la realización de transacciones con terceros que fluyen al patrimonio del contribuyente” (p. 46).

Adicionalmente a los trabajos expuestos, existen otros que concluyen que es posible el uso de criterios contables para fines del IRE bajo ciertas condiciones o que la adopción de estos no generaría implicancias significativas en lo tributario. Así tenemos el trabajo de investigación de M. León (2017), titulado “Las normas internacionales de información financiera y su incidencia en la determinación del impuesto a la renta: problemática del devengado” para optar el grado de Maestro en Tributación y Política Fiscal en la Universidad de Lima. En esta investigación se presenta como objetivo demostrar que el devengado tributario debe ser entendido bajo los criterios de las NIIF por tener su origen en la contabilidad y por formar parte del Derecho Contable, pero bajo la condición de pasar estos criterios por “el tamiz de lo que grava el IRE dentro de los parámetros de capacidad contributiva y principios tributarios constitucionales” (p. 35).

Respecto a la metodología de la investigación, cabe precisar que no se ha manifestado cuál ha sido la utilizada. Sin embargo, como estrategia de la investigación se advierte que la autora lleva a cabo una revisión bibliográfica de diversas fuentes, tales como doctrinas contable y tributaria, normas contables y legales, pronunciamientos de las autoridades tributarias. Sobre la base del análisis de estas fuentes se formulan las conclusiones. Entre estas se señala que “no existe un devengado contable y uno tributario, el devengado es uno” (p. 97).

Sin perjuicio de ello, se precisa que “se debe verificar si este concepto es respetuoso del principio de capacidad contributiva, entendiendo que un ingreso devengado hoy en día no supone necesariamente una riqueza real

o tangible en la fecha de su reconocimiento” (p. 51). Además, se destaca que, aunque las NIIF formen parte del derecho contable y considerando que su función no es crear tributos, deben ser examinadas a la luz de “los principios constitucionales aplicables a la potestad tributaria” (p. 59).

De modo similar, Castro, Melinc y Zegarra (2016) en el trabajo de investigación denominado “Evaluación del efecto de transición de la NIC 18 a la NIIF 15 en el reconocimiento de ingresos por contrato de venta en el sector minería”, presentado para optar al Título de Licenciado en Contabilidad en la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, se proponen como objetivo determinar “el impacto generado por la transición de la NIC 18 a la NIIF 15 en el reconocimiento de ingresos por contrato de venta en el sector minería” (p. 60).

Esta investigación es de tipo exploratoria y su diseño es mixta debido a que se utilizaron instrumentos de investigación de tipos cualitativo y cuantitativo. Adicionalmente, como parte de las conclusiones, cabe destacar que el estudio señala que “no se esperan impactos tributarios por la implementación de la NIIF 15 [debido a que] la norma tributaria no determina o describe cómo se debe reconocer un ingreso, por lo que se ciñe al cálculo financiero y la base es financiera” (p. 125).

En el mismo sentido, se señala que la norma tributaria seguirá “el patrón financiero y, por ello, no se generan diferencias temporales (imponibles o deducibles) que impacten al impuesto a la renta diferido, según la NIC 12”; no obstante, la investigación reconoce que, a la fecha de la investigación (diciembre 2016) la “SUNAT no se ha pronunciado sobre el tratamiento tributario de los ingresos ordinarios bajo la nueva norma [NIIF 15]” (p. 125).

Sobre la base de las investigaciones citadas se advierte que la academia analizó la pertinencia de recurrir, principalmente, a los criterios de la NIIF 15 para el reconocimiento de ingresos para fines del IRE dada la

ausencia de una definición de devengado en al LIR, así como los efectos en el ámbito tributario que ello podría representar.

Es en ese contexto que, en septiembre del 2018, el Poder Ejecutivo promulgó el DL 1425 para incorporar una definición del devengado a la LIR. Esta norma, según su artículo primero, tiene por objetivo “establecer una definición de devengo para efectos del impuesto a la renta a fin de otorgar seguridad jurídica”, así como predictibilidad en la determinación del aspecto temporal de los hechos que grava el referido impuesto, tal como la enajenación de bienes (Poder Ejecutivo, 2018a).

En tal sentido, de la revisión de las investigaciones que se desarrollaron con ocasión de la promulgación del DL 1425 sobresale la tesis de R. León (2020) denominada “Problemática de la aplicación del principio del devengado en los pronunciamientos técnicos emitidos por la administración tributaria durante el período 2010-2017”, para optar el grado de Magíster en Derecho Tributario en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Esta tuvo por objetivo principal “determinar la incidencia de la ausencia de definición del principio del devengado en LIR y su Reglamento, en los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010- 2017” (p. 21).

La metodología de la investigación utilizada fue no experimental descriptiva de tipo causal con un enfoque cualitativo dado que se efectuó una revisión de diferentes fuentes (tales como normas contables y tributarias, así como pronunciamientos de la Sunat) y se llevó a cabo encuestas a diferentes operadores del derecho tributario (funcionarios de la Sunat, asesores independientes, gerentes generales y catedráticos universitarios).

Entre las conclusiones se señala que no es adecuado que la LIR juridifique a la NIIF 15, y en general a cualquier estándar contable, mediante una remisión directa a esta toda vez que en esta se prevé que el reconocimiento o devengo de los ingresos se efectúe a partir de la

valoración o estimación de la entidad. Sin perjuicio de ello, se precisa que, considerando que las vigencias del DL 1425 (que incorpora una definición del devengo tributario para ingresos y gastos) y la NIIF 15 (que establece un modelo de reconocimiento de ingresos) en el Perú coinciden (1 de enero de 2019), resulta necesario investigar con mayor profundidad las implicancias tributarias de esta relación.

Además, se destaca que, a pesar que el DL 1425 tiene por finalidad establecer una definición del devengo tributario para resolver la problemática generada cuando esta no existía, esta problemática podría acentuarse aún más. Por un lado, porque el control –como uno de los dos criterios para devengar el ingreso por enajenación de bienes– es un concepto nuevo para la tributación, por lo que su interpretación y aplicación podrían ser confusas o problemáticas. Por otro lado, porque las disposiciones que regulan el devengo de ingresos por servicios conllevarán, en gran medida, a que estos se devenguen de forma distinta en comparación a como se hacía antes de la vigencia del referido DL.

De forma similar se manifiestan Soto y Choquehuanca (2021) en su tesis titulada “Implicancias del Devengo Tributario y las Contingencias Fiscales en la Determinación del Impuesto a la Renta, Sector Construcción, distrito Arequipa, Arequipa, 2019” presentada para optar el Título Profesional de Contador Público en la Universidad Tecnológica del Perú. En esta tesis los autores se propusieron analizar los principales efectos tributarios de tipo contingente causados por la aplicación de las nuevas reglas del devengado tributario en la determinación del IRE de las empresas constructoras arequipeñas.

En cuanto a la metodología, la investigación aplicó el método deductivo con un enfoque cuantitativo y tuvo un diseño no experimental-transversal. Además, efectuó una recolección de datos a partir de la aplicación del instrumento del cuestionario a los encargados de la contabilidad de las referidas empresas de construcción. Además, como parte de las conclusiones se afirma que existirán contingencias tributarias e inseguridad

jurídica no sólo porque existen diferentes métodos para medir el grado de ejecución o avance del servicio, sino porque el contribuyente es quien deberá elegir el más adecuado para su caso en concreto y, más aún, porque la Sunat puede discrepar de esta elección.

De forma adicional, se revela que, a partir de los resultados de la investigación, se determinó que las empresas constructoras encuestadas no tienen claridad ni certeza sobre cómo se interpreta y aplica la definición del devengo tributario incorporada por el DL 1425 a la LIR. En primer lugar, se indica que, de las empresas que cuentan con “contratos de obra con condición suspensiva”, la mitad de ellas devengan el íntegro del ingreso cuando este se percibe; en tanto que otra parte de ellas cuando acontece el hecho sustancial.

En segundo lugar, se señala que, de las constructoras que han suscrito contratos en los que “se establecen términos precisos para el pago”, más de la mitad de ellas devenga el íntegro del ingreso en el momento en que se cumplen tales términos de pago; mientras que otras lo hacen cuando perciben la contraprestación. En tercer lugar, se manifiesta que, del total de empresas que pactan “contratos de obra en función de un evento futuro”, aproximadamente, la mitad de ellas devenga el ingreso en la oportunidad en que perciben el ingreso; en tanto que otra parte de ellas cuando ocurre el hecho sustancial.

Así mismo, se tiene la tesis desarrollada por Jorge y Peralta (2020) denominada “Tratamiento tributario de las comisiones de estructuración y su impacto en la determinación del Impuesto a la Renta, en las empresas del sector industrial de bebidas y elaboración de productos de molinería de Lima Metropolitana en el 2018” para optar el título profesional de Licenciado en Contabilidad en la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas.

La investigación se propone como objetivo establecer la incidencia tributaria de las referidas comisiones en la determinación del IRE y, además, determinar la oportunidad en que estas se devengan. En cuanto

a la metodología utilizada, este estudio es de tipo no experimental correlacional-causal y el diseño aplicado cuantitativo-cualitativo. Además, como parte de las conclusiones a las que arriba la investigación, destaca que, a pesar de que se plantea una definición del devengo tributario, el DL 1425 no ha dispuesto una disposición transitoria que otorgue seguridad jurídica respecto a las comisiones incurridas antes de su vigencia que los contribuyentes han optado por devengar de forma proporcional al plazo del préstamo siguiendo la normativa contable.

Adicionalmente, destaca el artículo de investigación elaborado por Casanova (2020) titulado “El concepto de devengo jurídico introducido por el Decreto Legislativo 1425, el principio de asociación, correlación, equiparación o matching, y la aplicación de la NIIF 15” para la revista indexada *Giuristi, Revista de Derecho Corporativo de la Universidad ESAN*. En esta investigación se presenta como objetivo analizar y explicar la importancia de una adecuada comprensión del “concepto de devengo jurídico en nuestro ordenamiento jurídico” (p. 149) a propósito de la vigencia del DL 1425.

Además, se propone aportar algunas consideraciones que permitan llevar a cabo una adecuada interpretación y aplicación de tal concepto, en particular, para el devengo de los ingresos por enajenación de bienes. En cuanto a la metodología utilizada en la investigación, esta no se explicita; no obstante, el autor lleva a cabo una revisión de diversas fuentes teóricas y normativas, tales como doctrina, jurisprudencia, leyes, códigos y reglamentos.

Así mismo, como parte de las conclusiones se señala que “los hechos sustanciales están asociados al grado o nivel de cumplimiento de la prestación que es la causa eficiente que da derecho a la percepción de la contraprestación” (p. 169). Además, se indica que la NIIF 15 no califica como fuente de derecho tributario; antes bien, constituye como una guía interpretativa del control –criterio para establecer el devengo de ingresos

por enajenación de bienes– y este uso interpretativo sólo se restringe a este concepto.

Adicionalmente, destaca que el riesgo de pérdida al que alude el DL 1425 –y que constituye un criterio para establecer el devengo de ingresos por enajenación de bienes– no puede ser distinta a la desarrollada en los artículos pertinentes del Código Civil referidos a “la teoría del riesgo en la entrega de bienes ciertos” (p. 170). En ese sentido, se concluye que es la “entrega del bien una de las circunstancias que evidencian la producción de los hechos sustanciales para la generación del ingreso, al ser precisamente ella el evento que transfiere el riesgo de pérdida del bien del enajenante al transferente” (p. 170).

Sobre la base de las investigaciones expuestas se advierte la preocupación de tener claridad y seguridad jurídica sobre la comprensión o interpretación de las reglas del devengo tributario de los ingresos empresariales. De forma especial, se destaca la necesidad de comprender las reglas aplicables a la enajenación de bienes debido a la connotación contable que tiene una de ellas (el control) y la civil de la otra (el riesgo de pérdida).

Ante tales situaciones, resulta relevante llevar a cabo una revisión de las bases teóricas que fundamentan el concepto del devengado y el rol que tiene en la contabilidad y en la LIR, así como la relación de este concepto con el de enajenación de bienes. A partir de ello, se tendrá mayor claridad para abordar los fundamentos de las reglas incorporadas por el DL 1425 para determinar el devengo tributario de los ingresos empresariales y, de modo particular, para el devengo de los ingresos generados por la enajenación de bienes.

1.1.2. Bases teóricas

Tal como se describió en la introducción del presente capítulo, en el siguiente apartado se desarrollarán los conceptos relevantes para la

argumentación de nuestra tesis propuesta que giran en torno al devengo tributario de los ingresos empresariales producidos por la enajenación de bienes. Cabe precisar que se llegará a una revisión normativa tributaria desde la primera vez en que se incorporó el devengo en la legislación que regulaba el impuesto a la renta hasta la reciente incorporación de la definición legal del término devengado por el DL 1425 en la LIR, punto sobre el que centra el análisis de la presente investigación.

a. Análisis del concepto del devengado en los ingresos

En el presente apartado se expondrá la evolución del concepto del devengado desde la óptica contable. Para ello, primero se iniciará con una revisión del devengado en la contabilidad donde se hará una búsqueda de información en la doctrina contable y luego la incorporación del devengado en las NIIF. Posteriormente, se analizará el devengado en la LIR peruano. Sobre este punto, se revisará el inicio de la incorporación del término devengado en la LIR, cual ha sido la interpretación de este término devengado por las autoridades tributarias hasta llegar a una revisión de la incorporación de la definición legal del término devengado por el DL 1425 en la LIR, asimismo, se revisará el devengado en transacciones con más de una prestación.

El devengado en la contabilidad

Es importante conocer el devengo desde la óptica contable para luego continuar con el análisis respectivo de la presente investigación. El devengo en la contabilidad es un principio que se ha establecido por convención y/o acuerdos de los profesionales inmersos en esta disciplina. Este principio del devengo no es un fin en sí mismo, sino que es un medio para reconocer los hechos económicos en la contabilidad tales como los ingresos.

Lo indicado en el párrafo anterior se encuentra respaldado por Tua (1983) al indicar que los principios contables, entre ellos el devengo, tienen su origen en la doctrina (práctica) profesional que, “impulsada por el

desarrollo económico y, además, por la necesidad de tener reglas de acción común, inicia un proceso de autorregulación tendente a la homogeneización de los criterios con los que se confeccionan los estados financieros” (p.26).

Asimismo, Layla (2011) indica que los principios contables cumplen un rol importante en la disciplina dado que brindan los medios pragmáticos-teóricos para explicar los fundamentos de las prácticas contables, evaluar y “concluir los ajustes necesarios para uniformizar una buena práctica y, además, brinda las bases para la creación nuevas prácticas contables en el marco general de la contabilidad” (p.82).

En la misma línea Chatfield en 1979 señaló que los principios contables “representan el medio que le da a la contabilidad el marco de referencia, la estructura integradora que se necesita para dar más que significado pasajero a sus procedimientos específicos” (como se citó en Laya, 2011, p. 82).

Por su parte Kohler en su obra "Diccionario para Contador" define a los Principios de Contabilidad como "Cuerpo de doctrina asociado con la contabilidad que sirve de explicación de las actividades corrientes o actuales y como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos" (como se citó en Gavelán 2000, p.121).

De mismo modo, Tua (1985) en un estudio titulado “Naturaleza y Filosofía de los Principios Contables” señala que los principios contables “nacen producto de una íntima vinculación con la regulación profesional, por lo que reciben la denominación de principio desde el momento en que comienzan a emitirse normas destinadas a orientar la práctica profesional y a homogenizar sus acciones” (p.296).

Dicha regulación profesional se materializa con la emisión de reglas (normas), las cuales son útiles en la contabilidad. Estas normas en el tiempo han evolucionado en concordancia con los cambios y necesidades

de la economía adaptándose a las necesidades particulares de cada empresa. Así, tal como indica Tua (1983), los principios contables como el devengado son impulsados por el desarrollo económico que tiene una estrecha vinculación con los cambios económicos (p.26).

Un hecho económico importante en el mundo fue la crisis del año 1929, el cual conllevó a los profesionales y gremios involucrados en la contabilidad a organizarse para la creación y uniformidad de los criterios contables en la práctica. Tal como indica Storey, ello se debe a que antes de 1930, no existía un método generalmente aceptado que pudiera llamarse una teoría contable lógica y completa de la valuación de los activos y de la determinación de las utilidades (Storey, 1959, p. 353).

En ese sentido, surgió la necesidad de regulación y emisión de principios contables en el mundo, ello después de la Gran Depresión que tuvo lugar en los Estados Unidos a inicios de 1929. De manera que el “Instituto Americano de Contadores Públicos, ante esta situación, organizó diversas agrupaciones, académicas y prácticas con el objeto de estudiar el problema, emitiéndose en 1934 seis reglas, que se consideran como el primer intento de reconocimiento de principios de contabilidad” (Gertz, 1976, p.139).

Del mismo modo, Moonitz señala que “la estructuración de una doctrina científica contable a través de principios se inició en Estados Unidos y los protagonistas iniciales fueron el Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (comités de este organismo) y la Bolsa de Valores de Nueva York” (como se citó en Laya, 2011, p. 97). En ese contexto, en septiembre de 1958, se fundaron “el Comité de Procedimientos Contables y la División de investigación Contable, ambos organismos como parte del Programa de Investigación del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos para emprender estudios para enunciar los postulados y principios de contabilidad básicos” (como se citó en Laya, 2011, p. 98).

Como se puede apreciar, a inicios de los años 30 fue en los Estados Unidos donde se consolidan los principios contables surgidos en la práctica contable y por la necesidad de regulación y uniformidad. Es así como el principio del devengado forma parte del cuerpo total de los principios contables.

Tal como señala Laya (2011) “los distintos hechos económicos durante las primeras décadas del siglo XX contribuyeron a la modificación y desarrollo de elementos conceptuales de la doctrina contable influyeron en el desarrollo de los principios y postulados, entre ellos el principio del devengado” (p.100).

Por tanto, los principios contables, con el transcurso del tiempo influenciado por los cambios económicos, se han formado como verdades fundamentales para plasmar los hechos económicos a la contabilidad.

El devengo en la doctrina contable

Tal como se indicó anteriormente el devengo se ha formado en doctrina contable que luego se ha normalizado por diversos organismos para catalogarlo como un principio contable. Respecto a esto, Paton y Littleton señalaron que:

“durante los años cuarenta, la práctica contable se ha desarrollado sustancialmente en las líneas especificadas en la misma, a la vez que las racionalizaciones de la teoría congruentes con su contenido han sido ampliamente utilizadas y han resultado habituales en los pronunciamientos de la regulación” (Storey, 1981, p. 901).

Como se puede apreciar, dichos autores, influyentes en la contabilidad, señalaron que en efecto la contabilidad (los principios contables como el devengado) surgen de la doctrina contable que luego es utilizada en los pronunciamientos de la regulación. En ese sentido, es pertinente revisar brevemente sobre el principio contable del devengado en la doctrina contable.

En términos de Lortini et al. (1980) del libro “Replanteo de la técnica contable” señalan que el devengado son “las variaciones patrimoniales que deben considerarse para el resultado económico son las que competen a un ejercicio sin entrar a considerar si se han cobrado o pagado” (p.66).

Por su parte el profesor Tua (1983) entiende sobre este concepto como “la imputación temporal de ingresos y gastos deberán hacerse en función de la corriente real que dichos gastos e ingresos representan y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquellos” (p. 327).

Asimismo, Villacorta (2004) en su tesis doctoral titulada “Posibles soluciones a problemas de la normalización contable” manifiesta que el devengado equivale al reconocimiento de los resultados en función de corrientes reales constitutivas de ingresos y gastos, por lo que este concepto “tiene mejores resultados en la predicción de flujos de caja futuros que la información histórica de los flujos de tesorería, ya que tiene en cuenta tanto los flujos de caja a corto plazo como los que se espera obtener a largo plazo” (146).

Incorporación del devengado de ingresos en las NIIF

En el Perú, el 1 de enero de 1998 entró en vigencia la actual Ley General de Sociedades (LGS), la cual en su artículo 223° requiere que la forma de contabilizar las operaciones y elaborar los Estados Financieros se realice de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) vigentes en el país (Congreso de la República del Perú, 1997). Poco tiempo después, por medio de la Resolución N° 013-98-EF/93.01 de fecha 17 de julio 1998, el CNC precisó que los PCGA comprenden a las NIIF oficializadas en el país (CNC, 1998).

En ese sentido, en nuestro país, las NIIF son aplicables para la preparación y elaboración de información económica y financiera, las cuales representan los PCGA. Estas normas contables se fundamentan en

los principios contables que se han formado en el trayecto y evolución de la contabilidad. Así como señalan Díaz, Durán, y Valencia (2012) “la economía mundial se ha visto marcada por un proceso de globalización que ha obligado que el ámbito contable requiera la armonización de sus normas y principios que involucra pasar de principios locales hacia la aplicación de normas internacionales” (p.7).

Por tanto, es importante resaltar que el principio del devengo se encuentra en el modelo de las NIIF, los cuales representan los PCGA en nuestro país. En ese sentido, en los siguientes puntos se hará una revisión de las normas contables en donde fue incluido el devengado.

El devengo en la NIC 1 y el Marco Conceptual

Ahora bien, el concepto del devengado en el modelo NIIF lo podemos ubicar principalmente en la NIC 1 Presentación de Estados Financieros y el Marco Conceptual de la Información Financiera.

En tal sentido, en la NIC 1 se encuentra en el apartado de base contable de acumulación desarrollado en dos párrafos (27 y 28). En el párrafo 27 la norma describe lo siguiente: Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación o devengo (IFRS Foundation, 2018). Asimismo, el párrafo 28 precisa que cuando se utilice el devengo, “una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, en la medida que satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual” (IFRS Foundation, 2018).

Por su parte, el Marco Conceptual para la Información Financiera vigente a la fecha en su apartado rendimiento financiero reflejado por la contabilidad de acumulación (o devengo) señala lo siguiente:

“La contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los

recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente. Esto es importante porque la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa y sus cambios durante un periodo proporciona una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad que la información únicamente sobre cobros y pagos del periodo” (IFRS Foundation, 2018).

Cabe resaltar que el devengo como Principio fundamental de la contabilidad mantiene la esencia como concepto en ambas normas; no obstante, con la vigencia del Marco Conceptual (hasta la versión de septiembre 2010), el devengo deja de ser una hipótesis fundamental y pasa a constituirse en una forma de reflejar el rendimiento financiero de una entidad que informa durante un período (siendo la forma de reflejar el rendimiento financiero), tal como se citó en el párrafo anterior.

El devengo en la NIC 18

Tal como señaló en los antecedentes del problema de la presente investigación, la norma contable vigente hasta el 2018 para la medición y reconocimiento de ingresos fue la NIC 18 (IFRS Foundation, 2018). Esta norma tuvo como finalidad “contabilizar ingresos de actividades ordinarias procedentes de las transacciones y sucesos venta de bienes, la prestación de servicios y el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos” (IFRS Foundation, 2014).

Asimismo, la NIC 18 estableció que, para el reconocimiento de ingresos por la venta de bienes, y por ende su incorporación en los estados financieros, se deben cumplir todas y cada una de las cinco condiciones siguientes:

- a. La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes.
- b. La entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos.
- c. El importe de los ingresos de actividades ordinarias puede medirse con fiabilidad.
- d. Es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.
- e. Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad” (IFRS Foundation, 2014).

En relación a la transferencia de los riesgos y ventajas significativos de la propiedad, el párrafo 15 de la aludida norma indica que esta transferencia coincide mayormente con la “transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador”, pero que hay casos en que la “transferencia de riesgos y ventajas tendrá lugar en un momento diferente del correspondiente a la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión de los bienes” (IFRS Foundation, 2014).

Asimismo, la norma señala que, “si la entidad retiene, de forma significativa, riesgos de la propiedad, la transacción no será una venta y por tanto no se reconocerán los ingresos” (IFRS Foundation, 2014). Por ejemplo, una entidad puede retener riesgos significativos de diferentes formas:

- a. cuando la entidad asume obligaciones derivadas del funcionamiento insatisfactorio de los productos que no entran en las condiciones normales de garantía;
- b. cuando la recepción de los ingresos de actividades ordinarias de una determinada venta es de naturaleza contingente porque depende de la obtención, por parte del comprador, de ingresos de

actividades ordinarias derivados de la venta posterior de los bienes;

c. cuando los bienes se venden junto con la instalación de los mismos y la instalación es una parte sustancial del contrato, siempre que ésta no haya sido todavía completada por parte de la entidad; y

d. cuando el comprador tiene el derecho de rescindir la operación por una razón especificada en el contrato de venta, y la entidad tiene incertidumbre acerca de la probabilidad de devolución” (IFRS Foundation, 2014).

Cabe traer a colación el párrafo 13, el cual había señalado sobre la identificación de la transacción por separado y su reconocimiento de la siguiente manera:

“No obstante, en determinadas circunstancias, es necesario aplicar tal criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por ejemplo, cuando el precio de venta de un producto incluye una cantidad identificable a cambio de algún servicio futuro, tal importe se diferirá y reconocerá como ingreso de actividades ordinarias en el intervalo de tiempo durante el que tal servicio será ejecutado” (IFRS Foundation, 2014).

Como se puede apreciar, el tratamiento sobre el criterio de reconocimiento de ingresos por separado en un componente identificable de una única transacción lo hizo de forma limitada y sin tanta precisión. Caso que no ocurre con el reconocimiento de ingresos por la NIIF 15, el cual se describe en el siguiente ítem.

El devengo en la NIIF 15

En las últimas décadas los modelos de negocio y cambios económicos han involucrado que muchas empresas implementen una variedad de

estrategias buscando ser más competitivas. Ello ha llevado a un mayor nivel de complejidad en sus transacciones económicas, de manera que bajo el marco normativo contable no se haya contemplado detalladamente el reconocimiento y medición de diversos hechos económicos. En ese sentido, las entidades y organismos internacionales emisores de normas se han preocupado en evaluar la normatividad para precisar y detallar las normas contables.

Es así que los órganos emisores de estándares contables internacionales, el IASB y el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de los Estados Unidos (FASB, por sus siglas en inglés), trabajaron conjuntamente los proyectos para preparar y esclarecer algunos estándares contables, entre ellos la NIIF 15 (EY, 2015).

Respecto a la NIIF 15, es relevante indicar que esta norma contable presenta exhaustiva metodología para la medición y reconociendo de ingresos, considerando como principio primordial que “el monto reconocido como ingreso refleje la cantidad al que la entidad espera tener derecho a cambio de la transferencia de bienes y/o servicios comprometidos con los clientes en virtud de un contrato” (IFRS Foundation, 2018). Para tal propósito, “la entidad deberá efectuar rigurosos procedimientos, como realizar estimaciones contables y tratar una operación como si se tratase de distintas transacciones” (IFRS Foundation, 2018).

Así la firma auditora EY señala que la NIIF 15 involucra un cambio significativo en la normatividad contable actual y que, aun cuando se presente una guía de aplicación pormenorizada, se tendrá que “utilizar mayor juicio para aplicar sus requisitos, ya que el uso de estimaciones es más extenso en esta norma” (2015).

Adicionalmente, el apéndice C de la NIIF 15 establece que este estándar contable reemplaza las siguientes normas e interpretaciones: “la NIC 11 Contratos de Construcción; la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias; la CINIIF 13 Programas de Fidelización de Clientes; la CINIIF 15 Acuerdos

para la Construcción de Inmuebles; la CINIIF 18 Transferencias de Activos procedentes de Clientes; y la SIC-31 Ingresos - Permutas de Servicios de Publicidad” (IFRS Foundation, 2018).

Por tanto, la NIIF 15 indica que la finalidad “es consolidar en un solo modelo el reconocimiento de ingresos de diversas industrias mostrando principios claros, un marco contable más sólido, comparabilidad entre industrias y mejora de las revelaciones en los estados financieros de las compañías” (IFRS Foundation, 2018).

Asimismo, el objetivo de esta norma es “establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, fecha e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias” (IFRS Foundation, 2018). De manera que, el principio básico es que “una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias para representar la transferencia del bien o servicios comprometidos con los clientes” (IFRS Foundation, 2018).

En tal sentido, el modelo que establece la NIIF 15 para el reconocimiento y medición de los ingresos consta de 5 pasos, los cuales son desarrollados en toda la norma (IFRS Foundation, 2018). Para los efectos de la presente investigación a continuación se expondrán estos pasos con énfasis en algunos de ellos.

El primer paso, “Identificación del contrato”, es desarrollado entre los párrafos 9 al 21 de la NIIF 15 (IFRS Foundation, 2018). Por lo que se debe tener en cuenta que el contrato debe tener “sustancia comercial y debe ser probable que la entidad recaude (cobre) e identifique las condiciones de pago de la contraprestación por los bienes y servicios acordados en el contrato” (IFRS Foundation, 2018).

El segundo paso, “Identificar las obligaciones de cumplimiento en el contrato”, es desarrollado en los párrafos del 22 al 30 de la NIIF 15 (IFRS Foundation, 2018). Debiendo entender que las obligaciones de

cumplimiento como los ofrecimientos por parte de la empresa vendedora para obtener ingresos, es decir, todo lo que la empresa se compromete a otorgar a su cliente. Por lo que un contrato puede tener varias obligaciones de desempeño, siendo esto así una entidad debe evaluar cada una de ellas y separarlas para su reconocimiento. En ese sentido, la norma señala:

“al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente: un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente” (IFRS Foundation, 2018).

El tercer paso, “Determinar el precio de la transacción”, es desarrollado entre los párrafos 47 al 72 de la NIIF 15. Por lo que se debe entender que “el precio de la transacción es el valor de la contraprestación al cual la entidad espera tener derecho a cambio de la transferencia de bienes o servicios, de manera que el precio puede ser un importe fijo, variable, o ambos” (IFRS Foundation, 2018).

En ese paso se aprecian las estimaciones contables. Aquí, la contraprestación variable incluye conceptos tales como descuentos, reembolsos, abonos, incentivos, bonificaciones por cumplimiento de objetivos y otros conceptos similares. Por lo que una entidad debe estimar el precio de la transacción teniendo en cuenta el efecto de contraprestaciones variables, el valor temporal del dinero (si se considera que existe un componente de financiación significativo que influya en el precio), contraprestaciones no monetarias que se deben medir al valor razonable, y otras contraprestaciones a pagar al cliente (IFRS Foundation, 2018).

Asimismo, la NIIF 15 indica que “una entidad debería ajustar el precio de la transacción en la medida que sea altamente probable y que no dé

lugar a una reversión significativa de ingresos, si en el futuro se produjera una reestimación de los ingresos reconocidos inicialmente” (IFRS Foundation, 2018). Para ello, en su párrafo 53 brinda dos métodos para determinar la probabilidad de la ocurrencia de las contraprestaciones variables: El primero método, el valor esperado, consiste en “sumar los importes ponderados según su probabilidad en un rango de importes posibles; es decir, se utiliza un importe ponderado en función de la probabilidad” (IFRS Foundation, 2018). Este método se aplica cuando se cuenta con un gran número de escenarios con características similares.

Por su parte, el segundo método, el importe más probable, “parte de la proposición de que se cuenta con diferentes importes de contraprestaciones posibles, por lo que la entidad deberá seleccionar el importe individual que mejor pronostica la contraprestación variable, es decir, el más probable” (IFRS Foundation, 2018). Este método es aplicable cuando se tiene sólo dos escenarios posibles, por ejemplo, una entidad logra una prima de desempeño o no la logra (IFRS Foundation, 2018).

El cuarto paso, “Asignar el precio de la transacción a cada obligación de desempeño”, es desarrollado entre los párrafos 73 a 104 de la NIIF 15 (IFRS Foundation, 2018). Por lo que, si se tuviera más de una obligación de desempeño en el contrato, el precio de la transacción debe asignarse a cada obligación en razón a los precios de venta independientes de los bienes y servicios (IFRS Foundation, 2018).

En ese sentido, la NIIF 15 en su párrafo 79 plantea ciertos métodos para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio:

“a. Enfoque de evaluación de mercado ajustado: una entidad podría evaluar el mercado en el que vende los bienes y servicios y estimar el precio que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto a pagar por ellos. Ese enfoque puede también incluir la referencia a los precios que los competidores de la entidad han asignado a bienes o

servicios similares y el ajuste de esos precios, según sea necesario, para reflejar los costos y márgenes de la entidad.

b. Enfoque del costo esperado más un margen: una entidad podría proyectar sus costos esperados de satisfacer una obligación de desempeño y luego añadir un margen apropiado para ese bien o servicio.

c. Enfoque residual: Para aquellos casos muy limitados en que no se pueda determinar el precio de venta independiente” (IFRS Foundation, 2018).

Finalmente, el quinto paso, “Reconocimiento de los ingresos conforme la entidad cumpla con una Obligación de desempeño”, es desarrollado entre los párrafos 31 al 45 de la NIIF 15 (IFRS Foundation, 2018). En este paso es indispensable que una entidad reconozca un ingreso de actividades ordinarias en la medida en que satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (uno o varios activos) al cliente. Por lo que los ingresos se reconocen en el plazo que establezca el contrato y cuando el cliente obtiene el control de los bienes o servicios (IFRS Foundation, 2018).

Respecto al control del bien (activo) la norma señala lo siguiente:

“El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios. Los beneficios de un activo son los flujos de efectivo potenciales (entradas o ahorros de salidas de recursos) que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas formas, tales como:

- (a) el uso del activo para producir bienes o prestar servicios (incluyendo servicios públicos);
- (b) el uso del activo para mejorar el valor de otros activos;
- (c) el uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos;

- (d) la venta o intercambio del activo;
- (e) la pignoración del activo para garantizar un préstamo; y
- (f) conservar el activo” (IFRS Foundation, 2018).

Asimismo, respecto al cumplimiento de las obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo, una entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por ello, satisface una obligación de desempeño y reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:

- “(a) el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza;
- (b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora; o
- (c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha” (IFRS Foundation, 2018).

Sobre la base de lo expuesto se advierte que la NIIF 15 indica que se debe separar el contrato, de acuerdo a las prestaciones diferenciadas que se puedan identificar en el mismo. Realizado esto se deberá asignar el precio de la transacción a cada prestación. De esta manera la asignación de ingresos será de forma separada conforme vayan cumpliéndose cada una de las prestaciones² (IFRS Foundation, 2018).

Al respecto, las obligaciones de desempeño, como los denomina la NIIF, son bienes y servicios comprometidos al cliente en virtud del contrato, que deben ser reconocidos como ingresos de manera independiente (separada), si cumplen con los requisitos del párrafo 27 de la aludida norma

² Se puede revisar la NIIF 15 en sus párrafos 31 al 45.

contable (IFRS Foundation, 2018). Dicho párrafo exige que el contrato se “parcialice” de acuerdo con sus prestaciones³ en la medida que:

- a. el cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él (es decir, el bien o servicio puede ser distinto); y
- b. El compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (es decir, el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato)” (IFRS Foundation, 2018).

Finalmente, la NIIF 15 prescribe que una entidad deberá dar un tratamiento diferenciado (independiente) a las prestaciones de un contrato cuando los compromisos de la entidad frente al cliente, de transferir el bien o servicio, pueden identificarse por separado entre sí; y cuando, se aprecie que el cliente puede beneficiarse del bien por sí mismo, o por el servicio en sí mismo (IFRS Foundation, 2018). De manera que, con este tratamiento, la NIIF 15 pretende dos situaciones.

La primera es que el reconocimiento de ingresos muestre el valor a que la entidad espera tener derecho, de forma separada, a cambio de los bienes y/o servicios comprometidos con el cliente; y, la segunda, que el reconocimiento de ingresos describa el patrón de transferencia de los bienes y servicios a los clientes (IFRS Foundation, 2018). Es así que lo señalado representa el principio fundamental sobre el que se cimienta la NIIF 15, el cual se encuentra en su párrafo 2.

El devengado en la LIR peruano

En el presente apartado se revisará los inicios de la inclusión del devengado en la LIR en el Perú; la interpretación de este concepto por las autoridades tributarias, tales como la Sunat, el TF y el PJ; luego se revisará

³ Debe precisarse que los párrafos 28, 29 y 30 de la NIIF 15, complementan el criterio expuesto en el párrafo 27.

la incorporación del devengo en la LIR por el DL 1425 en la LIR y finalmente se revisará el devengado en transacciones con más de una prestación.

Incorporación del término devengado en la LIR

De una revisión histórica de la legislación del impuesto a la renta, se advierte que, mediante el DL N° 200, se incorpora por primera vez el concepto del devengado al ordenamiento tributario. Este hizo alusión al momento en que se debe considerar un ingreso para efectos de determinar el impuesto a la renta (Poder Ejecutivo, 1981).

En términos más preciso, el artículo 64° del DL N° 200, promulgado en junio de 1981, señaló que a los efectos de la esta ley:

"(...) el ejercicio gravable comienza el 01 de Enero de cada año y finaliza el 31 de Diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

- b) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen" (Poder Ejecutivo, 1981).

Ese mismo tenor se mantuvo a lo largo de las posteriores normas legales que regularon el impuesto a la renta. Esto sucedió en el artículo 64° del DL 298 de agosto de 1984, el DL 399 de diciembre de 1986 y de la Ley N° 25381 de diciembre de 1991. Además, el mismo tenor se observa, inclusive, en el DL 774, norma legal de 1994 que constituye la base normativa del texto actual de la LIR. En efecto, el artículo 57° de este Decreto señala:

"A los efectos de esta Ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las

siguientes normas: a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen (...)" (Poder Ejecutivo, 1994).

El referido DL 774 de 1994 junto con las modificaciones posteriores a su texto normativo han sido acopiadas en el Texto Único Ordenado de la LIR, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF en diciembre de 2004. Hasta antes de la promulgación del DL 1425, el precitado artículo 57º mantuvo la redacción respecto a que los ingresos se consideran producidos en el ejercicio en que se devenguen (Poder Ejecutivo, 2004).

Tal como se puede apreciar los cuerpos normativos citados incorporaron el concepto del devengo en la LIR, pero no se definió ni se establecieron reglas para comprender cuándo se debe considerar un ingreso devengado para efectos del IRE.

El devengado como aspecto temporal del IRE

Cuando un dispositivo legal crea un tributo, no señala la relación específica de las personas que se verán obligadas a contribuir con una suma de dinero al Estado (Medrano, 2004, p. 91). Por el contrario, contiene la descripción hipotética y genérica de un hecho a nivel abstracto que, al realizarse en la realidad, acarrea la incidencia de las consecuencias previstas legalmente, vinculadas a dar una suma de dinero al Estado (Ataliba, 1987, p. 66). A esta descripción legal, Becker la denominó "hipótesis de incidencia tributaria" (como se citó en Ataliba, 1987, p. 59). Cuando, con posterioridad a la promulgación de la ley, ocurra en la realidad un hecho que se corresponda o se subsuma rigurosamente en la descripción legal, éste se considera como hecho imponible, lo cual ocasionará el nacimiento de la obligación tributaria (Ataliba, 1987; Becker, 1972; Pérez, 1968).

Así mismo, para Ataliba (1987) la hipótesis de incidencia tributaria (en adelante, HIT) cuenta con diversos aspectos o cualidades, los cuales en

conjunto forman un “todo lógico unitario e inescindible (...) [y] en su todo unitario, da configuración al tributo, y permite determinar, por sus características, la especie tributaria” (p. 73). Para Bravo (2006) estos aspectos “vienen a ser las coordenadas fáctico-espacio-temporales, que el legislador esculpe en la norma” (p. 152).

En este sentido, Ataliba (1987) sostiene que:

“Son pues, *aspectos* de la hipótesis de incidencia las cualidades que ésta tiene de determinar hipotéticamente los sujetos de la obligación tributaria, así como su contenido sustancial, lugar y momento de nacimiento. De ahí que designemos los aspectos esenciales de la hipótesis de incidencia tributaria como: a) aspecto personal; b) aspecto material; c) aspecto temporal y d) aspecto espacial” (p. 91).

De modo similar, Villegas (2001) considera que la HIT debe contener necesariamente los siguientes aspectos:

“(...) a) la *descripción objetiva* de un hecho o situación (aspecto material); b) los datos necesarios para individualizar a la *persona* que debe “realizar” el hecho o “encontrarse” en la situación en que objetivamente fueron descritos (aspecto personal); c) el *momento* en que debe configurarse o tenerse por configurada la “realización” del hecho imponible (aspecto temporal); d) el *lugar* donde debe acaecer o tenerse por acaecida la “realización” del hecho imponible (aspecto espacial)” (p. 272 – 273).

Los referidos aspectos han sido reconocidos por el máximo tribunal en justicia constitucional de nuestro país, el TC (2008). Así, mediante la sentencia de fecha 20 de mayo de 2008 recaída en el Expediente N° 1993-2008-PA se ha establecido que:

“(...) los criterios para la determinación de la hipótesis de incidencia tributaria son básicamente: 1) el *material*, esto es, qué hecho o situación fáctica debe ocurrir o realizarse; 2) el *personal*, esto es,

quién debe realizar o generar tal hipótesis; 3) el *espacial*, es decir, en qué circunscripción o espacio territorial debe realizarse el hecho generador; y finalmente 4) el *temporal*, es decir, cuándo debe ocurrir el hecho previsto en la norma tributaria” (TC, 2008b).

A partir de ello, es que la ocurrencia de tales aspectos de la HIT en la realidad dará lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Así lo reconocía Ataliba (1987) cuando indicó que la “configuración del hecho (aspecto material), su conexión con alguien (aspecto personal), su localización (aspecto espacial) y su consumación en un momento fáctico determinado (aspecto temporal) reunidos unitariamente determinan inexorablemente el efecto jurídico deseado por la ley”, es decir, la “creación de una obligación jurídica concreta, a cargo de una determinada persona, en un preciso momento” (p. 79).

Al respecto, en relación al aspecto temporal de la HIT, Bravo (2006) señala que “es el grupo de indicaciones, contenidas en la norma, que proveen elementos para conocer en qué instante o en qué momento debe ocurrir el hecho para calificar como gravable” (p.155). Para Ataliba (1987) este aspecto de la HIT se define como “la propiedad que ella tiene de designar (explícita o implícitamente) el momento en que se debe reputar consumado (sucedido, realizado) un hecho imponible” (p. 106).

En adición a lo señalado, parte de la doctrina sostiene que la HIT, según su aspecto temporal, puede clasificarse como simple o compleja. Ataliba (1987) señala que la doctrina acostumbra afirmar que la HIT es simple cuando al ocurrir un hecho o evento único y simple se verifica el hecho imponible, tal como en el caso del impuesto sobre las ventas. De otro lado, será compleja cuando el hecho imponible se configura en el momento exacto en que ocurran, de forma completa, un conjunto de hechos, tal como sucede en el impuesto a la renta (Ataliba, 1987).

Así mismo, otra clasificación que propone la doctrina, no sobre la HIT, según su aspecto temporal, sino sobre los hechos imponibles, es que éstos

pueden ser instantáneos o periódicos. Para Giannini y Bujanda, los hechos imponibles instantáneos se configuran por hechos que se agotan por su propia naturaleza en un corto periodo de tiempo y cada vez que se repiten dan lugar a una obligación tributaria autónoma, como el hecho generador de la venta en relación con el impuesto sobre las ventas (como se citó en Borrero, 1980).

Por otro lado, según Falcao (1964), son periódicos los hechos imponibles “cuyo ciclo de formación se completa dentro de un determinado periodo de tiempo (...) y que consisten en un conjunto de hechos circunstancias o acontecimientos globalmente considerados. Ejemplo: el hecho generador de la renta (...) en relación con el impuesto a la renta” (p. 2).

Las clasificaciones de la HIT, según su aspecto temporal, y del hecho imponible descritas anteriormente son rebatidas por otra parte de la doctrina tributaria. Barros señala que “la única clasificación que entiendo reúne datos científicos, es la que destaca, en las hipótesis de incidencia, la previsión o no de su ocurrencia en determinado momento” (como se citó en Ataliba, 1987, p. 118-119). Por ello, Barros sugiere una clasificación de la HIT en “a) hipótesis de incidencia que prevén el momento exacto para la ocurrencia del hecho imponible; b) hipótesis de incidencia que no hacen alusión al momento en que deba ocurrir el hecho imponible” (como se citó en Ataliba, 1987, p. 118-119).

Ataliba (1987) apoya la clasificación propuesta por Barros al sostener que no es importante para “al intérprete si el hecho calificado por la ley se consuma en un instante o si depende de un penoso y lento proceso pre-jurídico para consumarse. Sólo es relevante el momento de su consumación” (p. 120). Este autor agrega que:

“Efectivamente, existen hipótesis de incidencia que prevén la ocurrencia del hecho imponible en determinado momento. Si sucedieran en un instante distinto, no se tiene por realizado el hecho

imponible. De este tipo, tenemos la hipótesis de incidencia del impuesto a la renta. Interesa saber cuál es la renta líquida, pero en el último día del ejercicio. En cualquier otra fecha, será del todo irrelevante” (Ataliba, 1987, p. 118 -119).

Por lo señalado anteriormente, Jarach considera que, para delimitar el aspecto temporal de la HIT, “el legislador puede adoptar diferentes posturas: puede atribuirse o imputarlas – a los efectos de la obligación tributaria que nace – a un periodo, o incluso puede considerarlas en su resultado último, al finalizar el proceso” (como se citó en Ataliba, 1987, p. 107).

De este modo, en relación con el aspecto temporal de la HIT del tributo que grava la renta, Villegas (2001) sostiene que:

“En el impuesto a las ganancias, los ingresos computables son los obtenidos en el año fiscal, coincidente con el año calendario en las personas físicas (1 de enero a 31 de diciembre). Como podrá apreciarse, la verdad es que el hecho imponible se está generalmente "realizando" durante todo el período, ya que las ganancias comprendidas son habitualmente las periódicas (salvo casos aislados). En *otras* palabras: la ganancia gravada es —por lo general— un flujo que va llegando a manos del receptor en el transcurso de todo el período. Pero como hemos dicho, la ley tributaria necesita un momento exacto de "realización". Por eso se recurre a una ficción jurídica, y el hecho imponible del impuesto a las ganancias se tiene por configurado a la hora 24 del día 31 de diciembre de cada año (o sea, el *último instante* del período dentro del cual se computan las ganancias obtenidas)” (p, 279).

Debido a la doctrina señalada anteriormente, el impuesto a la renta califica como el tributo cuya HIT establece un momento exacto de la ocurrencia del hecho imponible, esto es, el 31 de diciembre de cada año. En relación con este impuesto, en el Perú, el artículo 57° de la LIR dispone

que las rentas empresariales se consideran generadas en el ejercicio en que se devenguen, entendiendo como ejercicio el periodo que comprende el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año (Poder Ejecutivo, 2018).

Al respecto, Bravo (2002) indica que en el caso del IRE, “la Ley nacional recoge como criterio de imputación temporal de rentas el del devengado, aplicable tanto al reconocimiento de ingresos (aspecto material) como de gastos (base imponible), tal como consta en el artículo 57°” (p.70).

En el mismo sentido, Durán (2017) señala que “visto el devengo como una institución del Derecho tributario, asegura un aspecto temporal vinculado a una dimensión material del tributo en un ejercicio determinado” (p. 11). Durán (2017) añade en relación con el devengo de la renta y gastos del artículo 57° de la LIR al indicar que “todos tenemos idea que se refiere a un concepto general sobre el aspecto temporal del IRE” (p. 22).

De forma más precisa a lo señalado anteriormente, Durán (2017), comentando la Resolución N° 9518-2-2004, indica que el TF ha “informado que la generación de rentas en toda empresa en marcha es un hecho constante, pero para efecto del IR las rentas obtenidas deben ser medidas en un periodo o ejercicio determinado” (p. 13).

Por esta razón, la obtención de ingresos por la realización de los hechos previstos en la HIT, de forma continuada durante el 01 de enero al 31 de diciembre del ejercicio, serán considerados o devengados en tal periodo. No obstante, será recién el 31 de diciembre el momento en que, de determinarse renta calificada como gravable, se configurará el hecho imponible y dará nacimiento a la obligación tributaria.

De forma similar, el TF (2018) analizando el devengo previsto en el artículo 57° de la LIR y asociándolo al aspecto temporal de la HIT del IRE señala lo siguiente:

“Que, en consecuencia, el hecho generador del Impuesto a la Renta de tercera categoría, es decir, la obtención de renta neta imponible de naturaleza empresarial (aspecto material de la hipótesis de incidencia), es de realización periódica y anual, por lo que su configuración recién ocurre el 31 de diciembre de cada año (aspecto temporal de la hipótesis de incidencia), fecha en que se verifica el nacimiento de la obligación tributaria” (p. 13).

El devengado y su relación con el principio de capacidad contributiva

De acuerdo con Novoa (2006), Adam Smith, el padre de la economía moderna, en su obra “La Riqueza de las Naciones” de 1776, “señala como primerísima regla tributaria la de Capacidad o Justicia, estableciendo que los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento según sus respectivas capacidades” (p. 102). Esta concepción fue incorporada por la Novena Conferencia Internacional Americana en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (Organización de los Estados Americanos [OEA], 1948). En el artículo 36° de la referida declaración se establece que “toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos” (OEA, 1948).

En relación con lo señalado precedentemente, mediante la sentencia, de fecha 17 de abril de 2007, recaída en el Expediente N° 06089-2006-PA se ha manifestado que:

“(…) la búsqueda de una sociedad más equitativa, propia del Estado Social y Democrático de Derecho, se logra justamente a través de diversos mecanismos, entre los cuales la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues mediante ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para su redistribución en mejores servicios y cobertura de necesidades estatales. De ahí que, quienes ostentan la potestad tributaria, (...) deban exhortar al ciudadano a contribuir con el

sostenimiento de los gastos públicos, sin distinción ni privilegios” (TC, 2007).

Así mismo, a través del Pleno Jurisdiccional, de fecha 16 de mayo de 2005, recaída en el Expediente N° 00053-2004-PI se ha reconocido que:

“(…) para que el principio de capacidad contributiva como principio tributario sea exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74° de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical” (TC, 2004a).

En este sentido, en la sentencia, de fecha 28 de setiembre de 2004, recaída en el Expediente N° 0033-2004-AI se ha establecido que para conceptualizar adecuadamente al principio de capacidad contributiva es pertinente acudir a la teoría que plantea Tarsitano en torno a que esta es la:

“(…) aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible” (TC, 2004b).

En adición a las precitadas consideraciones, Ataliba (1986) indica que la capacidad contributiva es:

“(…) una exigencia muy concreta y muy real de la Constitución. El hecho que revela, que expresa, la capacidad contributiva, tiene que ser un hecho actual real, existente, efectivo y no una apariencia, no

una ilusión, no una suposición. No puede ser ficticia, presunta, supuesta la capacidad contributiva que se contiene en un hecho gravable o lo que sea” (p. 35-36).

Moschetti (1980) comparte lo señalado al indicar que “la capacidad contributiva (...) significa aptitud, posibilidad concreta y real” (p. 68) para contribuir a satisfacer las necesidades públicas.

En el mismo sentido, en la Resolución N° 0033-2004-AI se ha dispuesto que, en el caso del impuesto a la renta:

“(...) solamente el legislador podrá tomar como índice concreto de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo o aquella que potencialmente pueda ser generada (...); demás está decir que en caso de renta inexistente o ficticia, el quiebre del principio se torna evidente” (TC, 2004b).

Así es que el IRE solo “deberá gravar la riqueza efectivamente obtenida, sin hacer uso de (...) una riqueza meramente probable” (Spisso, 2002, p. 361-362). Este criterio es reconocido en la sentencia de fecha 18 de junio de 2013 recaída en el Expediente N° 00319-2013-PA ya que:

“(...) sólo es admisible que el Estado exija a los ciudadanos el otorgamiento de determinado monto -a través del impuesto- siempre que este ciudadano obtenga algún beneficio económico por sus actos, puesto que imponer a todas las personas -sin distinción- el impuesto a la renta, implicaría afectar el patrimonio de los ciudadanos y por ende su propia subsistencia, ya que si no existe ganancia o beneficio económico no puede existir hecho generador del impuesto a la renta” (TC, 2013).

De otro lado, sobre la base del análisis del devengado como aspecto temporal de la HIT y del principio de capacidad contributiva, Durán y Mejía (2017) indican que:

“En ese sentido, visto el devengo como una institución del Derecho tributario, asegura un aspecto temporal vinculado a una dimensión material del tributo en un ejercicio determinado, lo cual comulga y satisface los principios de Deber de Contribuir y Capacidad Contributiva, toda vez que no se puede exigir a los contribuyentes que tributen en un periodo aquello que razonablemente todavía no manifiesta capacidad para tributar y, en esa medida, el devengamiento asegura dicha condición económica-jurídica en un tiempo determinado” (p. 11).

En la misma línea argumentativa, Moschetti (1980) considera que

“la ley que crea el tributo:

No sólo debe salvaguardarse el interés de la hacienda sino también el del contribuyente en aportar sólo cuando cuenta con una capacidad contributiva. El requerimiento de la capacidad contributiva es quebrantado no sólo cuando no se gravan ciertas manifestaciones, sino también cuando la contribución a los gastos públicos sea vinculada a riquezas inexistentes” (p. 69).

De esta forma, el interés recaudatorio del Estado no puede contravenir el principio de capacidad contributiva por lo que el gravamen del impuesto a la renta sólo se justificará en el momento en que el sujeto pasivo manifieste capacidad contributiva, esto es, cuando efectivamente genere renta de acuerdo con lo que establece la LIR.

Interpretación del término devengado de ingresos por las autoridades tributarias

Como se indicó anteriormente el concepto del devengado en la LIR no fue definido, de manera que en el ámbito empresarial y tributario se han presentado controversias. Es por ello que, durante años las autoridades tributarias se han pronunciado para interpretar este concepto y dar solución a las diversas controversias sobre el devengado. En ese sentido, es

importante revisar estas interpretaciones a través de pronunciamientos por parte de la Sunat, el TF y el PJ.

Interpretación de la Administración Tributaria

El organismo de Administración Tributaria, la Sunat, ha interpretado el devengado a través de diversos pronunciamientos. En algunos casos, la Sunat para interpretar el devengo de los ingresos a que se refiere el artículo 57° de la LIR recurre únicamente a las normas contables. Así, mediante el Informe N° 085-2009-SUNAT, esta entidad interpretó que:

“(…) debe tenerse en cuenta que las normas que regulan el Impuesto a la Renta no definen cuándo se considera devengado un ingreso, por lo que resulta necesaria la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en la que deben imputarse los ingresos a un ejercicio determinado. Para fines de la realización de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, los ingresos relacionados con la venta de bienes futuros se consideran devengados cuando se cumplan con todas las condiciones señaladas en el párrafo 14 de la NIC 18” (Sunat, 2009).

El precitado criterio es compartido en la Carta N.° 086-2013-SUNAT de fecha 24 de mayo de 2013 orientada a responder una consulta respecto al momento en que se deben reconocer los ingresos derivados de la transferencia de propiedad de vehículos nuevos para efectos de la LIR (Sunat, 2013). De este modo, la carta señala que:

“(…) resulta necesaria la utilización de los criterios contables para efectos de determinar el principio de lo devengado (...) el ingreso derivado de la transferencia de propiedad de vehículos nuevos se deberá reconocer en la oportunidad en la cual se cumplan con todas las condiciones establecidas en el párrafo 14 de la NIC 18, pues solo una vez producido dicho cumplimiento se entenderá devengado el ingreso (...)” (Sunat, 2013).

En otros casos, para interpretar el devengo de los ingresos, la Sunat recurre únicamente a la doctrina jurídica. Al respecto, se pueden rescatar al Informe⁴ N° 044-2006-SUNAT y la Carta N° 035-2011-SUNAT los que aplican el criterio de Jorge Reig en el sentido que el devengo tiene las siguientes características:

- “1. Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.
2. Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente.
3. No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago; puede ser obligación a plazo y de monto no determinado” (Sunat, 2006, 2011).

Así mismo, en el precitado Informe N° 044-2006-SUNAT, la Sunat también aplica la teoría de García Mullín de 1978 en el sentido de que con el devengado “se atiende únicamente al momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo el mismo. Dicho de otro modo, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta”.

Finalmente, hay otros pronunciamientos en los que la Sunat para interpretar al devengo recurre a las normas contables y a la doctrina jurídica. Muestra de ello es el Informe N° 48-2010-SUNAT de fecha 29 de abril de 2010, referido al devengo de garantías extendidas en venta de bienes otorgadas a los consumidores finales, señala que para entender el devengo “resulta necesario recurrir a la doctrina jurídica y a los Principios Contables” (Sunat, 2010).

De este modo, este informe toma en consideración la teoría de Jorge Reig en torno a que el ingreso devengado es “todo aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere” (Sunat, 2010). Así mismo, este informe

⁴ Igualmente se puede revisar los Informes Ns° 005-2017-SUNAT, 130-2010-SUNAT y 021-2006/SUNAT, los cuales comparten el mismo fundamento.

señala que es relevante aplicar los principios contables para determinar el momento en que devengan los ingresos, para ello se remite a los párrafos 22, 92, 94 y 98 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, así como al párrafo 14 de la NIC 18 (Sunat, 2010).

De forma más reciente, la Sunat se ha pronunciado respecto a la interpretación y aplicación de las reglas incorporadas por el DL 1425 para determinar el devengado de los ingresos y gastos.

Así, ante la consulta del momento en que devenga el ingreso por comisión de estructuración de préstamos, la Sunat ha concluido en el Informe N° 043-2020-SUNAT que:

“El ingreso por comisión de estructuración que cobra una entidad financiera con ocasión del desembolso de los denominados préstamos estructurados se devenga en el ejercicio en que se culmina el servicio por el cual se desembolsa siempre que el derecho a obtenerlo no esté sujeto a una condición suspensiva y la contraprestación o parte de esta no se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, de acuerdo a los términos establecidos en cada caso” (2020a, p. 9).

Para llegar a tal entendimiento, primero, la Administración Tributaria reconoce que para efectos contables la comisión de estructuración puede ser un costo de transacción que forma parte de la tasa de interés efectiva que se devenga de forma conjunta con tal interés a lo largo del plazo del préstamo (Sunat, 2020).

Luego, la Sunat (2020) indica que para definir el devengo tributario de la comisión de estructuración es necesario determinar: (i) el hecho sustancial que otorga el derecho a cobrar, (ii) el momento en que se produce, (iii) si el derecho a obtener el ingreso está sujeto a una condición

suspensiva y (iv) si el monto total o parte de la contraprestación se ha fijado en función a la ocurrencia de un hecho o evento en el futuro.

Respecto a los ítems (i) y (ii), citando a la Resolución N° 06230-3-2016 del TF, la Sunat (2020a) reconoce que el hecho principal o esencial que genera el derecho a cobrar la comisión es la prestación del servicio para estructurar el financiamiento y crear un préstamo a la medida del prestatario; por lo que el momento en que se culmine el referido servicio se obtendrá el derecho a cobrar la contraprestación y con ello se producirá el devengo del ingreso⁵.

Adicionalmente, en el precitado Informe, la Sunat (2020a) señala que en los casos en que un prestador ofrezca de forma conjunta el servicio de estructuración y el de financiamiento (préstamo estructurado), de conformidad con el artículo 57 de la LIR, el devengo de los ingresos se determinará de forma independiente por cada prestación.

En otra ocasión, ante la consulta de si califica como condición suspensiva para el devengo tributario del gasto por la participación en las utilidades otorgada de forma voluntaria a los trabajadores el hecho que el pago esté sujeto a la permanencia del vínculo laboral de éstos al momento de su otorgamiento, la Sunat (2020b) en el Informe N° 032-2020-SUNAT ha concluido que:

“En el supuesto que para el pago de dicha participación se establezca como requisito que el trabajador cuente con vínculo laboral vigente hasta un mes determinado del ejercicio siguiente al que corresponda dicha utilidad, tal requisito constituye una condición suspensiva para efectos del tercer párrafo del artículo 57 de LIR” (p. 4).

⁵ En torno a los aspectos indicados en los ítems (iii) y (iv), la Sunat indica que el efecto de éstos en el devengo del ingreso se evaluarán caso por caso dependiendo de los términos contractuales establecidos entre las partes.

Para llegar a tal interpretación, la Sunat indica que, de forma similar al caso de los ingresos, la LIR ha establecido que los gastos de devengan cuando (i) se han producido los hechos sustanciales para su generación, (ii) la obligación de pagarlos no esté sujeta a una condición suspensiva y (iii) la determinación de la contraprestación o parte de esta no dependa de un hecho o evento futuro.

Respecto al ítem (i), citando a la Exposición de Motivos del DL 1425, la Sunat (2020b) señala que el hecho sustancial “es aquel evento cuyo acaecimiento genera el nacimiento de la obligación de pagar un gasto” (p. 2).

Para el caso en concreto, la voluntad del empleador de otorgar participaciones adicionales a sus trabajadores no genera por sí misma el nacimiento de la obligación de pago, sino que el nacimiento está sujeto a que se determine utilidad en el respectivo ejercicio. Por tanto, el hecho sustancial que origina la obligación de pagar las participaciones es la obtención de utilidades, la cual se producirá al término del ejercicio.

En cuanto al requisito que el trabajador cuente con vínculo laboral vigente hasta el mes en que se efectúe el pago, la Sunat (2020b) analiza si tal situación constituye una condición suspensiva. Para tal efecto, indica que existen requisitos esenciales para que un acto exista o tenga validez, pero pueden existir elementos secundarios que inciden en su eficacia, tales como el término, modo y condición.

En cuanto a la condición, ésta es todo “hecho, acontecimiento o suceso futuro o incierto del que se hace depender la eficacia del acto jurídico”; mientras que por suspensión debe entenderse al suceso incierto cuya ocurrencia en el futuro generará la eficacia del negocio jurídico, es decir, “el negocio existe aun antes de que la condición se cumpla, pero permanece en suspenso su eficacia” (Sunat, 2020b, p. 3).

A partir de tales consideraciones, la Sunat afirma que en tanto la generación de utilidad al cierre del ejercicio (hecho sustancial) no produce en sí misma la obligación de pagar las participaciones, sino que tal obligación se concretará en la medida en que el trabajador mantenga el vínculo laboral hasta un determinado mes del ejercicio siguiente (hecho futuro e incierto), tal situación califica como condición suspensiva (2020b, p. 4). En consecuencia, el devengo del gasto se producirá en el ejercicio siguiente en que se levanta la referida condición suspensiva⁶.

En otra oportunidad, respecto a la determinación de la contraprestación o parte de esta en función de un hecho o evento futuro, mediante el Informe N° 010-2019-SUNAT, la Sunat concluye que:

“en el supuesto de una venta de minerales o concentrados de mineral, realizada en el mes de enero de 2019, en la que la contraprestación pactada está sujeta a ajustes por la verificación de la calidad, peso o contenido, por lo cual se emite una factura de venta, la cual será posteriormente modificada en un período distinto a través de una nota de crédito o de débito, dicha verificación no constituye un hecho o evento futuro que permita el diferimiento de los ingresos obtenidos por tal venta hasta que aquella se efectúe” (2019, p. 4).

Para llegar a tal interpretación, la Administración Tributaria, citando a la exposición de motivos del Decreto Supremo N.° 339-2018-EF, indica que en las transacciones en que la contraprestación se fija en función a la realización de un hecho o evento futuro “la variable que precisamente se desconoce es dicho hecho o evento, el cual es posterior, nuevo y distinto

⁶ Al mismo tenor interpretativo llegó la Sunat en el Informe N° 034-2020-SUNAT cuando concluyó que:

Tratándose del bono de productividad que otorgan las empresas a sus trabajadores por cumplimiento de objetivos en un determinado ejercicio, cuya entrega está condicionada a que el trabajador se encuentre en planilla a la fecha de pago, lo que ocurre en el siguiente ejercicio, el gasto por tal concepto se considera devengado en este último ejercicio (2020c, p. 2).

del hecho sustancial que genera el derecho a obtener el ingreso o la obligación de pagar el gasto” (Sunat, 2019, p. 2-3).

Así mismo, citando a la referida exposición de motivos, la Sunat señala que:

“(…) la verificación de la calidad, características, contenido, peso o volumen del bien vendido que implique un ajuste posterior al precio pactado no constituye un hecho o evento futuro, toda vez que dicha verificación supone únicamente contrastar lo pactado” (2019, p. 3).

A partir de tales ideas, la Sunat entiende que la verificación posterior de las condiciones pactadas del mineral no representa un hecho desconocido o nuevo debido a que aquella situación sólo implica confirmar lo que se acordó al momento de suscribir el contrato.

Por tanto, el hecho de que el comprador tenga que efectuar una verificación del mineral (calidad, peso o contenido), y a partir de aquella la contraprestación se ajuste, no implica que el íntegro de la contraprestación deba diferirse al momento en que tal verificación ocurra.

Por el contrario, la contraprestación pactada deberá reconocerse al momento en que se transfiera el control o el riesgo de la pérdida de los bienes, lo que suceda primero, y en el momento en que se efectúe la aludida verificación ajustar sólo la diferencia correspondiente (el exceso o defecto), de ser el caso.

Interpretación del Tribunal Fiscal

Por su parte el TF en diversa jurisprudencia, que se presentará a continuación, ha señalado que ante lo no establecido en la norma tributaria se deben aplicar otras normas distintas como las contables, así como la doctrina jurídica.

Por un lado, en algunos casos el TF a fin de interpretar el devengo de los ingresos a que se refiere el artículo 57° de la LIR se remite a las normas

contables. Es así como las Resoluciones N° 07045-4-2007, 11937-3-2010 y 015502-10-2011 sustentan el uso de las normas contables a fin de determinar el IRE bajo los siguientes términos:

“(...) de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ‘la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta (...) [así] Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada’, de lo que se concluye que para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, los hechos y transacciones deben contabilizarse, en principio, de acuerdo con lo previsto por las normas contables, para luego realizar las conciliaciones respectivas con las normas tributarias que rigen determinadas operaciones” (TF, 2007a, 2010, 2011).

Así mismo, en la Resolución N° 1652-5-2004 se ha señalado lo siguiente:

“(...) las normas tributarias no han previsto la definición de ‘devengado’, a pesar que resulta fundamental para establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado; no obstante al tratarse de una definición contable, resulta razonable recurrir a la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, reestructurada en el ejercicio 1994 (vigente en el ejercicio acotado) y referida a la Revelación de Políticas Contables, en donde se señalaba que una empresa debía preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado, así la NIC 1 precisa que de acuerdo con este criterio, los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no

cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden” (TF, 2004b).

Como se puede apreciar, el TF ha reiterado que el principio contable del devengado es aplicable al IRE, de manera que este órgano resolutorio hace una remisión al Marco Conceptual y la NIC 1 para explicar el devengo.

En la misma línea interpretativa, en la Resolución N° 07898-4-2001⁷, el TF resuelve una controversia referida a determinar el momento en que se transfirieron los riesgos de la pérdida y beneficios de los bienes en una venta en términos FOB al señalar que:

“el ingreso de la operación discutida no podía ser reconocido ni considerarse como devengado en el mes de noviembre de 1995, como pretende la Administración, toda vez que las condiciones para ello previstas en la NIC 18, entre ellas la transferencia del riesgo, recién se produjeron en diciembre de 1995” (TF, 2001).

Además, en la Resolución N° 9518-2-2004 se señala que el devengo previsto en la LIR es un principio contable, es decir, tiene naturaleza contable, por lo que:

“(…) los ingresos de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, principio contable que si bien la Ley del Impuesto a la Renta menciona, no es definido expresamente por ella, por lo que corresponde analizar los alcances de lo que se entiende por “devengado” recurriendo al concepto que le otorga la doctrina contable, ya que ello permitirá determinar el periodo en el que deben reconocerse los ingresos (rentas) e

⁷ En ese mismo sentido, las Resoluciones Nos° 05389-8-2013 (TF, 2013), 03994-4-2006 (TF, 2006) y 00467-5-2003 (TF, 2003), entre otras, califican de “*apropiada la utilización de la definición contable del principio del devengado [y] lo establecido por los párrafos 16 y 17 de la NIC N°18*” al momento de determinar si se transfirió el control efectivo sobre los bienes vendidos o si retuvo de forma significativa los riesgos de la propiedad de los mismos.

imputarse a los gastos (...) los párrafos 14, 19 y 20 de la Norma Internacional de Contabilidad ayudan a comprender mejor cuándo se debe reconocer un ingreso” (TF, 2004d).

En otros casos, para interpretar el devengo de los ingresos, el TF recurre únicamente a la doctrina jurídica⁸ y al Código Civil. Así, en la Resolución N° 3557-2-2004, que resuelve la controversia referida a determinar si se consideran ingresos devengados a los pagos parciales efectuados antes de la entrega del bien, este tribunal sostiene que:

“En estos contratos la propiedad de un bien mueble se adquiere con la tradición, esto es con la entrega del bien, de acuerdo con lo establecido en el artículo 947° del Código Civil (...), por lo que para efecto del devengo mientras no se haya entregado el bien no podría surgir el derecho a cobro, pues no se habría materializado el hecho sustancial generador de renta” (TF, 2004c).

En ese sentido, para el TF, se considera devengado un ingreso por la venta de bienes cuando el bien existe y es entregado a su comprador.

Finalmente, en otros pronunciamientos el TF a fin de interpretar el devengo de los ingresos aplica los criterios de las normas contables y, a la vez, los de la doctrina jurídica. Así es que en la Resolución N° 06230-3-2016 (TF, 2016) se esclarece si el ingreso por la venta de mineral al cierre del ejercicio se considera devengado en el momento de su provisión inicial o cuando se establece el precio en la liquidación final.

Al respecto, el tribunal, citando al Marco Conceptual, indica que se entenderá devengado el ingreso:

⁸ Esta noción del devengo jurídico también se deja entrever en las RTF Nos° 466-3-97, 511-4-97, 1222-4-97 y 274-3-98, entre otras, las que establecen que “(...) los ingresos se computan en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlos y los gastos son deducibles en el ejercicio en que surge la obligación de pagarlos y se determina su monto”.

“a) si es probable que algún beneficio económico futuro, asociado a la partida particular, fluya hacia la empresa o de ella, y b) si la partida tiene un costo o valor que puede ser medido confiablemente (...), éstos se reconocen en el Estado de Ganancias y Pérdidas cuando se ha producido un incremento en los beneficios económicos (...)” (TF, 2016).

Así mismo, en la precitada resolución, se utilizan las teorías de Mullín y Reig y se establece que:

“el concepto de devengo implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso/gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición a que pueda hacerlo inexistente (...), lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y su monto” (TF, 2016).

En el mismo sentido, en la Resolución N°14610-8-2013, cuya controversia se centró en determinar el momento en que devengaron los ingresos derivados de la venta de concentrados, luego de describir el contenido del devengo para la doctrina jurídica y el devengo contable, se señala que:

“de las normas contables y los criterios jurisprudenciales antes citados, se tiene que para definir en qué momento se produce el devengo de los ingresos, se debe tener en cuenta las condiciones esenciales del ingreso, esto es, que se hayan transferido al comprador los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los productos” (TF, 2013).

Interpretación del Poder Judicial

Respecto a la interpretación del devengado de los ingresos para efectos del IRE, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República mediante las Sentencias en Casación N° 1173-2008-Lima y 730-2009-Lima se remiten a “la NIC 18 y la

validan a efectos de determinar el devengo de los ingresos por intereses en suspenso de las entidades financieras y por regalías en mérito al contrato de cesión minera, respectivamente” (PJ, 2008, 2009).

En el mismo sentido, la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema en la Casación N° 12304–2014, de fecha 17 de marzo del 2017, se ha pronunciado sobre el devengo de intereses en suspenso por operaciones realizadas en el sistema financiero.

En esta casación, se señala que se infringe la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario en la medida que se desnaturaliza una norma tributaria como la contenida en el inciso a) del art. 57 de la LIR, la cual regula el criterio de imputación de rentas afectas a un determinado ejercicio gravable (devengado). Desde esta perspectiva, se infringe lo tributario en la medida que se aplique la NIC 18, norma distinta a la tributaria, interpretada erróneamente, y siempre que se aplique indebidamente una norma que no tiene incidencia tributaria (PJ, 2017).

Finalmente, en una posición contraria a las sentencias antes citadas, la sentencia recaída en el Expediente N° 7779-2015, de fecha 25 de enero de 2018, emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera, señala que “no es correcto que cierta doctrina y práctica tributaria, incluso del propio TF, incorporen argumentos para convertir la contabilidad en base imponible con el uso de las NIC y/o NIIF emitidas por el IASB”.

Además de ello, debido a que las NIC y las NIIF son aprobadas por una entidad particular como el IASB, el PJ señala que “estas no constituyen normas jurídicas y, por ende, tampoco son normas vinculantes en materia tributaria” (PJ, 2018).

Incorporación de la definición legal del término devengado por el DL 1425

Como se indicó en los antecedentes del problema de la investigación, en la última reforma tributaria llevada a cabo en septiembre de 2018 el

Poder Ejecutivo realizó diversas modificaciones, principalmente vinculadas a la LIR que se encuentran vigentes desde el 01 de enero de 2019 (Poder Ejecutivo, 2018a).

De forma particular, mediante el artículo 3° del DL 1425 que modifica el artículo 57° de la LIR, se han dispuesto reglas temporales para establecer la oportunidad en que se deben imputar los ingresos empresariales en la determinación de la renta gravada; es decir, reglas para determinar el devengado tributario de los ingresos (Poder Ejecutivo, 2018a).

Así, con la finalidad de otorgar seguridad jurídica, el referido DL ha previsto que los ingresos se devengan cuando se cumplen todas y cada una de las reglas generales y particulares aplicables a una transacción específica; vale decir, se han dispuesto reglas generales aplicables a cualquier tipo de transacción y reglas particulares para cada una de estas.

Respecto a las reglas generales, el texto actual del inciso a) del artículo 57° de la LIR prevé que los ingresos empresariales se devengan en el ejercicio comercial en el que concurrentemente:

- “a) se producen los hechos sustanciales para su generación;
- b) el derecho a obtener los ingresos no está sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago; y
- c) se establezca que la determinación de la contraprestación o parte de esta no se fijará en función de un hecho o evento futuro” (Poder Ejecutivo, 2018).

Adicionalmente a la indicada regla general, para el caso de la enajenación de bienes, las reglas particulares previstas en el aludido inciso a) del artículo 57° de la LIR establecen que los ingresos se devengan cuando el adquirente obtiene el control sobre los bienes o cuando el

enajenante transfiere al adquirente el riesgo de la pérdida de estos, lo que acontezca primero.

De este modo, la referida disposición establece que se han originado los hechos sustanciales para la generación del ingreso por enajenación de bienes cuando suceda lo primero entre:

“1.1) El adquirente tenga el control sobre el bien, es decir, tenga el derecho a decidir sobre el uso del bien y a obtener sustancialmente los beneficios del mismo.

(...) [o, cuando]

1.2) El enajenante ha transferido al adquirente el riesgo de la pérdida de los bienes” (Poder Ejecutivo, 2018).

De este modo, el DL 1425 incorpora dos reglas particulares, de las cuales la que ocurra primero será el elemento decisivo para establecer el momento del devengo del ingreso por enajenación de bienes en un determinado ejercicio. La ocurrencia de una de ellas se evaluará desde el punto de vista del adquirente, es decir, cuando éste tenga el control del bien; mientras que la otra, se evaluará desde la óptica del enajenante, es decir, cuando éste transfiera el riesgo de la pérdida del bien al adquirente.

Incorporación de la regla del devengado independiente en transacciones con más de una prestación por el DL 1425

Adicionalmente a lo señalado en el punto anterior referido a la incorporación de reglas para establecer el devengado tributario en los ingresos y, de forma particular, los generados por la enajenación de bienes, el DL 1425 dispone un tratamiento especial para los casos en los que una transacción cuente con más de una prestación (Poder Ejecutivo, 2018a).

En efecto, el cuarto párrafo del actual texto del artículo 57° de la LIR dispone que, cuando el ingreso derive de una transacción que contenga más de una prestación, el devengo de este se determinará de forma separada por cada una de ellas como si se tratase de transacciones

diferentes (Poder Ejecutivo, 2018a). Al respecto, la Exposición de Motivos del DL 1425 indica que:

“(…) el proyecto no ha recogido lo señalado en la NIIF 15 respecto a los supuestos en que los bienes y servicios deben contabilizarse como una única obligación de desempeño o varias obligaciones de desempeño, ello debido a que la evaluación respecto a si el adquirente puede beneficiarse del bien por sí mismo o junto con otros recursos disponibles puede tener un cariz subjetivo y generar controversias, por ello, propone indicar que cada prestación se considere en forma separada para efecto de determinar el momento de su devengo” (Poder Ejecutivo, 2018b).

Así entonces, cuando en una transacción se identifiquen más de una prestación, como la transferencia de un bien y la prestación de un servicio, el DL 1425 se apartaría del criterio de la NIIF 15. Esto encuentra sustento en que esta norma contable establece que, para que la entidad transferente considere devengado un ingreso debe evaluar cuestiones subjetivas de su contraparte.

En otros términos, debe evaluar si su cliente puede beneficiarse de forma separada del bien y del servicio y, en función a ello, reconocer el ingreso en distintos momentos; o, si únicamente podría beneficiarse en el momento en se satisfagan ambas prestaciones y, por lo tanto, reconocer el íntegro del ingreso en ese momento (IFRS Foundation, 2018).

De esta forma, para evitar entrar en una evaluación subjetiva de las formas en que el adquirente o usuario se beneficiaría, el DL 1425 establece que basta que una transacción comprenda más de una prestación para que el devengo de los ingresos se realice de forma separada o independiente por cada una de ellas (Poder Ejecutivo, 2018a). Es por ello que la Exposición de Motivos del DL 1425 refiere que:

“Así por ejemplo cuando se venda un bien que requiere una instalación especializada que tiene necesariamente que realizarla el vendedor, aun cuando para efectos contables se está ante una única obligación de desempeño, para fines del devengo, los ingresos por la venta del bien y del servicio de instalación deberán considerarse por separado” (Poder Ejecutivo, 2018b).

En el mismo sentido, si aparte de la enajenación de bienes se acuerdan otras prestaciones, como los servicios de tramitación o mantenimiento, el devengo de los ingresos de tales servicios se determinará de manera independiente a la enajenación y las primeras no interfieren en la oportunidad en que se devenga el ingreso por esta última (Poder Ejecutivo, 2018b).

Así mismo, la Exposición de Motivos del DL 1425 (Poder Ejecutivo, 2018b) precisa que la regla de separación de una transacción según sus prestaciones identificables no conlleva a que esta se aplique a los bienes o servicios que sirven de insumos a los que son materia del objeto del acuerdo. Esto se presenta en diversos casos, por ejemplo, en la enajenación de camisas no podrá considerarse que se están enajenando los botones y la tela (insumos) de forma separada, toda vez que estos materiales forman parte de la camisa (producto) (Poder Ejecutivo, 2018b).

De otro lado, debido a la esencia civil de los contratos y las obligaciones que fluyen de estos, tales como el de compraventa (obligación de dar) o prestación de servicios (obligación de hacer), los civilistas Castillo y Osterling (1997) advierten que las obligaciones contractuales deben ser vistas “como un todo y no fraccionadamente”, y en base a esta relación “se realiza la transacción también como un todo” (p. 402).

En el Derecho, a esta forma de concebir los actos contractuales se le denomina principio de unicidad de los actos (Osterling y Castillo, 1997, p.401). Así entonces, para este principio del Derecho los actos

contractuales deben ser tratados como uno solo y no analizando las prestaciones que lo componen de forma separada.

A su vez, en el ámbito tributario, mediante las Resoluciones N° 05557-1-2005, 00977-1-2007 y 14915-3-2012, se ha señalado de forma homogénea que los actos contractuales con incidencia impositiva se rigen bajo “la teoría de la unicidad, según la cual los actos o manifestaciones son inseparables y salvo que la ley disponga algún tratamiento especial, debe aplicarse el tratamiento que la ley ha previsto para la operación [prestación] principal” (TF, 2005, 2007b, 2012). Además, el referido tribunal complementa su criterio al señalar que “la ulterior actividad (accesoria) debe ser añadida para poder alcanzar el objetivo perseguido con la primera obligación (principal)” (TF, 2005, 2007, 2012).

En este sentido, el TF comprende que, cuando existan transacciones con más de una prestación, el tratamiento que se debe seguir respetando el principio de unicidad es el de aplicar el tratamiento legal de la prestación principal a las accesorias. Por ello es que en la Resolución N° 0002-5-2004 se señaló que:

“(…) existe una interdependencia entre ambas obligaciones, la obligación principal contiene el objetivo que se persigue obtener, pero su cumplimiento depende de que pueda también conseguirse una circunstancia externa, materializada en la obligación accesoria. Así, la obligación accesoria no tiene sustantividad por sí [misma], sino que, en las circunstancias concretas, solamente sirva para dar total cumplimiento a la obligación principal, sin que su única realización satisfaga el objetivo” (TF, 2004a).

Así entonces, para respetar el principio de unicidad es necesario que ambas prestaciones se realicen de forma conjunta o unificada para lograr el objetivo sustantivo de la transacción. Esto debido a que, entre ambas prestaciones, la principal y la accesoria, existe una relación de interdependencia. Así mismo, el tratamiento que debe seguir el íntegro de

la transacción será aquella que la ley ha establecido para la prestación principal, toda vez que la prestación accesoria sigue la suerte de la principal.

Aquello tiene su correlato en el principio general del Derecho que señala que “lo accesorio sigue la suerte de lo principal”, el cual ha sido legitimado en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 0013-2003-CC de fecha 29 de diciembre de 2003, N° 00728-2007-PA de fecha 26 de noviembre de 2007 y N° 01536-2008-PA de fecha 13 de mayo de 2009 (TC, 2003b, 2008a, 2009).

b. Análisis del concepto de enajenación de bienes

A continuación, se presentan las nociones de la doctrina, la jurisprudencia y la legislación en torno al concepto de enajenación; en primer lugar, en materia civil y, en segundo lugar, en materia del IRE.

Enajenación de bienes en el Código Civil

Según Avendaño y Avendaño (2017), si bien no existe en la legislación civil peruana una definición de enajenación, por esta se suele entender como “un acto traslativo de la propiedad – la venta o la donación, por ejemplo –, pero también se puede entender como un acto que transfiere cualquier derecho, como la posesión o el usufructo” (p. 60).

En un sentido similar, Beltrán (2001) refiriéndose al acto de enajenación, señala que éste es el “acto en virtud del cual un sujeto denominado enajenante, el que puede ser una persona natural o una persona jurídica o una cooperativa, traslada el derecho de propiedad de su esfera patrimonial a la del adquirente” (p. 43). Para ello, este autor conceptualiza a los sujetos enajenante y adquirente de la forma siguiente:

“• Enajenante: Se refiere al sujeto que realiza el acto de enajenación y que debe tener capacidad jurídica, en virtud del artículo 140 del Código Civil y legitimidad, tal como se puede apreciar a los actos de enajenación de bienes ajenos. Toda persona natural, jurídica o

entidad que tiene la titularidad sobre un determinado bien y que realiza el acto de enajenación.

- Adquirente: es el sujeto que recibe la titularidad del bien y que para mejor proteger su adquisición debe registrarla en tanto el bien se encuentre recogido en un asiento registral. En algunas situaciones, como en el caso de las cooperativas, tiene la calidad de asociado” (p. 43).

Así entonces, dada la concepción de la enajenación como aquel acto por el que se traslada la propiedad de una cosa, es relevante comprender que la propiedad tiene sus orígenes con la aparición de la humanidad y es una de las instituciones jurídicas más antiguas (Salvat, 1946, p.64). Montesquieu en su autorizada obra “El espíritu de las leyes” de 1748 admitía que la propiedad era una institución creada por la ley sobre la base del consentimiento prestado por el hombre para vivir bajo leyes políticas sociales al advertir que:

“Del mismo modo que los hombres han renunciado a su independencia natural para vivir bajo leyes políticas, así también ellos han renunciado a la comunidad natural de los bienes para vivir bajo las leyes civiles. Las primeras les hacen adquirir la libertad; las segundas, la propiedad” (Buenaventura, 1845, p. 201).

La referida concepción legal de la propiedad empezó a desarrollarse, en gran medida, por el antiguo derecho romano, el cual lo calificó como un derecho real por excelencia (Avendaño y Avendaño, 2017; Beltrán, 2001; Josserand, 1950). Según Avendaño y Avendaño (2017) el derecho romano diferenció, entre otros, a los derechos reales de los derechos personales al indicar que:

“Los primeros recaen directamente sobre las cosas. (...) Así, por ejemplo, el propietario puede extraer del objeto todo lo que sea posible. Puede usarlo, puede obtener los frutos o rentas que genere, puede también venderlo, regalarlo y eventualmente destruirlo. Se

origina una relación directa entre el titular del derecho real y el objeto del mismo. En cambio, en el derecho personal el titular no tiene una relación directa sobre el bien que es el objeto de la obligación. Así en la relación jurídica que nace del préstamo en dinero (contrato de mutuo) el acreedor, titular del derecho, no puede apropiarse directamente del dinero que se le adeuda. (...) Accede al objeto de la prestación a través de su deudor” (p. 15).

Así mismo, en el derecho peruano el artículo 923° del vigente Código Civil establece que la propiedad es “el poder jurídico que permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien. [Que] Debe ejercerse en armonía con el interés social y dentro de los límites de la ley” (Poder Ejecutivo, 1984).

Por un lado, respecto a que el aludido artículo considera a la propiedad como una relación jurídica de las personas sobre bienes, Avendaño y Avendaño (2017) señalan que esta consideración es incorrecta “porque ello supondría que los bienes tienen relaciones jurídicas con las personas” (p.57). En el mismo sentido, Vidal (2014) manifiesta que:

“Un sector de la doctrina sostiene que entre un sujeto de derecho y un bien (mueble o inmueble) existe un[a] relación jurídica esta posición quedó obsoleta y errónea, sabemos que solo se puede hablar de relación jurídica entre dos sujetos de derecho así tenemos que el derecho de crédito o de obligación crea una relación jurídica entre el acreedor y el deudor, lo mismo es el contrato de compra-venta donde interactúan el vendedor y el comprador” (p. 3).

Esto puede entenderse porque las relaciones jurídicas, que necesariamente son entre personas, pueden tener un objeto distinto. En algunos casos, “el objeto es un bien y el uso o disfrute que debe dársele; entre otros, las conductas (pretensiones) que deben desplegar las personas respecto de otras” (Avendaño y Avendaño, 2017, p. 57), como la

conducta de devolver el dinero que el deudor se obligó a realizar en el marco de un préstamo a favor del acreedor.

Por otro lado, en relación con las facultades de la propiedad de usar, disfrutar, disponer y reivindicar establecidas en el artículo 923° del Código Civil, Avendaño y Avendaño (2017) señalan que estas provienen del derecho romano, el cual “condensó en el *jus utendi, jus fruendi y jus abutendi* los derechos del propietario” (p. 59). Al respecto, Josserand (1950) indica estos poderes también eran denominados por los jurisconsultos romanos como *uti, frui y abuti*, los cuales significaban lo siguiente:

“*Uti*. El propietario puede usar de la cosa, servirse de ella, por ejemplo, habitando una casa, cultivando una finca, llevando un vestido.

Frui. Este atributo concierne al goce de la cosa; todos los frutos naturales, industriales o civiles son adquiridos por el propietario del bien que los da (...).

Abuti. Se refiere esta palabra a la facultad de disponer de la cosa, bien materialmente transformándola, deteriorándola o destruyéndola, bien jurídicamente cediendo los derechos que se tiene sobre ella (venta, donación, disposición testamentaria), o gravándola con derechos reales” (p. 102).

Por su parte, Avendaño, comentando al actual Código Civil, señala que los atributos de la propiedad tienen los siguientes significados:

“*Usar* es servirse del bien. Usa el automóvil quien se traslada con él de un lugar a otro. Usa la casa quien vive en ella.

Disfrutar es percibir los frutos del bien, es decir, aprovecharlo económicamente. Los frutos son los bienes que se originan de otros bienes, sin disminuir la sustancia del bien original. Son las rentas, las utilidades. Hay frutos naturales, que provienen del bien sin intervención humana, frutos industriales, en cuya percepción

interviene el hombre, y frutos civiles, que se originan como consecuencia de una relación jurídica, es decir, un contrato.

Disponer es prescindir del bien, deshacerse de la cosa, ya sea jurídica o físicamente. Un acto de disposición es la enajenación del bien; otro es hipotecario; otro, finalmente, es abandonarlo o destruirlo. La disposición es la facultad de transferir la propiedad, la facultad de disponer no deriva del derecho de propiedad sino de la relación de titularidad o pertenencia.

La reivindicación no es propiamente un atributo sino el ejercicio de la persecutoriedad, que es una facultad de la cual goza el titular de todo derecho real. El poseedor, el usufructuario, el acreedor hipotecario, todos pueden perseguir el bien sobre el cuál recae su derecho. No nos parece entonces que la reivindicación deba ser colocada en el mismo nivel que los otros atributos, los cuáles, en conjunto, configuran un derecho pleno y absoluto. Ningún otro derecho real confiere a su titular todos estos derechos” (como se citó en Vidal, 2014, p. 1-2).

Considerando lo señalado anteriormente en este apartado, se entiende por enajenación al acto en virtud del cual el enajenante transfiere al adquirente las facultades de usar, disfrutar y disponer sobre un determinado bien. Para que ello suceda, tienen que transferirse todos y cada uno de los mencionados atributos. Al respecto, Escobar (1992) indica que:

“(…) si me han transferido un derecho que me otorga sólo alguno de los poderes mencionados, pero no todos, será titular de cualquier derecho menos del derecho de propiedad. Entonces no se puede "completar" o "acabar" una "transferencia de propiedad", porque si el derecho que me han transferido no me otorga todos los poderes mencionados, ese derecho no es, en verdad, propiedad, y consecuentemente jamás hubo "transferencia de propiedad" (p. 78).

Así entonces, en aquellos casos en los que el propietario no transfiere todas las facultades de la propiedad a otra persona, se estará ante otras figuras jurídicas. En ese sentido se manifiestan Avendaño y Avendaño (2017) al indicar que estas figuras son las llamadas desmembraciones de la propiedad ya que:

“Puede ocurrir que el propietario atribuya por un plazo dos de dichos tributos, el uso y el disfrute, caso en el cual estamos frente a un usufructo; o que confiera solo el uso, con lo que el titular sería un usuario. Y cuando el derecho de uso recae sobre una casa destinada a vivienda, nos encontramos con el derecho de habitación” (p. 18).

Adicionalmente, debe indicarse que en el Perú la oportunidad en que se transfiere la propiedad es distinta para los bienes muebles e inmuebles. Respecto a los primeros, el artículo 947° del Código Civil establece que “la transferencia de propiedad de una cosa mueble determinada se efectúa con la tradición a su acreedor salvo disposición legal diferente” (Poder Ejecutivo, 1984).

Además, el artículo 901° de la aludida norma dispone que “la tradición se realiza mediante la entrega del bien a quien debe recibirlo o a la persona designada por él o por la ley y con las formalidades que ésta establece” (Poder Ejecutivo, 1984).

En relación con los aludidos artículos, éstos tienen su origen en la legislación romana y “se inspira en los artículos 1095 del Código Español y 929 del Código Alemán” (Osterling, 2007, p. 43). Al respecto, Salvat (1946) indica que en el derecho romano la simple celebración del contrato no bastaba para que se efectúe la transferencia de la propiedad ya que era obligatorio que se cumpliesen los modos que prescribía la ley, es decir, la entrega de la cosa. De este modo, en la legislación romana:

“(…) la voluntad de las partes podía bastar para el perfeccionamiento del contrato, porque éste creaba obligaciones y derechos

únicamente entre ellas; pero esa voluntad no era suficiente para crear el derecho real de la propiedad, porque tratándose de un derecho oponible a todos los miembros de la sociedad (erga omnes), su creación sólo podía tener lugar con intervención y conocimiento de ellos” (Salvat, 1946, p. 494).

El precitado sistema de transmisión de propiedad mediante la tradición de la cosa mueble fue adoptado por la legislación germánica ya que “la propiedad de ella se transmite por el consentimiento seguido del acto material de tradición destinado a operar la transmisión del derecho real” (Salvat, 1946, p. 494).

Así entonces, la tradición es un modo de transmitir y adquirir la propiedad mueble y consiste en la “entrega que el dueño hace de ella a otro habiendo por una parte la facultad e intención de transferir el dominio y, por otra, la capacidad e intención de adquirirlo” (Pescio, 1984, p.59). Esto se manifiesta en el aludido artículo 947° del Código Civil ya que este “supone que el enajenante (...) cuente con el poder o facultad de disponer. Esto parece evidente porque en principio solo el propietario puede transferir el dominio” (Avendaño y Avendaño, 2017, p. 74).

Adicionalmente a lo indicado, Avendaño y Avendaño (2017) señalan que el artículo 947° del Código Civil recogen la teoría del título y modo para la adquisición de la propiedad considerando que:

“El título es el acto jurídico por el que se establece la voluntad de enajenar. El modo es el acto por el que efectivamente se realiza la transferencia. El título contiene el acuerdo de transmisión. El modo consiste en la entrega del bien. El título —contrato— genera la obligación de transmitir, pero no transmite. Para que se verifique la transferencia es necesario cumplir con el modo —entrega—. Título y modo son interdependientes. Hay entre ellos una relación de causa efecto, de forma tal que si el título es nulo, no hay transferencia así se entregue el bien” (p.74).

Por otro lado, en torno a la transmisión de la propiedad de los bienes inmuebles, el artículo 949º del Código Civil establece que “la sola obligación de enajenar un inmueble determinado hace al acreedor propietario de él, salvo disposición legal diferente o pacto en contrario” (Poder Ejecutivo, 1984). Al respecto, Osterling (2007) indica que:

“La norma reviste singular importancia, pues dispone con toda claridad que el simple acuerdo de voluntades entre el acreedor y el deudor transfiere el dominio de los inmuebles. Esta regla de origen francés -consignada en el artículo 1138 del Código Napoleónico es acogida por otras legislaciones” (p.43).

Este Código Napoleónico estableció que “la propiedad se transmitía por el solo efecto de las convenciones (...) la voluntad, fuente de la transmisión de la propiedad, debía bastar por sí sola para producirla, sin necesidad de exteriorizarse por medio de la tradición” (Salvat, 1946, p.494). De este modo, para González el consentimiento de las partes como instituto para transmitir la propiedad inmueble “llevó a cabo una modificación revolucionaria con respecto al derecho romano, y marcó el triunfo de la voluntad sobre el formalismo jurídico” (como se citó en Chávez, 2013, p.38).

Así entonces, el contrato, “entendido como acto jurídico consensual, sirve como la única base sobre la cual se respalda la existencia de una obligación y la adquisición del derecho subjetivo de propiedad” (Beltrán, 2001, p.61). Ello no quiere decir que el contrato, entendido como “el acuerdo de dos o más partes para crear, regular, modificar o extinguir una relación jurídica patrimonial”, transfiere la propiedad, en realidad lo que hace es crear obligaciones que transmiten la propiedad (Avendaño y Avendaño, 2017, p.77-78).

Adicionalmente, en la transmisión de la propiedad inmueble, tanto el título como el modo de la adquisición son considerados en un solo acto traslativo. Por ello, Ramírez (2007) señala que de conformidad con el “artículo 949º, el sólo intercambio de voluntades o solus consensus,

perfecciona la transferencia de la propiedad inmobiliaria. Siendo el contrato a la vez título y modo de la transferencia del derecho” (p. 236).

Enajenación de bienes en la LIR

En este apartado se describe el rol que tiene la enajenación en la configuración del IRE, particularmente, en relación con los aspectos de la HIT tanto material y como temporal.

La enajenación de bienes como aspecto material del IRE

Como se indicó anteriormente, toda la ley que crea un tributo contiene una descripción hipotética y genérica de un hecho denominada como HIT que, al cumplirse en la realidad, implicará el acaecimiento de las consecuencias en ella previstas vinculadas a dar una suma de dinero al Estado (Ataliba, 1987).

Así mismo, se indicó que la HIT se encuentra conformada por atributos o aspectos que de forma conjunta configuran al tributo (Ataliba, 1987). Estos aspectos son:

“(…) a) la *descripción objetiva* de un hecho o situación (aspecto material); b) los datos necesarios para individualizar a la *persona* que debe "realizar" el hecho o "encontrarse" en la situación en que objetivamente fueron descritos (aspecto personal); c) el *momento* en que debe configurarse o tenerse por configurada la "realización" del hecho imponible (aspecto temporal); d) el *lugar* donde debe acaecer o tenerse por acaecida la "realización" del hecho imponible (aspecto espacial)” (Villegas, 2001, p. 272-273).

En relación con el aspecto material, Ataliba (1987) considera que es el aspecto más importante de la HIT ya que “describe los aspectos sustanciales del hecho o conjunto de hechos que le sirven de soporte” (p. 124). Villegas (2001) sostiene que este aspecto “consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la

situación en que el destinatario legal tributario se halla o a cuyo respecto se produce” (p. 274).

Así mismo, el atributo material de la HIT puede ser conceptualizado como “la imagen abstracta de un hecho jurídico: propiedad inmobiliaria, patrimonio, renta, producción, consumo de bienes, prestación de servicios” (Ataliba, 1987, p. 124). Por ello es que para Medrano (2004) este aspecto es “la específica situación contemplada en la norma (“la venta”, “la prestación de servicios”)” (p.91). A causa de la realización de los hechos señalados es que “este elemento siempre presupone un verbo (es un ‘hacer’, ‘dar’, ‘transferir’, ‘entregar’, ‘recibir’, ‘ser’, ‘estar’, ‘permanecer’, etc” (Villegas, 2001, p. 274).

En torno al atributo material del impuesto a la renta, la doctrina y jurisprudencia tributaria coinciden al señalar que tal aspecto está constituido por la renta generada como consecuencia de la realización de los hechos o situaciones que la ley prevé (Bravo, 2002; TC, 2013; TF, 1999; Jarach, 1971; Villegas, 2001).

Al respecto, mediante los artículos 1° al 3° de la LIR, el legislador “ha regulado dentro del ámbito de aplicación del tributo el aspecto material o situación fáctica del hecho imponible o hipótesis de incidencia del tributo, delimitando los conceptos que se encuentran gravados con el impuesto” (Aguirre, 2016, p. 66).

En este sentido, mediante el artículo 1° de la LIR, se ha previsto que:

“El impuesto a la renta grava:

- a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
- b) Las ganancias de capital.
- c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.

d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.

Están incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso a), las siguientes:

1) Las regalías.

2) Los resultados de la enajenación de:

(i) Terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización.

(ii) Inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.

3) Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes” (Poder Ejecutivo, 2004).

Respecto al artículo 2° de la LIR, éste empieza definiendo a la ganancia de capital (señalada en el artículo 1°) como todo ingreso generado en la enajenación de bienes de capital, para luego señalar qué se entiende por bienes de capital y, finalmente, culmina enumerando algunas operaciones que califican como ganancia de capital y aquellas que no (Poder Ejecutivo, 2004).

En relación con el artículo 3° de la LIR, éste inicia indicando cuáles son los ingresos procedentes de terceros que grava el impuesto a la renta (citados en el artículo 1°), para luego establecer que califican como “renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros” (Poder Ejecutivo, 2004).

Del análisis conjunto de los precitados artículos de la LIR, mediante la sentencia recaída en el Expediente N° 00319-2013-PA, el TC ha interpretado que:

“(…) se advierte que son 4 los hechos imponibles del Impuesto a la Renta que definen su estructura [los cuatro previstos en el artículo

1°], siendo que cada uno de ellos alude a la existencia de renta cuando nos encontramos frente a un plus, ingreso adicional, ganancia o utilidad económica generada como consecuencia del manejo de una fuente permanente de explotación económica (capital, trabajo y la aplicación conjunta de ambos)” (TC, 2013).

Por su parte, el artículo 5° de la LIR define a otro de los hechos que grava el impuesto a la renta, la enajenación de bienes (Poder Ejecutivo, 2004). Es así que “se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso” (Poder Ejecutivo, 2004).

Entorno a la transmisión del dominio a la que alude la LIR, Pescio (1984) indica que tal transmisión se hace a través de “aquellos hechos jurídicos que, conforme a la ley y con los requisitos que ella misma señala, desempeña la función de atribuir a una persona la calidad de propietario de la cosa” (p.3). De forma similar, Arangio (1952) señala que deben denominarse “modos de adquirir la propiedad a aquellos hechos jurídicos que el ordenamiento declara idóneos para crear en los particulares un derecho de propiedad o para transmitirlo de un sujeto a otro” (p. 188).

En ese sentido, la doctrina entiende que “los modos de adquirir el dominio son aquellos hechos jurídicos que, conforme a la ley y con los requisitos que ella misma señala, desempeña la función de atribuir a una persona la calidad de propietario de la cosa” (Pescio, 1984, p. 3).

Así mismo, es relevante recurrir a la sentencia recaída en el Expediente N° 00319-2013-PA en la que el TC analizó la aplicación constitucional del artículo 5° a un caso en concreto (TC, 2013). En este proceso, la controversia radica en establecer si, como consecuencia de la expropiación que había sufrido la Sociedad Agrícola San Agustín S.A. (en adelante, la Sociedad Agrícola) de su fundo para la ampliación del Aeropuerto Internacional Jorge Chávez, la indemnización justipreciada recibida por el

Estado peruano calificaba o no, desde la perspectiva constitucional, como un hecho legítimo para ser gravado con el IRE (TC, 2013).

En otros términos, los motivos que originaron la controversia estaban relacionados a determinar si: a) la transferencia forzosa del fundo constituye transmisión de dominio; y b) si la indemnización justipreciada otorgada por el Estado a la Sociedad Agrícola califica como un hecho gravado con el IRE (TC, 2013).

Así entonces, a efectos de determinar si la transferencia del fundo por parte de la Sociedad Agrícola al Estado constituía como transmisión de dominio en los términos del artículo 5° de la LIR, el TC analizó la naturaleza de la expropiación y señaló que:

“Como es de verse, el supuesto expropiatorio implica una transferencia de carácter forzosa a favor del Estado por causas únicamente vinculadas a la necesidad pública o seguridad nacional, debidamente justificadas y aprobada por una ley, situación que evidencia que al margen de que el supuesto expropiatorio se trate de la enajenación de un bien, pues hay una transferencia del derecho de propiedad, la misma resulta compulsiva, pues el titular del derecho no puede oponerse a dicho procedimiento, salvo que la expropiación no reúna los requisitos legales antes expuestos, tal y conforme la propia ley lo dispone en su artículo 23°, razón por la cual, no nos encontramos a un supuesto ordinario de enajenación, sino de una de naturaleza obligatoria” (TC, 2013).

Adicionalmente, en la sentencia recaída en el Expediente N° 00319-2013-PA se señala que:

“(…) no cabe duda que, el artículo 5° del TUO de la LIR, aprobado por Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, sea una norma autoaplicativa, así se advierte del texto del norma, *[s]e entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva,*

expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso; desprendiéndose del mismo que la expropiación es considerada como una forma de enajenación, al igual que una venta; y por ende, gravada con el impuesto a la renta” (TC, 2013).

De esta forma, el máximo intérprete de la constitución advierte que cuando el artículo 5° de la LIR entiende por enajenación de bienes “todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso” debe interpretarse que se refiere a “todo acto por el que se transfiere la propiedad del bien” (TC, 2013), tal como sucede en el caso de expropiación⁹. Así entonces, el TC interpreta que, como parte del aspecto material de la HIT del impuesto a la renta, constituyen rentas gravadas las provenientes de las transferencias de propiedad a título oneroso.

Adicionalmente, el TC (2013) determinó que el dominio que tenía la Sociedad Agrícola sobre su fundo se vio afectado ya que desde el inicio del procedimiento expropiatorio hasta su ejecución efectiva transcurrieron 36 años. De este modo indica que:

“Esta situación temporal, en el caso de una persona jurídica que en su momento se dedicaba a explotar los terrenos agrícolas del Fundo San Agustín, se traduce en los hechos, en daños de tipo económico, pues dado el periodo de tiempo que existe entre la declaratoria de reserva de dicho predio para la ampliación del Aeropuerto citado hasta la realización y culminación efectiva del procedimiento expropiatorio - entre otros hechos de pérdida del dominio como los

⁹ Así mismo, es necesario precisar que en el aludido Expediente N° 00319-2013-PA el TC considera que para efectos del IRE debe diferenciarse las enajenaciones voluntarias – donde existe acuerdo de voluntades, discusión o negociación entre las partes–, de aquellas forzosas – que obedecen a necesidades públicas constitucionalmente legitimadas y en las que el individuo está obligado a transferir su propiedad al Estado (TC, 2013). Esto es así porque las primeras califican como hechos gravados por el IRE; mientras que las segundas no, toda vez que el monto indemnizatorio percibido tiene como finalidad asegurar el equilibrio patrimonial del expropiado de tal manera que reponerlo a una situación económica “similar o igual a la que mantenía antes de la expropiación, razón por la cual, la configuración de esta enajenación forzosa en sí misma no genera señales de capacidad contributiva pasible de ser gravada por el impuesto a la renta” (TC, 2013).

expresados en el párrafo segundo del fundamento 23 supra-, evidencia la existencia de 36 años en los que la Sociedad demandante, pese a que mantenía la titularidad de dicho bien, no podía haber hecho uso del mismo en términos que le generarán beneficios económicos, pues el gravamen que cargaba como consecuencia de la reserva para el desarrollo del futuro aeropuerto y la afectación del predio para fines de la reforma agraria, le impidieron materialmente, la posibilidad de explotación de dicho fundo o su transferencia en términos beneficiosos” (TC, 2013).

Así entonces, el TC interpreta que se pierde el dominio o la propiedad cuando, a pesar de que la persona cuenta con la titularidad del bien, no puede disponerlo, usarlo u obtener beneficios económicos del mismo. Estas facultades que otorgan el derecho de propiedad son las que han sido reconocidas en diversa jurisprudencia constitucional, tales como en las sentencias recaídas en el Expediente N° 0008-2003-AI de fecha de 11 de noviembre de 2003 (TC, 2003a).

En esta sentencia se indica que la propiedad es “un derecho fundamental reconocido por los incisos 8) y 16) del artículo 2° de la Constitución Política del Perú que se interpreta como el poder jurídico que permite a una persona usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien” (TC 2003). De este modo, el propietario “podrá servirse directamente de su bien, percibir sus frutos y productos, y darles destino o condición conveniente a sus intereses (...) [e incluso] podrá recuperarlo si alguien se ha apoderado de él sin derecho alguno” (TC, 2003).

En ese sentido, toda vez que para efectos del IRE el enajenar un bien implica necesariamente transmitir propiedad a título oneroso, el transferente perderá el dominio del mismo ya que se trasladará al adquirente los poderes jurídicos de usar, disfrutar y disponer el bien en cuestión. Así mismo, en el momento en que se dé por concluida la transferencia de tales poderes se entenderá que el hecho previsto en la LIR

se ha configurado, por lo que el ingreso o la renta proveniente del mismo calificará como gravable.

La enajenación de bienes como aspecto temporal del IRE

Como se indicó anteriormente, el aspecto temporal de la HIT se define como “la propiedad que ella tienen de designar (explícita o implícitamente) el momento en que se debe reputar consumado (sucedido, realizado) un hecho imponible” (Ataliba, 1987, p. 106). En un sentido similar, Villegas (2001) sostiene que el aspecto temporal de la HIT “es el indicador del *exacto momento* en que se configura, o el legislador estima debe tenerse por configurada, la descripción del comportamiento objetivo contenida en el ‘aspecto material’ del hecho imponible” (p. 278-279).

Ataliba (1987) señala que el momento en que se configura el hecho imponible del tributo puede ser explicitado por la ley, pero “si la ley no lo dispusiera así, el momento a ser considerado sería el de la práctica del acto jurídico mercantil colocado como aspecto material de la hipótesis de incidencia” (p.107). Esta última situación, en opinión de Villegas (2001), no involucra dificultades para el legislador ni para el ente recaudador, pero sí puede implicar problemas para los particulares ante “ello será necesario intentar interpretar la forma como el legislador ‘aprehendió’ la capacidad contributiva” (p.280-281).

Así entonces, como se señaló, si el aspecto material de la HIT del IRE es la renta generada por la transmisión de propiedad de los bienes a título oneroso (enajenación), el momento o la oportunidad en que se consuma o se entienda como configurado el comportamiento objetivo del aspecto material será cuando el enajenante complete la transmisión de todas las facultades de la propiedad al adquirente (aspecto temporal).

Únicamente a partir de esa oportunidad, la renta obtenida manifestará la capacidad contributiva del enajenante. Por tanto, el momento en que se satisfaga el aspecto material (cuando se transfiera la propiedad de los

bienes) constituirá válidamente como el aspecto temporal del IRE, es decir, el momento en que se configura el hecho gravado.

c. El devengado en los ingresos por enajenación de bienes para el IRE

Luego de desarrollar los conceptos del devengado y enajenación de bienes, en este apartado se presentan las dos reglas particulares que el DL 1425 ha incorporado al artículo 57° de la LIR para determinar el devengado de los ingresos por enajenación de bienes. De este modo, en primer lugar, se desarrollará la regla de obtención de control de los bienes, y, en segundo lugar, se abordará la regla de transferencia del riesgo de pérdida de los bienes.

Regla de obtención del control de los bienes

Tal como se señaló anteriormente, el actual texto del artículo 57° de la LIR dispone que se producen los hechos esenciales para la generación del ingreso por enajenación de bienes cuando “el adquirente tenga el control sobre el bien, es decir, tenga el derecho a decidir sobre el uso del bien y a obtener sustancialmente los beneficios del mismo” (Poder Ejecutivo, 2018b). Es así que el devengo tributario del ingreso por el referido concepto se producirá cuando el cliente obtenga el control de los bienes.

Para interpretar lo que se entiende por control, la segunda disposición complementaria y final (DCF) del DL 1425, en concordancia con la segunda DCF de su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 339-2018-EF, establece que será aplicable el concepto de control desarrollado por la NIIF 15, oficializada mediante Resolución del CNC N° 002-2018-EF/30, en tanto no se oponga a lo señalado en la LIR (Poder Ejecutivo, 2018a, 2018c).

Al respecto, el párrafo 33 de la precitada NIIF 15 indica que controlar un activo implica poseer dos capacidades: “la capacidad para redirigir el uso del activo y [para] obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes”; además, precisa que ambas capacidades permiten que quién

controla el activo pueda restringir el uso y los beneficios del mismo (IFRS Foundation, 2018).

De forma particular, en relación con la capacidad de obtener los beneficios del activo, el referido párrafo indica que estos beneficios están constituidos por los flujos de efectivo que, potencialmente, la entidad puede obtener a través de diversas actividades. Aunque no se limitan, estas pueden ser las siguientes:

- “(a) el uso del activo para producir bienes o prestar servicios (incluyendo servicios públicos);
- (b) el uso del activo para mejorar el valor de otros activos;
- (c) el uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos;
- (d) la venta o intercambio del activo;
- (e) la pignoración del activo para garantizar un préstamo; y
- (f) conservar el activo” (IFRS Foundation, 2018).

En torno a los criterios del señalado estándar contable, la Exposición de Motivos del DL 1425 señala que:

“En el proyecto, se ha considerado conveniente indicar que en el caso de enajenaciones el hecho sustancial se configura cuando el adquirente asume el control sobre los bienes, recogiendo así el criterio establecido en la NIIF 15, ello con el fin de acercar en lo posible el criterio de devengo contable con el tributario, lo que facilita a los contribuyentes la determinación del impuesto a la renta. Además, este criterio contable también busca acercarse a la realidad de los hechos económicos los cuales constituyen el aspecto material de la hipótesis de incidencia de este tributo” (Poder Ejecutivo, 2018b).

Adicionalmente, el vigente artículo 57° de la LIR indica que para establecer el momento en que el adquirente cuenta con el control de los bienes no se debe tener en cuenta lo siguiente:

“a) La existencia de pactos entre el transferente y el adquirente que otorguen a uno de ellos, el derecho a adquirir o transferir el bien o establezcan la obligación de uno de ellos, de adquirir o transferir el bien.

b) El derecho del adquirente de resolver el contrato o exigir al transferente que se efectúen las correcciones correspondientes cuando los bienes materia de la transferencia no reúnan las cualidades, características o especificaciones pactadas.

c) La existencia de una o más prestaciones que deban ser contabilizadas en forma conjunta a la transferencia del bien, debiendo para efecto del devengo ser consideradas en forma independiente” (Poder Ejecutivo, 2018).

En los tres casos señalados, la LIR de forma expresa se aleja del concepto de control de los bienes propuesto por la NIIF 15 (Poder Ejecutivo, 2018). Respecto al primero de ellos, el pacto de recompra, el alejamiento del control tributario frente al control contable se da porque el párrafo B66 de la NIIF 15 establece que, si una entidad cuenta un derecho o pasivo para recomprar un bien, su cliente no obtendrá el control del mismo ya que éste último tendrá limitaciones para redirigir su uso y obtener sus beneficios económicos, por lo que lo contabilizará como un arrendamiento (IFRS Foundation, 2018).

Así mismo, el referido distanciamiento se da porque el párrafo B70 de la NIIF 15 advierte que, si una entidad cuenta con una obligación de recomprar el bien por pedido de su cliente a un precio menor que el original, evaluará si su cliente cuenta con un grado alto de incentivo para ejercitar dicha opción (IFRS Foundation, 2018). En este último caso, el precitado párrafo señala que la operación tendrá el tratamiento de un arrendamiento, pero si el cliente no tiene tal incentivo, la entidad lo contabilizará como una venta con derecho a devolución (IFRS Foundation, 2018).

Ante tales situaciones, la Exposición de Motivos del DL 1425 señala que:

“(…) para efectos de la determinación del impuesto a la renta no se considera conveniente que a través del empleo de pactos como los descritos se pueda diferir el devengo del ingreso producto de la enajenación, pese a que jurídicamente se ha producido la transferencia de propiedad del bien y el mismo se encuentra en posesión del adquirente” (Poder Ejecutivo, 2018b)

En tal caso, aunque el pacto de recompra no implica transmisión de control para la NIIF 15 “ya que el vendedor inicial tiene la posibilidad de que se lo retornen. No obstante, tributariamente se considerará que existe control y que se devengó el ingreso” (De La Vega y Shulca, 2018, p.14).

De otro lado, en relación con la segunda excepción del concepto de control tributario respecto al control contable diseñado por la NIIF 15, es decir, el derecho de resolución, esta se da porque según el párrafo B83 de la norma contable señala que la aceptación del cliente a las especificaciones pactadas del bien puede demostrar la transferencia del control (IFRS Foundation, 2018).

No obstante, en los párrafos B83 y B84 de la NIIF 15 se indican que, si una entidad puede determinar objetivamente que ha cumplido con los requerimientos acordados, como el tamaño o peso, ésta considerará que ha transmitido el control de los bienes a su cliente sin necesidad de la formalidad de correspondiente aceptación; de lo contrario, se entiende que no se transfirió el control porque la entidad no puede establecer si el cliente puede usar el bien y obtener sus beneficios (IFRS Foundation, 2018).

Ante las señaladas circunstancias, la Exposición de Motivos del DL 1425 considera que en tales de casos “se está sujetando el reconocimiento del ingreso a una evaluación de este tipo, restando objetividad a un aspecto tan importante para la configuración del hecho imponible del impuesto a la

renta” (Poder Ejecutivo, 2018b). Por ello, en relación con lo previsto en el artículo 57° de la LIR, “se propone que inicialmente se reconozca el ingreso y en caso se produjera la resolución del contrato, en ese segundo momento se realicen los ajustes correspondientes” (Poder Ejecutivo, 2018b).

A manera de ilustración, De La Vega y Shulca (2018) indican que:

“Por ejemplo, la venta sujeta a prueba o a satisfacción, reflejada en el caso de una empresa que le vende a un hospital un equipo nuevo, para que lo use por seis meses, luego de los cuales decidirá si se lo quiere quedar o no. A pesar de que según la NIIF 15 no habría control, este sí se habría configurado para efectos tributarios. Por ello, cuando se le entregó la máquina al adquirente y se le transfirió el riesgo, aunque dicha máquina esté a prueba y se le pueda devolver al vendedor, de acuerdo al nuevo concepto legal de devengo sí existe control en términos tributarios” (p.14-15).

Por otro lado, en torno a la tercera excepción del concepto de control tributario respecto al control contable señalado por la NIIF 15 referido al reconocimiento conjunto del ingreso cuando la transacción cuenta con más de una prestación, la Exposición de Motivos del DL 1425 señala que:

“(…) teniendo en cuenta que la evaluación respecto a si el adquirente puede beneficiarse del bien por sí mismo o junto con otros recursos disponibles también puede tener un cariz subjetivo y puede generar controversia, es que se está considerando por un lado, que cuando la transacción involucre más de una prestación, el devengo de los ingresos se determinará en forma independiente por cada una de ella y que para determinar si el adquirente tiene control sobre el bien se debe considerar esta prestación en forma independiente a la otras prestaciones. Por ejemplo, si se transfiere un bien que requiere de una instalación especial por el fabricante, el proyecto propone que el devengo de la transferencia del bien no dependa de su instalación. Ello de ninguna manera significa que se considere como

prestaciones diferentes los bienes y servicios que sirven como insumos para fabricar los bienes” (Poder Ejecutivo, 2018b).

Regla de transferencia del riesgo de pérdida de los bienes

El vigente artículo 57° de la LIR dispone que se producen los hechos esenciales para la generación del ingreso por enajenación de bienes cuando, antes de la obtención del control, “el enajenante ha transferido al adquirente el riesgo de la pérdida de los bienes” (Poder Ejecutivo, 2018). En relación con este concepto, el artículo 1567° del Código Civil prevé que “el riesgo de pérdida de bienes ciertos, no imputable a los contratantes, pasa al comprador en el momento de su entrega” (Poder Ejecutivo, 1984).

Además, comentando el aludido artículo del Código Civil, Torres sostiene que los bienes ciertos son “bienes determinados, esto es, los bienes que se encuentran perfectamente identificados (...) Puede apreciarse, entonces, que sólo los bienes ciertos o determinados pueden perderse y producir con ello la imposibilidad de la prestación de entrega de los mismos” (como se citó en Jurídica, 2003, p.193). Así mismo, Torres considera que en un contrato de compraventa el riesgo no se transmite al comprador debido a lo siguiente:

“Por consiguiente, sólo mientras no se entregue el bien existe el riesgo porque solo en esta situación puede devenir en imposible esta prestación. De tal manera que después de que el vendedor entregue el bien al comprador, no es posible ya de que la entrega del bien devenga en imposible; lo cual demuestra entonces que ya no existe el riesgo (...) Lo que se crea o produce más bien después de dicha entrega ya no es un riesgo contractual (‘periculum obligatonis’), sino un riesgo distinto, que es el riesgo de la cosa (‘periculum ret’) (...) Por tal razón, el riesgo en los contratos con prestaciones recíprocas no se transfiere en realidad, si no se agota o se extingue. Lo que sanciona esta norma, concretamente, es que en la compraventa el

riesgo se extingue o agota con la entrega del bien” (como se citó en Jurídica, 2003, p.194-195).

Por su parte, en relación con el precitado riesgo, De La Puente afirma que:

“(…) el riesgo del contrato por la pérdida del bien pasa del vendedor al comprador en el momento de la entrega del bien, pues solo en ese momento el vendedor deja de ser el deudor por haber cumplido totalmente su obligación de transferir la propiedad del bien. No debe olvidarse que la obligación de transferir la propiedad del bien es siempre una obligación de dar, por lo cual la prestación en que la obligación consiste no se reduce a transferir la propiedad sino que, aun tratándose de bienes inmuebles cuya propiedad se transfiere con la sola obligación de enajenarlos, la prestación sólo queda plenamente cumplida y el vendedor deja de ser deudor cuando se entrega al comprador el bien (que ya no era suyo) por cuanto la obligación de dar contiene la de entregar” (como se citó en Poder Ejecutivo, 2018, p.26).

En este sentido, se aprecia que el artículo 57° de la LIR toma el concepto de transferencia del riesgo de la pérdida de los bienes como “un criterio objetivo de fácil determinación” asociado a la transferencia de la propiedad mediante la entrega del bien y lo considera como “un indicador significativo respecto a que el contrato está surtiendo sus efectos y que por tanto se precipitarán los ingresos provenientes del mismo” (Poder Ejecutivo, 2018b).

Con la finalidad de comprender la referida transferencia del riesgo, De La Vega y Shulca (2018) indican que:

“Para graficar lo anterior, pongamos el siguiente caso: la empresa “X” acuerda entregar un bien a la empresa “Z” en un almacén y requiere recibir lo antes posible los ingresos de la venta para su capital de trabajo. Por ello, se pactó que, a pesar de que el bien ya

se encuentra en el almacén, la empresa “Z” recién podrá disponer del mismo cuando la administradora del almacén verifique el pago de al menos el 80 por ciento del precio pactado. En este caso, la transferencia del riesgo se realizó cuando el bien fue dejado en el almacén. Por lo tanto, en ese momento se debe reconocer el ingreso según la nueva definición legal de devengo. Contablemente, para poder devengar el ingreso se debe verificar que el comprador tenga el control. En el ejemplo dado, ese ingreso todavía no se podría registrar en la contabilidad, pero tributariamente ya se configuró el devengo con la transferencia del riesgo” (p.14).

1.2. Hipótesis y Variables

En este apartado se presentan las hipótesis que la investigación ha formulado y las variables de estudio, tanto la independiente como la dependiente, así como su operacionalización.

1.2.1. Hipótesis

La presente investigación propone establecer la relación entre dos variables y, a su vez, establecer el efecto o la influencia que una genera sobre la otra. En tal sentido, la hipótesis formulada es causal, es decir, mediante ella se pretende establecer la relación de causa-efecto entre una variable que representa la supuesta causa y otra que representa el efecto de la anterior (Hernández, Fernández y Baptista, 2014).

De forma particular, la hipótesis planteada es de tipo causal bivariada toda vez que se establece la “relación entre una variable independiente y una variable dependiente” (p. 111). Tal como lo señalan Hernández et al (2014), en esta hipótesis sólo existen dos variables: la independiente, que usualmente “se simboliza como X ”, y la dependiente, “como Y ” (p. 111).

Sobre la base de ello, la investigación formula una hipótesis general considerando las dos variables en estudio (independiente y dependiente) y

cuatro hipótesis específicas a partir de las dimensiones (subvariables) de ambas variables. Estas se exponen a continuación.

Hipótesis general

- Las reglas del DL 1425 incorporadas a la LIR afectan la interpretación del devengado de ingresos por enajenación de bienes.

Hipótesis específicas

- Para los fines del IRE no es adecuado el uso del criterio contable de obtención del control como regla del devengado tributario.
- El criterio contable de obtención del control de los bienes permite que se imputen ingresos antes que se produzca la enajenación que constituye el aspecto material del IRE.
- Para los fines del IRE es adecuado el uso del concepto de transferencia del riesgo de la pérdida de los bienes como regla del devengado tributario.
- La regla de imputación de ingresos de forma independiente de una transacción que involucra más de una prestación afecta los principios del Derecho.

1.2.2. Variables

Considerando la hipótesis causal bivariada precitada, la investigación aborda dos variables: una independiente y una dependiente. Como lo señala Bernal (2014), la variable independiente es “todo aquel aspecto, hecho, situación, rasgo, etcétera, que se considera como la «causa de» en una relación entre variables”; mientras que la dependiente es el “«resultado» o «efecto» producido por la acción de la variable independiente” (p. 139).

Estas variables, como indica Sierra (2005), son abstractas o genéricas motivo por el cual es necesario concretarlas para desarrollar la investigación. A partir de tal abstracción es que estas se denominan “variables generales”, es decir, las que “se refieren a realidades no inmediatamente medibles empíricamente” (p. 108).

Según tal autor, se pueden expresar “dimensiones o aspectos parciales de estas variables y, por tanto, más concretos y cercanos a la realidad” (p. 108). A estos aspectos concretos de las variables se les denominan “variables intermedias” (...) “dimensiones o subvariables” (p. 108). Adicionalmente, existen los “indicadores que representan aspectos de estas dimensiones directamente medibles y observables” (p. 108). A estos indicadores también se les denomina “variables empíricas” (p. 108).

La tipología de las variables no sólo es relevante, como lo señala Sierra (2005), para la formulación de la hipótesis de investigación –tanto a nivel general como específico–, sino también para operacionalizarlas. En relación con este proceso de operacionalización, Bernal (2014) señala que este “significa traducir la variable a indicadores, es decir, traducir los conceptos hipotéticos a unidades de medición” (p. 142).

Sobre la base de ello, a continuación, se presentan las variables independiente y dependiente, las subvariables o dimensiones, así como los indicadores de las variables.

1.2.2.1. Identificación de variables

- *Variable independiente (X): Reglas del DL 1425*

Como parte de las reglas que estipula el DL 1425 para el devengado por la enajenación de bienes tenemos una regla general y dos reglas particulares para su imputación. Para ello, la regla general es aplicable a todos los ingresos empresariales. Así mismo, las reglas particulares son aplicables según la transacción que genere el ingreso del que se trate (Poder Ejecutivo, 2018a).

- *Variable dependiente (Y): Interpretación del devengado de ingresos por enajenación de bienes*

A fin de establecer, adecuada y razonablemente, el sentido normativo del devengo de ingreso por enajenación de bienes es necesario partir por analizar las fuentes del derecho tributario admitidas y, de ser el caso, las normas distintas a las tributarias que le son aplicables. Sobre la base de ello, en los casos en los que las normas del devengado tengan más de un sentido interpretativo, resultará necesario utilizar los métodos de interpretación admitidos por el derecho, no sólo para establecer el sentido más idóneo, sino para mitigar la problemática identificada (Poder Ejecutivo, 2013).

Para determinar la interpretación más idónea al problema en concreto, no sólo se debe efectuar una interpretación de acuerdo a la LIR, sino que, en aplicación del “principio de supremacía normativa de la Constitución” (sobre cualquier norma legal) y el “criterio de interpretación de la ley conforme a la Constitución” (en vez de eliminar una disposición legal, debe identificarse, de entre los contenidos posibles de la ley, el que resulte compatible con la Constitución a fin procurar conservarla bajo ese entendimiento), esta debe considerar lo establecido por la Carta Fundamental implícita o explícitamente (TC, 2010).

En particular, se considerarán los principios constitucionales aplicables al fenómeno tributario, tales como los de seguridad jurídica, reserva de ley, legalidad, y capacidad contributiva.

1.2.2.2. Dimensiones de las variables (subvariables)

a. *Dimensiones de la variable X: Reglas del DL 1425*

- *Criterio contable de obtención del control de los bienes (X1)*

Este criterio, de naturaleza contable, ha sido incorporado por el DL 1425 al artículo 57° de la LIR con la finalidad de determinar el momento en

que un ingreso empresarial se debe considerar en un ejercicio determinado a fin de determinar el IRE (Poder Ejecutivo, 2018a). De manera que el devengo tributario se asemeje en lo posible al devengo contable y que la tributación se acerque a la forma en que las normas contables entienden la realidad económica de los hechos (Poder Ejecutivo, 2018b).

- *Concepto de transferencia del riesgo de la pérdida de los bienes (X2)*

Este concepto implica que el enajenante transmite el riesgo de pérdida de los bienes al adquirente en la oportunidad de la tradición (entrega de la cosa), ya que a partir de dicha fecha el enajenante deja de ser el deudor en la relación contractual al cumplir íntegramente su obligación de transmitir la propiedad del bien (Poder Ejecutivo, 1984).

- *Regla de imputación de ingresos de forma independiente de una transacción que involucra más de una prestación (X3)*

Regla específica que forma parte de la de control. Esta consiste en que si, de una transacción, la prestación de transferir bienes se contabiliza de modo conjunto con otra u otras prestaciones, para fines del devengo tributario, deberán ser consideradas como prestaciones o transacciones independientes. En otros términos, el ingreso asociado a cada prestación deberá analizarse bajo la regla particular de devengo que corresponda y, de ser el caso, imputarse en oportunidades distintas (Poder Ejecutivo, 2018a).

b. Dimensiones de la variable Y: Interpretación del devengado de ingresos por enajenación de bienes

- *Fines del IRE (Y1)*

Todo tributo, incluido el IRE, es un instrumento que el Estado utiliza para obtener o recaudar ingresos por parte de los particulares a fin de satisfacer las necesidades de interés general. Sin embargo, de forma particular, el fin

recaudatorio que persigue el IRE debe respetar determinados límites constitucionales y legales, denominados principios tributarios, de tal manera de salvaguardar los derechos de las personas llamadas a contribuir.

- *Enajenación (Y2)*

De conformidad con la LIR, esta se puede entender como la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso (Poder Ejecutivo, 2004). Asimismo, el código civil ha señalado que este concepto se entiende a aquel acto en virtud del cual un sujeto denominado enajenante, el que puede ser una persona natural o una persona jurídica, traslada el derecho de propiedad de su esfera patrimonial a la del adquirente (Poder Ejecutivo, 1984).

- *Principios del Derecho (Y3)*

Son aquellas limitaciones que tiene un órgano estatal a su actuación, ya sea al momento de crear normas jurídicas (como el Congreso de la República o, en caso de delegación de facultades, el Poder Ejecutivo) o al momento de interpretarlas y aplicarlas en la realidad (como la Sunat, el TF y el PJ). Además, estos principios constituyen garantías de las personas ante la actuación de tales entidades estatales (Danós, 1994).

Para fines de la presente investigación, este concepto comprende los principios constitucionales aplicables al fenómeno tributario (tales como los de seguridad jurídica, reserva de ley, legalidad, y capacidad contributiva), así como principios legales (tales como los de unicidad del acto jurídico y accesoriidad).

1.2.2.3. Operatividad de variables

a. *Indicadores de la variable X: Reglas del DL 1425*

- *Identificación del contrato:* Etapa primera de cinco del modelo de reconocimiento de ingresos de la NIIF 15 basado en el concepto de control. Esta etapa consiste en que una entidad, luego llevar a cabo un contrato con un cliente, debe evaluar si éste califica como tal para fines del referido modelo.

Para tal efecto, el contrato puede ser verbal, escrito o derivarse de las prácticas tradicionales del negocio; y será todo aquel que cree derechos y obligaciones entre las partes, y cumpla las cinco condiciones establecidas por la referida norma (IFRS Foundation, 2018).

- *Identificación de las obligaciones de desempeño:* Segunda etapa de cinco del modelo de reconocimiento de ingresos de la NIIF 15 basado en el concepto de control. En esta etapa el estándar contable requiere que una entidad determine cuáles son los bienes o servicios que se compromete transferir a su cliente en el marco del contrato (calificado como tal).

A partir de ello, es que cada compromiso se identificará como una obligación de desempeño, siempre que se cumplan las condiciones requeridas para calificar como tal (IFRS Foundation, 2018).

- *Satisfacción de las obligaciones de desempeño:* De acuerdo con la NIIF 15, esta satisfacción ocurre cuando la entidad transfiere el control de los bienes (o servicios) al cliente. De manera que para establecer el momento en que se transfiere el control debe evaluarse si la obligación de desempeño correspondiente se satisface a lo largo del tiempo o, en su defecto, en un momento concreto.

Por un lado, las obligaciones que se satisfacen a lo largo del tiempo se refieren, principalmente, a prestación de servicios; en tanto que las que lo

hacen en un momento en concreto están relacionadas con la venta de bienes y prestación de servicios (IFRS Foundation, 2018).

- *Sustancia económica*: Este es un concepto fundamental que siguen las normas contables. Este concepto implica que para el tratamiento de una transacción debe preferirse el que se derive del análisis de su sustancia económica en vez de lo que la norma legal ha previsto para ella.

De forma particular, en el caso del control, este está asociado a la evaluación de la sustancia económica de los derechos y obligaciones de uno o más contratos, toda vez que el resultado de tal evaluación, no sólo conllevará a que se combinen o separen contratos y compromisos de transferir bienes (o servicios), sino que la transferencia del control dependa de la segregación o conjunción de estos últimos (IFRS Foundation, 2018).

- *Riesgo de pérdida en bienes muebles*: Según lo previsto por los artículos 1137° y 1138° del Código Civil, el riesgo de perder un bien, tal como el mueble, comprende situaciones de pérdida propiamente dicha (desaparición o desaparición irrecuperable), así como de deterioro o daño parcial. Además, de acuerdo con el artículo 1567° del Código Civil, el riesgo de pérdida de bienes ciertos -como los muebles-, no imputables a los contratantes, es transferido por el vendedor al comprador en la oportunidad de su entrega (Poder Ejecutivo, 1984).

- *Riesgo de pérdida en bienes inmuebles*: De conformidad con los artículos 1137° y 1138° del Código Civil, el riesgo de perder un bien, tal como el inmueble, incluye situaciones de pérdida propiamente dicha (desaparición o desaparición irrecuperable), así como de deterioro o daño parcial.

Por su parte, de acuerdo con el artículo 1567° del Código Civil, el riesgo de pérdida de bienes ciertos -como los inmuebles-, no imputables a los contratantes, se transmite al comprador con su entrega (Poder Ejecutivo, 1984).

- *Compromiso de transferir un bien o servicio*: Este es todo aquel compromiso que la entidad contraiga frente a un cliente a partir de la negociación de un contrato. Cada compromiso es importante toda vez que, de la evaluación de estos, se determinarán las obligaciones de desempeño (OD).

Si el compromiso de transferir bienes o servicios es individual o un único compromiso, calificará como una OD; por el contrario, si este compromiso (junto con otros compromisos) forma parte integrante de un compromiso mayor, deberá integrarse con esos otros compromisos para que en conjunto constituyan una sola OD (IFRS Foundation, 2018).

- *Obligación de desempeño*: Es aquel compromiso de transferir a un cliente un bien (o servicio), sea que esté explicitado en el contrato (escrito o verbal) o esté implícito en las prácticas tradicionales de negocio. Este compromiso calificará como obligación de desempeño cuando se encuentre en alguna de las dos situaciones.

Cuando el bien (o servicio) transferido es “distinto”: el cliente puede beneficiarse de éste por sí mismo o junto con otros bienes (o servicios) que la entidad o un tercero le han provisto anteriormente; y tal compromiso no depende de otros compromisos del contrato. Cuando se transfiere una serie de bienes (o servicios) “distintos” que son, significativamente, iguales y comparten el mismo patrón de transferencia ante el cliente (IFRS Foundation, 2018).

- *Prestación*: Es el contenido u objeto de las obligaciones o, en general, aquello que debe realizar un deudor para satisfacer el derecho de un acreedor. La prestación puede consistir en dar, hacer o no hacer algo (Cabanellas, 1993; Osterling y Castillo, 1997).

Para fines del devengo tributario, el término prestación se vincula a la regla específica del control consistente en que si, la prestación de enajenar (dar) un bien se contabiliza conjuntamente con otra(s) prestación(es), las

prestaciones serán consideradas como independientes (Poder Ejecutivo, 2018a).

b. Indicadores de la variable Y: Interpretación del devengado de ingresos por enajenación de bienes

- *Subsunción de hechos que manifiesten capacidad contributiva:* La subsunción para el IRE es el fenómeno a través del cual un hecho concreto de la realidad, que manifiesta un flujo de riqueza (capacidad económica) se adecúa, encaja o corresponde con la descripción genérica e hipotética que la LIR hace de él (como en el caso de las enajenaciones). La consecuencia jurídica de ello es la configuración del hecho imponible del IRE, el cual revelará la capacidad contributiva del sujeto (Ataliba, 1987; Tarsitano, 2003).

- *Imposición de rentas realizadas:* El IRE en el Perú se ha estructurado con la finalidad de gravar rentas producidas por hechos concretos de la realidad que se subsumen en la HIT del impuesto y, por lo tanto, que manifiestan capacidad contributiva real (no especulativa) (Poder Ejecutivo, 2004).

- *Transmisión de propiedad en bienes muebles:* La transferencia de propiedad, esto es, de las facultades de usar, disfrutar y disponer, un bien mueble se entiende producida cuando el enajenante realice la entrega (*tradition*) efectiva del bien al adquirente, salvo disposición legal en contrario (Poder Ejecutivo, 1984).

- *Transmisión de propiedad en bienes inmuebles:* Esta ocurre cuando las partes manifiestan su consenso o voluntad, por el lado del enajenante, de transferir y, por el del adquirente, de adquirir el bien inmueble, salvo pacto o disposición legal en contrario (Poder Ejecutivo, 1984).

- *Principio de capacidad contributiva:* Este es un principio constitucional implícito y esencial en todo tributo, incluido el IRE. La capacidad contributiva es conceptualizada como la aptitud que tiene una

persona para ser sujeto de obligaciones tributarias al manifestar hechos reveladores de riqueza que el legislador ha legitimado para que tal persona pueda contribuir al sostenimiento de los gastos estatales.

De este modo, el Estado no puede exigir o imponer mayores cargas tributarias que las personas pueden soportar en función a su aptitud de contribuir (Moschetti, 1980; Tarsitano, 2003; TC, 2004b, 2013).

- *Principio de seguridad jurídica*: Este es un principio constitucional implícito y general del derecho que “busca asegurar al individuo una expectativa razonablemente fundada respecto de cuál será la actuación de los poderes públicos y, en general, de toda la colectividad, al desenvolverse dentro de los cauces del Derecho y la legalidad” (TC, 2003d, párr. 3).

Esta predictibilidad de las conductas de las autoridades estatales “consolida la interdicción de la arbitrariedad” (TC, 2003e, párr. 3).

- *Principio de reserva de ley*: Este es un principio constitucional que establece que los aspectos esenciales de todo tributo sólo pueden ser regulados mediante ley (o decreto legislativo) y no por norma de inferior rango. De este modo, la regulación de la alícuota y los aspectos de la HIT del IRE (el material, personal, espacial y temporal) se encuentran reservados de forma absoluta a la ley.

De modo excepcional, estos elementos pueden regularse por una norma reglamentaria, siempre que la ley (o decreto legislativo) establezca los parámetros para tal efecto (TC, 2005).

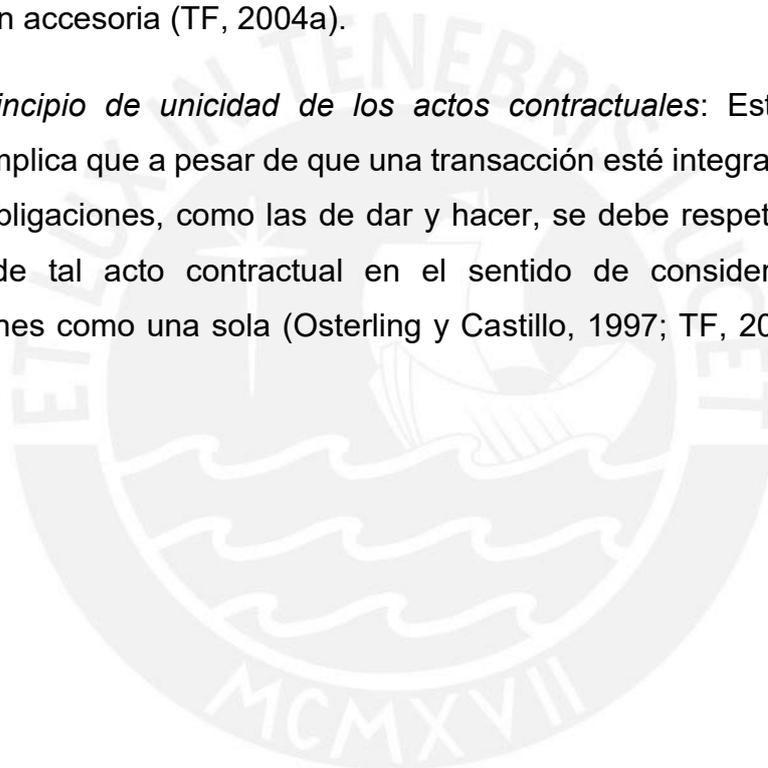
- *Principio de legalidad*: Este principio constitucional implica la subordinación de los individuos y poderes públicos al mandato de la ley; de manera que la interpretación y aplicación de esta no quede al arbitrio o libre discreción del contribuyente o de la Administración Tributaria (TC, 2005).

- *Principio de accesoriedad*: Este principio jurídico establece que, si una transacción cuenta con más de una prestación, se debe identificar y

diferenciar cuál de ellas es la principal y la(s) accesoria(s), a fin de que esta(s) última(s) siga(n) la suerte o el tratamiento que la ley ha establecido para la primera (TC, 2003b, 2008a; TF, 2004a).

Para tal efecto, existe una relación de interdependencia entre la prestación principal y la(s) accesoria(s) dado que tienen un fin común: alcanzar el objeto contractual. Por lo tanto, el cumplimiento de la prestación principal por sí sola no satisface el objeto, se requiere, además, el de la prestación accesoria (TF, 2004a).

- *Principio de unicidad de los actos contractuales*: Este principio jurídico implica que a pesar de que una transacción esté integrada por más de dos obligaciones, como las de dar y hacer, se debe respetar la forma jurídica de tal acto contractual en el sentido de considerar a tales obligaciones como una sola (Osterling y Castillo, 1997; TF, 2005, 2007b, 2012).



Capítulo II: Metodología de la investigación

En este capítulo se desarrolla el tipo y diseño de la investigación, la población y muestra, y finalmente la forma en que se ejecutará la recolección, el procesamiento y análisis de los datos requeridos para la presente investigación.

2.1. Tipo de investigación

El presente estudio denota un enfoque cualitativo. Bernal (2014) señala que este tipo de investigaciones se desarrollan mediante un proceso inductivo y lógico, en el cual se explora y describe los factores pertinentes, para luego producir perspectivas teóricas, sin centrarse en realizar una medición numérica ni estadística (p.8-9).

En ese sentido, la presente investigación es de tipo cualitativa debido a que se realiza una técnica de revisión documentaria de las fuentes teóricas que giran en torno al devengo de ingresos por enajenación de bienes en el contexto del DL 1425. Para ello, se ha utilizado la técnica de análisis documental de las referidas fuentes teóricas y de las normas legales correspondientes.

Además, esta revisión se dará a lo largo de la investigación, partiendo desde la etapa inicial –identificación de la problemática de la investigación– hasta finalmente obtener un raciocinio lógico y revelar un reporte de conclusiones. Para luego, a través de un proceso de cuestionarios recabar opiniones de especialistas tributarios sobre la interpretación referente al devengo en la enajenación de bienes incorporado por el DL 1425.

Asimismo, se puede señalar que la presente investigación reúne las condiciones también para clasificarse dentro de una investigación explicativa- causal (Hernández et al., 2014), debido a que se busca corroborar la hipótesis planteada y buscar que las conclusiones se contrasten con las leyes o principios científicos, de manera que se analicen las causas y efectos de las variables planteadas.

2.2. Diseño de la investigación

Respecto a la metodología empleada, esta investigación se desarrolla bajo un diseño no experimental de tipo transversal correlacional - causal. Es no experimental toda vez que no se manipulará la variable independiente para analizar sus efectos, más bien se observarán los efectos que, en la realidad, esta ha generado en la variable dependiente; a partir de ello, se analizará e inferirá la relación entre ambas variables (Kerlinger y Lee, 2002).

Así mismo, es correlacional - causal debido a que para la presente investigación “las causas y los efectos ya ocurrieron en la realidad (estaban dados y manifestados) o suceden durante el desarrollo del estudio, y quien investiga los observa y reporta” (Hernández et al., 2014, p.158).

En ese sentido, este trabajo presenta un análisis de las reglas del devengado de ingresos por la enajenación de bienes, incorporadas por el DL 1425 en la LIR, sin manipular las variables de la investigación. Con ello se pretende demostrar que estas reglas generan problemas en la interpretación del devengado de tales ingresos. A partir de ello, se desarrollarán líneas de interpretación lógicas y razonables –sobre la base de los valores que fundamentan al IRE peruano– para mitigar la problemática presentada.

2.3. Población y muestra

2.3.1. Descripción de la población

Conforme a Fracica (2010) la población es “el conjunto de todos los elementos a los cuales se refiere la investigación” (como se citó en Bernal, 2010, p.160). Por otro lado, Jany (como se citó en Bernal, 2010, p.160) acota que es “la totalidad de elementos o individuos con características similares y sobre las cuales se desea hacer inferencia”. En ese sentido,

para la presente investigación no se requiere específicamente de una población para el desarrollo del mismo.

2.3.2. Selección de la muestra

Según Bernal, la muestra forma parte de la población seleccionada de la cual se obtendrá información relevante para el desarrollo de la investigación; además, servirá para realizar la medición y observación de las variables desarrolladas en la tesis (Bernal, 2010, p.161). Debido a las características y funciones de la muestra, esta no resulta aplicable a la presente investigación ya que para la consecución de esta no se requiere la obtención de una muestra. Asimismo, la investigación realiza una revisión del conjunto de normas legales en el ámbito tributario, no se determina una muestra específica.

2.4. Recolección de datos

2.4.1. Diseño de instrumentos

La técnica de recolección de información se lleva a cabo a partir de una revisión bibliográfica de la doctrina y normas contables, así como doctrina y normas de carácter civil y tributario, tal como el Código Civil, la Ley del Impuesto a la Renta y el DL 1425. Del mismo modo, se recurre a pronunciamientos de las autoridades tributarias peruanas, tales como la Sunat, el TF, el PJ y el TC.

Asimismo, con el objetivo de corroborar la interpretación respecto a las reglas del devengado de ingresos por enajenación de bienes, se diseñará un cuestionario como instrumento de recolección de datos para la investigación donde los profesionales darán respuesta a cada pregunta planteada.

Para ello, el cuestionario, que consta de ocho preguntas abiertas, ha sido diseñado considerando los siguientes criterios: (i) inclusión de las variables generales e intermedias (dimensiones) de estudio; (ii)

organización por temas generales y específicos; (iii) formulación de preguntas de modo tal que las respuestas de los especialistas permitan contrastar la hipótesis general y las cuatro hipótesis específicas (dos preguntas para cada hipótesis); y (iv) consistencia de las respuestas en varios casos, sea mediante repreguntas o preguntas en secciones diferentes que abordan ciertos aspectos similares. El diseño del referido cuestionario se presenta en el Anexo 2.

Además, para seleccionar a los especialistas se han considerado, principalmente, los siguientes criterios: (i) profesionales contadores y/o abogados con especialización tributaria; (ii) líderes en firmas de consultaría y/o docentes universitarios destacados en lo tributario; y (iii) que hubiesen desarrollado investigaciones académicas relacionadas al devengado tributario.

A partir de ello, los especialistas tributarios seleccionados fueron siete: Marisol León Huancaya (Socia de Quantum Consultores), Beatriz De la Vega (Socia de KPMG y docente de la PUCP), César Gamba Valega (docente de la Universidad de Lima), Walker Villanueva Gutiérrez (Socio de Philippi, Pietrocarrizosa, Ferrero DU & Uria, y docente de la PUCP), Iván Mejía Murrugarra (Director de KPMG), Francisco Ruiz de Castilla (docente de la PUCP) y Víctor Vargas Calderón (Socio de VV & Asociados y docente de la UNMSM).

2.4.2. Aplicación de instrumentos

Una vez completado los cuestionarios por parte de los profesionales se procesarán los datos obtenidos de cada pregunta para luego compararlos y analizarlos. A partir de ello, se obtiene conclusiones generales en base a las respuestas de los profesionales. Finalmente, sobre la base de estas conclusiones se contrastan los resultados obtenidos en la presente investigación. Ello contribuirá a reforzar la hipótesis planteada en la investigación.

CAPÍTULO III: Resultados de la Investigación

3.1. Análisis e interpretación

Tal como se abordó en las bases teóricas, hasta antes del DL 1425, en la LIR y su norma reglamentaria no existía definición, criterios o reglas a considerar para determinar el devengo de los ingresos empresariales. Ante tal situación, la Administración Tributaria, el TF, el PJ e, incluso, los contribuyentes han interpretado al devengo de forma heterogénea recurriendo a la doctrina jurídica argentina (devengo jurídico), a las normas contables (devengo contable) o ambos. En la mayoría de los casos tal remisión se efectuó sin mayor sustento jurídico ni se fundamentó la razón de aplicar uno u otro o ambos entendimientos.

Esa situación fue advertida por el Poder Ejecutivo (2018a), el cual luego de obtener las facultades legislativas delegadas mediante Ley N° 30823, promulgó el DL 1425 con la finalidad principal de “establecer una definición de devengo para efectos del impuesto a la renta a fin de **otorgar seguridad jurídica**” (el énfasis es nuestro).

Respecto a esta finalidad, el proyecto de este DL, denominado “Exposición de Motivos” –el cual manifiesta la fundamentación jurídica de la necesidad del incluir una definición del devengo y explica aspectos relevantes de esta definición– precisa que “al establecer una definición de devengo **se evita** que por efecto de **la interpretación** de dicho concepto atendiendo a las normas contables **se afecte** la determinación del impuesto a la renta [salvo en aquellos casos en que se recurre a normas o principios contables]” (Poder Ejecutivo, 2018b) (el énfasis es nuestro).

Adicionalmente a tal finalidad principal, la referida Exposición de Motivos indica una finalidad secundaria de este cambio normativo. Para el caso del devengo de ingresos por enajenaciones se ha considerado que “el hecho sustancial se configura cuando el adquirente asume el control sobre los bienes, recogiendo así el criterio establecido en la NIIF 15, ello

con el fin **de acercar** en lo posible el criterio de devengo contable con el tributario” (p. 14). Con ello, se **“facilita** a los contribuyentes la determinación del impuesto a la renta” (p. 14) (el énfasis es nuestro).

A partir de tales consideraciones, en el presente capítulo se explicará si la incorporación de reglas por el DL 1425 a la LIR afecta la interpretación del devengado de ingresos por enajenación de bienes. En otros términos, si tales reglas son idóneas para otorgar seguridad en cuanto a la interpretación del devengo tributario y si permiten acercar los devengos tributario y contable para facilitar la determinación del IRE.

Para alcanzar tales propósitos, el análisis e interpretación de la problemática de estudio se centrará en cuatro secciones clave. Primero, se analizará si es adecuado para los fines del IRE el uso del criterio contable de obtención del control como regla del devengado tributario. Luego, se explicará si la regla de obtención del control de los bienes permite que se imputen ingresos antes que se produzca la enajenación que constituye el aspecto material del IRE.

Posteriormente, se explicará si es adecuado para los fines del IRE el uso del concepto de transferencia del riesgo de la pérdida de los bienes como regla del devengado tributario. Por último, se examinará si la regla de imputación de ingresos de forma independiente de una transacción que involucra más de una prestación afecta los principios del Derecho.

Adicionalmente, es necesario indicar que los resultados de la presente investigación representan un marco general para comprender la problemática derivada de la interpretación de las reglas para el devengado de ingresos por enajenación de bienes a través del análisis y explicación de sus causas y potenciales consecuencias; así como un marco general que contribuya a solucionar o mitigar la problemática mediante las líneas de interpretación y recomendaciones propuestas.

Así entonces, dado el alcance general de la investigación, es preciso señalar que esta tiene una limitación respecto a la problemática particular del devengo que se genere por la diversidad y complejidad de los términos contractuales que establezcan los contribuyentes con terceros con ocasión de transacciones que involucren enajenación de bienes.

3.1.1. El control como regla del devengado tributario

A fin de analizar y explicar si es adecuado para los fines del IRE el uso del criterio contable de transferencia del control de los bienes como regla del devengado tributario, hemos organizado este apartado en dos grandes secciones. En el primero de ellos, a partir de una revisión teórica de las normas contables y los fundamentos de sus conclusiones, conceptualizaremos al término “control” e identificaremos cuál es su finalidad general en el modelo de las NIIF. Luego de ello, contrastaremos tal finalidad con la finalidad del IRE con el objeto de establecer si existe una concordancia entre ellas. A partir de ello, explicaremos si el control es adecuado para fines del IRE.

En la segunda sección, a partir de una revisión teórica de la NIIF 15, los fundamentos de sus conclusiones y sus ejemplos ilustrativos, analizaremos las tres etapas vinculadas al reconocimiento de los ingresos y que tienen una incidencia directa en la interpretación del control: la identificación del contrato; la identificación de las obligaciones de desempeño y la satisfacción de las obligaciones de desempeño. En cada una de ellas analizaremos si la adopción del control es adecuada para fines del devengo de ingresos empresariales por enajenación de bienes. A partir de ello, explicaremos si la incorporación del control al artículo 57° de la LIR cumplirá las finalidades planteadas por el DL 1425, es decir, si otorgará seguridad en cuanto a la interpretación del devengo tributario y permitirá acercar los devengos tributario y contable para facilitar la determinación del IRE.

En particular, en el punto de análisis de la satisfacción de las obligaciones de desempeño, determinaremos cuáles son los requerimientos de la NIIF 15 aplicables al IRE para establecer la transferencia del control. Seguidamente, abordaremos cada uno de ellos y evaluaremos si son adecuados para ser aplicados para determinar el devengo tributario de los ingresos empresariales.

a. Concepto y finalidad del control contable y su contraposición a la finalidad del IRE

De la revisión de los marcos de referencia contable, hemos determinado que el control ha sido conceptualizado y utilizado por el Marco Conceptual para la Información Financiera (Marco Conceptual) y por diversas normas que forman parte del modelo NIIF: la NIIF 10 “Estados Financieros Consolidados”, la NIIF 15 “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes”, la NIIF 16 “Arrendamientos” y la NIC 38 “Activos intangibles”. En la Tabla 1 se presenta la conceptualización y la función del control en tales marcos de referencia.

Del análisis de la conceptualización del control en aquellos marcos de referencia se advierte que en todos los casos se vincula a una persona (entidad, inversor o arrendador) con un activo (recurso económico, participada, bien o servicio) con la finalidad de determinar si corresponde contabilizar tal activo en las cuentas de aquella.

Por un lado, respecto a la vinculación, son dos los conceptos fundamentales que advertimos relacionan a la persona con el activo: la capacidad de dirigir y la capacidad de beneficiarse económicamente del uso del activo. En términos más precisos, son la capacidad para dirigir el uso del activo (o de la participada) y la capacidad de obtener los beneficios económicos (o la rentabilidad) del activo e impedir que otros dirijan su uso y obtengan tales beneficios.

En el mismo sentido se manifiestan los *Fundamentos de las Conclusiones* del Marco Conceptual en relación con los conceptos del control compartidos por la NIIF 10 y la NIIF 15, en las que se basó para definir el control. Así, en el párrafo FC4.40 señala que:

“El Consejo basó esa definición en las definiciones de control de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes, que define el control de un activo, y en la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, que define el control de una entidad. **Aunque las definiciones en estas Normas difieren, se basan en los mismos conceptos básicos**—que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso del activo (o de la entidad) y obtener beneficios económicos (o rentabilidad)” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

Por otro lado, respecto a la finalidad de la vinculación, advertimos que la función del control en tales marcos de referencia es la de determinar si corresponde contabilizar (o consolidar) el activo en cuestión en las cuentas de la entidad (o para dejar de hacerlo).

Al respecto, el Marco Conceptual es categórico al referirse a tal vinculación y su propósito. En su párrafo 4.19, perteneciente a la sección de “Control”, señala que “El control **vincula** un recurso económico con una entidad. La evaluación de si existe control **ayuda a identificar** el recurso económico que **contabiliza** la entidad” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

Así entonces, dada la conceptualización del control por el Marco Conceptual (capacidad presente de dirigir el uso del recurso económico y obtener los beneficios económicos procedentes de éste) y considerando que la misma se ha fundamentado en el concepto del control de la NIIF 15, se puede colegir que el control, para fines de ingresos ordinarios, permite determinar si una entidad debe o no reconocerlos (contabilizarlos) como parte de sus estados financieros.

Respecto a ello, los párrafos 5.6 y 5.7 del Marco Conceptual señalan que únicamente los elementos que cumplen la definición de ingresos se reconocen en el estado de resultados y siempre que tal reconocimiento “**proporcione a los usuarios** de los estados financieros **información que es útil**”, es decir, que suministre información relevante sobre los ingresos y los represente fielmente (IFRS Foundation, 2018). Estas dos son las características cualitativas fundamentales de la información financiera útil.

De acuerdo con tal Marco, la información financiera es relevante cuando puede influir en las decisiones que tomen los usuarios y, a su vez, “es capaz de influir en las decisiones si tiene **valor predictivo** [permite predecir desenlaces futuros], valor confirmatorio o ambos”; además, la información financiera debe representar de forma fiel “**la esencia** de los fenómenos [económicos] que pretende representar” (IFRS Foundation, 2018).

Para ello, la descripción fiel de un hecho o fenómeno económico tiene que ser completa (información necesaria para que el usuario comprenda el fenómeno); neutral (la selección y forma de presentación de la información debe ser prudente y no verse influenciada por sesgos para ser recibida de forma favorable o adversa por los usuarios); y libre de error (no hay errores en la descripción del fenómeno y el procedimiento seguido para elaborar la información presentada se ha elegido y aplicado sin errores).

Adicionalmente, el Marco Conceptual ha previsto cuatro características cualitativas que mejoran la utilidad de la información financiera relevante y proporciona una representación fiel de los hechos económicos. Estas se refieren a la comparabilidad (la información de una entidad puede ser comparada con información similar con otras entidades respecto a un mismo periodo o con la misma entidad respecto a periodos distintos); verificabilidad (la información es capaz de ser comprobada por terceros independientes); oportunidad (información disponible a tiempo que sea capaz de influir en las decisiones de los usuarios); y comprensibilidad (clasificación, caracterización y presentación de la información).

Respecto a la comparabilidad, es oportuno precisar que esta está asociada con la congruencia, aunque no son lo mismo. De acuerdo con el párrafo 2.26 del Marco Conceptual, la congruencia se refiere “al uso de los **mismos métodos para las mismas partidas**, de un periodo a otro dentro de una entidad que informa, o en un mismo periodo entre entidades. **La comparabilidad es el objetivo; la congruencia ayuda al lograr esa meta**” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

Tales lineamientos generales del Marco Conceptual concuerdan con la finalidad de los entes emisores de la NIIF 15 (el International Accounting Standards Board - IASB y el Financial Accounting Standards Board - FASB) de cambiar el enfoque de reconocimiento de ingresos a fin de contribuir con la mejora en la utilidad de la información financiera global.

Las normas anteriores a la NIIF 15 que regulaban la contabilidad de los ingresos derivados de actividades ordinarias establecieron dos modelos de reconocimiento de ingresos en función al tipo de activo que era objeto de transferencia. Para la venta de bienes, los ingresos se reconocían cuando se transferían los riesgos y beneficios significativos y, para los ingresos por servicios, cuando éstos se prestaban.

De acuerdo con el párrafo FC464 de la NIIF 15, los entes emisores advirtieron que “**ambos enfoques presentaban problemas** para determinar cuándo reconocer los ingresos de actividades ordinarias y, a menudo, daban lugar a **contabilizar transacciones económicamente similares de forma diferente**” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

De acuerdo con tal párrafo, en el caso de venta de bienes, era frecuente que las entidades tuviesen dificultades para determinar si habían transferido una parte importante o sólo una parte de los riesgos y beneficios. En otros casos, era significativamente difícil determinar si el activo a transferir era un bien o un servicio. Por consiguiente, era complejo justificar el motivo por el que el ingreso debía reconocerse en el momento

en que el activo estaba terminado (en cuyo caso estaríamos frente a una venta de bienes) y para otro activo similar el ingreso debía reconocerse a lo largo del tiempo de su creación (en cuyo caso estaríamos frente a un servicio).

Con la finalidad de resolver tal problemática, la NIIF 15 ha establecido un enfoque único de reconocimiento de ingresos generados por la venta de bienes y la prestación de servicios. De acuerdo con el párrafo FC465, este marco único “**mejoraría la congruencia de la contabilización de los ingresos de actividades ordinarias.** Esto es porque el marco se aplicaría a los atributos de los bienes y servicios transferidos, junto con las condiciones del contrato, en lugar de solo al tipo de contrato” de venta de bienes o de prestación de servicios (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

A partir de ello, es que los entes emisores de esta norma ha señalado que el “principio básico de la NIIF 15 basado en **el concepto de transferencia del control, mejoraría adicionalmente la congruencia de la información** porque proporcionaría una evaluación más objetiva para determinar el calendario del reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias”.

En el mismo sentido, el párrafo FC484 de la NIIF 15 señala que:

“(…) Específicamente, la información sobre ingresos de actividades ordinarias **permitiría a los usuarios** de los estados financieros una ***mejor comprensión*** de los contratos de una entidad con clientes y los ingresos de actividades ordinarias de esos contratos y una ***mejor predicción*** de los flujos de efectivo. Esta información debería ayudar a los usuarios de los estados financieros a **tomar decisiones económicas más informadas**” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis y las cursivas son nuestros).

Además, precisa que tales mejoras pueden generar costos para aplicar los requerimientos de la NIIF 15, pero estos son “necesarios para **mejorar la utilidad de la información financiera** en un área que es fundamental para los usuarios de los estados financieros para el análisis y comprensión del desempeño y expectativas de una entidad” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

En ese orden de ideas, se puede señalar que el control sería un concepto de vinculación entre una entidad y un activo que es posible de ser reconocido en su contabilidad. Además, que la finalidad de diseñar un enfoque de reconocimiento de ingresos basado en el concepto del control es que tal enfoque proporcione información más útil (respecto a los anteriores modelos) a los usuarios de la información financiera de la entidad informante sobre la cual sustentan sus decisiones. Es decir, un enfoque de reconocimiento de ingresos que refleje la esencia de las transacciones que los originan (representación fiel) y permita que los usuarios puedan predecir desenlaces futuros (relevancia).

Por otro lado, en cuanto al IRE, (como todo tributo) es un instrumento jurídico que el Estado peruano, a través de su poder normativo, utiliza para obligar que los sujetos que encajan dentro de su hipótesis normativa le den una suma de dinero con la finalidad de financiar y satisfacer las necesidades públicas. Esta obligación jurídica de dar una suma de dinero se hace sobre la base de la capacidad de contribuir del sujeto llamado a tributar, la cual se exterioriza a través de la renta.

Para el caso de las empresas, la renta se genera de las operaciones que éstas realizan, así como de su relación con terceros en el devenir de su actividad económica, siempre que ambas partes participen en igualdad de condiciones y consientan el nacimiento de obligaciones.

Además, la renta se cuantifica a través de un procedimiento establecido por la LIR que, de forma general, consiste en deducir de los ingresos afectos los costos y gastos atribuibles que sean aceptados

legalmente; resultado contra el que, de ser el caso, deberán compensarse las pérdidas tributarias generadas en periodos anteriores. El importe resultante de este procedimiento constituirá renta imponible sobre la que el IRE desplegará sus efectos.

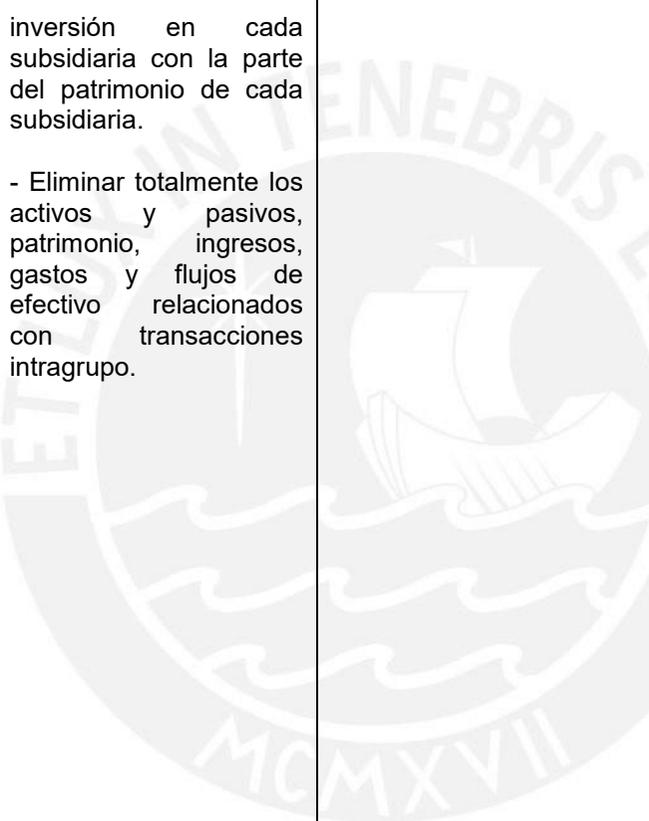
Sobre la base de lo expuesto, advertimos que la finalidad del control contable es distinta a la del IRE. Mientras la primera está orientada a diseñar un enfoque de reconocimiento de ingresos que proporcione información más útil a los usuarios de la información financiera de la entidad informante sobre la cual sustentan sus decisiones; la segunda, tiene por objeto cuantificar la riqueza de una empresa producto de la realización de transacciones con terceros, establecer si esa riqueza revela capacidad contributiva pasible de gravamen y, de ser así, someterla a imposición con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En tal sentido, consideramos que utilizar el control contable (diseñado para satisfacer los requerimientos de utilidad de la información financiera) para un fin totalmente distinto como es el caso del IRE (diseñado para someter a imposición las rentas empresariales que manifiestan capacidad de contributiva) es contraproducente a la finalidad que persigue este tributo, lo cual denota vicios de inconstitucionalidad. Además, el esfuerzo por compatibilizar de alguna manera estos fines heterogéneos podría crear más inseguridades que certezas en materia del IRE.

Tabla 1: El control en el Modelo NIIF

Aspecto	Marco Conceptual	NIIF 10	NIIF 15	NIIF 16	NIC 38
Concepto del control	<p>“Una entidad controla un recurso económico si:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tiene la capacidad presente de dirigir el uso del recurso económico; y - Obtener los beneficios económicos que pueden proceder de éste (o impedir que terceros dirijan el uso y se beneficien del recurso económico)”. 	<p>“Un inversor controla una participada cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Está expuesto, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada; y - Tiene la capacidad de influir en esos rendimientos a través de su poder sobre ésta”. 	<p>“El control de un activo hace referencia a:</p> <ul style="list-style-type: none"> -La capacidad para redirigir el uso del activo; y - Obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes (capacidad que permite impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios)”. 	<p>“Un arrendador transmite el control de un activo si el arrendatario tiene:</p> <ul style="list-style-type: none"> - El derecho a decidir el uso del activo” y - El derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo. 	<p>“Una entidad controlará un determinado activo siempre que:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros procedentes del activo intangible (derivados de la venta de productos o servicios, los ahorros de costo y otros que se deriven del uso del activo por parte de la entidad); y - Pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios”.
	Esta norma señala que el control constituye un criterio para el reconocimiento y baja en	Esta norma establece que el control constituye el principio base para la consolidación de EE.FF.	Esta norma prevé que el control es el criterio fundamental para el reconocimiento de ingresos ordinarios.	Esta norma señala que el control es el criterio básico para identificar si un contrato es o	Esta norma establece que el control constituye un criterio a cumplir para el

Aspecto	Marco Conceptual	NIIF 10	NIIF 15	NIIF 16	NIC 38
Función del control	<p><u>cuentas de los activos y pasivos.</u></p> <p>En tal sentido, señala que sólo los elementos que cumplen la definición de activo y pasivo se reconocen; y cuando dejan de cumplirla, se dan de baja en cuentas.</p> <p><i>Es parte de la definición de “activo”</i> Es uno de los tres aspectos de la definición de activo. El activo “es un <u>derecho presente que tiene el potencial de producir beneficios económicos</u> (recurso económico) <u>controlado</u> por la entidad como resultado de sucesos pasados”.</p> <p><i>Ayuda a aplicar la definición de “pasivo”</i> Un pasivo “es una obligación presente de la entidad de <u>transferir un</u></p>	<p>En tal sentido, requiere que “una entidad (la controladora) que controla una o más entidades distintas (subsidiarias) presente estados financieros consolidados”.</p> <p>En tal sentido, una entidad controladora, utilizando políticas contables uniformes desde la fecha en que obtiene el control sobre la subsidiaria hasta la fecha en que este cese, deberá:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Combinar sus partidas similares de “activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, y flujos de efectivo con los de sus subsidiarias”; - Compensar o eliminar el importe en libros de su 	<p>Al respecto, señala que una entidad debe reconocer los “ingresos de actividades ordinarias cuando satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos al cliente”.</p> <p>Luego de ello, precisa que un “activo se transfiere cuando (o a medida que) <u>el cliente obtiene el control de ese activo</u>”.</p>	<p><u>contiene un arrendamiento.</u></p> <p>En ese sentido, establece que “un contrato es, o contiene, un arrendamiento si <u>transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación</u>”.</p> <p>Además, precisa que para que el arrendatario controle el uso de un activo identificable es necesario que “tenga el derecho a <u>obtener sustancialmente todos los beneficios económicos</u> del uso del activo a lo largo de todo el periodo de uso (por ejemplo, teniendo el uso</p>	<p><u>reconocimiento de un activo intangible.</u></p> <p>Al respecto, la norma señala que para reconocer una partida como activo intangible es necesario que se cumpla:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. La definición de activo intangible (activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física); y b. Los criterios para su reconocimiento (que sea probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y el costo pueda ser medido fiablemente). <p>En relación con la definición de activo,</p>

Aspecto	Marco Conceptual	NIIF 10	NIIF 15	NIIF 16	NIC 38
	<p><u>recurso económico</u> como resultado de sucesos pasados”. En tal caso, se “entiende que un tercero tiene un derecho a recibir ese recurso económico”.</p> <p>A partir de ello, es que en ciertas ocasiones <u>un tercero puede controlar un activo</u> si la entidad ha creado expectativas válidas (obligación implícita presente) de que le transferirá el recurso económico.</p> <p><i> criterio para dar de baja en cuentas un activo o pasivo</i></p> <p>“Por lo general, la baja en cuentas se da cuando la partida ya no cumple la definición de activo o de pasivo. Así, entonces:</p> <p>a. La baja en cuentas de un activo ocurre cuando la entidad <u>pierde el control</u> de</p>	<p>inversión en cada subsidiaria con la parte del patrimonio de cada subsidiaria.</p> <p>- Eliminar totalmente los activos y pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo relacionados con transacciones intragrupo.</p>		<p>exclusivo del activo a largo de todo ese periodo)”. Además de ello, señala que el control también implica que el arrendatario tenga derecho a decidir sobre el uso de un activo, “sólo sí:</p> <p>- Tiene el derecho a <u>decidir cómo y para qué propósito se usa</u> el activo a lo largo de todo el periodo de uso; o</p> <p>- Las decisiones relevantes sobre cómo y <u>para qué propósito se usa</u> están predeterminadas, y además el arrendatario tiene el <u>derecho a operar el activo</u> o a <u>diseñar el activo</u> de forma que</p>	<p>señala que este es “<u>un recurso controlado por la entidad</u> como resultado de sucesos pasados y del que espera obtener beneficios económicos en el futuro”.</p>

Aspecto	Marco Conceptual	NIIF 10	NIIF 15	NIIF 16	NIC 38
	<p>todo o parte del activo reconocido; y</p> <p>b. La baja en cuentas de un pasivo ocurre cuando la entidad <u>deja de tener una obligación presente</u> por la totalidad o parte del pasivo reconocido”.</p>			<p>predetermine cómo y para qué propósito se usará el activo a lo largo de todo el periodo de uso”.</p>	

Fuente: IFRS Foundation (2018) (el énfasis es nuestro)

Elaboración: Propia

Nota: Es necesario precisar que existen otras normas contables que, sin conceptualizar al término control, hacen referencia a él. La conceptualización del Marco Conceptual es aplicable a las referencias del control la NIC 37 “Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes” y la NIC 41 “Agricultura”. Además, el control en los términos de la NIIF 15 es aplicable para la NIC 16 “Propiedades, Planta y Equipo”.

Así mismo, existen diversas normas cuyas referencias hacen alusión al control en los términos de la NIIF 10: la NIIF 1 “Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera”, la NIIF 3 “Combinaciones de Negocios”, la NIIF 8 “Segmentos de Operación”, la NIIF 11 “Acuerdos Conjuntos”, la NIIF 12 “Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades”, la NIC 1 “Presentación de Estados Financieros”, la NIC 7 “Estado de Flujos de Efectivo”, la NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”, la NIC 24 “Información a Revelar sobre Partes Relacionadas”, la NIC 27 “Estados Financieros Separados”, la NIC 28 “Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos”, la NIC 32 “Instrumentos Financieros: Presentación”, la NIC 34 “Información Financiera Intermedia” y la NIC 36 “Deterioro del Valor de los Activos”.

b. Inseguridad jurídica en la interpretación del control de la NIIF 15

Como se indicó previamente, el objetivo de la NIIF 15 es “establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, fecha e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias” (IFRS Foundation, 2018). Para alcanzar tal objetivo, esta norma ha diseñado un modelo de reconocimiento y medición de los ingresos estructurado metodológicamente en 5 etapas progresivas, donde la siguiente etapa dependerá de la verificación de la anterior.

De conformidad con la NIIF 15, las etapas 1, 2 y 5 están comprendidas en la fase de reconocimiento de los ingresos; en tanto que las etapas 3 y 4, en la de medición. La primera etapa es la concerniente a la “Identificación del contrato”. Para que una entidad contabilice los efectos de un contrato (verbal, escrito o según las prácticas del negocio) que crea derechos y obligaciones entre las partes, primero debe verificar si éste cumple con los criterios establecidos por la norma para calificar como “contrato”. Si cumplen tales condiciones, se procederá con la evaluación de la segunda etapa.

De lo contrario, la contraprestación recibida no podrá ser reconocida como ingreso, salvo que tal contraprestación sea no reembolsable y la entidad ya no tenga obligaciones de transferir bienes o servicios o el contrato hubiese culminado. Además, la NIIF 15 requiere que las entidades traten, para efectos de los ingresos, a dos o más contratos como si fueran uno solo siempre que cumplan uno o más de los criterios que establece. Estos requerimientos se detallan en la Tabla 2.

Una vez que se ha determinado que existe un contrato o un contrato combinado, corresponderá evaluar la segunda etapa: la “Identificación de las obligaciones de desempeño”. Para esta norma, en un contrato pueden existir dos tipos de obligaciones: las obligaciones de transferir bienes o servicios al cliente y obligaciones distintas a estas.

Las primeras son las que están dentro del alcance de la NIIF 15 y se denominan obligaciones de desempeño. Estas se pueden dividir en los compromisos de transferir “un bien o servicio (o un paquete de bienes o servicios) que es distinto; o una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia” (IFRS Foundation, 2018). Los requerimientos de esta etapa se detallan en la Tabla 3. Luego de identificar cada una de las obligaciones de desempeño de un contrato, corresponde “Determinar el precio de la transacción”. Esta es la tercera etapa. De acuerdo con la NIIF 15, se debe entender que el precio de la transacción es el valor de la contraprestación al cual la entidad espera o estima tener derecho a cambio de la transferencia de bienes o servicios. Por consiguiente, el importe de tal contraprestación podría ser un importe fijo, variable, o ambos. En el caso de que se estime que se tendrá derecho a una contraprestación variable, la norma ha señalado las consideraciones que debe tomar en cuenta la entidad, así como la elección de alguno de los dos métodos que mejor prediga tal importe.

Posteriormente, cuando ya se haya calculado el importe de la contraprestación, corresponderá “Asignar el precio de la transacción a cada obligación de desempeño”. En esta cuarta etapa, la norma señala que en los contratos en los que exista más de una obligación de desempeño el precio se asignará a cada una de ellas en proporción a los precios de venta independientes de los bienes y servicios. Para esos escenarios, la NIIF 15 propone tres métodos para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio.

Finalmente, luego de que cada obligación de desempeño identificada en un contrato posea un valor, corresponde evaluar si se ha logrado la “Satisfacción de las obligaciones de desempeño” a fin de reconocer los ingresos de actividades ordinarias. De acuerdo con la norma, en esta quinta etapa, la entidad debe reconocer los ingresos cuando transfiera el control del activo (bien o servicio) al cliente. Es decir, debe contabilizar tales

ingresos como suyos en el momento en que determine que el cliente tiene las capacidades de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos los beneficios que de este se deriven.

Como puede apreciarse, las 5 etapas – sean éstas 1, 2 y 5 referidas a la fase de reconocimiento o 3 y 4 referidas las de medición de los ingresos – han sido diseñadas de forma tal que estén orientadas a contribuir en el reconocimiento de los ingresos, el cual se consume en la última etapa; vale decir, en el momento en que se transfiere el control de los bienes o servicios comprometidos al cliente.

Ello quiere decir que la transferencia del control está supeditada, necesariamente, a que se cumplan las etapas previas. En tal sentido, se colige que para que exista satisfacción de las obligaciones de desempeño identificadas en un contrato (etapa 5), antes debieron haberse identificado tales obligaciones de desempeño (etapa 2) y, antes, debió identificarse el contrato en cuestión (etapa 1).

Por tal motivo, para los propósitos de la presente investigación resulta relevante analizar las etapas 1, 2 y 5 comprendidas en la fase de reconocimiento de los ingresos. Así, en los tres puntos siguientes se abordarán los requerimientos de la NIIF 15 para identificar un contrato, para identificar las obligaciones de desempeño y para satisfacerlas, y cómo éstas influyen sobre el control – criterio que es aplicable para determinar el devengo tributario de los ingresos por enajenación de bienes. A partir de allí, expondremos si resulta adecuado o no el concepto del control para fines del IRE.

Inseguridad jurídica en la interpretación del control por la identificación de un contrato

Una entidad puede suscribir un contrato con un cliente para comprometerse a transferir bienes o servicios a cambio de una contraprestación. A partir de ello, la NIIF 15 requiere que esa entidad evalúe

si tal contrato cumple con los criterios para que, para fines del modelo de reconocimiento de ingresos, califique como “contrato”.

En atención a ello, en la Tabla 2 se indican los principales requerimientos para la identificación de un contrato.

Tabla 2: Requerimientos para la identificación de un contrato

Aspectos	Requerimientos
Criterios a cumplir para reconocer un contrato	<p>Para efectos del modelo de reconocimientos de ingresos, una entidad contabilizará un contrato cuando se cumplan todas las siguientes condiciones:</p> <p>“a. Las partes han <u>aprobado</u> el contrato y se <u>comprometen</u> a cumplir con sus <u>obligaciones</u>; b. La entidad puede <u>identificar los derechos de cada parte</u> con respecto a los bienes o servicios comprometidos; c. La entidad puede <u>identificar las condiciones de pago</u> por los bienes o servicios comprometidos; d. El contrato tiene <u>fundamento comercial</u>; y e. Es <u>probable que cobre la contraprestación</u> a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios comprometidos”.</p>
Situación en la que no existe un contrato	<p>“Un contrato no existe si las partes tienen el derecho unilateral de rescindir un contrato íntegramente sin ejecutar y sin compensar a su contraparte por ello.</p> <p>Para ello, un contrato no se ha ejecutado si (i) la entidad aún no ha transferido bien o servicio alguno al cliente; y (ii) esta no ha recibido y no tienen derecho de recibir aún la contraprestación comprometida”.</p>
Combinación de contratos separados	<p>Si dos o más contratos suscritos con un cliente o sus partes relacionadas califican como tal, pueden constituir un solo (contrato único por combinación) cuando cumplan por lo menos alguno de los siguientes criterios:</p> <p>“a. Los contratos se negocian como un paquete con un <u>objetivo comercial único</u>; b. El importe de la contraprestación de un contrato <u>depende del precio o desempeño del otro contrato</u>; o c. Los o algunos de los bienes o servicios comprometidos en los contratos <u>son una obligación de desempeño única (1)</u>”.</p>

Fuente: IFRS Foundation (2018) (el énfasis es nuestro)

Elaboración: Propia

Nota: (1) De acuerdo con el artículo 57° de la LIR, para efectos de determinar si el adquirente tiene el control sobre el bien “no se debe tener en cuenta la existencia de una o más prestaciones que deban ser contabilizadas en forma conjunta a la transferencia del bien” (Poder Ejecutivo, 2018). Considerando que,

teóricamente, la “Combinación de contratos separados” puede implicar que las prestaciones identificadas en dos o más contratos se contabilicen de formar conjunta, los efectos de esta combinación no afectarán el devengo tributario. En estos casos, el devengo debe determinarse de forma independiente por cada prestación.

Es preciso hacer notar que, a pesar que las partes han suscrito en la realidad un contrato, por ejemplo, de compraventa de un bien (como el de un inmueble), basta que una de las cinco condiciones que requiere la NIIF 15 no se cumpla para que aquel no califique como “contrato” para fines del modelo de reconocimiento de ingresos basado en el control.

Por un lado, resulta necesario advertir que una de estas condiciones ha sido proscrita por el DL 1425 al momento de devengar los ingresos para fines del IRE. Esta es la condición referida a la evaluación de la probabilidad de cobro de la contraprestación prevista por la NIIF 15. Este estándar contable señala que, si una entidad determina, al inicio del contrato, que es probable que el cliente no le pagará la contraprestación comprometida por la entrega del bien, no existirá contrato por contabilizar.

Por más que se hubiese efectuado la entrega del bien, si continúa siendo probable que no se cobrará la contraprestación, no se reconocerá ingreso alguno (no existe contrato). En ese contexto, dependiendo de si la entidad recibe toda o una parte significativa de la contraprestación, podrá reconocer el importe recibido como ingreso sólo cuando no tenga obligaciones pendientes (como la de transferir bienes y servicios), el monto recibido sea no reembolsable y se hubiese terminado el contrato.

Por el contrario, si la entidad no ha efectuado aún la entrega del bien y recibe toda o una parte de la contraprestación, podrá reconocer el importe recibido como un pasivo que represente, bien, su obligación de transferir el bien o el de reembolsar tal suma al cliente.

Considerando que la identificación de un contrato influye directamente en el control y que el control constituye uno de los criterios para establecer el devengo tributario de los ingresos, la estimación de si la entidad podrá o

no cobrar la contraprestación influye en el importe por devengar para fines del IRE.

Frente a esta situación, el Poder Ejecutivo (2018a) ha establecido en el séptimo párrafo del inciso a) del artículo 57° de la LIR que “en ningún caso se desconocen, disminuyen o difiere ingresos por efecto de: i) Estimaciones que se realicen sobre la posibilidad de no recibir la contraprestación o parte de ella”. Por consiguiente, este aspecto o condición en la evaluación de si existe un contrato no influirá en el devengo tributario.

Por otro lado, resulta necesario advertir que existen otras condiciones o aspectos que la NIIF 15 ha establecido en esta etapa de identificación del contrato que el DL 1425 no las ha prohibido ni considerado. Como se indicó en la Tabla 2, el estándar contable considera como una condición para calificar un contrato como tal que las partes lo hubiesen aprobado y se comprometiesen a honrar sus compromisos. Además, señala que otra condición es que los derechos de cada una de las partes puedan ser identificados.

La determinación de si una entidad cumple ambas condiciones podría ser dudosa o insegura al analizar la existencia de contratos “implícitos”. Por lo tanto, la misma suerte de inseguridad se correrá al evaluar si se ha transferido o no el control de bienes procedentes de estos contratos para fines del IRE.

Así mismo, la norma contable requiere que, luego de concluir que un contrato existe, una entidad debe evaluarse si este contrato debe combinarse con otro(s) o si debe separarse al contener dos o más contratos independientes entre sí. Esta evaluación, según la NIIF 15, quedará a juicio de la entidad correspondiente. Dado que esta evaluación influye en el establecimiento del control, conllevará a generar vaguedad e incertidumbre en el ámbito tributario.

A partir de ambas situaciones y considerando la información de la Tabla 2, para los propósitos de la investigación organizaremos esta sección en dos puntos de análisis, los cuales abordamos a continuación.

Implicancias tributarias de los contratos implícitos

De acuerdo con el párrafo 10 de la NIIF 15, un contrato es “un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones **exigibles**”; además, el párrafo FC32 de esta norma precisa que la exigibilidad “es una cuestión a considerar **dentro del contexto del marco legal** correspondiente (o marco equivalente) que existe para **asegurar que se respetan** los derechos y obligaciones de las partes” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

De manera que, para los fines de este estándar contable, un contrato es un acuerdo de dos o más partes que crea prestaciones recíprocas (derechos y obligaciones) exigibles y amparadas por el sistema legal (peruano en nuestro caso). Aunado a esto, el referido párrafo 10 señala que “los contratos pueden ser escritos, orales o **estar implícitos** en las **prácticas tradicionales** del negocio de una entidad” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

Adicionalmente a tales consideraciones normativas, la NIIF 15 no define con mayor claridad cómo un contrato implícito en las prácticas tradicionales del negocio –amparado por el marco legal de cada país– podría crear prestaciones recíprocas (derechos y obligaciones) que obliga que cada parte exijan el cumplimiento de estas; más aún, si las partes no las han consentido¹⁰. Con lo cual, no existiría claridad si los contratos

¹⁰ Es preciso indicar que, si bien para las transacciones empresariales no se ha identificado un marco legal concreto para los compromisos que surjan por las prácticas del negocio, en materia social existe el Derecho Consuetudinario (basado en prácticas sociales: la costumbre) dirigido a normar aquello no previsto por las leyes que regulan los derechos y obligaciones, así como de la administración de justicia de las comunidades campesinas, comunidades nativas, los jueces de paz y las rondas campesinas. (Bazán, 2005; Meza, 2015).

implícitos tienen o no un efecto significativo en el devengo tributario de los ingresos.

De existir este tipo de “contratos implícitos” en la legislación peruana, consideramos que, para fines del IRE, podría no demostrarse de forma objetiva el alcance de los derechos y obligaciones de las partes, las condiciones para que el enajenante tenga el derecho a la contraprestación, las especificaciones de los bienes, las condiciones de entrega, entre otros aspectos. Lo cual, podría conllevar a que la transferencia del control de los bienes procedentes de este tipo de contratos sería confusa.

Sin perjuicio de ello, al parecer, los contratos implícitos estarían vinculados a aquel “compromiso implícito” de transferir un bien o servicio – cuyo cumplimiento no esté asegurado o protegido por la ley– que es generado por la “expectativa válida” que la entidad crea en un cliente. Así, el párrafo FC32 de la NIIF 15 que este tipo de compromiso puede formar parte una obligación de desempeño identificada en un contrato implícito:

“Aunque debe haber derechos y obligaciones exigibles entre las partes para que exista un contrato, los consejos decidieron que **las obligaciones de desempeño dentro del contrato [incluso el implícito] podrían incluir compromisos** que den lugar a que el cliente tenga una **expectativa válida** de que la entidad transferirá los bienes o servicios al cliente, aun cuando esos compromisos **no sean exigibles**” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

Abona en este sentido el párrafo FC88 al señalar que los compromisos de transferir bienes o servicios pueden “estar **implícitos en las prácticas de negocio tradicionales** de la entidad. Los consejos decidieron que estos compromisos implícitos deben considerarse para determinar las obligaciones de desempeño de la entidad, **si dichas prácticas crean una expectativa válida** en el cliente” (el énfasis es nuestro).

De no haber establecido tal requerimiento, en el referido párrafo, los Consejos emisores de la NIIF 15 señalaron que “una entidad podría reconocer toda la contraprestación en un contrato como ingresos de actividades ordinarias aun cuando la entidad **continúe teniendo compromisos (implícitos) pendientes** relacionados con el contrato con el cliente” (el énfasis es nuestro).

A partir de ello, resultará relevante, para fines del devengo tributario de los ingresos, determinar si luego de la enajenación de un bien, el enajenante tiene pendiente de cumplir un compromiso implícito. De concluir que sí, el ingreso a devengar por la enajenación no sería por el íntegro de la contraprestación, sino por una parte de ella; la otra parte devengará cuando se satisfaga el compromiso implícito.

Para mayor claridad, el aludido párrafo FC88 indica que, si el referido cliente llega a tener una expectativa válida, entonces esperará recibir bienes o servicios no contratados expresamente toda vez que estos compromisos forman “parte del intercambio negociado” (IFRS Foundation, 2018). Aclara que un ejemplo de este compromiso implícito en las prácticas tradicionales de negocio se da cuando, luego de una venta de un software, el cliente tiene una expectativa válida de que la entidad le proveerá de una actualización cuando esté disponible.

Para fines del devengo tributario, deberá evaluarse si corresponde devengar el íntegro del ingreso con la enajenación del bien (software) o, por el contrario, si se debe devengar una parte con ocasión de la entrega del bien y, la otra, cuando se efectúe actualicen las características del bien original (actualización del software).

En tal sentido, se puede concluir que no existe claridad sobre el alcance del “contrato implícito” cuyos derechos y obligaciones deben ser cumplidos por exigencia del marco legal de cada país; por lo tanto, no se puede afirmar si éstos incidirán del algún modo en el devengo tributario de ingresos. Antes bien, se advierte que los “compromisos implícitos”,

vinculados a este tipo de contratos, serán objeto de discusión respecto a los efectos que generarían en el devengo de los ingresos para fines del IRE.

Implicancias tributarias de la combinación o separación de contratos

Por otro lado, cabe destacar que el párrafo FC68 de la norma contable en estudio ha señalado que uno de “los objetivos de los consejos al desarrollar la NIIF 15 es que la contabilización de un contrato debería depender [de] los derechos u obligaciones presentes de una entidad en lugar de sobre la forma en que la entidad estructura el contrato” (IFRS Foundation, 2018) (el subrayado es nuestro).

Para alcanzar ello, esta norma requiere la combinación de contratos que una entidad ha suscrito con un cliente o con las partes relacionadas de éste último “aproximadamente al mismo tiempo”, siempre que hayan sido negociados en un paquete con un objetivo comercial único o la contraprestación de un contrato dependa de la contraprestación o desempeño del otro contrato. De acuerdo con el párrafo FC75, “los consejos decidieron que una entidad debería aplicar el juicio profesional para determinar si un contrato se realiza «en, o aproximadamente, el mismo momento»” (IFRS Foundation, 2018).

Así mismo, el párrafo FC74 señala que en los casos en los que la entidad suscriba contratos con clientes y partes vinculadas a éstos últimos que cumplan alguno de los criterios requeridos, “la combinación de contratos con las partes relacionadas da lugar a una **representación más apropiada** del importe y calendario **del reconocimiento de los ingresos** de actividades ordinarias” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

A partir de ello, se advierte que el combinar o no contratos puede influir directamente en el reconocimiento de los ingresos. Así lo reconoce el párrafo FC71 de tales fundamentos al señalar que “el importe y calendario [del reconocimiento] de los ingresos de actividades ordinarias **podrían**

diferir dependiendo de si una entidad contabiliza dos o más contratos **de forma separada o como un solo** contrato” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

De forma similar, el párrafo 4.62 del Marco Conceptual señala que, atendiendo a la sustancia económica de los derechos y obligaciones, un grupo de contratos con un mismo cliente puede combinarse o separarse si se han diseñado o pueden generar un efecto comercial único. Por un lado, varios contratos suscritos “aproximadamente al mismo tiempo” con un cliente o sus relacionadas pueden tratarse como uno sólo si, por ejemplo, “los derechos u obligaciones en un contrato invalidan simplemente los derechos u obligaciones de otro contrato realizado al mismo tiempo con la misma contraparte, **el efecto combinado es que no crea derechos u obligaciones ninguno de los dos contratos**” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

Por otro lado, señala que la esencia de una serie de derechos y obligaciones de un mismo contrato pueden generar que aquellos se traten como si derivaran de distintos contratos. Así señala que, si un solo contrato incluye de dos a más conjuntos de “derechos y obligaciones, que habrían podido ser creados a través de dos o más contratos separados, una entidad puede necesitar **contabilizar cada conjunto como si surgiera de contratos separados**, con el fin de **representar fielmente los derechos y obligaciones**” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

En ese orden de ideas y sobre la base de que el control de los bienes se deriva de la existencia de “un contrato”, advertimos que estas situaciones de combinación o separación de contratos pueden influir en el devengo de los ingresos para fines del IRE. Esto se aprecia en el caso de que un contrato de compraventa de bienes suscrito con un cliente neutralice o anule otro contrato suscrito “aproximadamente al mismo tiempo” con una de las partes vinculadas de éste. Dado que, contablemente, no habría contrato alguno, no deberían reconocerse los ingresos por más que

teóricamente, en cumplimiento del primer contrato, se hubiese transferido el control de los bienes.

Al respecto, consideramos que tal tratamiento no debe ser aplicado para fines del IRE. Lo que corresponde hacer es una evaluación independiente de las transacciones para efectos tributarios. En otros términos, en el momento en que se transfiere el control de los bienes al cliente – en el marco del primer contrato – deben devengarse los ingresos correspondientes. Si, en un momento posterior, aunque fuese “aproximadamente al mismo tiempo”, se suscribe un contrato con una parte relacionada con el cliente que neutralice los efectos del primer contrato, en ese momento deberá evaluarse si corresponde revertir o ajustar el importe reconocido como ingreso tributario. Lo que no corresponde es omitir el reconocimiento de ingresos para fines del IRE.

Más aún, aplicar el tratamiento contable para fines del IRE haría que sea impreciso e inseguro el determinar si los contratos se efectúan “aproximadamente al mismo tiempo” dado que la NIIF 15 no ha establecido criterios a cumplir para llegar a tal conclusión, por el contrario, la ha dejado a la valoración o a juicio de la entidad.

Así mismo, se colige que el control está asociado a la evaluación de la sustancia económica de los derechos y obligaciones de uno o más contratos, toda vez que el resultado de tal evaluación conllevará a que se combinen o separen los contratos. Con lo cual, aplicar el control contable para fines del devengo tributario de los ingresos denota que, en contratos similares de compraventa (enajenación) de bienes, el devengo puede producirse en momentos distintos dependiendo del juicio o la evaluación que efectúe la entidad.

En esa línea, es interesante hacer notar que la NIIF 15 establece criterios que deben reunir los contratos que suscriban las partes para que califiquen como tal para fines del modelo de reconocimiento de ingresos. Con ello, se asegura que la contabilización de estos responda a la esencia

económica de los derechos y obligaciones de un contrato, en vez de la forma jurídica sobre la que se estructura tal contrato. Sin embargo, ese análisis del contenido económico de los contratos no es coherente con los fines que persigue el IRE que expusimos en el apartado anterior.

Por consiguiente, adoptar el control –tal como ha sido diseñado por la NIIF 15– para establecer el devengo de los ingresos por enajenación de bienes conllevaría a que la determinación del IRE pierda objetividad y seguridad jurídica en relación a si la valoración efectuada por el contribuyente es la que corresponde de acuerdo a ley o es la que realizará la Administración Tributaria en un eventual procedimiento de fiscalización.

Inseguridad jurídica en la interpretación del control por la identificación de las obligaciones de desempeño

Como se señaló anteriormente, luego de verificar que un contrato con un cliente califica como tal, la NIIF 15 requiere que una entidad identifique y separe dos tipos de obligaciones: las obligaciones de transferir bienes o servicios al cliente y obligaciones distintas a estas. Las primeras se denominan obligaciones de desempeño.

Para que estas obligaciones califiquen como obligaciones de desempeño deben cumplir alguno de los dos criterios requeridos por la NIIF 15. Además, esta norma señala que las obligaciones de desempeño no sólo se derivan de compromisos explícitos, si no de compromisos implícitos. Estas consideraciones se presentan en la Tabla 3.

Tabla 3: Requerimientos para la identificación de las obligaciones de desempeño

Aspectos	Requerimientos
<p>Criterios a cumplir para identificar una OD</p>	<p>Al inicio de un contrato, la entidad debe evaluar los bienes o servicios comprometidos a su cliente. Luego de ello, se identificará como una obligación de desempeño (OD) <u>cada compromiso de transferir</u> al cliente:</p> <p>“a. Un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) <u>que es distinto</u>; o</p> <p>b. Una serie de bienes o servicios <u>distintos</u> que son <u>sustancialmente iguales</u> y que tienen el <u>mismo patrón de transferencia al cliente (1)</u>”.</p>
<p>Bien o servicio distinto y sus indicadores o factores</p>	<p>Un bien o servicio que se compromete con un cliente es distinto si <u>los dos criterios siguientes se cumplen</u>:</p> <p>“a. El cliente puede beneficiarse del bien o servicio <u>por sí mismo o junto con otros recursos</u> que están ya disponibles para él. El cliente <u>podría</u> beneficiarse, de acuerdo con (a), mediante la venta, uso, consumo o conservación del bien o servicio por sí mismo o junto con otros dispuestos con anterioridad por la misma entidad o un tercero. Entre los <u>indicadores o factores</u> que evidencian que el cliente puede beneficiarse se encuentra que la entidad venda regularmente un bien o servicio de forma separada a otro cliente.</p> <p>b. <u>El compromiso</u> de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente <u>es distinto a otros compromisos en el contexto del contrato</u>”.</p> <p>Por consiguiente, en los casos en que los bienes o servicios sean distintos a otros bienes o servicios, existirán dos o más OD. Por el contrario, en los casos en los que los bienes o servicios no son distintos a otros bienes o servicios, existirá solo una OD.</p>
<p>Compromiso que es una OD o que forma parte de una OD</p>	<p>Para ello, es necesario determinar si el compromiso de transferir un bien o servicio es individual o forma parte integrante (como <u>insumo</u>) de un compromiso que integra varios bienes o servicios (<u>producto combinado</u>).</p> <p>Por lo tanto, si el compromiso de transferir bienes o servicios es individual es único compromiso, calificará como una OD. Por el contrario, si tal compromiso, junto con otros compromisos, forma parte de un compromiso mayor, deberá integrarse con esos otros compromisos para que en conjunto constituyan como una sola OD.</p>
<p>Indicadores de que varios compromisos son una OD</p>	<p>Entre los <u>factores</u> que indican, pero <u>no se limitan</u>, que dos o más compromisos son una única OD son los siguientes:</p> <p>“a.- Cuando la entidad presta un <u>servicio significativo para integrar bienes o servicios</u> (insumos) con otros bienes o servicios comprometidos para producir un producto combinado que el cliente ha contratado.</p>

Aspectos	Requerimientos
	<p>b.- Cuando uno o más bienes o servicios <u>modifican o personalizan</u> (o son modificados o personalizados) <u>significativamente</u> a (por) otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.</p> <p>c.- Cuando los bienes o servicios comprometidos son <u>altamente interdependientes</u> o están <u>fuertemente interrelacionados</u>. Por ejemplo, esta relación alta o fuerte se evidencia cuando la entidad no puede cumplir su compromiso transfiriendo un bien o servicio de forma independiente y debe hacerlo, necesariamente, de forma conjunta o combinada”.</p>
<p>Compromisos implícitos que califican como OD</p>	<p>La OD identificadas en un contrato “pueden no limitarse a los bienes o servicios comprometidos de forma explícita. Si la entidad, al momento de realizar el contrato, <u>crea una expectativa válida en el cliente de que la entidad le transferirá un bien o servicio</u> (por ejemplo, por las prácticas tradicionales del negocio, las políticas publicadas o las declaraciones), también la considerará como una OD”.</p>

Fuente: IFRS Foundation (2018) (el énfasis es nuestro)

Elaboración: Propia

Nota: (1) El párrafo 23 de la NIIF 15 señala que el mismo patrón de transferencia al cliente de una serie de bienes o servicios distintos se da cuando la OD se satisface a lo largo del tiempo y para evaluar la transferencia de tales activos se aplica el mismo método de progreso de la satisfacción de la OD. Dado que la prestación de servicios se satisface a lo largo del tiempo y para fines tributarios el control únicamente se aplica para la enajenación de bien, la determinación de que tal servicio es una OD no tendrá efectos tributarios. Para esta prestación se aplicará las reglas del devengo tributario para servicios.

A partir de tales consideraciones, para los propósitos de la investigación organizaremos esta sección en cuatro puntos de análisis, los cuales desarrollamos a continuación.

Implicancias tributarias de la naturaleza de los factores de las OD

De acuerdo con la NIIF 15, una obligación de desempeño es un compromiso de transferir un bien (o un servicio) que es distinto. Para tal efecto, se entiende que un bien es distinto si: (i) el cliente puede beneficiarse del bien por sí mismo o junto con otros recursos que la entidad o un tercero ha dispuesto para él (en el marco de un compromiso distinto dentro del mismo contrato o en el de un contrato diferente); y (ii) el compromiso de la entidad de transferir tal bien (o servicio) es independiente

de otros compromisos identificados en el mismo contrato (es decir, no existe un nivel de integración, interrelación o interdependencia entre los compromisos de transferir bienes o servicios).

Por un lado, en relación con el primer requisito desarrollado en el párrafo 28 de la NIIF 15, el párrafo FC100 de la misma norma precisa que los consejos emisores han observado que la evaluación de si el cliente es capaz de “beneficiarse de los bienes o servicios por sí mismos’ debe **basarse en las características de los bienes** o servicios en sí mismos **en lugar de en la forma en que el cliente puede utilizar los bienes o servicios**” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro). En desacuerdo con ello, el párrafo 28 de la NIIF 15 señala que entre las formas en que el cliente puede beneficiarse del bien podrían estar el uso, el consumo, la conservación o la venta por un importe mayor al valor de descarte.

Sin perjuicio de ello, para ayudar a que la entidad evalúe si un cliente puede beneficiarse del bien por sí mismo o junto con otros recursos, el aludido párrafo señala que un factor o indicador que muestra que un cliente puede llegar a beneficiarse de un bien es que la entidad venda regularmente ese bien a otro cliente por separado de otros bienes (o servicios).

Por otro lado, respecto al segundo requisito, el párrafo 29 de la NIIF 15 señala que entre los “factores que indican que dos o más compromisos de transferir bienes o servicios a un cliente no son identificables por separado incluyen, pero no se limitan” a los tres siguientes:

“(a) Cuando la entidad presta un servicio significativo para integrar bienes o servicios (insumos) con otros bienes o servicios comprometidos para obtener un producto combinado que el cliente ha contratado (insumo-producto); (b) cuando uno o más bienes o servicios modifican o personalizan (o son modificados o personalizados) significativamente a (por) otros bienes o servicios comprometidos en el contrato; o (c) cuando los bienes o servicios

comprometidos son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados” (IFRS Foundation, 2018).

En relación con tal evaluación, es claro que en la evaluación de si un compromiso es identificable por separado de otros compromisos de transferir bienes o servicios se debe considerar la relación de interdependencia, integración o interrelación entre tales compromisos.

En ese sentido está orientada la precisión del párrafo FC116K de la NIIF 15 cuando señala que los consejos emisores concluyeron que en la evaluación en vez de “considerar si un elemento, por su naturaleza, depende del otro (es decir, dos elementos tienen **una relación funcional**), una entidad **evalúa si existe una relación de transformación** entre dos elementos en el proceso de cumplimiento del contrato” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

En ese orden de ideas, es preciso destacar que los factores que indican si un bien es distinto (esto es, aquellos que muestran si un cliente puede beneficiarse del bien y si el compromiso de transferir tal bien es independiente de otros compromisos en el marco del contrato) tienen la naturaleza de muestras, indicadores, guías o ayudas.

Ello es así porque en los párrafos 28 y 29 de la NIIF 15 se hacen alusión a ellos en términos de muestra o apoyo. El párrafo 28 señala “Varios factores pueden proporcionar evidencia”, en tanto que el párrafo 29 lista tres “Factores que indican” y el FC116F – que refiriéndose a este último párrafo – señala “los factores de apoyo del párrafo 29”.

Además, en relación con el párrafo 29, el párrafo FC105 de la NIIF 15 revela lo que los factores son guías o ayudas para las entidades. Así, señala que los consejos emisores concluyeron que identificar si un compromiso de “transferir un bien o servicio es identificable por separado **requiere juicio**, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias. Los consejos decidieron **ayudar a las entidades a hacer ese juicio**

incluyendo los factores del párrafo 29 de la NIIF 15” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

En la misma línea, el FC116N de la norma en cuestión ha revelado el alcance de estos factores (en particular los del párrafo 29), precisando que los factores no son una lista cerrada y una entidad – en función a su realidad contractual – deberá juzgar si ellos son o no relevantes para su caso en concreto y, de no serlos, podrán aplicar el que consideren que sí lo es. Textualmente, señala lo siguiente:

“El párrafo 29, donde se establecen los factores, proporciona **una lista no exhaustiva de factores a considerar**; no todos los factores necesitan existir (o no existir) para concluir que los compromisos de la entidad de transferir bienes o servicios no son (son) identificables por separado. De forma análoga, los consejos también destacaron que no se pretende que los factores sean criterios que se evalúen de forma independiente del principio de identificabilidad por separado. **Dada la amplia variedad de acuerdos** de ingresos de actividades ordinarias que quedan dentro del alcance de la NIIF 15, los consejos esperan que **habrá algunos casos para los que los factores serán menos relevantes para la evaluación** del principio de identificabilidad por separado. Por consiguiente, las entidades deberían considerar [para] el objetivo del principio **no solo los factores proporcionados** en el párrafo 29 de la NIIF 15” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

A causa de ello, se colige que la calificación de si un compromiso de transferir bienes es una obligación de desempeño (o no) está sujeta al juicio o la valoración que lleve a cabo una entidad, valoración que “puede” tomar en consideración las guías, muestras o indicadores que establece la NIIF 15.

Entre las valoraciones más notorias, a partir de los factores propuestos por la norma, se advierten las referidas a determinar el grado “significativo”,

“alto” o “fuerte” en la relación de integración, interrelación e interdependencia, respectivamente, de los compromisos de transferir bienes (o servicios) con otros compromisos de transferir bienes (o servicios) a fin de concluir si dos o más compromisos de transferir bienes o servicios a un cliente son (o no) identificables por separado.

De modo ilustrativo, puede darse el caso de que se pacte la compraventa de una máquina más su instalación. Algunas entidades podrían juzgar que el bien o el servicio pueden ser ofrecidos al cliente por un proveedor alternativo (distinto a él), por lo que sería un indicio de que existen dos obligaciones de desempeño. Llegando a la misma conclusión, otras entidades pueden considerar que el cliente, aunque la máquina no esté instalada, podría venderla en esa condición y beneficiarse con el flujo de efectivo que esta genere. Ello representaría que el compromiso de vender es uno distinto al de prestar el servicio. Por lo tanto, existirían dos obligaciones de desempeño.

Por el contrario, algunas entidades podrían concluir que la prestación del servicio está fuertemente interrelacionada con la venta del bien dado que, de lo contrario, no sería posible llevarlo a cabo. En otros términos, el cliente no podría beneficiarse del servicio si antes no ha transferido el bien. Por consiguiente, podría concluir que ambos compromisos constituyen una sola obligación de desempeño.

Por otro lado, se puede afirmar que aquellas guías o indicadores no tienen la naturaleza de reglas y, en el supuesto negado que lo sean, no proporcionan claridad y seguridad para calificar si estamos frente a una obligación de desempeño o no¹¹.

¹¹ Más aún, esta inseguridad de si estamos ante una obligación de desempeño es propia de las entidades que aplican la NIIF 15. Por ejemplo, esto se presenta al interpretar el factor descrito en el párrafo 29 (c) que indica que dos o más compromisos de transferir bienes o servicios no son identificables por separado cuando los bienes o servicios comprometidos son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados. El párrafo FC116F de la NIIF 15 describe “esta problemática:

Para tal efecto, de acuerdo con la Real Academia Española (RAE, 2021), una regla es un “**precepto** [mandato]” y el “modo [procedimiento para realizar una acción] **establecido** para ejecutar algo” (el énfasis es nuestro). En tanto que establecer, del que deriva establecido, es “ordenar, mandar, decretar o fijar”. De manera que una regla es un mandato o un procedimiento decretado o fijado para ejecutar algo.

Además, claridad hace referencia a la “cualidad de claro”; en tanto que claro es todo aquello “que no deja lugar a duda o incertidumbre” (RAE, 2021). Por su parte, seguridad hace referencia a la “cualidad de seguro”; en tanto que seguro es aquello “**cierto, indubitable** [no tener dificultad para decidirse por una cosa o por otra]” y “libre y exento de riesgo” (RAE, 2021) (el énfasis es nuestro).

Por consiguiente, considerando que la transferencia del control está supeditada a la identificación (o calificación) de las obligaciones de desempeño y que estas se establecen a partir del juicio de la entidad,

El análisis informó a los consejos sobre la diversidad potencial en la comprensión de los interesados e indicó que había un riesgo de que el párrafo 29(c) fuera aplicado más ampliamente de lo que se pretendía, dando lugar a que bienes o servicios comprometidos fueran combinados de forma inapropiada y contabilizados como una obligación de desempeño única.

Los interesados preguntaron sobre la aplicación de este factor a escenarios en los que uno de los bienes o servicios comprometidos depende de la transferencia del otro, tal como un contrato de equipamiento y consumibles relacionados que son requeridos para el funcionamiento del equipo. Algunos de los interesados sugirieron que, aunque los bienes o servicios comprometidos pueden ser distintos, si uno dependía de los otros, los bienes o servicios comprometidos no serían distintos dentro del contexto del contrato [por lo que ambos califican como una sola obligación de desempeño] (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis y subrayado son nuestros).

Finalmente, los consejos emisores decidieron no modificar la NIIF 15 y en su reemplazo incluyeron un ejemplo ilustrativo para “aclarar” la aplicación de tal requerimiento. Fue así que en el “Caso E - Compromisos que son identificables de forma separada (consumibles)”, desarrollado entre los párrafos EI58G al EI58K de la NIIF 15, se abordó esta problemática y se concluyó que existen dos obligaciones de desempeño: el equipo y los consumibles.

Ello, principalmente, porque de acuerdo con la evaluación de si los compromisos son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados (párrafo 29 (c) se puede concluir que “la entidad podría cumplir su compromiso de transferir el equipo incluso si el cliente no comprase ningún consumible y podría cumplir su compromiso de proporcionar consumibles, incluso si el cliente adquiriese el equipo por separado” (IFRS Foundation, 2018).

podemos concluir que la determinación del control para fines del IRE se ve influenciada directamente por el juicio del contribuyente. Ello denota que los contribuyentes se encuentran (y encontrarán) en una situación de incertidumbre e inseguridad jurídica al momento de interpretar el control como “regla” de imputación de los ingresos empresariales por enajenación de bienes.

En ese orden de fundamentos, es oportuno precisar que la adopción del control por la LIR, tal como está diseñado por la NIIF 15, es contraria a la naturaleza de toda ley toda vez que las disposiciones normativas de estas son y deben ser imperativas; más aún si están vinculadas con el momento en que “deben” imputarse los ingresos para determinar el IRE (obligación de dar cuya naturaleza es coercitiva).

Implicancias tributarias de la identificación de OD por compromisos implícitos

Tal como se indicó, la NIIF 15 en esta etapa de “Identificación de las obligaciones de desempeño” requiere que una entidad determine cuáles son los bienes o servicios que se compromete transferir a su cliente en el marco del contrato. A partir de ello, es que cada compromiso de transferencia se identificará como una obligación de desempeño.

En ese tenor, el párrafo 24 de esta norma señala que los compromisos de transferir bienes (o servicios) no necesariamente deben estar explicitados en el contrato (el cual puede ser verbal, escrito o implícito, como se indicó en la sección anterior).

Estos compromisos pueden estar implícitos al formar parte de “las prácticas tradicionales del negocio, en las políticas publicadas o en declaraciones específicas de una entidad”, siempre que al momento de llevar a cabo el contrato tales compromisos creen “una expectativa válida en el cliente de que la entidad le transferirá un bien o servicio” (IFRS Foundation, 2018).

Aunado a ello, el párrafo FC32 de la NIIF 15 señala que, a diferencia de los contratos cuya calificación está supeditada a que sean exigibles de acuerdo con la ley de la jurisdicción correspondiente, las obligaciones de desempeño pueden ser “compromisos que den lugar a que el cliente tenga una expectativa válida de que la entidad transferirá los bienes o servicios al cliente, **aun cuando esos compromisos no sean exigibles** [de acuerdo con el marco legal de la jurisdicción correspondiente]” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

En el mismo sentido se manifiesta el párrafo FC87 de la precitada norma al señalar que los consejos emisores concluyeron que “los compromisos implícitos en el contrato no necesitan ser exigibles por ley. Si el cliente tiene una expectativa válida, entonces **vería esos compromisos como parte del intercambio negociado**” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

Sobre las bases de tales fundamentos es que los párrafos FC4.59 y FC4.60 del Marco Conceptual señalan que, si un tercero (como lo es un cliente) tiene la expectativa válida de que la entidad le transferirá un activo (bien o servicio), se entenderá que controla ese activo. Textualmente señala lo siguiente:

“El párrafo 4.30 del Marco Conceptual de 2018 señala que, si una parte tiene una obligación de transferir un recurso económico, se entiende que un tercero (o terceros) tiene un derecho a recibir ese recurso económico. (...) El Consejo consideró si ese tercero tiene algún activo que controla si la obligación de la entidad que informa no es legalmente exigible, pero surge de prácticas tradicionales, políticas publicadas o declaraciones específicas de la entidad que informa o está condicionada a las acciones propias futuras de la entidad. El Consejo concluyó que **la contraparte controla un activo en estos casos**” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

A partir de tales consideraciones, se puede concluir que una “expectativa válida” – que la entidad genera en el cliente de transferirle bienes o servicios (debido a las prácticas tradicionales del negocio, las políticas empresariales o las declaraciones específicas de conocimiento público) – puede conllevar a que la entidad asuma un compromiso implícito, sin ser relevante si este tiene la condición de exigible de acuerdo a ley. Compromiso implícito que, para fines del modelo de reconocimiento de ingresos de la NIIF 15, calificará como obligación de desempeño.

De ello es relevante señalar que una obligación de desempeño puede ser un compromiso de transferir bienes (o servicios) cuyos derechos y obligaciones no tienen el reconocimiento legal para ser exigidos por las partes y, aun así, deberán ser consideradas en la evaluación de la transferencia del control de tales bienes (o servicios) para fines del IRE.

Más aún, se advierte que la entidad debe ser quien juzgue si ha creado o no una “expectativa válida” en el cliente, es decir, debe colocarse en su posición. Incluso, se advierte que el alcance del término “expectativa válida” es dudoso e impreciso. Problemática que no se resuelve cuando la norma contable señala que tal expectativa se “puede” generar por las prácticas tradicionales del negocio, las políticas empresariales o las declaraciones específicas de conocimiento público.

Por lo tanto, si consideramos que la transferencia del control está supeditada a la identificación (o calificación) de las obligaciones de desempeño y que estas pueden ser compromisos implícitos (que no tienen amparo legal) generados por “expectativas válidas” que la entidad debe juzgar si las ha producido en el cliente, podemos colegir que la determinación del control para fines del IRE se ve influenciada directamente por criterios subjetivos, dudosos e imprecisos.

Estas situaciones de ambigüedad e imprecisión conllevarán a que los contribuyentes no tengan claridad sobre qué compromisos que influyen en el control de los bienes deben considerar o cuáles pueden omitir. Con lo

cual, tales situaciones implican e implicarán que los contribuyentes se encuentren en una situación de inseguridad jurídica al interpretar el control como “regla” de imputación de los ingresos empresariales por enajenación de bienes. Además, que no podrán predecir razonablemente la actuación de la Administración Tributaria y los efectos de ella en su situación tributaria.

Además, en el supuesto negado, de que tales compromisos implícitos deban ser considerados para fines tributarios, conllevará a que la determinación del control de los bienes en una enajenación sea confusa e incierta. Esto debido a que no se podría demostrar objetivamente, para fines del IRE, el alcance de los derechos y obligaciones de las partes, las condiciones para que el enajenante tenga el derecho a la contraprestación, las especificaciones de los bienes, las condiciones de entrega, entre otros aspectos.

Implicancias tributarias de la identificación de OD por bienes contratados y no contratados

Como se indicó en el punto anterior, la NIIF 15 en esta etapa de “Identificación de las obligaciones de desempeño” exige que una entidad distinga cuáles son los bienes o servicios que se compromete a transferir a su cliente dentro del marco del contrato. De esta manera, cada compromiso de transferencia de bienes o servicios se identificará como una obligación de desempeño.

En ese contexto, es que el párrafo FC89 de la NIIF 15 precisa que constituyen obligaciones de desempeño, no solo los bienes (o servicios) que el cliente expresamente contrata, si no todos aquellos que la entidad espera transferir al cliente en el marco del contrato. Tanto es así, que la entidad debe asignar el importe de la contraprestación (etapa 4 del modelo) entre los bienes (o servicios) contratados expresamente como aquellos que no tienen esa condición. Así, el referido párrafo señala lo siguiente:

“(…) los consejos decidieron que todos los bienes o servicios comprometidos con un cliente como consecuencia de un contrato dan lugar a obligaciones de desempeño **porque dichos compromisos se realizaron como parte del intercambio negociado** entre la entidad y su cliente. Aunque la entidad pudiera considerar que **esos bienes o servicios son incentivos de marketing o secundarios**, éstos son bienes o servicios **por los que el cliente paga** y a los que la entidad debería asignar contraprestación a efectos del reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

Este enfoque de la NIIF 15 es distinto al previsto por las normas anteriores que regulaban el tratamiento de los ingresos de actividades ordinarias. Así lo señala el párrafo FC472 de la NIIF 15 cuando señala que esta norma requiere que “una entidad identifique y reconozca los ingresos de actividades ordinarias para esos bienes o servicios, **cuando anteriormente podían haber sido reconocidos como un gasto o ignorados a efectos del reconocimiento de los ingresos** de actividades ordinarias” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

Eso sucedió (y por eso son dos de las industrias más afectadas con el nuevo modelo) con las empresas del sector automotriz, que anteriormente reconocían como gasto el mantenimiento “gratuito” que se ofrecía junto con la venta de un vehículo, así como con las empresas del sector de telecomunicaciones, que no asignaban ingreso alguno al equipo telefónico entregado en el marco de una oferta “empaquetada”.

Otras empresas que también cambiaron la forma de reconocer sus ingresos por situaciones similares han sido aquellas que tienen “puntos de fidelización de clientes concedidos por supermercados, líneas aéreas y hoteles” (IFRS Foundation, 2018).

Ante tal cambio, como lo indica el párrafo FC88 de la precitada norma, algunos sugirieron que los bienes o servicios que no han sido contratados expresamente por el cliente deberían “excluirse del alcance de la NIIF 15 y contabilizarse como gastos de marketing u **obligaciones secundarias**, aun cuando dichos compromisos cumplirían la definición de una obligación de desempeño” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

Sin embargo, los consejos decidieron no tomar tales sugerencias ya que advirtieron que en los casos en los que las entidades se comprometen a entregar un paquete de bienes y/o de servicios a sus clientes, “**puede ser difícil y subjetivo** para la entidad identificar los principales bienes o servicios que el cliente ha contratado”; y aunque no lo fuera “el resultado de esa evaluación podría **variar significativamente** dependiendo de si la entidad lleva a cabo la **evaluación desde la perspectiva de su modelo de negocio o desde la perspectiva del cliente**” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

Por consiguiente, los consejos decidieron mantener el concepto de obligaciones de desempeño. El cual hace referencia a todos los bienes o servicios que una entidad se compromete transferir a un cliente dentro del marco de un contrato, independientemente de si estos son los principales (los contratados expresamente) o los secundarios (los no contratados expresamente).

Así entonces, considerando que la identificación (o calificación) de las obligaciones de desempeño está vinculado directamente con el control (el cual es una de las reglas de imputación de ingresos por enajenación de bienes), es necesario advertir algunas implicancias tributarias originadas por tal identificación.

Como se indicó, las obligaciones de desempeño pueden estar constituidas por compromisos de bienes (o servicios) sobre los que el adquirente ha manifestado su voluntad de adquirir y el enajenante de transferir, así como de bienes (o servicios) sobre los que el primero no ha

expresado su consentimiento de adquirir, pero que el segundo ha manifestado que le transferirá con ocasión del contrato.

Consideramos que una evaluación de este tipo atiende a la sustancia económica de las prestaciones (obligaciones) sobre las que el enajenante se compromete a cumplir; no obstante, una evaluación objetiva que respete el acto contractual (como la compraventa) – que sirve de base para determinar el aspecto material del IRE – debe estar alineada a establecer la función (principal o accesorio) y la relación (dependiente o interdependiente) de las obligaciones para alcanzar el objeto del contrato. Esta materia será desarrollada en el apartado cuatro de este capítulo.

En tal sentido, consideramos que la metodología para calificar cuándo estamos frente a una obligación de desempeño, tal como está planteada por la NIIF 15, implica una evaluación jurídica previa antes de ser tomada en consideración para interpretar y aplicar la transferencia del control de los bienes en los casos de enajenaciones.

Implicancias tributarias de la identificación de OD bajo los conceptos del control y el de riesgos y beneficios

Como se indicó en la sección del “Concepto y finalidad del control contable y su contraposición a la finalidad del IRE”, los consejos revisaron las normas anteriores a la NIIF 15 en materia de ingresos de actividades ordinarias; las cuáles establecieron dos modelos de reconocimiento de ingresos en función al tipo de activo que era objeto de transferencia. Para la venta de bienes, los ingresos se reconocían cuando se transferían los riesgos y beneficios significativos y, para los ingresos por servicios, cuando éstos se prestaban.

De tal revisión concluyeron que tales enfoques tenían una serie de problemáticas para determinar la oportunidad del reconocimiento de los ingresos (por ejemplo, establecer si la entidad había transferido una parte importante o sólo una parte de los riesgos y beneficios). Por lo general,

conllevaran a que se contabilizaran operaciones económicamente similares de forma distinta (por ejemplo, al evaluar si el activo comprometido era un bien o un servicio). Por consiguiente, diseñaron un enfoque único de reconocimiento de ingresos generados por la venta de bienes y la prestación de servicios cuyo concepto básico es la transferencia del control.

Adicionalmente a esa razón, los consejos decidieron elegir y anteponer el control sobre el concepto de riesgos y beneficios toda vez que, a diferencia del segundo, permite distinguir todas las prestaciones u obligaciones existentes en un contrato y reconocer el ingreso de forma fiel en momentos distintos. Ello es revelado en el literal (c) del párrafo FC118 de la NIIF 15 cuando señala que “un enfoque de riesgos y recompensas podría entrar en conflicto con la identificación de las obligaciones de desempeño” (IFRS Foundation, 2018).

A continuación, tal literal explica que, si una entidad transfiere un bien a su cliente y retiene para sí algunos riesgos derivados de dicho bien, bajo un enfoque de riesgos y beneficios la entidad puede identificar “una obligación de desempeño **única** que podría **satisfacerse** (y por ello los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán) **sólo después de eliminar todos los riesgos**” (el énfasis es nuestro).

Por el contrario, explica tal norma, bajo la perspectiva del control es posible “identificar apropiadamente **dos** obligaciones de desempeño—una para el producto y otra para el servicio pendiente, tal como un acuerdo de mantenimiento a precio fijo. Esas obligaciones de desempeño serían **satisfechas en momentos diferentes**” (el énfasis es nuestro).

En coherencia con ello, el literal (d) del párrafo 38 de la NIIF 15 señala que, cuando la entidad evalúe los riesgos y beneficios de un bien comprometido al cliente (como indicador o muestra de la transferencia del control), deberá separar la obligación de desempeño adicional (a la de transferir el bien) generada por los riesgos; en tal sentido, por ejemplo, “una

entidad **puede haber transferido el control de un activo** a un cliente **pero no haber satisfecho todavía una obligación de desempeño adicional** para proporcionar servicios de mantenimiento relacionados con el activo transferido” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

De tales consideraciones, se advierte que el modelo de reconocimiento de ingresos diseñado por la NIIF 15 no sólo conlleva a que la identificación (o calificación) de las obligaciones de desempeño influya directamente sobre el control (como se ha explicado anteriormente), sino que también el segundo haga lo propio sobre la primera.

Esa influencia conlleva a que, bajo el concepto básico del control, puedan determinarse obligaciones que, bajo el concepto de riesgos y beneficios, no existían o no tenían un tratamiento específico. Además, el modo de ver las obligaciones por parte de los emisores de la NIIF 15 ha conllevado a que el cumplimiento de estas genere que el reconocimiento de los ingresos se efectúe en oportunidades distintas a como se realizaba anteriormente.

Sobre la base de ello, si consideramos que el enfoque del control conlleva a que se identifiquen obligaciones de desempeño donde antes no existían o no tenían incidencia en el reconocimiento de ingresos, concluiríamos que aplicar el control tal como está diseñado para fines del devengo tributario por enajenación de bienes conllevará a que el IRE se alinee directamente a la cosmovisión de las NIIF (o de su órgano emisor) y dé preferencia a los fines de estas (como el de sustancia económica de las obligaciones) en perjuicio de las propias.

Además, consideramos que la legislación del IRE debe ofrecer coherencia y, en lo posible, estabilidad en las formas del reconocimiento de los ingresos derivados de la enajenación de bienes; lo cual no se lograría aplicando el concepto del control diseñado en los términos de la NIIF 15.

Inseguridad jurídica en la interpretación del control por la satisfacción de las obligaciones de desempeño

Como se indicó anteriormente, luego de que cada obligación de desempeño es identificada en un contrato, corresponde evaluar si se ha logrado la “Satisfacción de las obligaciones de desempeño”. Si se verifica que se ha satisfecho o cumplido con la obligación, se reconocerán los correspondientes ingresos de actividades ordinarias. De acuerdo con la NIIF 15, esta satisfacción ocurre cuando la entidad transfiere el control de los bienes (o servicios) al cliente.

Por su parte, en las bases teóricas se señaló que, de acuerdo con el artículo 57° de la LIR, los hechos sustanciales para la generación del ingreso por enajenación de bienes se producen cuando el adquirente obtiene el control de ellos o se transfiere el riesgo de la pérdida de estos, lo que suceda primero. En particular, el referido artículo precisa que la obtención del control se entiende como el momento en el que el adquirente tiene el “derecho a decidir sobre el uso del bien y a obtener sustancialmente los beneficios del mismo” (Poder Ejecutivo, 2018).

Aunado a ello, la segunda disposición complementaria y final (DCF) del DL 1425, en concordancia con la segunda DCF de su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 339-2018-EF, establece que será aplicable el concepto de control desarrollado por la NIIF 15 oficializada mediante Resolución del CNC N° 002-2018-EF/30, en tanto no se oponga a lo señalado en la LIR (Poder Ejecutivo, 2018a; 2018c).

Al respecto, de los párrafos 33 y FC120 de la NIIF 15 se deriva que el control sobre un activo hace referencia a lo siguiente:

“1. La capacidad para redirigir el uso del activo, es decir, el derecho presente del adquirente de usar el activo en el desarrollo de sus actividades, permitir o impedir que otras entidades lo usen en sus actividades; y

2. La capacidad de obtener sustancialmente todos los beneficios restantes del activo, es decir, el derecho presente a obtener potenciales flujos de efectivo (aumento de entradas o ahorro en la salida de recursos) derivados del activo que pueden originarse, por ejemplo, mediante el uso, consumo, disposición, venta, intercambio, pignoración o conservación del activo. Además, esta capacidad permite o impide que otras entidades obtengan tales beneficios” (IFRS Foundation, 2018).

Además, el párrafo 31 de la NIIF 15 señala que el control es el criterio fundamental para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias. De manera que una entidad reconocerá el ingreso cuando “satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo” (IFRS Foundation, 2018).

En el mismo sentido, el párrafo 2 de la NIIF 15 destaca que su principio fundamental “es que una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias para representar la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a que la entidad espera tener derecho” (IFRS Foundation, 2018) (el subrayado es nuestro).

En ese orden de ideas, el control implica la satisfacción de la obligación de desempeño comprometida al cliente y una representación fiel del desempeño de la entidad frente a este último. Satisfacción o desempeño que se dará cuando la entidad transfiera o en la medida en que transfiera los bienes o servicios al cliente.

A partir de tales consideraciones, es que la NIIF 15 ha señalado que la satisfacción de las obligaciones de desempeño se analizará para cualquier tipo de contrato en función al tiempo. Además, para determinados tipos de

contratos, ha previsto algunos requerimientos adicionales. Estos se presentan a continuación.

A. Satisfacción de las OD en función al tiempo para cualquier tipo de contrato

En armonía con tal definición, la NIIF 15 ha señalado que las obligaciones de desempeño se satisfacen a lo largo del tiempo o en un momento concreto. Para ello, ha establecido criterios para determinar los contratos u obligaciones que ingresan dentro del alcance de cada categoría. Además, ha previsto criterios que deben cumplirse para establecer si se ha transferido o no el control de los bienes o servicios en cuestión. Estas situaciones se presentan en la Tabla 4.

Tabla 4: *Transferencia del control en función al tiempo para cualquier tipo de contrato*

Aspecto	Transferencia del control a lo largo del tiempo	Transferencia del control en un momento concreto
Alcance	Los contratos en los que la entidad ejecuta la prestación (la satisface) a través del tiempo.	Los contratos en los que la entidad no ejecuta la prestación (o no la satisface) a lo largo del tiempo y, por tanto, la hace en un momento específico.
Criterios a cumplir o indicadores a considerar	<p>Para determinar la transferencia del control a lo largo del tiempo, una entidad debe cumplir por lo menos con alguno de los tres criterios:</p> <p>“a. El cliente recibe y consume simultánea y progresivamente los beneficios del desempeño de la entidad.</p> <p>Tales son los casos de los servicios rutinarios como el de limpieza. Además, son los casos en los que la entidad advierta que <u>otra entidad no necesitaría realizar nueva y significativamente el trabajo avanzado</u>;</p> <p>b. La entidad crea o mejora un activo.</p>	<p>Para determinar la transferencia del control en un momento en concreto, la entidad considerará indicadores de que esta ha ocurrido, entre los cuales se encuentran, pero no se limitan, a los siguientes:</p> <p>“a. En el presente, la entidad obtiene el derecho al cobro por el activo o si el cliente está obligado a pagar por el mismo.</p> <p>b. El cliente tiene el derecho legal al activo.</p> <p>No obstante, si la entidad conserva el derecho legal solo como protección contra el incumplimiento de pago, ello no impedirá que el cliente obtenga el control del activo.</p>

Aspecto	Transferencia del control a lo largo del tiempo	Transferencia del control en un momento concreto
	<p>En estos casos el cliente controla el trabajo en progreso y obtiene los beneficios de los bienes o servicios que la entidad le proporciona, como la construcción sobre el terreno del cliente; o</p> <p>c. El activo creado no tiene un uso alternativo para la entidad, pero obtiene el <u>derecho exigible</u> al pago por el desempeño avanzado según el contrato.</p> <p>Un activo no tiene un uso alternativo para la entidad si ésta tiene <u>restricciones contractuales</u> para redirigir el activo a otro uso en la fase de creación o mejora (venta del activo a otro cliente) o se enfrenta a <u>limitaciones prácticas</u> para hacerlo cuando el activo se hubiese terminado (incurriera en costos o pérdidas significativas para reconfigurar y/o vender activos customizados o sujetos a propiedad intelectual e industrial).</p> <p>Para cada prestación, la entidad deberá medir el progreso de la transferencia del control de los bienes a lo largo del tiempo (“medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño”) mediante el método de productos o el método de recursos. Con ello, se reflejará el desempeño de una entidad”.</p>	<p>c. La entidad ha transferido la posesión física del activo.</p> <p>No obstante, el que el cliente tenga la posesión física del bien puede implicar que no tenga el control de los mismos (acuerdos de recompra y acuerdos de depósito); además, la conservación física del bien por parte de la entidad puede implicar que ya le hubiese transferido el control al cliente del mismo (acuerdo de entrega posterior a la facturación).</p> <p>d. El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo.</p> <p>e. El cliente ha aceptado el activo.</p> <p>El contrato puede permitir que el cliente lo rescinda o cancele o exigir que la entidad remedie el activo para que se cumplan las especificaciones acordadas. Para ello, la transferencia del control dependerá de si, <u>antes de recibir la conformidad del cliente</u>, la entidad puede determinar objetivamente (por ejemplo, de acuerdo a experiencias similares) si ha cumplido con las especificaciones pactadas.</p> <p>De forma similar, si la entidad entrega bienes a su cliente a título <u>de prueba o a satisfacción</u> y éste último no se ha comprometido a pagarle si no hasta la aceptación o el término del periodo de prueba, la transmisión del control está supeditado a cualquiera de estos dos eventos”.</p>

Fuente. IFRS Foundation (2018) (el énfasis es nuestro)
Elaboración. Propia

De la revisión de las dos categorías indicadas, se advierte que la transferencia del control a lo largo del tiempo alcanza a los servicios (incluidos los de construcción) dado que las prestaciones se ejecutan de forma progresiva en el tiempo y los clientes pueden beneficiarse

económicamente en esa medida. Mismo criterio que se aplica en los casos en los que la prestación que se ejecute a lo largo del tiempo tiene como resultado final la entrega de un bien tangible o intangible, como el de la fabricación de una máquina o un software customizados (personalizados).

Por su parte, del análisis de la categoría de la transferencia del control en un momento concreto se observa que está dirigida a la venta de bienes y los servicios cuyas prestaciones se satisfacen únicamente en el momento en que se cumplen lo comprometido, por ejemplo, en una venta lo comprometido puede ser la entrega física o disposición de las mercancías en un lugar específico, con lo cual una vez que los bienes son entregados o dispuestos se satisface la obligación de desempeño y no es relevante lo que el vendedor hizo antes de ello. Lo mismo sucede en el caso de los servicios de fabricación de mercaderías por encargo.

Así también, tenemos los servicios de reparación vehículos y los de enllante, balanceo y reencauche de llantas para vehículos. En estos, el cliente no puede beneficiarse del servicio a medida que este se va prestando y, ni recibe ni consume de forma simultánea los beneficios en esa medida de tiempo; no califican como obligaciones que se satisfacen a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 35 de la NIIF 15.

Antes bien, dado que el cliente podrá usar y beneficiarse del bien cuando se culmine la ejecución del servicio (el vehículo ya esté repuesto), tales obligaciones se satisfacen en un momento en concreto. A esa misma conclusión se llega cuando el párrafo 38 de tal norma señala que “si una obligación de desempeño no se satisface a lo largo del tiempo (...), una entidad la satisfará en un momento determinado” (IFRS Foundation, 2018).

B. Satisfacción de las obligaciones de desempeño en contratos específicos

Como se indicó, para ciertos tipos de contratos o acuerdos, tales como el de recompra de activos, el de ventas con derecho a devolución, el

acuerdo de depósito y el acuerdo de entrega posterior a la facturación, la NIIF 15 ha establecido criterios para definir en qué momento la entidad transfiere el control del activo al cliente. Estos requerimientos se presentan en la Tabla 5.



Tabla 5: Transferencia del control en contratos específicos

Aspecto	Acuerdo de depósito	Acuerdo de entrega posterior a la facturación	Acuerdo de recompra	Venta con derecho a devolución
Alcance	Los contratos en los que una entidad <u>entrega la posesión física de un bien, sin transferirle el control</u> , a un tercero (tal como un intermediario o distribuidor) para que lo mantenga en depósito para su posterior venta final a un cliente.	Los contratos en los que se pacte que la entrega física del bien será posterior a la facturación. Tal puede ser el caso en el que el cliente “carece de espacio disponible para el producto o por retrasos en la programación de [su] producción”.	Los contratos en los que el que el vendedor de un activo está obligado o tiene la opción por decisión propia o por petición del cliente (en el mismo o en otro contrato) de recomprar el mismo o similar activo.	Los contratos en los que una entidad puede entregar un bien a su cliente, quien conserva el derecho a devolverlo por diferentes motivos (como insatisfacción) y el derecho a: <ul style="list-style-type: none"> • Obtener el reembolso parcial o total de lo pagado, y/o • Reconocer un saldo a su favor contra las sumas a pagar a la entidad, y/o • Exigir el cambio del bien.
Criterios a cumplir y/o aspectos a considerar	En tal sentido, en los contratos en los que se presenten, entre otras, las siguientes situaciones <u>no se reconocerá ingreso</u> alguno: <ol style="list-style-type: none"> Cuando la entidad controla el bien hasta que ocurra un suceso específico, tal como la venta del mismo “a un cliente del intermediario o hasta 	Además de cumplir los criterios exigidos para la transferencia del control “en un momento concreto”, se requieren <u>cumplir los siguientes criterios</u> : <ol style="list-style-type: none"> El acuerdo de la facturación previa a la entrega del bien debe estar formalizado; El bien debe ser identificado que pertenece al cliente; 	Se <u>podrán</u> presentar las siguientes situaciones: <ol style="list-style-type: none"> Si una entidad está obligada (<i>contrato a término</i>) o tiene el derecho (<i>opción de compra</i>) a recomprar el bien vendido a su cliente, este último no adquiere el control. De ser el caso, <u>se transmitirá el control cuando venza la opción sin que hubiese sido ejercida</u> y, por tanto, se procederá a reconocer el ingreso. 	Dado que la entidad debe reconocer ingresos cuando se satisface la obligación de desempeño (transferencia del control), no se reconocerán ingresos de bienes que <u>“se espera que sean devueltos”</u> . En tal sentido, la entrega de productos con derecho a devolución se reconocerán las siguientes partidas:

Aspecto	Acuerdo de depósito	Acuerdo de entrega posterior a la facturación	Acuerdo de recompra	Venta con derecho a devolución
	<p>que venza un periodo determinado”;</p> <p>b. Cuando la entidad puede “requerir la devolución del producto o transferirlo a un tercero (tal como otro intermediario)”, y</p> <p>c. Cuando el “intermediario no tiene una obligación incondicional de pagar el producto (aunque se le puede requerir pagar un depósito)”.</p>	<p>c. El bien debe estar dispuesto físicamente para ser transferido al cliente; y</p> <p>d. La entidad no debe tener la capacidad de usar o redirigir el uso del bien.</p> <p>En estos tipos de acuerdos, se entiende que el cliente tiene el control del bien (tiene la capacidad de usarlo y beneficiarse económicamente del mismo), pero ha “<u>decidido no ejercer su derecho a tomar posesión física</u>”; por tanto, la entidad ya se lo transfirió y lo que le presta al mantenerlos es un servicio de custodia.</p>	<p>Mientras la entidad pueda o deba efectuar la recompra reconocerá:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Un arrendamiento conforme a la NIIF 16 cuando el valor de la recompra sea menor al de la venta original; • Un arrendamiento financiero cuando el valor de la recompra sea igual o mayor al original. <p>b. Si una entidad debe recomprar un activo vendido a petición del cliente (<i>opción de venta</i>), debe considerar lo siguiente:</p> <p>b.1. Si el valor de la recompra es menor al de la venta original:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Evaluará si el “cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho”. De tenerlo, reconocerá un arrendamiento conforme a la NIIF 16. • Si no tiene tal incentivo, contabilizará la transacción como una “venta con derecho a devolución”. 	<p>i. un ingreso por el importe que la entidad estima tener derecho por los bienes que no serían devueltos,</p> <p>ii. un pasivo por los reembolsos que se espera dar al cliente, y</p> <p>iii. “un activo (y el correspondiente ajuste al costo de ventas) por su derecho a recuperar los productos de los clientes al establecer el pasivo por reembolso”.</p> <p>Cabe precisar que el intercambio de un bien por uno del “mismo tipo, calidad, condición y precio” no califican como devolución.</p>

Aspecto	Acuerdo de depósito	Acuerdo de entrega posterior a la facturación	Acuerdo de recompra	Venta con derecho a devolución
			<p>b.2. Si el valor de la recompra es igual o mayor al de la venta original, se tratará contablemente como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Un contrato financiero, siempre que el valor de la recompra exceda el “valor de mercado esperado del activo”. Para ello, la entidad reconocerá un activo y un pasivo por el monto recibido por el cliente (en la venta); e intereses por la diferencia entre el monto recibido por el cliente (en la venta) y la suma a pagar al cliente (en la recompra). • Una “venta con derecho a devolución”, siempre que el valor de la recompra no exceda al “valor de mercado esperado del activo” en cuestión y el cliente no tenga un “incentivo económico significativo de ejercer su derecho”. Se transmitirá el control cuando venza la opción sin ejercerse y, por tanto, se procederá a reconocer el ingreso. 	

Fuente. IFRS Foundation (2018) (el énfasis es nuestro)
 Elaboración. Propia

C. Excepciones tributarias al control contable: Control aplicable para fines del IRE

Como se indicó, de acuerdo con los requerimientos de la NIIF 15, para establecer el momento en que se transfiere el control para cualquier tipo de contrato debe evaluarse la satisfacción de las obligaciones de desempeño en función al tiempo: a lo largo del tiempo o en un momento concreto.

La transferencia del control para obligaciones que se satisfacen a lo largo del tiempo se refiere, principalmente, a los servicios cuyo progreso o ejecución permite que el cliente se beneficie en esa medida, ya sea produciendo o mejorando un activo (como los servicios de construcción) o prestando un servicio propiamente dicho (como los servicios de seguridad, consultoría, limpieza y telefonía); en tanto que las que se satisfacen en un momento en concreto están relacionadas, principalmente, con la venta de bienes.

Toda vez que el control al que alude el artículo 57° de la LIR es una de las dos reglas de imputación de ingresos generados por enajenación de bienes (que incluye a la venta), los requerimientos de la NIIF 15 de las obligaciones de desempeño que se satisfacen en un momento en concreto son aplicables para fines del IRE, en tanto no se encuentren exceptuados por la LIR.

En relación con ello, es preciso destacar (como se indicó en las bases teóricas) que el DL 1425 ha dispuesto expresamente tres situaciones en las que los criterios contables para establecer el control no se aplicarán para efectos del devengado tributario de los ingresos por enajenación de bienes. Estos son los referidos a:

- i. Los acuerdos de recompra. Este tipo de acuerdos forma parte de los requerimientos de la NIIF 15 para evaluar la transferencia del control en contratos específicos (para mayor detalle ver la Tabla 5 “Transferencia del control en contratos específicos”)

- ii. Los acuerdos en los que el cliente tiene el derecho a resolver el contrato o a exigir que se remedien los bienes que no cumplen las especificaciones acordadas. Este tipo de acuerdos es uno de los indicadores a considerar para determinar la transferencia del control en un momento concreto de acuerdo con la NIIF 15.

En los términos de esta norma en este tipo de acuerdos el cliente tiene el derecho de aceptar el activo; lo cual le confiere la potestad de rescindir o cancelar el contrato o a exigir que la entidad remedie el bien entregado para que se cumplan las especificaciones pactadas (para mayor detalle ver literal 'e' de la columna de transferencia del control en un momento concreto de la Tabla 4).

- iii. Los contratos en los que se determine que más de una obligación o prestación, que incluye la de enajenar bienes, deben ser contabilizadas como una sola. La contabilización de obligaciones de un mismo contrato de forma conjunta proviene de los requerimientos de la NIIF 15 de identificar las obligaciones de desempeño de un contrato (etapa 2 del modelo de reconocimiento).

En general, estos señalan que dos o más obligaciones de desempeño deben contabilizarse como una sola cuando los bienes (o servicios) que se comprometen transferir no son distintos entre sí, por ejemplo, porque existe un grado alto de integración, interrelación o interdependencia entre ellos (para mayor detalle ver el punto de análisis de "Implicancias tributarias de la naturaleza de los factores de las OD" de la sección anterior).

Adicionalmente a tales excepciones dispuestas por la LIR, es necesario precisar que por su naturaleza el acuerdo de depósito – al que alude la NIIF 15 – también queda fuera de aplicación para fines del control tributario. Esto es así porque según tal estándar contable el acuerdo de depósito no implica transmisión del control debido a que mediante este la entidad entrega la posesión física de un bien a un tercero (que puede ser un intermediario o

distribuidor) para que lo conserve en depósito. La posesión física del bien no implica que la entidad ha transferido el control de los bienes al tercero toda vez que la entidad puede exigir la restitución de estos para venderlos o para entregárselo a otro tercero en cualquier momento.

Así mismo, queda fuera de aplicación para fines del IRE los requerimientos de las ventas con derecho a devolución. Esto es así porque tales requerimientos no están dirigidos a determinar el momento en que se deben contabilizar los ingresos (fase de reconocimiento), sino el importe de la contraprestación que será reconocido (fase medición). En otros términos, para fines del IRE, el control se aplica para determinar el momento en que deben imputarse los ingresos (el “cuando”) y no para cuantificarlos (el “cuánto”).

En ese orden de fundamentos, los requerimientos de la NIIF 15 para determinar la transferencia del control de los bienes enajenados serán aplicables al IRE en todos los casos en los que se dé:

1. La transferencia del control en un momento concreto (excepto en los contratos que otorguen al cliente el derecho de resolver el contrato o a exigir que se remedien los bienes que no cumplen las especificaciones acordadas – aceptación del activo);
2. La transferencia del control en un acuerdo de entrega posterior a la facturación.

Luego de haber establecido en qué casos la transferencia del control – para fines del IRE – debe interpretarse de acuerdo con los requerimientos de la NIIF 15, es necesario advertir dos cuestiones. Primero, la referida norma contable señala que, para determinar la oportunidad en la que se transfiere el control de los bienes “en un momento concreto”, la entidad debe considerar indicadores que revelan que se ha producido tal transferencia. Además, lista cuáles son algunos de ellos, pero precisa que esta no es una lista cerrada.

Segundo, los requerimientos de la norma contable para determinar la transferencia del control en un acuerdo de “entrega posterior a la facturación” son definidos, toda vez que ella lista los criterios que una entidad debe cumplir para tal efecto. Además, estos criterios se vinculan con el concepto de riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del bien.

Sobre la base de estas consideraciones, en los dos puntos de análisis siguientes se desarrollarán cada una de ellas.

Implicancias tributarias de la transferencia del control en un momento concreto

Como se expuso anteriormente, la NIIF 15 requiere que, para determinar si se ha transferido el control de un bien en un momento en concreto, la entidad verifique si el cliente ha adquirido las capacidades de redirección del uso del bien y de obtención de los beneficios económicos (flujos de efectivo) significativos derivados de tal bien. Adicionalmente a ello, su párrafo 38 señala que “una entidad **considerará indicadores** de la transferencia del control, que incluyen, pero **no se limitan** a los siguientes” (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro). A continuación, la norma lista 5 indicadores (estos fueron presentados a detalle en la Tabla 4).

En relación con esto, es importante señalar que el término “considerará” implica orden o mandato. Por tanto, para fines del IRE, los indicadores – tanto los previstos como los no previstos expresamente – deberán ser considerados por el enajenante al momento de determinar la transferencia del control de los bienes.

Adicionalmente, es relevante explicar cuál es la naturaleza de un “indicador” y el alcance de la lista de ellos que hace la norma contable, así como sus implicancias en el devengo. Así mismo, es necesario determinar si existe relación entre los indicadores de la transferencia del control de

bienes enajenados con el concepto de enajenación (transferencia del dominio). Estos aspectos se analizan y explican a continuación.

Naturaleza y alcance de los indicadores de la transferencia del control e implicancias en el devengado tributario

Como se señaló anteriormente, la transferencia del control para obligaciones que se satisfacen a lo largo del tiempo se refiere, principalmente, a la prestación de servicios; mientras que las que se satisfacen en un momento en concreto están dirigidas a la venta de bienes. De manera que, los indicadores a los que se refiere el párrafo 38° de la NIIF 15 son aplicables a la venta de bienes. Así lo destaca el párrafo FC154 de esta norma al referir que las entidades (que han implementado estos requerimientos) han señalado que los indicadores son útiles para establecer el momento en que se transfiere el control en contratos de venta de bienes, sean estos tangibles o intangibles. (IFRS Foundation, 2018)

Además de ello, los emisores de dicho estándar contable han sido categóricos al señalar que los “indicadores” son factores que frecuentemente muestran la transferencia del control y que la lista de ellos no son condiciones que deben cumplirse, sino son ayudas para establecer tal transferencia. Así, en el párrafo FC 155 de tal norma revela lo siguiente:

“En sus nuevas deliberaciones, los consejos enfatizaron que los indicadores del párrafo 38 de la NIIF 15 **no son una lista de condiciones que deben cumplirse** antes de que una entidad pueda concluir que se ha transferido al cliente el control de los bienes o servicios. En su lugar, los indicadores son una **lista de factores** que están, a menudo, presentes si un cliente tiene el control de un activo y esa lista se proporciona **para ayudar** a las entidades a aplicar el principio de control del párrafo 31 de la NIIF 15”. (IFRS Foundation, 2018) (el énfasis es nuestro).

De forma similar, en alusión a uno de esos indicadores – el de los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del bien – la última parte del párrafo 154 de la NIIF 15 indica que este indicador “proporciona guías adicionales” para determinar la transferencia del control (IFRS Foundation, 2018). Por consiguiente, se puede colegir que los “indicadores” tienen la naturaleza o calidad de guías o ayudas que orientan a una entidad para identificar la oportunidad en que se transfiere el control de los bienes, toda vez que frecuentemente muestran la transferencia o están presentes en ella.

Además, los “indicadores” no son reglas o condiciones que deben cumplirse. Cada indicador no es una regla alternativa a los otros o condiciones que deben cumplirse, es decir, no es obligatorio para determinar la transferencia del control que un indicador se cumpla ni que todos se cumplan a la vez.

Para tal efecto, debemos entender que, de acuerdo con la RAE (2021), una condición es una “situación o circunstancia **indispensable** para la existencia de otra”; mientras que una regla es un “**precepto** [mandato]” y el “modo [procedimiento para realizar una acción] **establecido** para ejecutar algo” (el énfasis es nuestro). En tanto que establecer, del que deriva establecido, es “ordenar, mandar, decretar o fijar”. De manera que una regla es un mandato o un procedimiento decretado o fijado para ejecutar algo.

Al respecto, es importante tener presente lo indicado por Alberto Tarsitano. El maestro argentino señala que las NIIF, a diferencia de las leyes que exigen el cumplimiento de reglas, requieren la valoración de la entidad. Así, este autor señala lo siguiente:

“Las NIIF son una contabilidad basada en principios o valores antes que en reglas. Eso se traduce en una **mayor capacidad de ponderación y elasticidad** por parte de quien emite los estados contables y de quien los audita. En el ejercicio de **esa libertad de**

ponderación, puede haber ciertos casos «típicos», como el ejemplo del arrendamiento financiero que trae el citado punto 4.6. o el anexo a la NIC 39”. (Rodríguez, *et al.*, 2014, p. 69)

De otro lado, en relación con el alcance de los “indicadores”, el párrafo 38 de la NIIF 15 ha precisado que los 5 indicadores a los que hace referencia no limitan a que la entidad considere (o deba considerar) otros. Por lo tanto, queda a discreción o criterio de la entidad evaluar si en la realidad acontece un indicador que, no estando previsto en la norma, muestra que se ha transferido el control y, por consiguiente, que deben reconocerse los ingresos.

A causa de ello, se puede colegir que los indicadores son indefinidos (en el sentido de que pueden existir una cantidad diversa de ellos) y optativos (en relación a que la entidad es la que evalúa y decide cuál es el indicador que muestra el control en su caso en concreto).

Sobre la base de que los indicadores son aplicables para fines del IRE y de las consideraciones expuestas, podemos concluir que la determinación del control está sujeta a la discreción o al juicio del enajenante toda vez que él evalúa cuál es el hecho o la situación que muestra (o indica) que el adquirente tiene las capacidades de redirección del uso y obtención de los beneficios del bien. Ello genera que el contribuyente identifique otros indicadores que no están previstos en la lista (no taxativa) del párrafo 38 de la NIIF 15; bastando que uno de ellos (los no previstos) ocurra para que se devenguen los ingresos por enajenación de bienes para fines del IRE.

En suma, consideramos que el control no constituye una regla o mandato establecido. Por el contrario, llega a tener la calidad de situaciones guías, referenciales o indiciarias que apoyarán al contribuyente a determinar el devengo tributario de los ingresos.

Toda vez que los indicadores se establecen a partir de la libertad de ponderación (apoyándonos en los términos de Tarsitano) del contribuyente y aquellos determinarán la transferencia del control, podemos afirmar que la inclusión del criterio del control por el DL 1425 al artículo 57° de la LIR generará, cuando menos:

- i. Ambigüedades para el contribuyente (enajenante) al momento de seleccionar el primer o mejor indicador que muestre que el adquirente tiene las capacidades de redirección del uso y obtención de beneficios del bien;
- ii. Diferencias entre el criterio del contribuyente y de la Administración Tributaria respecto al indicador del control aplicable para el caso en concreto;
- iii. Que se anticipe o difiera la imputación de los ingresos al ejercicio gravable, lo cual traerá consigo que se tribute sobre una base que no revela capacidad contributiva;
- iv. Por vinculación, que deduzca el costo computable de los bienes enajenados en el ejercicio que no corresponda; y
- v. Que se anticipen o difieran los pagos a cuenta del IRE.

Estas situaciones revelan que, respecto a la interpretación del control para fines del devengo de ingresos, se creará inseguridad jurídica en general; tanto para los contribuyentes al momento de determinar el IRE, como para la labor de la Administración Tributaria al verificar el cumplimiento de la obligación tributaria principal del IRE (el impuesto anual), como de otras obligaciones legales (como los anticipos del impuesto).

En ese orden de fundamentos, se concluye que el control, tal como está diseñado por la NIIF 15 a partir de indicadores indefinidos y optativos, no es un criterio adecuado para la determinación del IRE ni para otorgar seguridad jurídica en el ordenamiento. Ello equivale a decir que las finalidades del DL 1425 serán difícilmente alcanzadas interpretando el control en los términos de diseño de la NIIF 15.

Los indicadores del control y su relación con el concepto de propiedad

De acuerdo con el análisis realizado previamente, de los 5 indicadores de la transferencia del control en un momento concreto previstos por la NIIF 15, la LIR ha excluido el referido a que “el cliente ha aceptado el activo”. Por tanto, los 4 siguientes (aunque, como se precisó, no son los únicos que podrían existir) son aplicables para establecer el devengo de los ingresos por enajenación de bienes:

- i. “En el presente, la entidad obtiene el derecho al cobro por el activo o si el cliente está obligado a pagar por el mismo;
- ii. El cliente tiene el derecho legal al activo;
- iii. La entidad ha transferido la posesión física del activo; y
- iv. El cliente tiene los riesgos y beneficios significativos de la propiedad del activo” (IFRS Foundation, 2018).

Para tal efecto, de acuerdo con el artículo 5° de la LIR, por enajenación se entiende “la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso” (Poder Ejecutivo, 2004). En tal sentido, la enajenación de bienes es todo acto por el que el enajenante transfiera onerosamente la propiedad (dominio) de un bien a un adquirente.

A partir de tales consideraciones, para los propósitos de la presente investigación, resulta relevante identificar si cada indicador de transferencia del control – a cuya ocurrencia se devengarán los ingresos por enajenación de bienes – se vincula con la propiedad de los bienes: presupuesto legal necesario para que exista enajenación.

Respecto al primer indicador, advertimos que la entidad tendrá derecho a cobrar el activo en un contrato de compraventa de bienes en el momento en que ha satisfecho la prestación comprometida mediante la transferencia de la propiedad (dominio) de los bienes. Para el caso de los bienes muebles, esta transferencia se efectuará con la tradición (entrega) del bien

y, en el de inmuebles, con el consentimiento expreso de las partes de enajenar y adquirir, según corresponda.

Entonces, en el momento de la transferencia de la propiedad del bien, el enajenante adquiere el derecho legal a cobrar la contraprestación pactada o, lo que es lo mismo, el adquirente estará obligado a pagarle. Esto guarda relación con el segundo indicador. Este refiere que el cliente tiene el control cuando tiene el derecho legal del bien. Entre los derechos legales que una persona puede tener sobre un bien está el de propiedad. No obstante, existen otros derechos legales que no representan necesariamente propiedad, tales como los derechos presentes en los contratos de posesión, uso, licencia, usufructo, garantía, habitación, etc.

Sin perjuicio de ello, el párrafo 38 (b) de la NIIF 15 establece que “si una entidad conserva el derecho legal solo como protección contra el incumplimiento del cliente de pagar, esos derechos de la entidad **no impedirían al cliente obtener el control de un activo**” (IFRS Foundation, 2018). La figura legal a la que hace referencia esta normativa es la reserva de propiedad, la cual se puede incluir dentro de un contrato de compraventa de bienes.

De acuerdo con el artículo 1583° del Código Civil, en una compraventa puede acordarse que el vendedor se reserva o conserva la propiedad del bien hasta que se haya pagado toda o parte de la contraprestación pactada, aunque el bien hubiese “sido entregado al comprador, quien asume el riesgo de su pérdida o deterioro desde el momento de la entrega. **El comprador adquiere automáticamente el derecho a la propiedad del bien con el pago del importe del precio convenido**” (Poder Ejecutivo, 1984) (el énfasis es nuestro).

Así entonces, se puede concluir que el ingreso por enajenación de bienes, para fines del IRE, se puede devengar independientemente de si el adquirente tiene o no la propiedad del bien; o, lo que es lo mismo, el enajenante no ha transmitido el dominio del bien al adquirente. Ello guarda

relación con el tercer indicador: la entidad ha transferido la posesión física del activo.

Para el párrafo 38 (c) de la NIIF 15, la mera posesión física del bien puede significar que el cliente ha obtenido el control sobre el bien dado que puede decidir sobre su uso y disfrutar de sus beneficios económicos; sin ser relevante si tiene legalmente el derecho de propiedad del bien. Esta situación se observa en el “Ejemplo 19 Materiales no instalados” de los Ejemplos Ilustrativos que forman parte de los Documentos del IASB publicados para acompañar a la NIIF 15 (IFRS Foundation, 2018). Este caso se describe a continuación.

En noviembre de 2019, una empresa contrata con un cliente para instalar nuevos ascensores y reestructurar un edificio por un importe total de S/ 20 millones. Los costos totales esperados son de S/ 16 millones que incluye S/ 6 millones por los ascensores y S/ 10 millones por diversos costos de reestructuración. Además, se sabe que la empresa no está involucrada en el diseño o fabricación de los ascensores y, por tanto, los ascensores pueden ser proveídos por cualquier otro tercero distinto a la empresa.

Del análisis del acuerdo se identifican dos obligaciones de desempeño: la reestructuración del edificio y la instalación de los ascensores, toda vez que el cliente puede beneficiarse por sí mismo y de forma separada de cada prestación. Además, respecto a la oportunidad en que se satisface el compromiso vinculado al servicio de reestructuración, se determina que esta se dará a lo largo del tiempo hasta mayo de 2020. Por tanto, el ingreso se devengará en función al cumplimiento de tal prestación.

Por su parte, en diciembre de 2019 se entregan los ascensores a la empresa, aunque éstos no se logran instalar sino hasta junio del año siguiente. Dado que el cliente ha aceptado el activo, pues ha sido a su preferencia y elección, de acuerdo con los requerimientos de la NIIF 15 el cliente obtiene el control de los ascensores con la sola entrega física de los

ascensores. Esto porque a partir de allí, a pesar de que no se encuentren instalados, el cliente tiene la capacidad de destinar los ascensores a diversos usos y beneficiarse económicamente de ellos. Por tanto, el ingreso por la satisfacción de esta obligación de desempeño se reconocerá en diciembre de 2019 (IFRS Foundation, 2018).

De tal caso, se advierte que basta que el cliente tome en posesión física al ascensor para que signifique que ha obtenido el control del bien debido a que puede decidir sobre su uso y disfrutar de sus beneficios económicos. Por consiguiente, al margen de si el cliente ha obtenido la propiedad o título legal sobre el bien, para efectos del control debe evaluarse si el cliente puede beneficiarse económicamente del bien y redirigir su uso y, si es así, se reconocerán los ingresos.

Por otro lado, en relación con el cuarto indicador referido a que el cliente tiene los riesgos y beneficios significativos de la propiedad del activo, advertimos que este se vincula directamente con la propiedad de los bienes. Esto es así porque la NIIF 15, en este caso, vincula la capacidad de uso y la capacidad de beneficiarse económicamente expresamente con la propiedad del bien. En consecuencia, para establecer el devengo de los ingresos por este indicador es importante considerar los términos contractuales establecidos por las partes y, en su caso, la legislación civil en materia de transferencia de la propiedad de bienes muebles e inmuebles.

Sin embargo, considerando que este indicador hace alusión a los riesgos y beneficios “significativos”, advertimos que en algunos casos podría ser complejo y poco objetivo determinar cuándo los riesgos y ventajas transferidos son significativos y cuándo aún no para fines del IRE. Esta problemática también se ha presentado en lo contable.

Evaluando el modelo anterior de reconocimiento de ingresos (el de riesgos y beneficios), el párrafo FC464 de la NIIF 15 señala que los consejos emisores han manifestado que “al determinar cuándo reconocer

ingresos de actividades ordinarias por la transferencia de un bien, era difícil, a menudo, para una entidad juzgar si se había transferido al cliente una parte importante (o alguna otra parte) de los riesgos y recompensas” (IFRS Foundation, 2018).

Sobre la base de lo anterior, consideramos que hay algunos indicadores que están relacionados –aunque no son ni equivalen necesariamente– a la propiedad. Estos son los indicadores referidos a que la entidad ha obtenido el derecho al cobro por el bien; el cliente tiene el derecho legal al activo; y el cliente tiene los riesgos y beneficios significativos de la propiedad del activo.

Los que no están relacionados (o se alejan en algunos casos) con la propiedad son los referidos a que el cliente tiene el derecho legal al activo (en los casos en los que el cliente tenga un derecho distinto a la propiedad sobre el activo y en los contratos de reserva de propiedad) y la entidad ha transferido la posesión física del activo.

La relación entre la transferencia del control y la propiedad de los bienes, como presupuesto legal de la enajenación, se desarrollará en la sección denominada “Armonización del control con la enajenación: hacia una adecuada interpretación del devengo tributario” del presente capítulo de la investigación.

Implicancias tributarias de la transferencia del control en un acuerdo de entrega posterior a la facturación

De acuerdo con el párrafo B79 de la NIIF 15, este tipo de acuerdos se caracteriza porque “una entidad factura a un cliente por un producto, pero la entidad conserva la posesión física de éste hasta que se le transfiera al cliente en un momento determinado en el futuro” (IFRS Foundation, 2018). Entre las diversas razones que motivan este tipo de acuerdos pueden encontrarse que el cliente no cuenta con la capacidad instalada para

almacenar los bienes, las condiciones necesarias para su conservación o tiene retraso en el calendario de su producción.

En relación con ello, el párrafo B81 del aludido estándar contable indica que, para determinar la transferencia del control de los bienes en un “acuerdo de entrega posterior a la facturación” se deben cumplir los criterios exigidos para la transferencia del control “en un momento concreto” y, además, los criterios siguientes: (i) que la o las razones del acuerdo de la facturación previa a la entrega del bien deban estar formalizadas; (ii) el bien debe poder ser identificado que pertenece al cliente; (iii) el bien debe estar dispuesto físicamente para que en cualquier momento sea transferido al cliente; y (iv) la entidad no debe tener la capacidad de usar o redirigir el uso del bien (IFRS Foundation, 2018).

Sobre la base de ello, es importante destacar tres cuestiones. Primero, los requerimientos para el control previstos para este tipo de contratos son condiciones que debe cumplir. Segundo, la transferencia del control de un bien no implica, necesariamente, la posesión física del bien; es decir, existen casos en los que el tercer indicador de la transferencia del control en un momento concreto no es aplicable.

Tercero, en este tipo de acuerdo el cliente, aunque no cuente físicamente con el bien, tienen los riesgos y ventajas de tipo significativos dado que puede decidir sobre el uso o destino de los bienes, así como puede disponer en cualquier momento de ellos. Con lo cual, este tipo de acuerdos se encuentra estrechamente vinculado con el indicador cuatro de la transferencia del control en un momento concreto.

Lo anterior guarda relación con lo previsto en el párrafo B80 de la NIIF 15 cuando señala que, en este tipo de acuerdos, el cliente tiene el control de los bienes (la capacidad de usarlos y beneficiarse económicamente de los mismos), pero ha “decidido no ejercer su derecho a tomar posesión física” (IFRS Foundation, 2018).

En tal sentido, partiendo de que la NIIF 15 ha previsto condiciones a cumplir para establecer la transferencia del control en este tipo de contrato y aquellas dan lugar a su verificación (como el acuerdo formalizado y la discriminación del bien para acreditar que le pertenece al cliente), se podría colegir que tales condiciones resultarían adecuadas para el devengo tributario. Más aún, si consideramos que la ocurrencia del control está vinculada a uno de los indicadores del control menos subjetivos como lo es el de riesgos y beneficios.

Sin embargo, los párrafos B80 y B82 de la norma contable señala que, bajo el enfoque del control, en este tipo de acuerdos existen dos obligaciones de desempeño: el compromiso de transferir el bien y el compromiso de brindar un servicio de custodia. Además, el control se transfería en momentos separados.

Esto guarda relación con el literal (c) del párrafo FC118 de la NIIF 15. Este señala que bajo la perspectiva del control es posible “identificar apropiadamente **dos** obligaciones de desempeño—una para **el producto** y otra para el **servicio pendiente**, tal como un acuerdo de mantenimiento a precio fijo. Esas obligaciones de desempeño serían **satisfechas en momentos diferentes**” (el énfasis es nuestro).

Distinto era el reconocimiento de los ingresos bajo el modelo de los riesgos y beneficios. Mediante este existen sólo una obligación y el ingreso devenga en un momento. Así lo reconoce también el aludido el literal (c) al señalar que, bajo un modelo de riesgos y beneficios la entidad puede identificar “una obligación de desempeño **única** que podría **satisfacerse** (y por ello los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán) **sólo después de eliminar todos los riesgos**” (el énfasis es nuestro).

De este modo, se advierte que la transferencia del control en este tipo de acuerdo está subordinada a la evaluación de la sustancia económica de las obligaciones presentes en el contrato. Por lo tanto, el control se transferirá cuando se entregue el bien y, luego, cuando (o a medida que)

se preste el servicio de custodia. Esta situación es mostrada en el ejemplo 63 de los Ejemplos Ilustrativos de la NIIF 15. Este se resume y presenta en las líneas siguientes.

Una empresa (el vendedor) lleva a cabo un contrato de compraventa de una máquina y los repuestos de esta para una posterior necesidad de recambio. De acuerdo a lo pactado, los repuestos serán entregados 2 años después de la entrega de la máquina que se efectúa conjuntamente con la facturación. Durante este lapso de tiempo se acuerda que el vendedor conservará los repuestos en su almacén dada la proximidad a las instalaciones del cliente.

Para tal efecto, los repuestos del cliente se pueden identificar de forma separada de otros similares que la entidad tiene en stock, están listos para que el cliente pueda disponer de ellos en cualquier momento durante el plazo pactado y la entidad no puede usarlos o permitir que otros lo hagan.

De conformidad con la NIIF 15, en este contrato existen tres compromisos de transferir bienes o servicios: la venta de la máquina, la venta de los repuestos y la prestación de un servicio de custodia. Respecto al primero, el cliente puede beneficiarse por sí misma de la máquina y el compromiso de transferirla no es altamente interrelacionado o interdependiente al cumplimiento de los otros compromisos; por lo tanto, califica como una obligación de desempeño. Esta se satisface en un momento en concreto: con la entrega física.

Situación similar sucede en el segundo compromiso. El cliente puede beneficiarse de los repuestos junto con otros bienes que están disponibles (como la máquina); además, estos bienes no son recursos para producir un producto combinado y no personalizan la máquina. Así mismo, aunque el cliente podría hacer uso de los repuestos después de recibir la máquina, los primeros no afectan de modo significativo a la segunda toda vez que la entidad puede cumplir su compromiso de transferir la máquina de modo independiente del de transferir los repuestos. Por consiguiente, este

compromiso constituye una segunda obligación de desempeño. Esta se satisface en un momento específico: con la entrega física.

Por su parte, en relación con el tercer compromiso, la entidad puede concluir que el cliente puede beneficiarse del servicio de custodia de modo separado de los otros dos compromisos toda vez que el cliente podría haber adquirido la máquina y los repuestos de un proveedor alternativo; además el compromiso de prestar el referido servicio no se afecta, depende o se interrelaciona de forma significativa de los otros compromisos debido a que este se lleva a cabo de modo posterior a la entrega de la máquina.

Así mismo, este compromiso (el servicio) no es un insumo que, junto con el compromiso de vender los repuestos, servirá para producir un producto combinado. Por lo tanto, califica como una tercera obligación de desempeño; la cual se satisface a lo largo del tiempo: durante los 2 años.

A partir de la identificación de tales obligaciones, la entidad debe asignarles una parte de la contraprestación pactada (precio de la transacción). Luego, en función al momento en que se satisface cada obligación de desempeño, deberá reconocer el ingreso cuando –para las ventas de la máquina y repuestos– o en la medida en que se transmite el control –para el servicio de custodia– (IFRS Foundation, 2018).

Así entonces, considerando que los requerimientos contables para este tipo de acuerdos son aplicables para establecer la transferencia del control para fines del IRE, el contribuyente (enajenante) debería efectuar un análisis del contrato en función a la sustancia económica de las obligaciones (prestaciones) a las que se ha comprometido de acuerdo al contrato (acto contractual); y, sobre la base de ello, devengar los ingresos en distintos ejercicios gravables.

Esta evaluación tiene un cariz subjetivo debido a que, para determinar si el control se ha transferido, antes la entidad deberá evaluar si –en base al contenido económico del contrato– los compromisos de transferir bienes

y/o servicios califican como una sola obligación. En otros términos, si el cliente puede obtener beneficios económicos del bien (o servicio) de forma aislada a los beneficios que le puede ofrecer otro bien (o servicio) comprometido y; además, si cada compromiso identificado en el contrato es independiente entre sí.

Por aquella característica de subjetividad, se puede afirmar que los requerimientos del control, en los acuerdos con entrega posterior a la facturación, no son adecuados para el devengo de los ingresos por enajenación de bienes. Ante esta situación, consideramos que, para fines del IRE, debe efectuarse una evaluación jurídica previa.

En ese sentido, sostenemos que una interpretación objetiva de la transferencia del control debe estar alineada a establecer la función (principal o accesoria) y la relación (independiente o interdependiente) de las prestaciones para alcanzar el objeto del contrato. De este modo, se determinará el momento en que se satisface cada prestación y, a partir de ello, se concluirá en qué oportunidad devenga el ingreso correspondiente. Este entendimiento se explica en la sección “Observancia a la función y la relación de las prestaciones de una misma transacción” perteneciente al apartado cuatro de este subcapítulo.

3.1.2. Vinculación entre el control y la enajenación de bienes

Como se indicó en la sección de las bases teóricas “El devengado en la LIR peruana” y, en particular, en sus apartados “El devengado como aspecto temporal del IRE” e “Interpretación del término devengado de ingresos por las autoridades tributarias”, no existe uniformidad en relación con el sentido normativo (finalidad) del devengo previsto en el artículo 57° de la LIR.

En algunos casos, se ha indicado que el devengado constituye el aspecto temporal de la HIT del IRE que determina el momento en que sucede el hecho gravado que genera el ingreso (y que formará parte de la

determinación de la renta gravada) (Durán, 2017; TF, 2018). En otros, se ha señalado que es un criterio de imputación de los ingresos que previamente se han generado por la ocurrencia del hecho gravado (Bravo, 2002; Sunat, 2009; TF, 2004b, 2013).

Frente a tal disyuntiva, en esta sección, en primer lugar, se analizará e interpretará el sentido del devengado previsto en el segundo párrafo del artículo 57° de la LIR mediante el análisis de tres posibles interpretaciones. En ese contexto, mediante el uso de dos métodos de interpretación se desentrañará cuál es el verdadero significado del devengo previsto en tal disposición.

Para completar el entendimiento del devengo como una institución general del tributo en estudio, en segundo lugar, explicaremos que los devengos (aspectos temporales) del hecho gravado y del IRE no se habrían explicitado por la LIR, por lo que corresponderá recurrir a las bases teóricas del impuesto a fin de alcanzar una conclusión sobre ellos.

Teniendo claridad sobre el alcance y sentido de tal institución, en tercer lugar, sustentaremos que la transferencia del control, como criterio del devengo de los ingresos, se encuentra estrechamente vinculada con el hecho que los genera: la enajenación. Finalmente, en cuarto lugar, se presentarán y explicarán tres posibles interpretaciones del devengo tributario a partir de lo previsto en el artículo 57° y/o en el artículo 5° de la LIR. En esta parte, se sustentará cuál es la interpretación que debe prevalecer para tal fin.

a. El devengo de la Base Imponible del IRE: Criterio de imputación de ingresos previsto en el artículo 57° de la LIR

Para el caso de las empresas, además de las ganancias o réditos que procedan de la explotación económica de una fuente permanente (capital, trabajo y la aplicación conjunta de ambos), de conformidad con el artículo 3° de la LIR “constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia

o ingreso derivado de operaciones con terceros” (Poder Ejecutivo, 2018a) (el subrayado es nuestro).

Entre los hechos económicos previstos en la ley que generan la renta gravada (ganancia o ingreso), se encuentra la enajenación de bienes establecida en el artículo 5° de la LIR. A la descripción legal de estos hechos gravados (como la enajenación) se denomina aspecto material del IRE. De la ocurrencia de estos hechos derivará la renta de las empresas.

Dado que el IRE no grava en sí mismos a los ingresos, la LIR ha estructurado un sistema de determinación de la base imponible sobre la cual cuantificar el impuesto. A esta base imponible la ley la denomina “renta neta” empresarial o de tercera categoría. De forma general, esta renta neta se determina deduciendo de los ingresos obtenidos durante el periodo fiscal los costos y los gastos incurridos admitidos por la ley.

A partir de ello, se puede diferenciar a la renta gravada de la renta neta. Mientras la primera se refiere al ingreso o la ganancia producida por el hecho previsto por la ley (aspecto material); la segunda, hace alusión a la base mensurable (imponible) del IRE.

Ahora bien, de acuerdo con el primer párrafo del artículo 57° de la LIR, para fines del IRE, “el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción” (Poder Ejecutivo, 2018a). Además, en el segundo párrafo se establece que “Las rentas se imputan al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas: a) Las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen” (Poder Ejecutivo, 2018a) (el subrayado es nuestro).

En ese orden de ideas, se advierten dos aspectos de importancia para el IRE:

1. El ejercicio fiscal se concibe como el parámetro que delimita la capacidad contributiva de las empresas en un periodo de tiempo. En otros términos, el ejercicio gravable es un medio de limitación temporal de las rentas (ingresos o ganancias) que genera una empresa en el transcurrir de su actividad económica, con la finalidad de que sea posible cuantificar o determinar la base imponible del impuesto (renta neta) en un periodo de corte. Por tanto, el ejercicio fiscal permite la delimitación de las rentas al periodo previsto por la ley.

Sin embargo, para que las rentas se delimiten a un periodo determinado se requiere de una regla o criterio de asignación o imputación. Es decir, se requiere necesariamente de un criterio que señale el momento en que las rentas (que una empresa ha obtenido en su actividad) deben imputarse, justamente, en aquel periodo de tiempo. Por consiguiente, únicamente con ambos aspectos podrá ser posible la determinación de la base imponible del IRE.

2. La necesidad de tener claridad sobre el rol, la finalidad o el sentido del devengo. Es decir, si se ha establecido para asignar las rentas generadas a un periodo y circunscribirlas a él (“las rentas se imputan”) o si el devengo es el aspecto que determina el momento en que la renta se genera (“las rentas se consideran producidas”).

A partir de ello, en la Tabla 6 se presenta tres posibles interpretaciones del sentido del devengo que se derivan del segundo párrafo del artículo 57° de la LIR:

Tabla 6: Interpretación del sentido del devengo previsto en el artículo 57° de la LIR

Aspectos	Interpretación 1	Interpretación 2	Interpretación 3
Escenario interpretativo	La renta se genera en el ejercicio en que se devenga.	La renta se considera generada en el ejercicio en que se devenga.	La renta se imputa al ejercicio en que se devenga.
Inferencia general	<p>La renta se genera en la oportunidad de su devengo.</p> <p>Dado que la renta se genera por la ocurrencia del hecho previsto en la ley (Hipótesis de Incidencia Tributaria), el devengo al que se refiere el segundo párrafo del artículo 57° de la LIR es el aspecto temporal de la HIT.</p>	<p>La renta se entiende generada en la oportunidad de su devengo.</p> <p>Dado que la renta se genera por la ocurrencia del hecho previsto en la ley (Hipótesis de Incidencia Tributaria), el devengo al que se refiere el segundo párrafo del artículo 57° de la LIR es el aspecto temporal de la HIT.</p>	<p>La renta generada se imputa en la oportunidad de su devengo.</p> <p>Luego de producirse la renta por la ocurrencia del hecho previsto en la ley (Hipótesis de Incidencia Tributaria), la renta debe asignarse a determinado ejercicio. Por consiguiente, el previsto en el segundo párrafo del artículo 57° de la LIR es el criterio de determinación temporal de la Base Imponible (imputación de la renta).</p>
Inferencia para la enajenación de bienes	La renta se genera cuando se transfiere el control o el riesgo de la pérdida, lo que suceda primero.	La renta se entiende generada cuando se transfiere el control o el riesgo de la pérdida, lo que suceda primero.	<p>La renta se genera cuando se produce el aspecto material y los otros aspectos de la HIT.</p> <p>Luego de generarse, la renta se imputa al ejercicio en que se transfiere el control o el riesgo de la pérdida, lo que suceda primero.</p>

Fuente: Poder Ejecutivo (2018)

Elaboración: Propia

En relación con tales interpretaciones, es necesario indicar lo siguiente:

i. Respecto a la interpretación 1 (la renta se genera en el ejercicio en que se devenga). De una primera aproximación, a la expresión de que las rentas “se consideran producidas” en el ejercicio de su devengo, se puede

interpretar extensivamente que las rentas “se producen” con ocasión del devengo. Vale decir, el devengo es el que causa, produce o genera la renta.

Ahora bien, como indicamos en las bases teóricas, el aspecto temporal del IRE es el atributo de su HIT que establece el momento en que sucede el hecho gravado que genera la renta (por ejemplo, la enajenación que genera el ingreso y, posteriormente, la renta).

En tal sentido, se colige que el devengo al que se refiere el artículo 57° determina el momento en que se genera, causa o produce el hecho gravado. Por consiguiente, estaremos ante el aspecto (temporal) del IRE que, al producirse en la realidad juntos con los otros aspectos (material, personal y espacial), desencadenará en la ocurrencia del hecho que genera la renta. En esa misma línea, se colige que el devengado no tendría por finalidad ser el criterio de asignación o imputación de las rentas generadas a un periodo determinado, sino el de determinar el momento en que se generan.

No obstante, consideramos que este entendimiento no es adecuado. Este se deriva del inciso a) del referido segundo párrafo del artículo 57°, el cual indica que las rentas empresariales “se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen”. Para llegar a tal interpretación se excluye el enunciado que origina y al que está supeditado el referido inciso a). En efecto, el segundo párrafo del artículo 57° inicia señalando que “Las rentas se imputan al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas”, para luego precisar que, en el caso de las empresas, las rentas “se consideran producidas” en el ejercicio de su devengo.

Además, esta interpretación parte del supuesto de que las rentas “se producen” o generan en el ejercicio de su devengo, mientras que el texto normativo establece expresamente que estas “se consideran producidas”. Dada la terminología utilizada, se advierte que el legislador no habría precisado el momento en que se produce la renta; más bien, a través de una presunción legal, habría establecido el momento en que la renta debe

entenderse generada: hecho conocido “el devengo” y hecho desconocido o inferido “generación de la renta”. Por tanto, esta interpretación desnaturalizaría el real sentido de la norma en cuestión.

ii. En relación con la interpretación 2 (la renta se considera generada en el ejercicio en que se devenga). Esta, a diferencia de la interpretación anterior, sigue lo establecido taxativamente por el texto en el inciso a) del artículo 57° cuando refiere que las rentas “se consideran producidas” o generadas en el ejercicio de su devengo. Bajo este enfoque, la ley presume que la renta se genera en el momento de su devengo. Con lo cual, para el legislador no sería relevante el momento preciso en que la renta se genera. Más bien, considera que, para todo efecto, la renta se entiende producida cuando se produce su devengo, independientemente de si en los hechos esta se ha producido (o no).

Ahora bien, como se señaló, el aspecto temporal del IRE es el atributo que establece el momento en que sucede el hecho gravado que genera la renta (por ejemplo, la enajenación que genera el ingreso y, posteriormente, la renta).

Sobre la base de ello, se colige que el devengo al que se refiere el artículo 57° determina el momento en que se presume que el hecho gravado se ha generado o producido. Por consiguiente, el devengo constituiría el aspecto (temporal) del IRE que, al producirse en la realidad juntos con los otros aspectos (material, personal y espacial), presumirá la ocurrencia del hecho que genera la renta. En esa misma línea, se colige que el devengado no tendría por finalidad ser el criterio de asignación o imputación de las rentas generadas a un periodo determinado, sino el de determinar el momento en que estas se presumen generadas.

Sin embargo, consideramos que esta interpretación no es correcta. Esta se deriva del inciso a) del referido segundo párrafo del artículo 57°, el cual señala que las rentas empresariales “se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen”. No obstante, para llegar a tal

entendimiento se excluye el enunciado del segundo párrafo del que se origina y al que está supeditado el referido inciso a). Este segundo párrafo establece que “las rentas se imputan al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas”. Luego de ello, indica que las rentas empresariales “se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen”.

Así mismo, como se refirió, los términos “devenguen” y “ejercicio gravable” provienen del artículo 57° de la LIR y este, a su vez, forma parte del Capítulo VIII “Del ejercicio gravable”. Dado que el ejercicio gravable (parámetro temporal que delimita las rentas generadas al periodo previsto por la ley) tiene como finalidad posibilitar la cuantificación de la base imponible del IRE (renta neta) en un periodo de tiempo, la interpretación del devengado debe guardar armonía, por ubicación normativa, con la misma finalidad.

Por tanto, consideramos que interpretar que el devengado determina el momento en que se presumen generadas las rentas empresariales – aspecto temporal – no guardaría coherencia con el objeto del artículo 57° de la LIR – diseñar reglas temporales para cuantificar la base imponible. Además, no existe armonía en tales considerandos porque el momento en que se presume generada la renta (al haber ocurrido el aspecto temporal del IRE) es distinto y anterior al momento en que tal renta debe considerarse para cuantificar la renta neta empresarial. Por lo tanto, podemos concluir que esta interpretación restringiría el sentido normativo del artículo 57° de la LIR.

iii. Respecto a la interpretación 3 (la renta se imputa al ejercicio en que se devenga). Como fluye de los escenarios anteriores, una adecuada interpretación debe armonizar las disposiciones previstas en el artículo 57° a fin de determinar el real sentido normativo del devengado. Para alcanzar esto, es necesario indicar que del segundo párrafo se advierte que el devengo puede entenderse de dos formas diferentes:

1. A partir del texto del inciso a) que refiere que las rentas “se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenquen”, se colige que el devengo determina el momento en que se entiende producido el hecho gravado (que genera la renta). Vale decir, **el devengado sería el aspecto temporal de la HIT del IRE.**
2. Articulando la parte inicial del segundo párrafo y el inciso a) del artículo 57° se tendría que “Las rentas se imputan al (...) ejercicio comercial en que se devenquen”. A partir de allí, se puede entender que el devengo sería el criterio de imputación de rentas. En otros términos, **el devengado sería el criterio de determinación temporal de la Base Imponible.**

A fin de resolver esta problemática, la presente investigación plantea una interpretación teleológica o de *ratio legis* (significado normativo a partir del análisis de la finalidad o razón de ser que fluye de la disposición legal) y una sistemática por ubicación (encontrar el significado de una disposición a partir del análisis del conjunto, sub-conjunto o grupo normativo en la que se encuentra incorporada) de los elementos que forman parte del artículo 57°: el ejercicio gravable y el devengado.

Interpretación teleológica del ejercicio gravable y su relación con el devengado

Por un lado, es relevante recordar que el artículo 57° de la LIR forma parte del Capítulo VIII de la LIR denominado “Ejercicio Gravable”. Como se explicó anteriormente, el ejercicio gravable es un medio de limitación temporal de las rentas que genera una empresa en el devenir de su actividad económica cuyo resultado es la cuantificación de la base imponible del impuesto en un periodo de corte.

Además, como se indicó, debe existir necesariamente un criterio o regla temporal que señale el momento en que las rentas (que una empresa

ha obtenido en su actividad) deben imputarse, justamente, a aquel periodo de tiempo. De manera que, sólo con el parámetro temporal de las rentas (ejercicio gravable) y el criterio temporal de asignación de estas se puede cuantificar la base imponible del IRE. En otras palabras, bastaría que alguno de ellos no se encuentre previsto en la ley para que se complique la determinación de la base imponible.

Por ello, entendemos, que los dos constructos son interdependientes. Esto porque para que el ejercicio gravable cumpla su función de delimitar las rentas necesita de un criterio que, precisamente, las asigne dentro del periodo de tiempo que abarca; de lo contrario, las rentas a limitar serían indeterminadas o desconocidas. Además, para que la asignación de rentas se dé depende necesariamente de la existencia de un periodo de tiempo en la que se lleve a cabo; de lo contrario, sería impracticable conocer a qué periodo corresponde asignar tales rentas y, por consiguiente, no se podría determinar la oportunidad en que nace la obligación tributaria del IRE.

En consecuencia, de una interpretación teleológica, se colige que el devengado en cuestión no podría tener otra finalidad o razón de ser sino la de constituir como criterio de imputación que viabilice la cuantificación de la base imponible del IRE en un periodo de corte a partir de las rentas que se asignen en él. Vale decir, permitirá que “las rentas se imputen al ejercicio comercial en que se devenguen”. Así entonces, el devengado del artículo 57° representa el devengo de la Base Imponible del IRE.

Interpretación sistemática por ubicación del devengado

A la misma o similar conclusión indicada se arriba si, a partir de una interpretación sistemática por ubicación, consideramos que el devengado se encuentra incorporado en un artículo que forma parte de las disposiciones ‘Del ejercicio gravable’ (Capítulo VIII de la LIR). A partir del análisis de los capítulos que estructuran la LIR y los elementos que subyacen en cada uno de ellos, y del medio normativo que rodea al devengo del artículo 57° llegaremos a la precitada conclusión.

De una revisión de la LIR, se advierte que esta está organizada en 17 capítulos, 124 artículos y 51 disposiciones transitorias y finales. Tales capítulos se detallan en la Tabla 7.

Tabla 7: Estructura de la Ley del Impuesto a la Renta

Capítulo	Denominación
I	“Del Ámbito de Aplicación”
II	“De la Base Jurisdiccional del Impuesto”
III	“De los Contribuyentes”
IV	“De las Inafectaciones y Exoneraciones”
V	“De la Renta Bruta”
VI	“De la Renta Neta”
VII	“De las Tasas del Impuesto”
VIII	“Del Ejercicio Gravable”
IX	“Del Régimen para Determinar la Renta”
X	“De los Responsables y de las Retenciones del Impuesto”
XI	“De las Declaraciones Juradas, Liquidación y Pago del Impuesto”
XII	“De la Administración del Impuesto y su Determinación Sobre Base Presunta”
XIII	“De la Reorganización de Sociedades o Empresas”
XIV	“Del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional”
XV	“Del Régimen Especial del Impuesto a la Renta”
XVI	“Del Anticipo Adicional” (Dejado sin efecto por la Sentencia del TC N° 033-2014-AI)
XVII	“Disposiciones Transitorias y Finales”

Fuente: Poder Ejecutivo (2018a)

Desde la óptica de los aspectos o elementos que subyacen y son regulados en cada capítulo podemos reorganizar la estructura de la LIR, para los fines de la presente investigación, en cuatro partes:

a. Del capítulo I al IV. Estos capítulos diseñan los aspectos de la HIT del IRE. El capítulo I “Del Ámbito de Aplicación” establece el aspecto

material del impuesto; el II “De la Base Jurisdiccional del Impuesto” desarrolla los aspectos espacial, personal y material; el III “De los Contribuyentes” el aspecto personal; y el IV “De las Inafectaciones y Exoneraciones” establece exenciones a los aspectos material y personal. Por consiguiente, la ocurrencia de estos aspectos configuraría el hecho gravado (por ejemplo, la enajenación) del que deriva la renta.

b. Del capítulo V al VI. Estos capítulos establecen reglas para cuantificar la renta pasible de imposición, renta que se determina a partir de hechos gravados que han ocurrido con anterioridad (por ejemplo, los ingresos derivados de la enajenación), tal como se indica en el punto anterior.

Así, el capítulo V “De la Renta Bruta” señala los elementos y requisitos a considerar para determinarla (ingresos afectos y costo computable); en tanto que el VI “De la Renta Neta” prevé disposiciones y requisitos generales, particulares y restrictivos que se deben cumplir para sustraer de la renta bruta las erogaciones incurridas (gastos). Además, establece sí como los sistemas y requisitos para compensar pérdidas tributarias originadas en ejercicios anteriores contra la renta empresarial.

c. El capítulo VIII. Este capítulo denominado “Del Ejercicio Gravable” fija el lapso de tiempo que constituirá el periodo fiscal con la finalidad de que la renta ya determinada (según el punto anterior) se asigne en él. Con ello, se asegura que sea tenga certeza del periodo al que deben corresponder tales rentas y, sobre la base de ello, luego satisfacer la obligación sustantiva (de pagar) del IRE.

d. Los demás capítulos. Luego de determinada la renta y conociendo el periodo al que pertenece, la LIR señala la tasa del impuesto aplicable según la categoría y régimen que corresponda; además, prevé capítulos que regulan diversas obligaciones formales (declarar, acogerse a un régimen tributario, llevar libros y registros, etc.) y sustantivas (pagar el impuesto, las retenciones u otros conceptos), las facultades de

administración y determinación del impuesto de la Sunat, entre otras consideraciones.

De lo anterior se advierte que el devengo regulado en el artículo 57°, que forma parte del Capítulo VIII, se ubica después de los aspectos que diseñan la configuración del hecho gravado y después de los elementos que determinan la renta producida por tal hecho gravado. En consecuencia, el devengado no podría ser el criterio para determinar el momento en que “se considera producida” la renta, toda vez que ésta ya se generó previamente al haberse producido el hecho gravado; es más, ya se determinó la cuantía de renta que debe sujetarse a gravamen.

En tal sentido, el estado de las cosas ocurridas hasta el capítulo “Del Ejercicio gravable” nos permite inferir que el devengado tiene un rol distinto en esta ubicación. En efecto, entendemos que el legislador tributario al incorporar el devengado en esta parte del texto normativo lo hizo con la finalidad de que constituya el criterio de imputación temporal de la Base Imponible del IRE; es decir, aquel criterio que posibilite que la renta ya determinada se atribuya al periodo de tiempo que la ley ha previsto.

En la legislación comparada, es relevante señalar que la tributaria española, de la que deriva la legislación peruana, ha previsto que el devengo está presente en los tributos en dos momentos: en su diseño (a nivel de hipótesis) y en su materialización (cuantificación) y, por tanto, tienen roles distintos. Por un lado, existe el devengo de la Hipótesis de Incidencia Tributaria del impuesto sobre las sociedades que constituye su aspecto temporal y que establece el momento en que nace la obligación tributaria (al 31 de diciembre). Estas se muestran en la Tabla 8.

Tabla 8: *El devengo en el diseño (HIT) y en la materialización (Base Imponible) del tributo en la legislación española*

Aspectos	<i>Ley General Tributaria (Ley 58/2003)</i>	<i>Ley del Impuesto sobre las Sociedades (Ley 27/2014)</i>
Definiciones	<p>La Hipótesis de Incidencia Tributaria</p> <p>De conformidad con el artículo 20° de esta Ley (análoga del Código Tributario peruano), el “hecho imponible es el <u>presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal</u>”.</p> <p>Para el caso peruano, el hecho imponible español equivale a la HIT (el “presupuesto de hecho” descrito en la ley).</p>	<p>La Base Imponible</p> <p>De acuerdo con el numeral 1 del artículo 10° de esta ley, la “base imponible estará constituida por el importe de <u>la renta obtenida en el período impositivo</u> minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores”.</p>
El rol del devengo	<p>Devengo de la HIT</p> <p>El numeral 1 del artículo 21° de esta ley señala que “el devengo es el momento en el que se <u>entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal</u>”.</p>	<p>Devengo de la Base Imponible</p> <p>Con arreglo al numeral 1 del artículo 11° denominado <i>Imputación temporal</i>, que forma parte del Título IV ‘<i>La base imponible</i>’ de esta ley, “los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros”</p>
Conclusión	<p>Considerando que el hecho imponible español equivale a la HIT, el devengo representa a su aspecto temporal</p>	<p>El devengo representa el criterio de imputación temporal de los ingresos a un periodo determinado, es decir, es el devengo de la base imponible.</p>

Fuente: Boletín Oficial del Estado (2021a, 2021b)

Elaboración: Propia

En ese orden de ideas, se puede concluir que el devengo previsto en el artículo 57° de la LIR no tiene el rol de representar el devengo de la hipótesis del hecho previsto por la ley del que deriva el ingreso y del que derivará la renta (p. ej., la enajenación), vale decir, no constituye el

momento en que se produce o debe entenderse producido el hecho gravado.

Además, aquel devengo no representa el devengo de la HIT del IRE, es decir, el aspecto temporal del IRE que determina el momento en que se configura su hecho imponible (renta neta) y cuyo acaecimiento produce que la obligación tributaria principal nazca al 31 de diciembre.

Antes bien, el devengo previsto en el referido constituye el criterio de determinación temporal de la Base Imponible del IRE, es decir, el momento en que debe imputarse el ingreso generado al periodo fijado por la ley. Ello, con la finalidad de viabilizar la cuantificación de la renta neta empresarial en tal periodo de corte.

Por consiguiente, para el caso de la enajenación de bienes, los criterios del devengo de los ingresos de obtención del control y de transferencia del riesgo de la pérdida de los bienes se constituirán como criterios de determinación temporal de la Base Imponible del IRE, es decir, criterios de imputación de ingresos.

b. El devengo del hecho gravado y el de la HIT del IRE

De forma natural, a partir del análisis y la conclusión del apartado anterior, es válido preguntarse si el devengo del artículo 57° de la LIR no es el devengo de la hipótesis del hecho gravado ni el de la HIT del IRE (aspecto temporal), ¿cuáles sí lo son?

Al respecto, es preciso hacer notar que en los capítulos del I al V de la LIR se han puesto de manifiesto los aspectos material, personal y espacial del IRE, pero no se ha indicado expresamente el momento en el que se entiende realizado el hecho gravado que genera el ingreso (hipótesis del hecho gravado) ni el momento en que se configura el hecho imponible del impuesto (HIT del IRE).

El devengo de la hipótesis del hecho gravado

De acuerdo con la doctrina de la HIT de Ataliba (1987), adoptada por el TC en diversas sentencias como la recaída en el Expediente N° 1993-2008-PA, el momento en que se produce el hecho gravado tendría que ser expresado en la ley, pero “si la ley no dispusiere así, el momento a ser considerado sería el de la práctica del acto jurídico mercantil colocado como aspecto material de la hipótesis de incidencia” (p.107) (el subrayado es nuestro).

En un sentido similar, Villegas (2001) indica que las situaciones en las que la ley tributaria no describe el aspecto temporal “será necesario intentar interpretar la forma como el legislador ‘aprehendió’ la capacidad contributiva” (p.280-281); vale decir, corresponderá analizar el momento en que acontece el aspecto material del tributo (el revelador de capacidad contributiva) a fin de calificar tal momento como el aspecto temporal de la HIT.

Ello guarda relación con la conceptualización del aspecto temporal de la HIT considerada como “el indicador del exacto momento en que se configura, o el legislador estima debe tenerse por configurada, la descripción del comportamiento objetivo contenida en el aspecto material” (Villegas, 2001, p. 278-279) (el subrayado es nuestro).

En ese orden de fundamentos, se puede colegir que el devengo de la hipótesis del hecho gravado se encontraría constituido por el momento en que acontece el hecho jurídico considerado como su aspecto material, hecho objetivo que manifiesta capacidad contributiva.

Sin perjuicio de ello, la LIR no dispone taxativamente si la ocurrencia del aspecto material debe ser perfecta, completa o rigurosa para que tenga lugar el devengo del ingreso generado por el hecho gravado. Esta situación estaría regulada en el segundo párrafo del inciso a) del artículo 57° de la LIR. Este señala, como regla general para todas las transacciones, que “los

ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación” (Poder Ejecutivo, 2018a).

En otros términos, el ingreso se devenga cuando han acontecido los aspectos de tipo significativo o sustancial del hecho (gravado) que lo genera. De ello, fluye que bastaría que el hecho gravado se produzca de forma sustancial para que el ingreso que genere se devengue.

Bajo esta lógica, entonces, para el caso de la enajenación de bienes, el ingreso generado por la enajenación (hecho gravado) devengaría cuando acontezca, de forma significativa, la “transmisión de dominio a título oneroso” a que se refiere el artículo 5° de la LIR (Poder Ejecutivo, 2004). En consecuencia, el ingreso de la enajenación devengaría cuando el enajenante transfiera, en términos sustanciales, la propiedad (dominio) de un bien al adquirente.

Dado que en esta sección se analiza el devengo de cualquier hecho gravado sin profundizar en el devengo del ingreso que este genere, para los fines de la investigación se analizará y explicará el momento en que devenga el ingreso generado por la enajenación de bienes (hecho gravado) en las secciones posteriores denominadas “Correspondencia del control con el hecho generador del ingreso”, “Armonización del control con la enajenación: hacia una adecuada interpretación del devengo tributario” y “Armonización del riesgo de la pérdida con el hecho generador del ingreso: hacia una adecuada interpretación del devengo tributario”.

El devengo de la HIT del IRE

En relación con el aspecto temporal (devengo) de la HIT del IRE es preciso recordar lo que señala Ataliba (1987) respecto que, en el impuesto que grava la renta, el hecho imponible acontece en un momento específico:

“Efectivamente, existen hipótesis de incidencia que prevén la ocurrencia del **hecho imponible en determinado momento**. Si sucedieran en un instante distinto, no se tiene por realizado el hecho

imponible. De este tipo, tenemos la hipótesis de incidencia del impuesto a la renta. Interesa saber cuál es la renta líquida, pero **en el último día del ejercicio**. En cualquier otra fecha, será del todo irrelevante”. (p. 118-119) (el énfasis es nuestro)

En el mismo sentido, Barros Carvalho (como se citó en Ataliba, 1987) señala que para la hipótesis del impuesto a la renta es relevante el resultado (la renta) sobre la cual este incidirá, desencadenando efectos jurídicos (el nacimiento de la obligación tributaria); y, además, está implícito que tal resultado depende de los elementos que lo determinaron (los hechos gravados). De forma similar, Ataliba (1987) señala que “lo que es relevante para la ley tributaria es un resultado, siendo indiferente el proceso que lo causa” (p. 116).

Por ello, Barros y Ataliba (1987) afirman que el impuesto a la renta no es un tributo cuya HIT va sucediendo de a pocos, es decir, su hecho imponible no es complexivo en el sentido de que se va configurando por la secuencia de hechos, actos o negocios que se realizaron en diversos momentos del tiempo; más bien, el hecho imponible de este impuesto se configura en un momento exacto (el 31 de diciembre) y los hechos, actos o negocios que acontecieron a lo largo del ejercicio (el proceso) no son relevantes jurídicamente, pero sí lo es su resultado (la renta).

Ahora bien, el primer párrafo del artículo 57° de la LIR establece que, para sus fines, “el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción” (Poder Ejecutivo, 2004). Nótese dos cuestiones. En primer lugar, este primer párrafo no hace alusión al “devengo”.

En segundo lugar, si un contribuyente, en la realidad, tiene un periodo (ejercicio) comercial de actividades que no coincide con el ejercicio gravable, tal situación no será relevante para fines del IRE. La LIR establece una ficción legal a fin de que, en cualquier caso, el ejercicio

comercial “coincida” necesariamente con el ejercicio gravable (del 1 de enero al 31 de diciembre). Allí la importancia de que al 31 de diciembre se verifique si se ha determinado renta neta, resultado producido por el cúmulo de los hechos gravados acontecidos a lo largo del ejercicio gravable.

Sobre la base de tal disposición legal y de la doctrina especializada, se puede afirmar que el momento en que se devenga la HIT del IRE (aspecto temporal) es el 31 de diciembre de cada ejercicio, toda vez que la existencia de la renta al término del ejercicio gravable constituye el hecho imponible del IRE. Oportunidad en que acontece la obligación tributaria del IRE.

c. Correspondencia del control con el hecho generador del ingreso

Como se explicó anteriormente, la renta se genera a partir de la ocurrencia del hecho gravado previsto en la HIT. Por ejemplo, en el caso de la enajenación de un bien (hecho gravado para fines del IRE), la renta derivará del ingreso producido por la transferencia de la propiedad del bien por parte del transferente al adquirente, de conformidad con el artículo 5° de la LIR. Es decir, el comportamiento objetivo (aspecto material) de transmitir el dominio de un bien generará la renta.

Luego de verificar la ocurrencia de la enajenación, de acuerdo con la estructura y diseño de la LIR, lo que corresponde será cuantificar el ingreso derivado de tal transacción. En el caso de las enajenaciones, de acuerdo con el artículo 20° de la LIR, el ingreso será el importe bruto de la transacción menos los importes derivados por “devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza” (Poder Ejecutivo, 2018a). Además, la medición de tal ingreso deberá ser a valor de mercado, de acuerdo con lo previsto por el artículo 32° de la LIR.

Posteriormente a ello, el ingreso (y en su caso la renta) deberá imputarse al ejercicio fiscal establecido por la ley. Para ello, el segundo párrafo del artículo 57° de la LIR dispone que el ingreso se imputa al ejercicio comercial en que tenga lugar su devengo. Precisa en el segundo

párrafo de su inciso a) que “se entiende que los ingresos se devengan cuando se han **producido los hechos sustanciales para su generación**, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva” (Poder Ejecutivo, 2018a) (el énfasis es nuestro).

Nótese que el aludido segundo párrafo prescribe que los ingresos se imputan (devengan) al ejercicio en que se han “producido los hechos sustanciales para su generación”. Respecto a ello, cabe preguntarse: ¿cuándo se genera un ingreso según la LIR? Como se indicó anteriormente, el ingreso se genera cuando acontece el hecho gravado previsto por la LIR (su aspecto material), en particular, los descritos en los artículos del 1° al 5-A° correspondientes a su capítulo I.

Así entonces, es natural preguntarse ¿cuándo se genera un ingreso por enajenación de bienes según la LIR? La respuesta parece ser clara: el ingreso por enajenación de bienes se genera cuando acontece la transferencia de la propiedad del bien por parte del transferente al adquirente, de conformidad con los artículos 1° y 5° de la LIR.

A fin de alcanzar una conclusión de tales consideraciones es relevante destacar lo que señala Rubio (2011) respecto a que la norma jurídica “es un mandato de que a cierto supuesto debe seguir lógico jurídicamente una consecuencia (...). La norma jurídica asume así la forma de una proposición implicativa cuya esquematización sería la siguiente: $S \rightarrow C$ (Si S, entonces C)” (p. 76).

Sobre la base de que las disposiciones indicadas anteriormente – segundo párrafo del inciso a) del artículo 57° y la lectura conjunta de los artículos 1° y 5° de la LIR– se estructuran de forma lógica y siguiendo la doctrina de Rubio se ha podido advertir el supuesto y la consecuencia lógico-jurídicos de ambas disposiciones. Estas se presentan en la Tabla 9.

Tabla 9: Estructuras normativas del segundo párrafo del inciso a) del artículo 57° y de la conjunción de los artículos 1° y 5° de la LIR

Estructura lógica	Proposición normativa del segundo párrafo del inciso a) del art. 57° de la LIR	Proposición normativa conjunta del art. 5° con el art. 1° de la LIR
Supuesto	Si se producen los hechos sustanciales para la generación del ingreso	Si se transfiere la propiedad del bien
Consecuencia	El ingreso se devenga	Se genera el ingreso

Fuente: Poder Ejecutivo (2004)

Elaboración: Propia

A partir de la estructura lógica de tales disposiciones, consideramos que es preciso llevar a cabo una interpretación lógica en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Para ello, es necesario recordar que mediante este método “el intérprete utiliza la lógica formal para interpretar la ley tributaria. (...) A través de ella se pasa de las premisas a la conclusión mediante la motivación, cuya principal finalidad será demostrar cómo una afirmación -la sentencia- se apoya en otras premisas” (Tarsitano, 2008, p. 864). Para tal efecto, Tarsitano (2008) señala que el razonamiento jurídico se puede basar en “los grandes modelos del razonamiento: la deducción, la inducción y, en particular, el razonamiento hipotético deductivo” (p. 864).

Así entonces, bajo una interpretación lógica se puede concluir que, para cualquier tipo de transacción, los ingresos se devengan cuando “se han producido los hechos sustanciales para su generación”, es decir, se devengan cuando los aspectos sustanciales o significativos del hecho gravado previsto por la ley se han producido (regla general). Para el caso de enajenaciones, se puede deducir que el devengo de los ingresos tiene lugar en la oportunidad en que se producen los aspectos sustanciales o significativos de la transferencia de la propiedad del bien.

En adición a ello, es necesario indicar que el cuarto párrafo del inciso a) del artículo 57° de la LIR señala que “**Adicionalmente**, se debe tener en cuenta en cuenta lo siguiente: 1) Tratándose de la enajenación de bienes se considera que se han producido los hechos sustanciales para la generación del ingreso cuando” cuando el adquirente obtiene el control sobre el bien¹² o cuando el enajenante transmite el riesgo de la pérdida del mismo al adquirente, lo que suceda primero (Poder Ejecutivo, 2018a) (el énfasis es nuestro).

Nótese que la disposición del cuarto párrafo del inciso a) del artículo 57° de la LIR es “adicional” a la del segundo párrafo del mismo inciso y artículo. De allí que, como se indicó en las bases teóricas, el segundo párrafo de este inciso se refiere a una regla general que “deben” cumplir todas las transacciones y “adicionalmente, se debe tener en cuenta” las reglas particulares para cada transacción, como es la prevista en el cuarto párrafo del mismo inciso. Para tal efecto, debe entenderse por adicional a aquello “que se suma o añade a algo.” (RAE, 2021).

A la misma conclusión se arriba si analizan tales disposiciones a la luz del principio de especificidad. De acuerdo con el Expediente N° 047-2004-AI/TC, el principio de especificidad parte del supuesto de que existen dos normas de similar jerarquía que “establecen disposiciones contradictorias o alternativas” (TC, 2006).

En relación con la similitud de jerarquía, la norma del segundo párrafo del inciso a) es de aplicación para evaluar el devengo de ingresos de todo tipo de transacciones (incluso alcanza a aquellas que no tienen normas específicas de devengo), por lo que se trata de una norma general. Por su parte, la norma del cuarto párrafo del inciso a) es de aplicación para evaluar

¹² Respecto al control, el aludido artículo precisa que el cliente obtiene el control de un bien cuando tiene “el derecho a decidir sobre el uso del bien y a obtener sustancialmente los beneficios del mismo”. Para interpretar este criterio, es de aplicación el concepto de control desarrollado por la NIIF 15 oficializada mediante Resolución del CNC N° 002-2018-EF/30, en tanto no se oponga a lo señalado en la LIR (Poder Ejecutivo, 2018a; 2018c).

el devengo de ingresos por enajenación de bienes, por lo que constituye una norma particular.

Respecto a la contradicción o alternancia, la norma del segundo párrafo del inciso a) no desvirtúa ni contradice a la prevista en el cuarto párrafo del mismo inciso, aunque si no existiese esta última la primera norma—en su condición de norma general— podría ser aplicable a las enajenaciones. De forma similar, la norma del cuarto párrafo del inciso a) no contradice a la del segundo párrafo ni mucho menos puede aplicarse “en vez de” esta última, la cual es aplicable a transacciones donde pueden no estar comprendidas las enajenaciones.

En tal sentido, se puede afirmar que, para la enajenación de bienes, la imputación de los ingresos tiene lugar en el ejercicio en que acontecen los aspectos sustanciales o significativos de la transferencia de la propiedad del bien y, adicionalmente, se ha transferido el control o el riesgo de pérdida del bien, lo que acontezca primero.

A partir de tales aspectos legales, se advierte que la LIR ha diseñado un tratamiento tributario para los ingresos empresariales por enajenación de bienes, el cual considera la siguiente secuencia lógica:

1. La generación del ingreso causada por la ocurrencia de la enajenación (transferencia de propiedad).
2. La cuantificación o medición del ingreso.
3. La imputación del ingreso al ejercicio gravable cuando, de modo concurrente, se han producido los aspectos sustanciales o significativos de la transferencia de la propiedad del bien y se ha transferido el control o el riesgo de pérdida del bien, lo que acontezca primero. Ello será el punto de partida para determinar la renta gravable.

De ello, se advierte que el control (como criterio de imputación) guarda estrecha vinculación con el hecho generador del ingreso (transferencia de la propiedad) dado que un ingreso se devenga cuando, concurrentemente,

se han producido los aspectos significativos de la transmisión de la propiedad y se ha transferido el control del bien (siempre que hubiese ocurrido antes que la transferencia del riesgo de pérdida).

d. Armonización del control con la enajenación: hacia una adecuada interpretación del devengo tributario

Como se indicó en la primera sección de este apartado, en nuestra consideración, el devengo previsto en el artículo 57° de la LIR constituye un criterio de determinación temporal de la Base Imponible, el cual permite la imputación de ingresos a un periodo fiscal específico. Además, en la sección anterior, señalamos que la LIR ha diseñado un tratamiento tributario secuencial y lógico para los ingresos empresariales por enajenación de bienes.

Además, se concluyó que el referido tratamiento prevé que la imputación de estos ingresos se efectúa en el ejercicio que han tenido lugar los aspectos sustanciales de la transmisión de la propiedad y se ha transferido el control del bien (siempre que hubiese ocurrido antes que la transferencia del riesgo de pérdida). En este contexto, en la presente sección se analizará si existen otras interpretaciones del devengo tributario a partir de lo previsto en el artículo 57° y/o en el artículo 5° de la LIR. Además, se indicará si alguna de ellas debería prevalecer a la conclusión arribada anteriormente.

Para ello, debemos partir por el origen. La enajenación prevista en el artículo 5° de la LIR constituye el aspecto material del IRE dado que es el hecho que este impuesto grava. No obstante, el IRE no grava en sí mismo a la enajenación como hecho jurídico, sino al ingreso que se deriva del acto de enajenar y que se tomará en cuenta al determinar la base imponible (renta neta) del IRE.

Por tal motivo, la “**base imponible es una perspectiva mensurable del aspecto material**” de la hipótesis de incidencia, que la ley califica con

la finalidad de fijar criterio para la determinación, en cada obligación tributaria concreta, del *quantum debeatur* [cuánto se debe]" (Ataliba, 1987, p. 126) (el énfasis es nuestro). En otros términos, la base imponible es la expresión cuantitativa del aspecto material.

De tal modo que, si la enajenación constituye el aspecto material del IRE, su expresión cuantitativa es el ingreso representado por el valor de la transacción de enajenación; ingreso del que derivará la renta neta que constituye la base imponible del IRE. De ello se tiene que, al ocurrir el aspecto material del hecho imponible previsto en la ley, este debe expresarse cuantitativamente mediante la base imponible.

Por ello, no sería posible que se exprese como parte de la base imponible aquel hecho gravado (como la enajenación) que aún no se ha producido a la luz del principio de capacidad contributiva. Tal como lo señala Tarsitano (2003), la capacidad contributiva se expresa de forma cuantitativa-jurídica y lo hace en el hecho imponible; hecho imponible que se configura por acontecer en la realidad el aspecto material del impuesto –que contiene el hecho gravado– junto con los otros aspectos de la HIT.

Además, señala que tal expresión cuantitativa-jurídica no es meramente económica, es decir, no es una capacidad económica o capacidad contributiva en “estado puro”. Más bien, es una capacidad económica que, al cumplir con rigor lo previsto por la ley, se constituye en capacidad contributiva. De este modo señala que:

(...) la capacidad contributiva se manifiesta jurídicamente en el hecho imponible. Precisamente, la mediación del legislador transforma la capacidad económica en capacidad contributiva, que **se reconduce a un hecho de naturaleza estrictamente jurídica,** que debe ser analizado en ese campo, y no en el de supuestas realidades económicas no reveladas directamente por la norma". (p. 470) (el énfasis es nuestro)

Este hecho que tiene una expresión cuantitativa-jurídica fue analizado por Ataliba (1987). El tratadista brasileño señaló que “es hecho imponible un hecho concreto que configura la descripción hipotética contenida en la ley. Es la realización de la previsión legal” (p. 80). A partir de ello, Ataliba señala que, para verificar si el hecho concreto es la realización de la previsión de la ley, se debe determinar si se ha producido la “subsunción”.

Para tal efecto, la subsunción es el “fenómeno consistente en que un hecho configure rigurosamente la previsión hipotética de la ley. Se dice que **un hecho se subsume** en la hipótesis legal **cuando corresponde completa y rigurosamente a la descripción que de él hace la ley**” (p. 80) (el énfasis es nuestro). Así, para que un hecho de la realidad califique como enajenación debe subsumirse en la descripción que la LIR hace de él. A partir de ello, se configurará el hecho imponible del IRE y se manifestará capacidad contributiva.

Así mismo, en relación con la base imponible –que constituye la expresión cuantitativa del hecho gravado (aspecto material)–, el artículo 57° establece las reglas para establecer el momento en que los ingresos deben ser computados para determinar la renta neta (base imponible). Como se indicó, el segundo párrafo del inciso a) del artículo 57° de la LIR señala que los ingresos se devengan en el ejercicio en que se han “producido los hechos sustanciales para su generación”.

Adicionalmente, en el caso de la enajenación de bienes, señala que se debe considerar que el hecho sustancial para la obtención del ingreso acontece en la oportunidad en que el enajenante transfiere el control o el riesgo de la pérdida del bien al adquirente, lo primero que suceda.

A partir de tales consideraciones, es relevante destacar cuatro cuestiones antes de situar las posibles interpretaciones del devengo tributario sobre lo dispuesto en el artículo 57° y/o en el artículo 5° de la LIR:

a. La capacidad contributiva se manifiesta jurídicamente cuando el hecho de la realidad encaja “completa y rigurosamente” en la descripción realizada por la ley. Para el caso de las enajenaciones, se manifestará capacidad contributiva cuando el hecho realizado se adecúe “completa y rigurosamente” en la definición de “enajenación” que la LIR ha previsto en su artículo 5°.

b. Cuando no se produzca la subsunción del hecho realizado en la definición de “enajenación”, no se producirá el hecho imponible ni mucho se revelaría capacidad contributiva. En esa condición, si tal hecho manifiesta un flujo de riqueza, la misma revelaría sólo capacidad económica, no capacidad contributiva.

c. La expresión cuantitativa de la enajenación –a la luz del principio de capacidad contributiva– debe responder a la naturaleza jurídica que la ley le impone; es decir, la generación del ingreso está condicionado a que se transfiera jurídicamente la propiedad del bien objeto de enajenación, sea este mueble o inmueble. En esa condición jurídica, el ingreso debería formar parte de la base imponible del IRE.

d. La LIR en su artículo 57° ha previsto que un ingreso se devenga y, por lo tanto, forma parte de la determinación de la base imponible del IRE, cuando se producen los hechos sustanciales para generarlo. Adicionalmente, para el caso de las enajenaciones, se debe considerar que los hechos sustanciales acontecen cuando se transmite el control o el riesgo de pérdida, lo que ocurra primero.

Dependiendo de la comprensión e interrelación de tales considerandos es que se puede llegar a una interpretación distinta del devengo tributario de los ingresos por enajenación de bienes. De nuestro análisis advertimos tres posibles interpretaciones para devengar los ingresos por enajenación que, a continuación, presentamos:

1. Se debe determinar si, jurídicamente, se ha completado o perfeccionado la transferencia de propiedad del bien mueble o inmueble de conformidad con el artículo 5° de la LIR. Luego, se debe analizar si se ha transferido el control del bien (o, en su caso, el riesgo de pérdida) de acuerdo con el cuarto párrafo del inciso a) del artículo 57° de la misma ley.

Esta posición parte del supuesto que, si un hecho concreto no se subsume de forma rigurosa y completa en la definición de enajenación, no se generará el ingreso que formará parte del hecho imponible. Por lo tanto, no habría capacidad contributiva alguna ni ingreso por devengar. De tal manera que, cuando se perfeccione la enajenación deberá examinarse si se ha transferido el control (o el riesgo de pérdida) del bien.

2. Se debe determinar si se han producido los hechos sustanciales para la generación del ingreso por enajenación de bienes, es decir, si se ha transferido el control (o el riesgo de pérdida) del bien mueble o inmueble, de conformidad con el cuarto párrafo del inciso a) del artículo 57° de LIR.

Esta posición es opuesta a la anterior. Esta considera que, independientemente de si ha perfeccionado la transferencia de la propiedad de un bien, para el devengo de ingresos únicamente es relevante verificar si se ha transferido el control (o el riesgo de pérdida) del bien ya que ello determina si se han producido los hechos sustanciales para generar el ingreso. De satisfacer esta condición, el ingreso se considerará producido en el ejercicio de su devengo.

3. Se debe determinar si se han producido los aspectos sustanciales de la transmisión de la propiedad de conformidad con el segundo párrafo del inciso a) del artículo 57° concordado con el artículo 5° de la LIR y, además, si se ha transferido el control (o el riesgo de

pérdida) del bien mueble o inmueble de acuerdo con el cuarto párrafo del inciso a) del referido artículo 57°.

Esta posición, a la cual nos adherimos, es una interpretación armónica entre las dos posiciones anteriores. Esta se fundamenta en que el segundo párrafo del inciso a) del artículo 57° prevé que un ingreso se devenga cuando han tenido lugar los aspectos sustanciales del hecho que lo genera. De acuerdo con el artículo 5° (concordado con el artículo 1°), en estos casos, el ingreso se genera cuando ocurre la enajenación, vale decir, se transfiere la propiedad del bien. Por consiguiente, el ingreso se devenga cuando se han producido los aspectos significativos de la transmisión de la propiedad del bien.

No obstante, tal condición no basta para que se devengue el ingreso. De acuerdo con el cuarto párrafo del referido inciso a), debe verificarse –adicionalmente– si el enajenante ha transmitido el control del bien (o el riesgo de pérdida) del bien. Por lo tanto, es necesario que ambas condiciones se cumplan para establecer el devengo tributario.

Como indicamos, la tercera interpretación del devengo es la que subscribimos porque la argumentación jurídica que la fundamenta es razonable y ponderada (armoniosa), y porque no presenta falencias marcadas como las dos primeras posiciones. Por un lado, en el caso de la primera interpretación, se atenta con la capacidad de contribuir de las empresas que enajenen bienes inmuebles generando la vulneración del principio de capacidad contributiva.

La transferencia de propiedad de un inmueble se perfecciona, jurídicamente, con la sola declaración de voluntad de una persona de enajenar y de otra de adquirir, es decir, con la suscripción del contrato (por ejemplo, el de compraventa). En tanto, la transferencia del control y del riesgo de pérdida se dan, coincidentemente, con la entrega del bien. Entrega que es posterior a la suscripción del contrato.

Situémonos en el caso de que una empresa devenga el íntegro de la contraprestación pactada en el momento en que suscribe el contrato de compraventa de un inmueble, sin que hubiese entregado el bien cierto. En este escenario, se advierte que su esfera patrimonial no se ha visto disminuida por causa de la “transferencia” de propiedad del bien. Además, aún no ha cumplido con el objeto principal del contrato: entregar el bien. Sólo en el momento en que el adquirente reciba el bien podrá hacer uso efectivo del bien.

Sin embargo, en esas condiciones la empresa estará obligada a tributar sobre una renta (base imponible) que aún no ha ganado al no cumplir su prestación. Ello denota que la expresión cuantitativa de la enajenación –a la luz del principio de capacidad contributiva– no sólo debe responder a que se transfiera jurídicamente la propiedad del bien, sino también al cumplimiento de la prestación de acuerdo con lo pactado entre las partes. Sólo en ese momento la empresa habrá ganado el derecho a cobrar el ingreso y, por lo tanto, este flujo de riqueza existirá y fluirá a su esfera patrimonial.

Esa línea interpretativa fue compartida por Moschetti (1980) cuando señaló que la ley tributaria debe diseñarse de forma tal que el contribuyente aporte, únicamente, en el momento en que manifiesta capacidad contributiva; esta exigencia constitucional no sólo se transgrede “cuando no se gravan ciertas manifestaciones, sino también cuando **la contribución a los gastos públicos sea vinculada a riquezas inexistentes**” (p. 69) (el énfasis es nuestro).

Por otro lado, en el caso de la segunda interpretación, se desconoce el aspecto material del IRE conllevando a que puedan presentarse vicios de inconstitucionalidad en relación con la configuración del hecho imponible. En esta posición no resulta relevante si se ha producido la enajenación – aspecto material del IRE– en los términos del artículo 5° de la LIR.

Lo relevante es establecer si se ha transferido el control (o el riesgo de pérdida) del bien. Sólo en ese momento el ingreso se considerará producido. Ello, no sólo transgrede la secuencia lógica que la LIR ha diseñado para el tratamiento de los ingresos, sino también la realización del hecho imponible (que expresa la capacidad contributiva del sujeto). Es decir, en esta interpretación no sería necesario verificar si el hecho de la realidad se subsume en la hipótesis legal de enajenación para calificar como hecho imponible. Por consiguiente, podrían tributarse sobre rentas derivadas de ingresos cuyos hechos imponibles no se han configurado.

Además, esta interpretación (al igual que la primera) excluye la norma general del devengo de ingresos respecto a que los ingresos se devengan en el ejercicio en que se produce su hecho generador de forma sustancial. Con ello, se desconoce la vinculación entre el control (o el riesgo de pérdida) –como criterio de imputación de ingresos por enajenación de bienes– con la enajenación –hecho generador del ingreso– tal como lo exige el artículo 57° de la LIR. Ello conllevará a que se tribute sobre rentas devengadas determinadas a partir de enajenaciones no realizadas que aún no manifiestan capacidad contributiva.

En otros términos, bajo el entendimiento que la enajenación produce un flujo de riqueza (ingreso) que revela la capacidad contributiva, si se sostiene que un ingreso debe ser imputado (devengado) en un periodo en que tal capacidad aún no se tiene –cuando menos razonablemente–, no sólo se atentaría contra el principio de la misma denominación, sino que se desnaturalizaría la finalidad del IRE toda vez que se tributaría sobre una renta que jurídicamente es (o debe ser) inexistente¹³. En el “Caso

¹³ En los casos en los que no existe una renta, pero la LIR quiere atribuirle esa condición a un flujo de riqueza de modo forzoso se le denomina renta “ficta” o “imputada”. Si bien estas se encuentran gravadas con el IRE, de conformidad con el inciso d) del artículo 1° de la LIR, consideramos que las rentas generadas por la enajenación de bienes no tienen esa condición. Esto debido a que la propia ley ha establecido cómo calificar una transacción como “enajenación”, cómo cuantificar, determinar e imputar el ingreso que fluye de esta a la base imponible del IRE.

planteado: desconexión del control con la enajenación” presentamos un caso vinculado a esta interpretación.

Por su parte, en la tercera posición se efectúa una interpretación conjunta del artículo 5° de la LIR con los párrafos segundo y cuarto del inciso a) artículo 57° incorporados por el DL 1425. Esta reconoce que el devengo de los ingresos debe considerar la ocurrencia de la enajenación (aspecto material) en términos significativos toda vez que, en base a su *Ius Imperium* o poder tributario derivado, el Poder Ejecutivo así lo ha establecido de modo expreso en el segundo párrafo del inciso a) del aludido artículo 57°. Con ello, el legislador asegura que los contribuyentes tributen sobre rentas devengadas que, de forma razonable –y no perfecta o completa–, manifiestan capacidad contributiva.

Así también lo entienden Durán y Mejía (2017) cuando señalan que el devengado debe ser coherente con el deber de contribuir y el principio de capacidad contributiva debido a que “no se puede exigir a los contribuyentes que tributen en un periodo **aquello que razonablemente todavía no manifiesta capacidad para tributar** y, en esa medida, el devengamiento asegura dicha condición económica-jurídica en un tiempo determinado” (p. 11) (el énfasis es nuestro).

Esta razonabilidad en el cumplimiento de la prestación comprometida se vincula con la reciprocidad (derechos y obligaciones) en el acto de enajenar. Para que se cumpla la reciprocidad no basta que el enajenante cumpla su obligación de transferir, jurídicamente, la propiedad del bien mueble o inmueble, sino que, a cambio de ello, gane el derecho cobrar la contraprestación comprometida.

Ello, únicamente, se producirá en el momento en que el enajenante entregue el bien. En ese momento, jurídicamente, el enajenante no sólo habrá disminuido su patrimonio por causa de la transferencia de la propiedad del bien, sino que lo habrá recobrado (parcial o totalmente) o superado a causa del derecho de cobro ganado. Por lo tanto, para el

devengo tributario no se requiere que se perfeccione la transferencia legal de la propiedad, sino que se satisfaga, sustancialmente, la prestación comprometida en el contrato suscrito: la entrega del bien

Así mismo, esta interpretación reconoce que, adicionalmente al cumplimiento de la enajenación en términos significativos, debe cumplirse la transferencia del control (o el riesgo de pérdida) del bien a fin de imputar los ingresos. Con ello, se asegura que el ingreso devengado responda al cumplimiento de la prestación comprometida por parte del enajenante. Satisfecha la prestación, el enajenante habrá ganado el derecho a cobrar la contraprestación pactada y, por lo tanto, este flujo de riqueza fluirá a su esfera patrimonial. En esa condición económica-jurídica, ostentará capacidad de contribuir a las arcas fiscales.

Caso planteado: desconexión del control con la enajenación

A fin de analizar los posibles efectos que tendría interpretar el devengo tributario de los ingresos por enajenación de bienes bajo la segunda posición, se presentará el siguiente caso. Situémonos en el caso de una compraventa entre una empresa agrícola con una agroindustrial donde la primera se compromete a entregar bienes que cumplan ciertas cualidades a la segunda a fin de que, reuniendo tales cualidades, esta última las disponga para la exportación (ya sea transformándolos o vendiéndolos directamente).

Del análisis de este caso, se advierten dos posibles interpretaciones para su devengo:

- i. *La transferencia del control (hecho sustancial) se da con la entrega, pero el derecho a cobrar la contraprestación está sujeto a que el adquirente de su conformidad respecto a las cualidades de los bienes (condición suspensiva). Por lo tanto, el hecho sustancial – entrega de los bienes– es distinto al hecho futuro –la conformidad de las cualidades–. En ese sentido, en el momento de la entrega de*

los bienes no se devengan los ingresos, sino recién cuando se levante la condición suspensiva de obtenerlos. Vale decir, devengará cuando el adquirente consienta las características de los bienes entregados.

- ii. *La transferencia del control (hecho sustancial) se da con la entrega de los bienes y la verificación de las cualidades únicamente influirá en el ajuste del ingreso.* En el momento de la entrega el transferente ha ganado el derecho a cobrar la prestación y, por ende, el íntegro del ingreso debe devengarse. Más aún, la revisión de las cualidades no constituye una condición que implique que el derecho a obtener el ingreso deba sujetarse a que aquella se dé. Antes bien, la verificación de las cualidades –que se dan en un momento posterior a la entrega del bien– genera que el importe de la contraprestación devengado como ingreso se ajuste.

Respecto a esta situación, la posición de la Exposición de Motivos del DL 1425 es clara. Esta señala que a pesar que no se hubiere estipulado en el contrato, de conformidad con el “artículo 1428º del Código Civil, si los bienes que le han sido entregados no cumplen con las especificaciones, cualidades y características pactadas, el adquirente puede resolver el contrato o exigir a la otra parte subsane el incumplimiento” (Poder Ejecutivo, 2018b).

Considerando esto es que el proyecto legislativo plantea que el derecho a verificar las cualidades del bien “no debe tenerse en cuenta para determinar si el adquirente tiene el control sobre los bienes. Dicho de otro modo, al evaluar si se ha transferido el control al adquirente debe considerar como si dicho derecho no existiera” (el subrayado es nuestro).

En otros términos, la transferencia del control en el caso planteado ocurrirá con la sola entrega de los bienes, oportunidad en la que se reconocerá como ingreso el íntegro de la contraprestación pactada y el mismo se imputará al ejercicio fiscal en curso. A partir de ello, es que se

puede deducir que el control previsto en el artículo 57° de la LIR se transmitiría en este caso siguiendo la segunda interpretación arriba indicada.

Ello se relaciona con lo que indica la referida Exposición de Motivos: “En ese sentido, se propone que inicialmente se reconozca el ingreso y en caso se produjera la resolución del contrato, en ese segundo momento se realicen los ajustes correspondientes” (Poder Ejecutivo, 2018b).

De la misma línea interpretativa es la Sunat. Esta Administración, a través del informe N° 010-2019-SUNAT/7T0000, ha concluido que, de conformidad con el artículo 57° y su norma reglamentaria, “la verificación de la calidad, peso o contenido de los minerales o concentrado de mineral no constituye un hecho o evento futuro que permita el diferimiento del ingreso; siendo que en este supuesto el derecho a obtenerlo tampoco se encuentra sujeto a condición suspensiva alguna” (2019, p. 4).

Del análisis de esta segunda interpretación, que la Exposición de Motivos del DL 1425 y la Sunat acogen, se observa que el control como indicador del devengo de los ingresos no se vincula con la ocurrencia de la enajenación (aspecto material del IRE) que, precisamente, los genera. Esto es así porque la sola entrega de los bienes (indicador del control) no permite necesariamente que el adquirente pueda disponer de ellos para dirigirlos a la producción o la venta internacional, toda vez que la disposición de estos dependerá de si cumplen o no los requisitos pactados.

Tal como se detalló en las bases teóricas, la enajenación de un bien implica la transferencia de la propiedad de este, lo cual significa que el propietario transmite todas y cada una de las facultades de la propiedad (uso, disposición y disfrute) sobre el bien al adquirente, bastando que una de ellas no se trasmita para afirmar que la transferencia de propiedad no se ha concretado (Escobar, 1992, p. 78).

Por ende, si el adquirente por más posesión física de los bienes no puede disponer de ellos (por ejemplo, venderlos), usarlos (por ejemplo, en la producción) y/o disfrutar económicamente de sus frutos, no se habrá producido la transferencia de la propiedad de forma completa ni razonable. Por tal motivo, la entrega de estos bienes no implica que se haya realizado la enajenación; por lo tanto, si se interpreta el criterio del control en este sentido conllevará a que se imputen ingresos sin observar, antes, si se ha producido la enajenación que constituye el aspecto material del IRE.

Así mismo, es relevante destacar que la imputación a un ejercicio fiscal de un ingreso generado por una enajenación no realizada (con el propósito de computarlos en la determinación de la renta gravada) conllevará a que se tribute sobre una renta inexistente (no generada al no haberse producido el aspecto material del IRE) y sobre un flujo de riqueza que no manifiesta capacidad contributiva de modo razonable, toda vez que el ingreso no forma parte aún de la esfera patrimonial del vendedor.

Además, dado que el ejercicio gravable es un parámetro que permite delimitar la capacidad contributiva de las empresas en un periodo de tiempo, adelantar la imputación de ingresos cuando no corresponde vulneraría el principio de capacidad contributiva. De igual modo, en aquellos casos en los que la enajenación de los bienes se produce en un ejercicio y la transferencia del control se dé un ejercicio posterior, estaríamos ante una situación en la que el IRE gravaría capacidades contributivas disminuidas o desaparecidas que se detentaron en el momento en que ocurrió su aspecto material (la enajenación).

En ese orden de fundamentos, se puede afirmar que el momento en que se verifica la transferencia del control –como indicador del devengado de los ingresos– debe existir una conexión o vinculación con el momento en que se realiza, razonablemente, el hecho que generó tales ingresos (la enajenación). Sólo así el control podrá interpretarse en armonía con el aspecto material del IRE y el cumplimiento de las prestaciones pactadas; así como con los valores sobre los que se ha estructurado, tales como el

principio de capacidad contributiva y los criterios del costo histórico y la realización.

3.1.3. La transferencia del riesgo de la pérdida de los bienes como regla del devengado tributario

De acuerdo con el DL 1425, los ingresos generados por la enajenación se devengan cuando acontezca se traslade el control o se transmita el riesgo de la pérdida del bien, lo que suceda primero. Respecto a este segundo criterio, el de riesgo de la pérdida, se advierte que tal dispositivo legal no ha previsto una definición propia para fines del IRE.

Por consiguiente, en aplicación de las Normas III y IX del Título Preliminar del Código Tributario, corresponderá recurrir a otras fuentes del derecho tributario, como la jurisprudencia y la doctrina, y a normas jurídicas distintas a las tributarias, como el Código Civil a fin de comprenderlo. Sobre la base de ello, se analizará si el mismo es adecuado para fines del IRE.

Para alcanzar tales propósitos, el presente apartado se estructura en cuatro secciones de estudio. En primer lugar, se analizará el riesgo de pérdida en el contexto de los términos contractuales y de la legislación civil. A partir de ello, se determinará en qué medida este concepto es objetivo o verificable para fines del devengo tributario y, dependiendo de ello, si otorgará seguridad jurídica. En segundo lugar, analizaremos la normativa civil respecto a la pérdida del bien y el riesgo y las implicancias que tendrían en el devengo tributario de los ingresos.

En tercer lugar, se analizará si el riesgo de la pérdida, como criterio del devengo de ingresos, se vincula con el hecho que los genera: la enajenación de bienes, sean estos muebles o inmuebles. En esta parte se presentarán y explicarán las posibles interpretaciones del devengo tributario de ingresos por la enajenación de bienes muebles e inmuebles. Además, se sustentará cuál es la interpretación idónea que debe prevalecer

para tal fin, tanto en el caso de las enajenaciones de muebles como el de los inmuebles.

Finalmente, en cuarto lugar, explicaremos si existe una vinculación entre el riesgo de pérdida al que aluden los contratos y el Código Civil, y el concepto de riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad al que se refiere la norma contable de ingresos ordinarios (ahora NIIF 15, antes NIC 18).

Sobre la base de ello, en cada sección de estudio, se podrá concluir si el riesgo de la pérdida constituye un criterio adecuado para establecer el momento en que los ingresos empresariales por enajenación de bienes deben computarse para determinar el IRE.

- a. Acreditación del riesgo de pérdida de los bienes en los términos del contrato y/o del Código Civil

De conformidad con la Exposición de Motivos del DL 1425, la incorporación del riesgo de la pérdida de los bienes para determinar el devengo de los ingresos por enajenación de bienes es un “criterio objetivo” y “de fácil determinación”; asimismo, tal Exposición refiere que el hecho de que el enajenante transfiera tal riesgo al adquirente es “un indicador significativo de que el contrato está surtiendo sus efectos y que por tanto se precipitarán los ingresos provenientes del mismo” (Poder Ejecutivo, 2018b, p. 14).

De una primera aproximación a tales consideraciones, se advierte que el criterio del riesgo de pérdida de los bienes se encuentra estrechamente vinculado con el contrato consentido por las partes. A partir de ello, resulta relevante establecer la relación que existe entre el contrato y el riesgo de pérdida de los bienes.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1351° del Código Civil vigente, “el contrato es el acuerdo de dos o más partes para crear, regular, modificar o extinguir una relación jurídica patrimonial” (Poder Ejecutivo,

1984). Acuerdo que, según lo establecido por el TC (2006) en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 047-2004-AI/TC, “es una fuente de derecho que tiene reconocimiento constitucional (...) admitiendo que la experiencia jurídica **no solamente es regida por normas legales de carácter genérico, sino también por normas particulares e individualizadas**” (p. s/n) (el énfasis es nuestro).

Esta fuente del derecho particularizada (contrato), de acuerdo con el referido Colegiado, se rige por el principio de autonomía de la voluntad de las partes establecido por el literal a) del inciso 24 del artículo 2º de la Constitución; el mismo que no es absoluto, sino que tiene como límites los principios constitucionales. Esta autonomía de la voluntad se refiere a “la capacidad residual que permite a las personas regular sus intereses y relaciones coexistentes de conformidad con su propia voluntad. Es la expresión de la volición, **tendente a la creación de una norma jurídica con interés particular**” (TC, 2006, p. s/n) (el énfasis es nuestro).

Sobre la base de ello, se puede afirmar que el contrato, no sólo es un acuerdo de partes por la que se crea regula, modifica o extingue una relación jurídica de naturaleza patrimonial, sino también una norma jurídica de alcance particular que – además de las leyes generales – rige tal relación jurídica-patrimonial.

Así mismo, el TC (2006) ha señalado que el contrato es la declaración o manifestación de la voluntad de las partes para llevar a cabo un negocio jurídico con objeto lícito. En otros términos, el contrato no sólo es una norma jurídica particular, sino también un instrumento de prueba que acredita la voluntad de las partes contratantes. Esta voluntad conllevará a que las partes contraigan derechos y obligaciones a fin de cumplir el objeto perseguido (TC, 2006, p. s/n).

En concordancia con ello, el civilista Ferri (como se citó en Fernández, 2002) indica que en el derecho no se interpreta la voluntad de las partes (fuero interno o la conciencia de los sujetos intervinientes), sino la voluntad

declarada. Por ello, es que la interpretación del contrato – como norma jurídica – se hará considerando “el conjunto de las disposiciones mediante las cuales los contratantes determinan la relación contractual” (p.147).

Ahora bien, en los contratos cuyo objeto es el de cumplir una obligación de dar, como en la venta de bienes, a cambio de una contraprestación pueden surgir riesgos que dificulten o imposibiliten que tal objeto se cumpla. Entre ellos, se encuentra el riesgo de que los bienes comprometidos se pierdan o deterioren. A este se le denomina riesgo de pérdida de los bienes.

A partir de ello, es que, entre las disposiciones contractuales dispuestas por las partes, puede verificarse quién y bajo qué condiciones debe asumir el riesgo de la pérdida de los bienes. Así también lo entiende Mur Valdivia (como se citó en Poder Ejecutivo, 2018b) quién señala que “la exigencia de que el riesgo se transfiera al comprador guarda concordancia con el entorno jurídico que regula **la exigibilidad de las obligaciones surgidas de un contrato** con prestaciones recíprocas” (p. 15) (el énfasis es nuestro).

En consecuencia, la interpretación de un negocio que implique la enajenación de bienes (como la venta) debe considerar los términos de la norma jurídica particularizada (el contrato); además, claro está, de la legislación general aplicable, Por las obligaciones que se contraen contractualmente, la legislación aplicable sería, principalmente, la del Código Civil.

En ese sentido, el Código Civil peruano de 1984, en su artículo 1567°, señala que “el riesgo de pérdida de bienes ciertos, no imputables a los contratantes, pasa al comprador en el momento de su entrega” (Poder Ejecutivo, 1984) (el énfasis es nuestro). De ello, se advierte que la transferencia del riesgo de pérdida de un bien, por causas no imputables al vendedor ni el comprador, acontece en el momento en que se entrega el bien cierto, sea este mueble o inmueble.

Estas consideraciones contractuales y legales han sido tomadas por la jurisprudencia del TF al momento de resolver diversas controversias. En estas, como las analizadas en las Resoluciones N° 07315-1-2018 y 02711-3-2019 cuya controversia se centraba en determinar el momento del devengo de los ingresos en una venta de vehículos (si en la fecha de la suscripción de las cartas poder mediante las cuales los clientes autorizaban al enajenante a tramitar la inmatriculación de los vehículos; o en la de emisión del comprobante de pago; o en la de entrega del vehículo con la tarjeta de propiedad y la placa de rodaje), el referido Tribunal observa en primer orden lo que las partes han establecido en el contrato y, de forma alternativa, lo dispuesto por el Código Civil (TF, 2018, 2019a).

Sobre la base de ello, se puede afirmar que para determinar el momento en que se transfiere el riesgo de la pérdida de los bienes debe analizarse el contrato (norma jurídica y medio de prueba) y, de no haberse previsto cláusula alguna al respecto o habiéndola surjan dudas respecto a su sentido, se puede recurrir al Código Civil como norma general.

Ello evidencia que la transferencia del referido riesgo se puede corroborar o verificar en los términos instituidos por las partes en el contrato y, supletoriamente, lo prescrito por la regulación civil. En consecuencia, para determinar el devengo de los ingresos por enajenación de bienes se deberá analizar, en primer orden, lo dispuesto en el contrato y, de forma alterna o secundaria, en el Código Civil. Esto denota que este criterio tiene una naturaleza objetiva o verificable, tanto en el contrato o en la legislación, como en los hechos y los medios probatorios que los sustentan.

En esa medida, este criterio puede propiciar seguridad jurídica para los contribuyentes al momento de determinar el IRE y al documentar los términos contractuales y demás medios sustentatorios que acreditan el devengo de sus ingresos. Además, podrán prever, razonablemente, los criterios de la Administración Tributaria en una eventual fiscalización, así como sus efectos económicos. En el mismo sentido, la Administración

tendrá, en el riesgo de pérdida, un instrumento objetivo para verificar si el devengo de las rentas se encuentra arreglado a la ley.

b. La pérdida del bien y el riesgo según el Código Civil y sus efectos en el devengo tributario

El artículo 1137° del Código Civil, denominado “Pérdida del bien”, ha establecido tres supuestos que, de acontecer en la realidad, prueban que se ha producido la pérdida de un bien: “(1) por perecer o ser inútil para el acreedor por daño parcial; (2) por desaparecer de modo que no se tenga noticias de él o, aun teniéndolas, no se pueda recobrar o; (3) por quedar fuera del comercio” (Poder Ejecutivo, 1984).

Así, bajo el primer supuesto, se entiende que un bien perecerá cuando el deudor (vendedor), por cualquier circunstancia, pierda de su poder el bien; o, bien, cuando el acreedor (comprador) no sea útil el bien por deterioro. El segundo supuesto ocurre, por ejemplo, en el caso de que una empresa se obligue a vender un bien fungible, que por su naturaleza se merma (como algunos hidrocarburos), a otra empresa a cambio de una contraprestación. Puede acontecer que, en el procedimiento de traslado o entrega, el bien o parte de él desaparezca (se evapore, por ejemplo), conllevando a la pérdida del mismo.

Finalmente, bajo el tercer supuesto, se entenderá que un bien queda fuera del comercio cuando por circunstancias legales o externas un producto es retirado del mercado (por ejemplo, por obsolescencia o cierre de producción) lo que imposibilitará al deudor (vendedor) cumplir con la obligación de entregar el bien comprometido.

Nótese que la “pérdida del bien” al que alude el referido artículo 1137° comprende situaciones que denotan la pérdida propiamente dicha del bien: la desaparición del bien (“no se tenga noticias de él” y “por quedar fuera del comercio”) y la desaparición irrecuperable del bien (“no se pueda recobrar” a pesar de tener noticias del bien). No obstante, también comprende

situaciones en las que el bien no ha desaparecido: el deterioro o daño parcial del bien (“perecer o ser inútil”).

Considerando, entonces, que la ocurrencia de alguno de los tres supuestos puede evidenciar la “pérdida del bien”, el artículo 1138° del Código ha establecido algunas reglas para identificar quién (el vendedor o el comprador) es el que debe asumir el riesgo de tales sucesos. Estas reglas generales, de acuerdo con el referido Código, forman parte de la “Teoría del riesgo en las obligaciones de dar bien cierto”.

A partir de tales consideraciones, se puede afirmar que para evaluar la transferencia del “riesgo” de la “pérdida del bien” deben interpretarse de forma conjunta los artículos 1138° (referido a la teoría del riesgo) y 1137° (referido a los supuestos de pérdida del bien).

De un análisis conjunto de tales artículos se advierte que el “riesgo de la pérdida del bien” comprende los supuestos de pérdida (el bien deja de existir o desaparece) y el deterioro (el bien existe, pero no con las cualidades pactadas). En tal sentido, a fin de analizar las reglas del Código Civil para identificar quién es el que debe asumir el “riesgo de la pérdida del bien” y, a partir de allí determinar los efectos tributarios en el devengo de ingresos, organizaremos nuestro análisis en dos tablas. En la Tabla 10 se presentan las reglas referidas al riesgo de la pérdida del bien (propriadamente dicho) y en la Tabla 11, las del riesgo de deterioro del bien. En cada una de estas tablas se indican las referidas implicancias tributarias.

Tabla 10: Reglas de transferencia del riesgo de pérdida del bien y su efecto en el devengo tributario

Criterio / sujeto que asume el riesgo	Si el bien se pierde por dolo o culpa del:		Si el bien se pierde sin culpa o dolo:
	Deudor (vendedor)	Acreedor (comprador)	De ambas partes, salvo pacto en contrario
Deudor (vendedor)	El vendedor queda obligado a pagar una indemnización por daños o perjuicios a favor del comprador por no entregar los bienes.	El vendedor no queda obligado al cumplimiento de su prestación (entregar los bienes).	El vendedor no queda obligado al cumplimiento de su prestación (entregar los bienes).
Acreedor (comprador)	La obligación de entregar los bienes queda resuelta y el comprador deja de estar obligado al pago de la contraprestación.	La obligación de entregar los bienes queda resuelta, pero el acreedor mantiene la obligación de pagar la contraprestación.	El comprador no queda obligado al pago de la contraprestación.
Implicancia civil	El vendedor pierde el bien y, por lo tanto, dejará de tener el derecho a cobrar la contraprestación.	El comprador pierde el bien, por lo que queda obligado a pagar la contraprestación al vendedor.	El bien se pierde para el vendedor, por lo que pierde, también, el derecho a cobrar la contraprestación.
Devengo tributario del ingreso	Dado que el vendedor ha conservado el riesgo hasta el momento en que perdió el bien (por su dolo o culpa), el mismo no se transfiere y, por consiguiente, no habrá ingreso que devengar.	Dado que por el dolo o culpa del comprador se pierde el bien antes de su entrega y es él quien asume el riesgo, el mismo se transfiere al momento en que ocurre la pérdida de aquel. Por consiguiente, en ese momento se devenga el ingreso por el íntegro de la contraprestación.	Dado que se ha perdido el bien, el vendedor no podrá satisfacer su prestación y, por consiguiente, no habrá ingreso que devengar.

Fuente: Poder Ejecutivo (1984)

Elaboración: Propia

Como se muestra en la Tabla anterior, sólo en una de las tres situaciones de asunción del riesgo de pérdida del bien se advierte un efecto en el devengo de los ingresos por enajenación de bienes. Esta es la referida a que por el dolo o culpa del adquirente se pierde el bien antes de su entrega y es él quien asume el riesgo. En otros términos, el riesgo se transfiere al momento en que ocurre la pérdida del bien por culpa del adquirente. Por consiguiente, el enajenante debe devengar el íntegro de la contraprestación como ingreso en el momento que acontece la referida pérdida.

Tabla 11: Reglas de transferencia del riesgo de deterioro del bien y su efecto en el devengo tributario

Criterio / sujeto que asume el riesgo	Si el bien se deteriora por dolo o culpa del:		Si el bien se deteriora sin culpa o dolo:
	Deudor (vendedor)	Acreedor (comprador)	De ambas partes, salvo pacto en contrario
Deudor (vendedor)	El vendedor puede entregar el bien deteriorado si el comprador no resuelve el contrato. Puede quedar obligado a reducir la contraprestación y a pagar una indemnización por daños o perjuicios.	El vendedor satisface su prestación al entregar el bien deteriorado sin que deba reducir la contraprestación.	El vendedor es quien asume las consecuencias del deterioro y la contraprestación a la que tendrá derecho se reduce de modo proporcional al deterioro.
Acreedor (comprador)	El comprador puede decidir resolver o no el contrato, recibir el bien deteriorado y exigir la disminución de la contraprestación a pagar y, de ser el caso, exigir la indemnización correspondiente.	El comprador tiene la obligación de recibir el bien deteriorado y pagar el íntegro de la contraprestación.	El comprador tiene la obligación de recibir el bien deteriorado y pagar la contraprestación proporcional a la parte del bien no deteriorada.
Implicancia civil	El vendedor pierde el derecho a cobrar toda o una parte de la contraprestación, dependiendo de la decisión del comprador en	El comprador deteriora el bien, por lo que queda obligado a pagar el íntegro de la	El vendedor es el que asume el deterioro del activo y sólo podrá cobrar al comprador la contraprestación proporcional.

	función al grado del deterioro.	contraprestación al vendedor.	
Devengo tributario del ingreso	Si el comprador decide no resolver el contrato, el vendedor debe devengar una parte de la contraprestación como ingreso en el momento en que entregue el bien deteriorado. Si el comprador decide resolver el contrato, no habrá ingreso alguno que devengar.	El vendedor debe devengar el íntegro de la contraprestación como ingreso en el momento en que entregue el bien deteriorado.	El vendedor debe devengar la contraprestación proporcional a la parte del bien no deteriorada como ingreso en el momento en que entregue el bien deteriorado.

Fuente: Poder Ejecutivo (1984)

Elaboración: Propia

Tal como se indica en la Tabla anterior, en las tres situaciones de asunción del riesgo de deterioro del bien podrían existir efectos en el devengo de los ingresos por enajenación de bienes. Por un lado, si el riesgo del deterioro lo asume el enajenante y el adquirente decide no resolver el contrato, el enajenante debe devengar como ingreso la contraprestación reducida con ocasión del deterioro en el momento en que entregue el bien deteriorado.

Situación similar acontece en el caso en el que el deterioro del bien no obedece a la culpa de ninguna de las partes. En este caso el enajenante debe devengar como ingreso la contraprestación proporcional a la parte del bien no deteriorado en el momento en que entregue el bien deteriorado.

Por otro lado, si el riesgo de deterioro lo asume el adquirente, el enajenante debe devengar el íntegro de la contraprestación como ingreso en el momento en que entregue el bien deteriorado.

- c. Armonización del riesgo de la pérdida con el hecho generador del ingreso: hacia una adecuada interpretación del devengo tributario

Como se indicó en el apartado anterior, los tres primeros artículos de la LIR establecen el aspecto material del IRE: los hechos jurídicos-

económicos que grava este impuesto. Además, se indicó que uno de estos hechos gravados es la enajenación. Enajenación que se expresa jurídica y cuantitativamente mediante el ingreso (contraprestación a cambio del bien enajenado). En tal sentido, la realización del acto de la enajenación es la que genera el ingreso.

Así mismo, se concluyó que, de conformidad con el segundo y cuarto párrafos del inciso a) del artículo 57° de la ley, un ingreso por enajenación de bienes devenga cuando, de modo concurrente, se han producido los aspectos sustanciales de la enajenación y se ha transferido el control o el riesgo de pérdida del bien, lo que acontezca primero. Para tal efecto, se señaló que el artículo 5° de la LIR establece que la enajenación es todo acto de disposición por el que se transfiere el dominio de un bien a título oneroso; “dominio” que, de acuerdo con la sentencia recaída en el Expediente N° 00319-2013-PA, debe entenderse por “propiedad” (TC, 2013, p. s/n).

En ese contexto, es necesario señalar que la doctrina manifiesta que para adquirir la propiedad de un bien o para transmitirla debe atenderse a lo previsto por la ley. Respecto a la adquisición de la propiedad, Arangio (1952) señala que se denominan “modos de adquirir la propiedad a aquellos hechos jurídicos que el ordenamiento declara idóneos para crear en los particulares un derecho de propiedad o para transmitirlo de un sujeto a otro” (p. 188).

En relación con la transmisión de la propiedad, Pescio (1984) precisa que esta se efectúa a través de “aquellos hechos jurídicos que, conforme a la ley y con los requisitos que ella misma señala, desempeña la función de atribuir a una persona la calidad de propietario de la cosa” (p.3).

Adicionalmente, Beltrán (2001) es claro al señalar la vinculación que existe entre la propiedad y la enajenación, así como los sujetos que intervienen en el acto contractual de enajenación. Este autor indica que el acto de enajenación es el acto por el cual el enajenante (persona natural o

jurídica) transfiere la propiedad de un bien (mueble o inmueble) a la esfera patrimonial del adquirente.

Además, el enajenante es la parte contratante que tiene la obligación de enajenar (dar) el bien acordado a cambio de una contraprestación. Mientras que el adquirente es la parte contratante que tiene el derecho de adquirir (recibir) en propiedad el bien acordado a cambio de pagar una contraprestación.

A partir de ello, es que se puede afirmar que para determinar la transferencia de propiedad a título oneroso (enajenación) debe recurrirse a la legislación correspondiente. Al respecto, el Código Civil, en su artículo 923° establece que la propiedad es “el poder jurídico que permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien”; el cual debe “ejercerse en armonía con el interés social y dentro de los límites de la ley” (Poder Ejecutivo, 1984).

En atención a tal norma, las doctrinas civil y constitucional señalan que la transferencia de la propiedad se da cuando el enajenante ha transmitido todas y cada de las facultades que confiere tal derecho sobre un bien: uso, disfrute, disposición y reivindicación; si se transfiere uno o algunos de tales atributos, pero no todos, estaremos ante otras figuras jurídicas que relacionan al bien con una persona (cesión de uso, usufructo, derecho de habitación, etc.) (Avendaño y Avendaño, 2017; Escobar, 1992; TC, 2003a).

Teniendo claridad sobre ello, es necesario analizar la oportunidad en que se transmite la propiedad en función a la clasificación que el Código Civil ha efectuado para los bienes, esto es, bienes muebles (artículo 885°) y bienes inmuebles (artículo 886°). A partir de ello, se determinará si el momento en que se traslada el riesgo de la pérdida se vincula y/o coincide con la oportunidad en que se transfiere la referida propiedad del mueble e inmueble.

En otros términos, si –para el devengo de los ingresos por bienes muebles o inmuebles– el momento en que se transfiere los aspectos sustanciales de la propiedad del bien converge con el momento en que se transmite el riesgo de pérdida del bien. De manera que formulemos una interpretación armoniosa del devengo tributario a partir de ambos aspectos.

Correspondencia entre el riesgo de la pérdida y la enajenación de bienes muebles

Respecto a los muebles, el artículo 947° del referido Código ha establecido que la transmisión de la propiedad de un bien mueble determinado “se efectúa con la tradición a su acreedor, salvo disposición legal diferente” (Poder Ejecutivo, 1984). En relación con la “tradición”, el artículo 901° indica que “la tradición se realiza mediante la **entrega** del bien a quien debe recibirlo o a la persona designada por él o por la ley y con las formalidades que ésta establece” (Poder Ejecutivo, 1984) (el énfasis es nuestro).

Ello equivale a decir que la entrega en propiedad de un bien mueble se produce cuando, cumpliendo las formalidades de ley, el enajenante entrega el bien al adquirente (o a quién éste o la ley designe), salvo disposición legal distinta. Nótese que una enajenación se perfecciona o se realiza por completo en el momento en que se entrega el bien, salvo que una norma legal disponga lo contrario.

A su vez, como se indicó en la primera sección de este apartado, de conformidad con el artículo 1567° del Código Civil “el riesgo de pérdida **de bienes ciertos**, no imputables a los contratantes, pasa al comprador en el momento de su **entrega**” (Poder Ejecutivo, 1984) (el énfasis es nuestro). Nótese que la transferencia del riesgo de pérdida de un bien, por causas no imputables al vendedor ni el comprador (dolo o culpa), acontece en el momento en que se entrega el bien cierto, sea este mueble o inmueble.

A partir de tales consideraciones, se puede afirmar que las transferencias de propiedad y el riesgo de pérdida de un bien mueble se realizan y/o acontecen en un mismo momento: con la entrega del bien. En tal sentido, para fines del devengo tributario, el momento en que se transfiere la propiedad (que incluye sus aspectos sustanciales) del bien converge con el momento en que se transmite el riesgo de pérdida del bien.

Bajo esta interpretación se tributará sobre una renta neta determinada a partir de ingresos devengados por enajenaciones realizadas. Por consiguiente, se respetará la real capacidad contributiva del contribuyente y el momento en que la exterioriza: cuando gana el derecho a cobrar la contraprestación por haber satisfecho su prestación (entregar en propiedad el bien).

Es así, entonces, que esta interpretación del devengo tributario de ingresos por enajenación de bienes muebles armoniza los dos elementos requeridos por el segundo y cuarto párrafos del inciso a) del artículo 57° de la LIR; conllevando a que el riesgo de pérdida sea adecuado para fines del IRE.

Sin perjuicio de ello, consideramos oportuno precisar que podrían existir situaciones en la práctica que, de no ser interpretadas a partir de las consideraciones indicadas, podrían conllevar a que no se cumpla lo previsto las normas indicadas del artículo 57° de la LIR. Vale decir, que la imputación del ingreso al ejercicio gravable no se dé cuando, de modo concurrente, se produzcan los aspectos sustanciales o significativos de la transferencia de la propiedad y se hubiese transferido el riesgo de pérdida del bien.

Entre ellas, se pueden encontrar los casos en que se pacten que la transmisión de la propiedad del bien mueble no se producirá con la entrega considerando el “salvo disposición legal diferente” a que se refiere el artículo 947° del Código Civil. Así, tenemos el caso que nos plantea De La Vega y Shulca (2018):

“(…) la empresa “X” acuerda entregar un bien a la empresa “Z” en un almacén y requiere recibir lo antes posible los ingresos de la venta para su capital de trabajo. Por ello, se pactó que, a pesar de que el bien ya se encuentra en el almacén, la empresa “Z” **recién podrá disponer del mismo cuando la administradora del almacén verifique el pago de al menos el 80 por ciento del precio pactado**. En este caso, la transferencia del riesgo se realizó cuando el bien fue dejado en el almacén. Por lo tanto, en ese momento se debe reconocer el ingreso según la nueva definición legal de devengo. Contablemente, para poder devengar el ingreso se debe verificar que el comprador tenga el control. En el ejemplo dado, ese ingreso todavía no se podría registrar en la contabilidad, pero tributariamente ya se configuró el devengo con la transferencia del riesgo” (p.14) (el énfasis es nuestro).

Este caso se trataría de una venta con reserva de propiedad regulada en el artículo 1583° del Código Civil. Mediante esta el enajenante conserva para sí la propiedad del bien hasta que el adquirente pague toda o una parte de la contraprestación pactada; aunque el bien se hubiese entregado al adquirente, persona que asume desde ese momento el riesgo de pérdida o deterioro del bien (Poder Ejecutivo, 1984).

Del caso planteado es relevante destacar dos cuestiones. Primero, el adquirente no tiene la capacidad de disponer del bien mueble, a pesar que se encuentra ubicado físicamente en el almacén convenido por las partes. Recién adquirirá tal capacidad cuando pague por lo menos el 80% del total de la contraprestación pactada.

Ello equivale a decir que el enajenante no ha transferido el poder de disposición al adquirente con la entrega del bien, sino que lo hará cuando pague el porcentaje mínimo acordado. Segundo, la puesta en el almacén constituye el momento en que se transfiere el riesgo de la pérdida del bien.

Sobre la base de tales situaciones, podrían existir tres interpretaciones, las mismas que se basan en los fundamentos indicados en la sección “Armonización del control con la enajenación: hacia una adecuada interpretación del devengo tributario” del apartado anterior. Estas se indican a continuación:

1. Se debe determinar si, jurídicamente, se ha completado o perfeccionado la transferencia de propiedad del bien mueble de conformidad con el artículo 5° de la LIR. Luego, se debe analizar si se ha transferido el riesgo de pérdida de acuerdo el cuarto párrafo del inciso a) del artículo 57° de la misma ley.

Bajo esta interpretación, debido a que no se ha perfeccionado la transmisión de la propiedad –la cual tendrá lugar cuando el adquirente pague el 80% de la contraprestación convenida–, el ingreso no podrá devengarse, por más que con la entrega del bien se hubiese transferido el riesgo de su pérdida. En este caso, el íntegro del ingreso se devengará cuando, jurídicamente, el adquirente obtenga la propiedad. Solo en este momento se habrán realizado las transferencias de propiedad y del riesgo de pérdida.

2. Se debe determinar si se han producido los hechos sustanciales para la generación del ingreso por enajenación de bienes, es decir, si se ha transferido el riesgo de pérdida del bien mueble, de conformidad con el cuarto párrafo del inciso a) del artículo 57° de LIR.

Esta interpretación es contraria a la anterior. Para fines del devengo no es relevante si ha tenido lugar la enajenación de forma completa o significativa del bien mueble. Antes bien, el ingreso devengará en el momento en que el enajenante transmita el riesgo de la pérdida mediante la entrega del bien al adquirente.

3. Se debe determinar si se han producido los aspectos sustanciales de la transmisión de la propiedad de conformidad con el

segundo párrafo del inciso a) del artículo 57° concordado con el artículo 5° de la LIR y, además, si se ha transferido el riesgo de pérdida del bien mueble de acuerdo con el cuarto párrafo del inciso a) del referido artículo 57°.

Esta es una interpretación que armoniza las dos anteriores. Bajo esta la transferencia de la propiedad, en términos significativos, se producirá con la entrega del bien. Esto es así porque con la entrega física del bien en el almacén convenido se cumple, de forma sustancial, la prestación comprometida por el enajenante: entregar el bien en propiedad.

En ese momento el enajenante habrá ganado, razonablemente, el derecho a cobrar el ingreso y, por lo tanto, el flujo de riqueza fluirá a su esfera patrimonial. Mientras tanto, sólo restará que el adquirente pague el importe mínimo convenido (80% de la contraprestación) para que la transferencia de la propiedad se perfeccione o complete. Por lo tanto, con la entrega del bien se habrán transferido los aspectos sustanciales de la propiedad de este.

Por su parte, de acuerdo con lo pactado por las partes y que coincide con lo previsto por los artículos 1567 y 1583° del Código Civil, el riesgo de pérdida del bien pasa al adquirente en el momento de la entrega del bien en el lugar pactado. En tal sentido, para fines del devengo tributario, el momento en que se transfiere la propiedad de modo sustancial converge con el momento en que se transmite el riesgo de pérdida del bien.

Sobre la base de tales entendimientos, consideramos que una interpretación adecuada del devengo tributario de ingresos por enajenación de bienes debe armonizar los dos elementos requeridos por el segundo y cuarto párrafos del inciso a) del artículo 57° de la LIR. Por lo tanto, nos adherimos a la tercera interpretación desarrollada.

Sólo bajo esta interpretación se tributará sobre una renta derivada de ingresos devengados por enajenaciones, razonablemente, realizadas. Renta que expresará la real capacidad contributiva del contribuyente y el momento en que esta se exterioriza: cuando el enajenante gana el derecho a cobrar la contraprestación por haber satisfecho su prestación (entregar en propiedad el bien) de modo significativo.

Discrepancia entre el riesgo de la pérdida y la enajenación de bienes inmuebles

En relación con los bienes inmuebles, el artículo 949° del Código Civil ha dispuesto que **“la sola obligación de enajenar”** un inmueble determinado hace al acreedor propietario de él, salvo disposición legal diferente o pacto en contrario” (Poder Ejecutivo, 1984) (el énfasis es nuestro).

Al respecto, la doctrina civil señala que el referido artículo señala que el momento en que se suscribe el contrato –acto jurídico que declara o manifiesta la voluntad de las partes para contraer obligaciones y derechos– determina la transferencia de la propiedad, regla recogida del Código napoleónico (Beltrán, 2001; Osterling, 2007; Salvat, 1946).

Además, en el caso de bienes inmuebles, el contrato constituye el título (acuerdo de transmisión) y modo (acto por el que se realiza la transferencia) de la transferencia de la propiedad; a diferencia de los bienes muebles, en que el contrato sólo es el título y la tradición (entrega) es el modo (Avendaño y Avendaño, 2017; Ramírez, 2007).

Ello equivale a decir que el traspaso de la propiedad de un bien inmueble se produce cuando una de las partes manifiesta su voluntad de llevar a cabo la enajenación de un bien y la otra, la de adquirir tal bien, salvo pacto o disposición legal en contrario. Voluntad que se manifiesta a través del contrato.

Ahora bien, como se indicó anteriormente, según lo dispuesto en el artículo 1567° del Código Civil “el riesgo de pérdida **de bienes ciertos**, no imputables a los contratantes, pasa al comprador en el momento de su **entrega**” (Poder Ejecutivo, 1984) (el énfasis es nuestro). En otros términos, la transferencia del riesgo de pérdida de un bien, por causas no imputables al vendedor ni el comprador (dolo o culpa), acontece en el momento en que se entrega el bien cierto, sea este mueble o inmueble.

A partir de tales consideraciones, se advierte que las transferencias de propiedad (enajenación) y el riesgo de pérdida de un bien inmueble se realizarían en momentos distintos. La enajenación del inmueble se producirá con la sola suscripción del contrato de compraventa, salvo pacto o disposición legal en contrario; mientras que la transferencia del riesgo de la pérdida acontecerá cuando el enajenante entregue el inmueble al adquirente.

Ello se evidencia, más aún, cuando el artículo 1138° del Código Civil (Poder Ejecutivo, 1984), denominado “Teoría del riesgo en las obligaciones de dar bien cierto”, señala que “en las obligaciones de dar bienes ciertos **se observan, hasta su entrega, las reglas**” para determinar quién de las partes asume el riesgo de la pérdida del bien (Poder Ejecutivo, 1984) (se sugiere ver la sección anterior “La pérdida del bien y el riesgo según el Código Civil y sus efectos en el devengo tributario”).

En otros términos, la transferencia del riesgo de la pérdida (incluido el deterioro) de todo bien (como el inmueble) debe sujetarse a las referidas reglas hasta el momento en que efectivamente tenga lugar la entrega del inmueble. Por consiguiente, salvo pacto o disposición legal en contrario, la transmisión de propiedad (enajenación) sucederá primero con ocasión de la suscripción del contrato (por ejemplo, en un ejercicio 1) y, luego, la transferencia del riesgo de la pérdida del inmueble con la entrega del bien (en un ejercicio 2). Ello evidencia que ambos elementos no convergen en el mismo momento.

Sobre la base de ello, advertimos que existirían tres interpretaciones. Estas se indican a continuación:

1. Se debe determinar si, jurídicamente, se ha completado o perfeccionado la transferencia de propiedad del bien inmueble de conformidad con el artículo 5° de la LIR. Luego, se debe analizar si se ha transferido el riesgo de pérdida de acuerdo el cuarto párrafo del inciso a) del artículo 57° de la misma ley.

Bajo este entendimiento, dado que con la suscripción del contrato de compraventa el enajenante transfirió la propiedad del inmueble al adquirente (ejercicio 1) y, luego, con la entrega del bien transmitió el riesgo de su pérdida (ejercicio 2), el íntegro del ingreso devenga en este último momento.

2. Se debe determinar si se han producido los hechos sustanciales para la generación del ingreso por enajenación de bienes, es decir, si se ha transferido el riesgo de pérdida del bien inmueble, de conformidad con el cuarto párrafo del inciso a) del artículo 57° de LIR.

Bajo este razonamiento, independientemente del momento en que se transfiere la propiedad del bien (ejercicio 1), el íntegro del ingreso devenga en el momento en que el enajenante transmite el riesgo de la pérdida al adquirente mediante la entrega del inmueble (ejercicio 2).

3. Se debe determinar si se han producido los aspectos sustanciales de la transmisión de la propiedad de conformidad con el segundo párrafo del inciso a) del artículo 57° concordado con el artículo 5° de la LIR y, además, si se ha transferido el riesgo de pérdida del bien inmueble de acuerdo con el cuarto párrafo del inciso a) del referido artículo 57°.

Esta interpretación reconoce que la transferencia de la propiedad del inmueble se efectuará en el momento de la suscripción del contrato. No obstante, con la sola suscripción el enajenante no ha cumplido,

sustancialmente, con la prestación comprometida en el contrato: entregar el bien. Para que exista una reciprocidad en el acto de enajenación, no basta que el enajenante cumpla con su prestación de transferir la propiedad legal del bien, sino que, a cambio de ello, tenga el derecho cobrar la contraprestación comprometida.

Ello, únicamente, acontecerá en el momento en que el enajenante entregue físicamente el bien. En ese momento, jurídicamente, el enajenante no sólo habrá disminuido su patrimonio por causa de la transferencia de la propiedad del bien, sino que lo habrá recobrado (parcial o totalmente) o superado a causa del derecho de cobro ganado. Por lo tanto, con la entrega del bien se transferirán los aspectos significativos de la propiedad del mismo.

Por su parte, de acuerdo con el artículo 1567° del Código Civil, el riesgo de pérdida del bien pasa al adquirente en el momento de la entrega física del bien. Por consiguiente, para fines del devengo tributario, el momento en que se transfiere la propiedad de modo sustancial converge con el momento en que se transmite el riesgo de pérdida del bien.

Sobre la base de tales razonamientos, sostenemos que una interpretación adecuada del devengo tributario de ingresos por enajenación de bienes debe armonizar los dos elementos requeridos por el segundo y cuarto párrafos del inciso a) del artículo 57° de la LIR. Por lo tanto, nos adherimos a la tercera interpretación desarrollada.

Sólo bajo ese entendimiento se tributará sobre una renta derivada de ingresos devengados por enajenaciones, razonablemente, realizadas. Renta que revela la capacidad contributiva del enajenante y el momento en que esta se manifiesta: cuando este gana el derecho a cobrar la contraprestación por haber satisfecho su prestación (entregar en propiedad el bien) de modo significativo. En ese sentido, se puede concluir que el riesgo de pérdida resulta adecuado para fines del IRE.

Sin perjuicio de lo anterior, es oportuno precisar que podrían existir situaciones en la práctica que, de no ser interpretadas a partir de las consideraciones indicadas, podrían conllevar a que no se cumpla lo previsto las normas indicadas del artículo 57° de la LIR. Vale decir, que la imputación del ingreso al ejercicio gravable no se dé cuando, de modo concurrente, se produzcan los aspectos sustanciales o significativos de la transferencia de la propiedad y se hubiese transferido el riesgo de pérdida del bien.

Entre ellas, se pueden encontrar los casos en que se pacten que la transmisión de la propiedad del bien inmueble no se producirá con la suscripción del contrato atendiendo al “salvo disposición legal diferente o pacto en contrario” a que se refiere el artículo 949° del Código Civil. Por ejemplo, en el caso de una compraventa con reserva de propiedad de un bien inmueble, la interpretación del devengo tributario debe seguir la misma lógica argumental expuesta anteriormente para el caso de una compraventa con reserva de propiedad de un bien mueble.

Adicionalmente, es preciso señalar que algunos pueden interpretar que, en el caso de la enajenación de bienes inmuebles, la transmisión del control puede suceder antes que el traspaso del riesgo de pérdida. Ello, a partir de la interpretación que se le puede dar al indicador (indicio) de que el cliente obtiene el control cuando “tiene el derecho legal al activo”, según lo previsto en el párrafo 38 de la NIIF 15.

Como se indicó en el punto de análisis denominado “Los indicadores del control y su relación con el concepto de propiedad” del primer apartado de este capítulo, este indicador tiene un alcance amplio. Este podría referirse a que el cliente tiene el derecho legal de propiedad sobre el bien, pero, además, otros derechos legales que no representan propiedad (licencia, usufructo, garantía, habitación, etc.).

Si se considera que el indicador se refiere al derecho de propiedad, la transferencia del control del bien inmueble se daría con la sola suscripción

del contrato, salvo pacto o disposición legal en contrario. Por consiguiente, el íntegro del ingreso tendría que devengarse en ese momento. Sin embargo, bajo el concepto del control, en ese momento el cliente no tiene la capacidad de hacer uso del bien, sino hasta que la entidad le entregue físicamente.

Más aún, como hemos sostenido, para el devengo tributario no basta que se perfeccione la transferencia legal de la propiedad, sino que se satisfaga, significativamente, la prestación comprometida en el contrato suscrito: la entrega del bien en propiedad y, adicionalmente, que se transfiera el control o el riesgo de pérdida, lo que acontezca primero. Estos elementos, en el caso planteado, se verificarán de forma conjunta con la entrega del bien inmueble.

- d. La conexión entre el riesgo de pérdida y el concepto de riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad

Como se indicó en el punto anterior, por lo general, las transferencias del riesgo de pérdida y de la propiedad de los bienes muebles se producen, coincidentemente, con la entrega de los mismos. Situación que puede no suceder en el caso de los inmuebles. En este tipo de bienes, la transmisión de la propiedad se da con la declaración de la voluntad de enajenarlos y adquirirlos (contrato), salvo pacto o disposición legal en contrario; mientras que la transferencia del riesgo de pérdida ocurre después, con la entrega de aquellos.

Además, se indicó que la transferencia del riesgo de pérdida de un bien mueble o inmueble, por causas no imputables al vendedor ni el comprador (dolo o culpa), se da en el momento de la entrega del mismo. En ese momento acontecerá el devengo tributario del ingreso por la enajenación del bien mueble o inmueble (salvo que antes ocurra la transferencia del control de este).

Aquellas perspectivas civiles, actualmente, son aplicables con ocasión de la vigencia de la regla del devengado de transferencia del riesgo de la pérdida incluida por el DL 1425. No obstante, antes de la vigencia de este DL, el TF y la Administración Tributaria han utilizado el concepto de riesgo asociado al bien, desde la perspectiva civil (riesgo de pérdida del bien que podría coincidir con transmisión de la propiedad) y bajo el enfoque contable de la NIC 18 (riesgo significativo inherente a la propiedad del bien), a fin determinar el devengo de los ingresos por enajenación de bienes.

Así tenemos la Resolución N° 01036-9-2019 en la que se señaló que la Administración reparó los ingresos provenientes de la enajenación de vehículos al considerar que devengaron en períodos anteriores al indicado por el contribuyente (TF, 2019b). Para tal efecto, la Administración consideró que en la oportunidad en la que los clientes suscribieron cartas poder para que el contribuyente efectuara diversos trámites (como la inmatriculación de los vehículos o el recojo de placas) se produjo la tradición ficta por cambio de título posesorio de los vehículos, lo que demostraba que se había transferido los riesgos inherentes de la propiedad de tales bienes.

Sin embargo, el TF (2019b) contradijo la teoría de que se había producido la tradición de los vehículos que, según la Administración, demostraba la transferencia de los riesgos inherentes de la propiedad y, por tanto, determinaba el devengo de los ingresos. El TF fundamentó su decisión de la forma siguiente:

“(…) al haberse determinado en el caso bajo análisis que en los ejercicios 2013 y 2014, la recurrente no transfirió a sus clientes (compradores de los vehículos) **los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad** de los vehículos, se advierte que en dichos ejercicios no se cumplieron con todas las condiciones señaladas en el párrafo 14 de la NIC 18 para reconocer al anticipo de clientes como ingresos devengados en dichos ejercicios

(...) la recurrente **efectuó la entrega** de estos bienes en los ejercicios 2014 y 2015, respectivamente, como lo reconoce la Administración (...) se tiene que **en dicho momento se cumplieron los requisitos para el reconociendo reconocimiento de los ingresos según la NIC 18**, por lo que resultaba correcto que la recurrente considerará devengados dichos ingresos en los mencionados ejercicios y no en los periodos acotados por la Administración (2013 y 2014, respectivamente) de conformidad con el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta” (2019, p. 7) (el énfasis es nuestro).

De modo similar, Sunat (2013) en la Carta N.º 086-2013-SUNAT ha interpretado que “el ingreso derivado de la transferencia de propiedad de vehículos nuevos, se deberá reconocer (...) cuando, entre otros requisitos, la empresa haya transferido al comprador los riesgos significativos y los beneficios de propiedad” (p. 2) al que aludía el párrafo 14 de la NIC 18.

De otro lado, el TF (2018) en la Resolución N.º 07315-1-2018 ha afirmado que cuando se realiza la tradición del bien se transfiere el riesgo de la pérdida del bien civilmente, pero, además, el enajenante trasmite al adquirente los riesgos de tipo significativo de la propiedad considerando lo previsto por la NIC 18; por lo que en este último momento se devengaban los ingresos.

Para ello, el colegiado recurrió a las normas que regulan el riesgo de pérdida y la propiedad previstas en el Código Civil y, a su vez, a la NIC 18 que regulaba el riesgo inherente a la propiedad a fin de establecer el devengo de los ingresos. Así, en un caso de venta de vehículos similar al referido anteriormente, el TF (2018) manifiesta:

“Que de acuerdo con el artículo 1567° del Código Civil, **el riesgo de la pérdida** de bienes ciertos, no imputables a los contratantes, pasa al comprador en el momento de su entrega, de manera que **cuando**

ocurre la tradición que implica la transferencia de propiedad de los bienes muebles, según los artículos 901 ° y 947° del mismo cuerpo de leyes, **el vendedor transfiere al comprador los riesgos significativos de la propiedad.**

Que siendo así, según el proceso de ventas de la recurrente y la documentación presentada, se concluye que con la entrega física de los vehículos vendidos a los clientes, la recurrente transfirió los **riesgos y ventajas, de tipo significativo**, derivados de la propiedad de los bienes, no conservando para sí implicación alguna en la gestión corriente de los mismos, verificándose en dicho momento el cumplimiento del primer y segundo requisitos señalados en el párrafo 14 de la **NIC 18** para el reconocimiento de los ingresos provenientes de la venta de los vehículos” (p. 7) (el énfasis es nuestro).

Como se muestra, para las autoridades tributarias fue importante recurrir, no sólo a la legislación civil, sino también a la NIC 18. Esto fue así porque los enfoques del Código Civil (riesgo de pérdida) y el enfoque contable (riesgo significativo inherente a la propiedad), de acuerdo con nuestro análisis, tenían tres puntos de correspondencia o aproximación: la propiedad legal del bien; la pérdida o el deterioro del bien y; las condiciones sustanciales que originan el devengo del ingreso.

En primer lugar, en relación con la aproximación a la propiedad legal del bien de ambos enfoques, de acuerdo con el párrafo 15 de la NIC 18, “en la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador” (IFRS Foundation, 2014).

Esta situación, en la mayor parte de los casos, armonizaba con el concepto de enajenación de la LIR, esto es, transferencia de propiedad. De modo que, si una entidad conservaba o retenía los riesgos significativos de la propiedad, no se producía la venta (enajenación), el ingreso no devengaba y, por ende, no se tributaba sobre este.

En segundo lugar, respecto a la correspondencia en la pérdida o el deterioro del bien de ambos enfoques, de acuerdo con lo que señalaba el párrafo 16 de la NIC 18, una entidad podía retener, de modo significativo, los riesgos de tener la propiedad de un bien de diversas formas (IFRS Foundation, 2014). Este podría ser el caso en el que una entidad efectúe la venta de un bien a un cliente, pero el traslado de los riesgos puede no darse si –por alguna causa externa o inherente al bien– el mismo sufre alguna pérdida o deterioro.

En ese caso, la entidad debe evaluar si la posesión del bien hasta la entrega al cliente implica que está reteniendo el riesgo de que el bien se pierda o dañe. De ser así, no podría reconocer ingreso alguno, sino hasta que transfiera ese riesgo (inherente a la propiedad) al cliente. En ese sentido, en la Resolución N°14610-8-2013, el TF (2013) ha señalado en una controversia (consistente en determinar el devengo de los ingresos de la enajenación de minerales concentrados en condiciones de FOB) que:

“(…) la transferencia de propiedad y del riesgo de las operaciones de venta de concentrados (...) se produjo cuando éstos sobrepasaron la borda del buque en el puerto de embarque, momento en el cual además se transfirieron los riesgos de pérdida y daños de los bienes, conforme con lo pactado por las partes” (p. 17-18).

En tercer lugar, con relación a la aproximación en las condiciones sustanciales que originan el devengo del ingreso de ambos enfoques, el TF (2013), luego de analizar los requisitos previstos por el párrafo 15 de la NIC 18 para el reconocimiento de un ingreso, señaló que para establecer el momento en que “se produce el devengo de los ingresos, se debe tener en cuenta **las condiciones esenciales del ingreso**, esto es, que se hayan transferido al comprador **los riesgos significativos** y los beneficios de propiedad de los productos” (p. 14) (el énfasis es nuestro).

En otra Resolución, la N° 3557-2-2004, el TF (2004c) resuelve una controversia, que centró en determinar si los pagos efectuados por la venta de un bien mueble (antes de su entrega) constituían ingresos devengados, a partir del análisis del Código Civil y la NIC 18. En este pronunciamiento el referido Tribunal señala que la transferencia del riesgo inherente a la propiedad está relacionada con la entrega del bien, el cual representa el hecho sustancial que condiciona el devengo del ingreso. Así señala que

“(…) para efecto del devengo mientras no se haya entregado el bien no podría surgir el derecho a cobro (devengo del ingreso), pues no se habría materializado **el hecho sustancial generador de renta**. Por las mismas razones, desde el punto de vista **contable**, no se ha transferido al comprador ‘los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los productos’, lo cual ocurrirá con la **entrega** del bien, materia de la venta” (p. 4) (el énfasis es nuestro).

Adicionalmente a lo anterior, es preciso recordar que, como se indicó en el punto de análisis denominado “Los indicadores del control y su relación con el concepto de propiedad” del primer apartado del presente capítulo, uno de los cinco indicadores previsto por el párrafo 38 de la NIIF 15 como muestra de que se ha transferido el control es que “el cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo” (IFRS Foundation, 2018).

Por consiguiente, los criterios desarrollados por la doctrina y en sendos pronunciamientos de la Administración Tributaria y el TF, respecto a tal criterio como parámetro para establecer el devengo de los ingresos, son plenamente aplicables en la actualidad.

En el mismo sentido, se puede afirmar que el riesgo de la pérdida contractual o civil guarda una estrecha relación con el riesgo significativo inherente de la propiedad al que alude la norma contable de ingresos ordinarios (antes NIC 18, ahora NIIF 15). Además, en ambos enfoques el riesgo forma parte del ejercicio personal de la propiedad sobre un bien, es

decir, con la propiedad de un bien se conserva el riesgo de perderlo. Riesgo que desaparece cuando el bien es transferido al nuevo propietario.

Razones por las cuales consideramos que el momento en que se transmite el riesgo de la pérdida del bien o el riesgo de la propiedad de tipo significativo guarda armonía con el momento en que se produce la enajenación. Momento en que, al manifestar capacidad contributiva, el ingreso debe devengarse a fin de servir de base para determinar la renta neta. Base sobre la que se justificará el nacimiento de la obligación tributaria del IRE.

3.1.4. Devengo de los ingresos por enajenación de bienes que involucran otras prestaciones

Como se indicó, el artículo 57° de la LIR, modificado por el DL 1425, ha dispuesto reglas generales aplicables para el devengo de los ingresos empresariales procedentes de cualquier tipo de transacción. Además, ha previsto reglas particulares para el devengo de los ingresos de diversas transacciones. Entre estas se encuentran la enajenación de bienes, la prestación de servicios, la cesión temporal de bienes y las obligaciones de no hacer.

Como regla general, para cualquier tipo de transacción, el sexto párrafo del inciso a) del referido artículo 57° ha señalado que, cuando la transacción involucra más de una prestación, el devengo de los ingresos se determinará de forma separada por cada una de ellas. Ello equivale a decir que, para determinar el devengo de los ingresos derivados de una transacción que contenga más de una prestación, deberán aplicarse diferentes reglas de devengo y, por lo tanto, la imputación del ingreso asociado a cada prestación podría efectuarse en momentos (o ejercicios) distintos.

Como regla particular, para el caso de enajenación de bienes, el literal c) del acápite 1.1) del numeral 1 del cuarto párrafo del aludido inciso a) ha

establecido que, al determinar si se ha transferido el control, no se tendrá en cuenta si la prestación de transferir un bien debe ser contabilizada de forma conjunta con otra(s) prestación(es). En estos casos, si para la contabilidad dos o más prestaciones se consideran como una obligación de desempeño, para el IRE ambas calificarán como prestaciones independientes. A partir de ello, corresponderá efectuar la evaluación de si se ha trasladado el control del bien objeto de enajenación y, en su caso, evaluar si corresponde analizar la(s) otra(s) prestación(es) a luz de otra(s) regla(s) particular(es) de devengo.

Debido a que el análisis del presente estudio se circunscribe a la problemática del devengo de ingresos por enajenación de bienes, se analizará, principalmente, la regla particular indicada en el párrafo anterior. No obstante, ello no implica que las consideraciones expuestas en este apartado también sean aplicables para las transacciones que le sean aplicables la regla general. Por consiguiente, el análisis se circunscribe, fundamentalmente, en aquellas situaciones en las que contablemente dos prestaciones de una transacción se contabilicen de manera conjunta.

Para tal efecto, es necesario distinguir tres elementos que se utilizarán en el presente apartado: compromiso, obligación y prestación. El primero se refiere al compromiso de transferir un bien o servicio; en tanto que el segundo, a las obligaciones de desempeño. Ambos son elementos que se indican y distinguen en la NIIF 15. Por su parte, el tercero de ellos, se refiere a las prestaciones que puede tener una transacción y que, según la interpretación que se le dé a la regla particular del artículo 57° de la LIR indicada anteriormente, serán determinantes para establecer el devengo de ingresos.

Para mayor claridad, situémonos en un contrato de compraventa cuyo objeto es la venta de una máquina (una embotelladora, por ejemplo). Adicionalmente, las partes han convenido que el vendedor dejará la máquina en el almacén del comprador, el mismo que se encuentra ubicado en una región distinta a la del vendedor (aunque dentro del país). Además,

por la complejidad de la máquina, el vendedor es quien debe efectuar la instalación especializada. Así mismo, como parte de la oferta de venta, el vendedor prestará un mantenimiento anual de la máquina.

Para fines de la NIIF 15, en este contrato existirán 4 compromisos: la venta del bien y los servicios de transporte, instalación y mantenimiento. En tanto existirán 3 obligaciones de desempeño: los compromisos de vender el bien y el servicio de instalación constituirán una sola obligación de desempeño, debido a que el cliente no podría beneficiarse de estos de forma separada y porque entre tales compromisos existe un alto grado de interrelación.

Por su parte, el servicio de transporte califica como otra obligación de desempeño debido que un proveedor alterno (distinto al vendedor) podría llevar a cabo el transporte del bien; y, el servicio de mantenimiento anual otra obligación, toda vez que su cumplimiento se llevará a cabo de forma separada y posterior a los referidos compromisos anteriores.

Para fines de la LIR, si consideramos que en su artículo 57° se ha dispuesto que, si contablemente dos o más prestaciones se contabilizan de forma conjunta, para establecer el devengo se considerarán como independientes; por lo tanto, en principio, tendríamos 4 prestaciones independientes. No obstante, como se expondrá más adelante, esta conclusión podría cambiar en función a cómo se interprete esta disposición legal.

Sobre la base de tales consideraciones, hemos organizado el presente apartado en tres secciones. En primer lugar, se determinará si la separación (abstracción) de las prestaciones de una transacción afecta al hecho imponible, la base imponible y la obligación tributaria del IRE. Sobre la base de ello, concluiremos que existe una transgresión a los principios del Derecho.

En segundo lugar, desarrollaremos una interpretación – fundamentada en la función y relación de las prestaciones del acto contractual – a través de la cual se podrá concluir cuándo dos o más prestaciones califican como una sola prestación o como prestaciones distintas. A partir de ella, proponemos darle validez normativa a la regla de separación de una transacción.

En tercer lugar, para los casos en los que, residualmente, se concluya que existen varias prestaciones en una misma transacción y siempre que no se hubiere establecido una contraprestación específica para cada una de ellas, se explicará si, jurídicamente, es posible aplicar los requerimientos de la NIIF 15 o las reglas de valor de mercado para establecer el valor de cada prestación.

a. **Abstracción del hecho imponible, de la base imponible y la obligación tributaria del IRE en una transacción con más de una prestación**

En esta sección se determinará si la separación de las prestaciones de una transacción afecta al hecho imponible, la base imponible y la obligación tributaria del IRE. A partir de ello, se establecerá si se vulneran los principios reconocidos en el Derecho.

Abstracción del hecho imponible en una transacción con más de una prestación

Como se indicó en el apartado dos de este capítulo, un sector de la doctrina considera que el devengo previsto en el artículo 57° de la LIR constituye el aspecto temporal del hecho previsto por la ley como gravado o imponible; es decir, es el que determina el momento en que se produce el hecho gravado. Entre los hechos gravados se encuentran las transacciones que califiquen como enajenaciones, servicios, cesión de bienes, etc.

Ahora bien, el mismo artículo, modificado por el DL 1425, señala que el devengo de los ingresos de las transacciones que involucran más de una

prestación (como la de enajenar, prestar un servicio, ceder un bien, etc.) debe efectuarse de forma autónoma por cada una de ellas. No obstante, no se ha establecido cuáles son los criterios que deben cumplirse para que una transacción, para fines exclusivamente del IRE, deba calificar como una que involucra más de una “prestación” ni el procedimiento o los límites para establecer la cantidad de las prestaciones.

Sin perjuicio de ello, para ilustrar las prestaciones de una misma transacción, la Exposición de Motivos del referido DL refiere que, en el caso en la que se venda (enajene) un bien que precisa de una instalación especializada que deba ser realizada por el enajenante, “para fines del devengo, los ingresos por la venta del bien y del servicio de instalación deberán considerarse por separado” (Poder Ejecutivo, 2018b).

Así entonces, bajo la visión de la referida doctrina, la determinación del momento en que se producen los hechos gravados (aspecto temporal de la HIT) – la enajenación del bien y la prestación del servicio de instalación – ocurrirá en momentos distintos. Ello equivale a decir que el hecho imponible deberá abstraerse en función de las prestaciones que contiene la transacción (hecho gravado) que lo origina; causando con ello que el nacimiento de la obligación tributaria del IRE ocurra en diferentes oportunidades (o ejercicios gravables).

Para tal efecto, debe entenderse por abstraer a “separar por medio de una operación intelectual un rasgo o una cualidad de algo para analizarlos aisladamente o considerarlos en su pura esencia o noción” (RAE, 2021).

Dado que el legislador no ha previsto expresamente cuándo ni cómo se determina que una transacción debe ser tratada para fines del IRE como una que tiene más de una prestación se puede colegir que los principios de reserva de ley, legalidad y seguridad jurídica se ven quebrantados. Ello equivale a decir que tales quebrantamientos se dan porque no se ha establecido los criterios a cumplir para determinar cuándo una transacción (hecho gravado) con más de una prestación califica como tal para fines del

IRE ni el procedimiento legal para establecer la cantidad de prestaciones de una transacción – el cómo – ni los límites que ello implica.

Por consiguiente, la vulneración a tales principios se materializa porque los criterios o el procedimiento para determinar la cantidad de hechos gravados (aspecto material) – aspecto esencial del IRE – que deriven de una misma transacción no se encuentran previstos expresamente en la ley tributaria (reserva de ley) y quedará a discreción del contribuyente o, en su caso, de la Administración Tributaria (legalidad e inseguridad jurídica).

De tal manera se transgrede el principio de reserva de ley previsto en el artículo 74° de la Constitución Política vigente y en la Norma IV “Principio de legalidad – reserva de ley” del Título Preliminar del Código Tributario. En otros términos, se excede el límite que tiene el Estado – a través de su potestad tributaria – al regular el IRE y sus aspectos esenciales, como el aspecto material, sólo por ley o decreto legislativo.

Así lo ha interpretado el TC (2005) en la Sentencia N° 00042-2004-AI al señalar que en la creación de todo tributo por ley:

“(…) se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus **elementos esenciales será máximo** cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos

(…) la regulación del hecho imponible en abstracto [HIT]–que requiere la **máxima observancia del principio de reserva de ley**–, debe comprender la alícuota, la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial)” (p. 14) (el énfasis es nuestro).

De forma similar se contraviene el principio de legalidad tributaria toda vez que, al no haberse previsto cómo se establecerá el número de prestaciones –las cuáles determinan la cantidad de hechos gravados e

imponibles—, quedará a la interpretación o criterio del contribuyente efectuar tal determinación. La misma discreción tendrá la Administración. Por consiguiente, la “subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio” (TC, 2015, p. 12) requerida por el principio de legalidad se verá transgredida.

Todas estas situaciones causarán que los contribuyentes se encuentren en una situación de inseguridad al establecer si una transacción, para fines del IRE, debe ser calificada con una que tenga más de una prestación, lo cual determinará la cantidad de hechos imponibles. Además, dado que respecto a esta cuestión no tienen certeza de lo que la ley les obliga hacer y qué es lo que pueden omitir, no podrán prever, razonablemente, los criterios y la actuación de la Administración, así como los efectos tributarios y/o económicos que ellos pueden conllevar.

Del mismo modo, los funcionarios de la Administración Tributaria, en una eventual fiscalización del IRE (en particular respecto al devengo de los ingresos), no tendrán claridad sobre el procedimiento legal que deberán seguir para calificar una transacción como una que tiene más de una prestación. Esto y lo indicado en el párrafo anterior denotan que la inclusión de la regla del devengo de los ingresos de una transacción que involucra más de una prestación (como la de enajenar bienes) generarán inseguridad jurídica.

Abstracción de la base imponible en una transacción con más de una prestación

En el apartado dos de este capítulo, se señaló que la doctrina y la jurisprudencia consideran que el devengo previsto en el artículo 57° de la LIR constituye una regla de imputación de ingresos generados a lo largo de la actividad empresarial del contribuyente a un periodo determinado (ejercicio gravable) a fin de coadyuvar a cuantificar la base imponible del IRE: la renta neta empresarial. Así mismo, se indicó que el devengo también es considerado como el momento en que se configura la renta neta

empresarial (el 31 de diciembre de cada año), cuyo acaecimiento generará el nacimiento de la obligación tributaria.

Como se indicó, la LIR no ha establecido los criterios a cumplir para determinar cuándo una transacción (hecho gravado) con más de una prestación califica como tal para fines del IRE ni el procedimiento legal para establecer la cantidad de prestaciones de una transacción y, sobre la base de ello, imputar los ingresos en un solo momento o en oportunidades (o ejercicios gravables) distintos.

Ello implica, entonces, que no existirá seguridad para fijar el momento en que el ingreso derivado de cada prestación debe ser considerado para cuantificar la base imponible del IRE. Esto dependerá, una vez más, del criterio del contribuyente y/o la Administración Tributaria en cada caso en concreto.

En el mismo sentido, debido a que no se ha señalado cómo concluir que más de una prestación califica como una sola prestación (y por tanto como un solo hecho gravado) o como prestaciones distintas (y por consiguiente como diferentes hechos gravados), el devengo de los ingresos puede producirse en ejercicios gravables distintos causando que la renta neta empresarial – y con ella el nacimiento de la obligación tributaria del IRE – se divida o abstraiga para configurarse en oportunidades distintas. Esto estará supeditado a la interpretación o criterio del contribuyente y, en su caso, de la Administración Tributaria.

Con ello, se vulneran los principios de reserva de ley, legalidad y seguridad jurídica. En particular, aparte de los fundamentos constitucionales y legales que describimos en el punto anterior que también son aplicables para evidenciar la transgresión a estos principios, es relevante destacar la afectación a la reserva de ley.

Como se indicó, la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario resguarda el principio de reserva de ley. El inciso a) de esta Norma señala

que únicamente por ley o decreto legislativo se puede, entre otros supuestos, “señalar el hecho generador de la obligación tributaria” (Poder Ejecutivo, 2013). A su vez, el artículo 2° del referido Código señala que la “obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación” (Poder Ejecutivo, 2013) (el énfasis es nuestro).

Para fines del IRE, la obligación tributaria nace cuando al 31 de diciembre del ejercicio comercial se determina renta neta empresarial (hecho previsto por la ley como generador de tal obligación). Así entonces, bajo la visión de que el devengo constituye el momento en que se configura el hecho generador de la obligación tributaria (renta neta al 31 de diciembre) y considerando que la determinación del devengo en una transacción que involucra más de una prestación queda a discreción del contribuyente o de la Administración Tributaria, se puede confirmar el quebrantamiento al principio de reserva de ley.

Abstracción de la obligación tributaria en una transacción con más de una prestación y su relación con la realidad económica contable

Como se indicó en el punto anterior, debido a que la LIR no ha señalado cómo concluir que más de una prestación califica como una sola prestación (y por tanto como un solo hecho gravado) o como prestaciones distintas (y por consiguiente como diferentes hechos gravados), esta evaluación estará supeditada a la consideración del contribuyente o la Administración Tributaria.

A partir de ello, es necesario destacar que la evaluación que efectúe el contribuyente o la Administración Tributaria deberá centrarse en abstraer la transacción económica en función de las prestaciones que ella contiene; vale decir, desintegrar una transacción para analizar el contenido de las prestaciones que lo instituyen. Además, como se indicó, esta evaluación generará que se determine un solo hecho gravado o diferentes hechos gravados.

Ello puede implicar que cada hecho gravado forme parte de distintas rentas netas (obligación tributaria del IRE). Este puede ser el caso de una empresa –dedicada a fabricar ascensores– que se compromete a vender e instalar un ascensor en las instalaciones de su cliente. Dado que la instalación es compleja, debe ser efectuada por el vendedor. Así, la puesta del ascensor (entrega física) en las instalaciones del cliente podría efectuarse el 25 de noviembre de 2020; mientras que la instalación ascensor culminarse y estar dispuesto para ser usado el 12 de enero de 2021.

De acuerdo con la NIIF 15, los dos compromisos (la venta y el servicio) constituyen una sola obligación de desempeño toda vez que no hay un proveedor alternativo a la empresa que pueda llevar a cabo la instalación; el cliente no puede beneficiarse por sí mismo del ascensor ni del servicio de modo separado; y existe una fuerte interrelación entre ambos compromisos, esto es, la entidad no cumplirá su compromiso de transferir el ascensor sin que efectúe la instalación y no podría cumplir su compromiso de efectuar la instalación sin antes entregarle el ascensor especificado (inclusive, dada la complejidad el cliente podría no adquirir el ascensor especificado a un proveedor tercero).

Por consiguiente, para fines de la NIIF 15, ambos compromisos se contabilizan como una sola obligación de desempeño. A partir de ello, como tal obligación se satisface en un momento del tiempo, el control del bien se transferirá cuando se culmine la instalación del ascensor. En ese momento, en enero 2021, el íntegro del ingreso se devengará.

Por su parte, de acuerdo con el artículo 57° de la LIR, modificado por el DL 1425, para determinar que ha transferido el control, el contribuyente no debe tener en cuenta “la existencia de una o más prestaciones **que deban ser contabilizadas en forma conjunta** a la transferencia del bien, debiendo para efecto del devengo ser consideradas en forma independiente” (Poder Ejecutivo, 2018) (el énfasis es nuestro). En otros términos, habrá que determinar aquellos casos en los que, bajo la NIIF 15,

una o más prestaciones deben ser contabilizadas de forma conjunta, para que, para fines del devengo tributario, se traten de prestaciones independientes o separadas.

A partir de ello, en el caso planteado los dos compromisos de la transacción constituirían, de acuerdo con el artículo 57° de la LIR, en dos prestaciones distintas. Ello equivale a decir que cada prestación calificará, a la luz de la ley tributaria, como hechos gravados diferentes. La prestación de la venta del ascensor calificará como enajenación; mientras que la prestación referida a la instalación calificará como una prestación de servicios.

Como se indicó anteriormente, estas diferentes calificaciones conllevarán a que se produzca el fenómeno de la abstracción del hecho imponible: un hecho imponible por la enajenación y otro para el servicio.

Los efectos de tal abstracción son que, por un lado, la base imponible de la transacción se divida y corresponda a ejercicios diferentes. Esto es así porque el ingreso atribuible a la enajenación devengará cuando se entregue el ascensor, esto es, el ingreso corresponderá a la renta neta del ejercicio 2020; mientras que, el ingreso correspondiente a la prestación del servicio devengará cuando este se culmine, es decir, el ingreso formará parte de la determinación de la renta neta en el ejercicio 2021.

Por su parte, al determinarse una renta neta en el 2020 y otra en el 2021, como consecuencia de la fragmentación de la transacción, el nacimiento de la obligación tributaria del IRE se configurará de forma separada en cada uno de ellos. Esta situación denota, como se viene señalando, que la interpretación del contribuyente o de la Administración Tributaria al determinar cantidad de prestaciones de una misma transacción económica podría generar, inevitablemente, diferentes obligaciones tributarias del IRE.

Sobre la base de ello, advertimos que la evaluación de las prestaciones de una transacción económica – y su implicancia en la determinación de la cantidad de hechos gravados – podría atender al contenido económico de la transacción ya que a través de las prestaciones se podrán identificar los hechos económicos que constituyen el aspecto material del IRE.

Este fundamento cobraría relevancia porque la LIR no ha establecido de qué modo se determina la cantidad de prestaciones, simplemente ha indicado que “el devengo de los ingresos se determina en forma independiente por cada una de ellas” (Poder Ejecutivo, 2004). Sobre la base de ello, bastaría que se identifiquen las prestaciones comprometidas en una transacción para, en función a ello, devengar los ingresos de forma separada.

Además, porque esta identificación se relaciona con las obligaciones de desempeño derivadas de un contrato a las que se refiere la NIIF 15 en la etapa 2 de su enfoque de reconocimiento de ingresos fundamentado en el control. Esto es así porque, como se indicó, el DL 1425 y su Exposición de Motivos señalan que, si bajo la NIIF 15, una o más prestaciones deben ser contabilizadas de forma conjunta, en esos casos el devengo de los ingresos por enajenación de bienes debe determinarse de forma separada.

Ello denota que la exigencia tributaria de separar las prestaciones de una transacción sería semejante con el requerimiento de la NIIF 15 de identificar por separado las obligaciones de desempeño de acuerdo con la esencia económica del contrato (para mayor detalle ver lo expuesto en el apartado uno del presente capítulo); a excepción de los casos en los que contablemente las prestaciones califican como una única prestación, en cuyo caso, tributariamente, se considerarán como prestaciones independientes.

En ese orden de fundamentos, advertimos que la evaluación de las prestaciones de la transacción – y su implicancia en la determinación de la cantidad de hechos gravados – puede conllevar a que el contribuyente o la

Administración Tributaria atiendan a la realidad económica de la transacción sobre la base del criterio contable de sustancia económica sobre la forma legal. Realidad económica presente en la NIIF 15, en particular en la fase de reconocimiento de los ingresos (ver etapas 1,2 y 5 del modelo contable analizadas en el apartado uno del presente capítulo).

Si esto ocurre, la realidad económica de la contabilidad – considerada por el contribuyente o la Administración Tributaria para establecer la cantidad de prestaciones – configurará diferentes hechos imposables derivados de una sola transacción y, a su vez, distintas obligaciones tributarias del IRE.

En relación con la procedencia de estos hechos imposables, es necesario recordar que se vulnera el principio de reserva de ley al no estar descritos en la ley y al configurarse como consecuencia del razonamiento personal del contribuyente o la Administración Tributaria. Adicionalmente, es importante destacar que, si bien los hechos económicos derivados de cada prestación podrían manifestar capacidad económica (capacidad contributiva en “estado puro”), estos no revelan capacidad contributiva al no encontrarse previstos directamente en la LIR.

Esta teoría es compartida por Tarsitano (2003) cuando señala que, a pesar de que una evaluación económica de los hechos pueda revelar riqueza, se debe considerar que:

“(…) la capacidad contributiva se manifiesta jurídicamente en el hecho imponible. Precisamente, la mediación del legislador transforma la capacidad económica en capacidad contributiva, que se reconduce a un hecho de naturaleza estrictamente jurídica, que debe ser analizado en ese campo, **y no en el de supuestas realidades económicas no reveladas directamente por la norma**” (p. 470) (el énfasis es nuestro).

Por otro lado, en relación con las distintas obligaciones tributarias que podrían generarse de los referidos hechos imponible (causados por la evaluación de las prestaciones), es necesario destacar que el hecho imponible es un hecho jurídico con manifestación económica previsto expresamente por la ley, pero nunca podrá ser un hecho económico derivado de una consideración económica de una persona. Así lo entiende Villanueva (2017) al señalar que:

“(...) el hecho imponible es un hecho jurídico y que en su consecuencia, **no se pueden generar obligaciones tributarias sobre la base del contenido económico de los negocios jurídicos**, porque sería tanto como señalar que el hecho imponible es un hecho económico **del que surgen obligaciones tributarias, aunque no hayan sido juridizados** por el ordenamiento legal” (p. 250) (el énfasis es nuestro).

Por consiguiente, si para concluir que dos o más prestaciones califican como una única prestación o como prestaciones distintas se considera la realidad económica de la transacción, no sólo se desconocerá la naturaleza jurídica del hecho imponible, si no que por la vía de la interpretación de los hechos se podrían crear sendos hechos imponibles. Con ello, se vulnerarían los principios de reserva de ley y de capacidad contributiva.

Por los fundamentos expuestos en los tres puntos de análisis precedentes, sostenemos que la regla de la separación de una transacción en función a sus prestaciones vulneraría los principios tributarios constituciones y legales de seguridad jurídica, reserva de ley, legalidad y capacidad contributiva.

- b. Observancia a la función y la relación de las prestaciones de una misma transacción

Tal como se señaló, el DL 1425 no ha establecido cómo ni cuándo llegar a la conclusión de que dos o más prestaciones califican como una

sola prestación (y por tanto como un solo hecho gravado) o como prestaciones distintas (y por consiguiente como diferentes hechos gravados). Antes bien, esta determinación estará supeditada a la consideración personalísima del contribuyente o la Administración Tributaria, la cual vulneraría sendos principios tributarios.

A fin de mitigar esta problemática, consideramos que la interpretación de esta regla de separación de una transacción en función a sus prestaciones debe efectuarse considerando la naturaleza y la función jurídicas de las obligaciones, cuya naturaleza es civil.

Esto es así porque, al no haberse previsto procedimiento alguno en la LIR para determinar cuándo dos o más prestaciones califican como una sola prestación o prestaciones distintas, en observancia de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario se pueden aplicar las normas y principios del Derecho distintos a los tributarios en la medida en que no desnaturalicen a la LIR. Además, para comprender el alcance de esta regla es pertinente recurrir a la jurisprudencia y la doctrina como fuentes del Derecho Tributario de conformidad con la Norma III del referido Código.

En atención a ello, es importante recurrir al Derecho civil considerando la naturaleza civil de la transacción y de las obligaciones que se derivan de este o, más concretamente, del acto contractual. Al respecto, Castillo y Osterling (1997) nos precisan que los actos contractuales se caracterizan por las obligaciones que surgen de ellos.

Así, por ejemplo, el acto de compraventa se caracteriza porque está constituida por una prestación de dar algo (generalmente un bien) por parte del vendedor frente al comprador; mientras que el acto contractual de la prestación de servicios, por una prestación de hacer del prestador frente al usuario.

Sobre la base de ello, los referidos civilistas señalan que las obligaciones contractuales deben ser vistas jurídicamente “como un todo y

no fraccionadamente”, y en base a esta realidad jurídica de unidad “se realiza la transacción también como un todo” (p. 402). A esta forma jurídica de concebir los actos contractuales se le denomina principio de “unicidad del acto contractual” (Osterling y Castillo, 1997, p.401). De ello, se colige que, civilmente, las prestaciones de un acto contractual constituyen una sola prestación y, por tanto, la transacción debe ser tratada como una unidad.

De forma similar, el TF en diversas resoluciones, como las N° 05557-1-2005, 00977-1-2007 y 14915-3-2012, ha establecido que, en el ámbito tributario, es posible aplicar el principio de unicidad del acto contractual toda vez que según este:

“(…) los actos o manifestaciones son inseparables, siendo que a excepción de que la ley disponga algún tratamiento especial debe tenerse en cuenta el tratamiento que la ley ha previsto para la operación principal. En ese sentido, el fin común de dos prestaciones distintas, sirve para delimitar cuándo son autónomas y cuándo se trata de una obligación principal u otra accesoria; en este último caso, la ulterior actividad (accesoria) debe ser añadida para poder alcanzar el objetivo perseguido con la primera obligación (principal)” (TF, 2005, 2007b, 2012) (el énfasis es nuestro).

De ello, se advierte que en las prestaciones de un acto contractual pueden clasificarse considerando la función que tienen para alcanzar el objetivo previsto (el fin común) por las partes, es decir, prestaciones principal y accesoria(s). Además, se advierte que el principio de unicidad se interrelaciona con el principio de “accesoriedad”. Esto tiene su correlato en el principio que “lo accesorio sigue la suerte de lo principal”, lo cual ha sido reconocido por el TC como un principio general del Derecho (2003b, 2008a, 2009).

Además, de la precitada jurisprudencia del TF fluye que, para calificar a una transacción como hecho gravado, debe determinarse primero cómo

califica la prestación principal y, sobre la base de ello, aplicarse el tratamiento legal previsto para tal prestación.

Así mismo, en la Resolución N° 0002-5-2004, el TF ha descrito con claridad cuál es la relación entre las prestaciones principal y accesoria(s) al indicar que:

“(…) existe una **interdependencia** entre ambas obligaciones, **la obligación principal contiene el objetivo que se persigue obtener**, pero su cumplimiento depende de que pueda **también** conseguirse una circunstancia externa, materializada en la obligación accesoria. Así, la obligación **accesoria no tiene sustantividad** por sí [misma], sino que, en las circunstancias concretas, solamente sirva para dar total cumplimiento a la obligación principal, **sin que su única realización satisfaga objetivo alguno**” (TF, 2004a) (el énfasis es nuestro)

Así mismo, en las Resoluciones N° 0716-2-2000 y 02922-1-2004 y 04723-11-2018, el TF señala que la condición de prestación accesoria de un bien o un servicio está en el “hecho de que **necesariamente** se tenga que dar o prestar con la realización de la operación principal, debiendo entenderse que si el [bien o] servicio **se puede comercializar de manera alternativa o independiente del principal no será accesorio**” (el énfasis es nuestro).

Con ello, se advierte que existe un nexo de necesidad entre las prestaciones accesorias con la prestación principal. Con lo cual, si el bien o servicio que, en principio, podría ser accesorio se puede vender o prestar de forma separada del bien o servicio principal sin afectar el cumplimiento del objeto del contrato, no estaremos ante una prestación accesoria.

Adicionalmente a ello, la Exposición de Motivos del DL 1425 ha indicado un criterio que guarda cierta relación con el principio de

accesoriedad: el criterio de insumo – producto¹⁴. Así, luego de plantear que en el caso de la venta de un bien con instalación especializada hay dos prestaciones, señala que “sin embargo, es preciso reiterar que ello no implica que se considere como prestaciones distintas los bienes y servicios que **sirven como insumos** para **aquellos que son materia de la relación contractual**” (Poder Ejecutivo, 2018b, p.24) (el énfasis es nuestro).

Al respecto, consideramos que sería razonable interpretar que los bienes o servicios que “sirven como insumos para aquellos que son materia de la relación contractual” al que se refiere tal Exposición de Motivos se asemejan por su naturaleza o función a las prestaciones accesorias ya que estas son las que permiten “dar total cumplimiento a la obligación principal” (TF, 2004a). En tanto que, los bienes o servicios que “son materia de la relación contractual” se asemejan por su naturaleza o función a la prestación principal dado que ella “contiene el objetivo que se persigue obtener” (TF, 2004a).

Sobre la base de lo expuesto, consideramos que para determinar si dos o más prestaciones califican como una sola prestación (y por tanto como un solo hecho gravado) o como obligaciones distintas (y por consiguiente como diferentes hechos gravados) y, sobre la base de ello determinar el devengo de los ingresos, se deben considerar los siguientes criterios:

- i. En un acto contractual existe necesariamente un objetivo previsto por las partes. A partir de ello, se deben identificar las

¹⁴ Este criterio se asemeja a uno de los dos criterios que deben verificar las entidades que apliquen los requerimientos de la NIIF 15 para determinar si dos o más compromisos califican como obligaciones de desempeño o si forman parte integrante de una única obligación de desempeño. Se sugiere ver el punto de análisis “Implicancias tributarias de la naturaleza de los factores de las OD” perteneciente al primer apartado del presente capítulo de la investigación.

De forma similar, la Exposición de Motivos del referido DL hace referencia a este criterio contable al indicar que “el objetivo de este criterio es determinar si la naturaleza del compromiso dentro del contexto del contrato es transferir cada uno de esos bienes o servicios en forma individual o, en su lugar, un elemento o elementos combinados para los que los bienes o servicios comprometidos son insumos” (Poder Ejecutivo, 2018b, p. 18).

prestaciones, la función de las prestaciones (principal o accesoria) y la relación entre ellas (interdependencia o independencia) respecto a si comparten un fin en común.

ii. La prestación principal es la que contiene el objetivo perseguido entre las partes. El cumplimiento de la prestación principal por sí sola no satisface el objetivo del acto contractual, se requiere, además, el cumplimiento de la prestación accesoria.

iii. La(s) prestación(es) accesoria(s) sirve(n) para alcanzar, necesariamente, el cumplimiento total de la prestación principal. El cumplimiento de la prestación accesoria no satisface el objetivo del acto contractual.

iv. Existe una relación de interdependencia entre la prestación principal y la(s) prestación(es) accesoria(s) dado que tienen un fin común: alcanzar el objetivo contractual. Vale decir, para satisfacer el objeto se requiere, necesariamente, el cumplimiento de las prestaciones principal y accesoria.

v. Cuando se advierta que las prestaciones comprometidas en un contrato no tienen una relación de interdependencia, calificarán como prestaciones principales distintas. Para efectos del devengo tributario, deberán identificarse aquellos casos en los que existen dos o más prestaciones principales en una misma transacción.

vi. Luego de identificar dos o más prestaciones principales, cada una debe calificarse de acuerdo con lo previsto por la LIR (como enajenación, servicio, etc.). A partir de ello, el devengo de los ingresos debe efectuarse en una sola oportunidad: cuando se satisfaga el objeto del acto contractual al haberse producido ambas prestaciones. En este momento se entiende que se “han producido los hechos sustanciales” para la generación del ingreso. No obstante, también deben

considerarse las reglas particulares del devengo de ingreso para cada prestación principal.

Así entonces, tomando el caso de la venta de un bien más una instalación especializada que debe ser realizada por el vendedor al que se refiere la Exposición de Motivos del DL 1425 (nótese que no se ha precisado un acuerdo de transferencia del riesgo de la pérdida), lo primero que debe establecerse es el objeto del contrato, las prestaciones y la función que estas cumplen en el contexto del objeto contractual (si tienen un fin común).

Luego de ello, corresponde evaluar si existe una relación de interdependencia entre ellas. Posteriormente, corresponde determinar cómo califica la prestación para fines del IRE. Finalmente, debe establecerse el momento en que se satisface el objeto de la transacción, es decir, cuando se han cumplido las prestaciones principal y accesoria, y, a partir de ello, qué momento corresponde devengar el ingreso.

En tal sentido, del caso planteado advertimos que el objeto del contrato es la venta de un bien instalado. Las prestaciones de la transacción son la venta de un bien y la prestación de un servicio de instalación especializada. Respecto a la función que cumplen ambas prestaciones, advertimos que la venta del bien constituye la prestación principal; mientras que el servicio, la accesoria.

Así mismo, se advierte una relación de interdependencia en el marco del contrato, toda vez que no se podría satisfacer el objeto contractual únicamente con la entrega del bien, se requiere necesariamente su instalación. En el mismo sentido, no se podría prestar el servicio de instalación si no se ha entregado el bien.

Por su parte, la prestación principal (la venta del bien) califica como una enajenación para fines del IRE, por lo tanto, la transacción califica en su conjunto como tal. En tal sentido, el devengo del ingreso por la

enajenación del bien se efectuará cuando se produzca el hecho sustancial para su generación, es decir, cuando se transfiera el control o el riesgo de la pérdida del bien, lo que suceda primero. Dado que no se ha previsto el momento en que se transfiera el riesgo de la pérdida, corresponde evaluar la transferencia del control.

Toda vez que la instalación es de naturaleza especializada y lo debe realizar el vendedor, la transferencia del control se produce al terminar la instalación del bien. En ese momento se devengará el íntegro del ingreso. Esta conclusión guarda relación con nuestra propuesta referida a que el “control” debe interpretarse en armonía con el concepto de “enajenación” a fin de no devengar ingresos por enajenaciones no realizadas.

Ello equivale a decir que recién en el momento en que el bien se encuentre instalado el adquirente puede hacer uso, disfrute y disposición del mismo para los fines que lo ha contratado, es decir, ya tiene la propiedad del bien. A su vez, el momento en que se produce el devengo guarda relación con el momento en que se cumple a cabalidad el objeto – hecho sustancial – de la transacción, esto es, en el momento en que se culmine la instalación especializada del bien.

En tal sentido, para el caso en concreto, la investigación plantea que, a partir de una interpretación jurídica adecuada (que respete la función y la relación de las prestaciones para alcanzar el objeto del contrato) se debería determinar una sola prestación –la de enajenar– y, en función a ello, el devengo de los ingresos debe efectuarse en solo momento.

En otros términos, cuando se transfiera el control del bien enajenado o, lo que es lo mismo, cuando se satisfaga totalmente el objeto del acto contractual (al culminar la instalación especializada). Esto es así, porque sólo con el bien instalado el adquirente puede usar, disfrutar y disponer del mismo para los fines que lo ha contratado.

A partir de ello, es que nuestra posición discrepa de la planteada por la Exposición de Motivos del DL 1425. Tal como lo señala Durán (2017), la construcción de una interpretación adecuada puede corregir y otorgar el sentido correcto a una disposición tributaria a fin de que esta sea reconocida constitucionalmente, inclusive si esta es contraria a la indicada en la Exposición de Motivos. Textualmente señala lo siguiente:

“(…) si estuviéramos ante una verdadera Exposición de Motivos (cuando menos publicada oficialmente y que se refiera expresamente a la ley promulgada), **habría el riesgo de dar por “verdad dicha”** y última palabra lo indicado en estos documentos que reflejan la voluntad del legislador. Ese es otro error. En efecto, la interpretación de la norma tributaria no se agota, bajo ningún concepto, con lo dicho por el legislador, ya que **los demás métodos de interpretación pueden darle mejor sentido (hasta correctivo) y/o reconocimiento de validación constitucional** a efectos de cumplir y fiscalizar lo normado”. (p. 3) (el énfasis es nuestro).

En efecto, la referida Exposición de Motivos indica – sin justificar jurídicamente el tratamiento propuesto (pareciera que lo que hace es listar o enumerar las prestaciones que se identifiquen en el contrato) – que en este caso existen dos prestaciones independientes entre sí: la enajenación del bien y la prestación de un servicio de instalación. En función a ello, el devengo de los ingresos de cada prestación tendría que efectuarse en momentos distintos y bajo reglas de devengo distintas.

En otros términos, se devengaría el ingreso correspondiente a la enajenación del bien cuando se transfiera el control del bien y, luego, cuando se culmine la instalación en un momento en concreto, se devengará el ingreso que corresponda a la prestación del servicio.

Sin perjuicio de ambas posiciones, consideramos que podría existir una tercera. Esta se basaría en el principio de accesoriedad, en la parte específica que refiere que “a excepción de que la ley disponga algún

tratamiento especial debe tenerse en cuenta el tratamiento que la ley ha previsto para la operación principal". (TF, 2005, 2007b, 2012).

A partir de ello, es que para esta posición (al igual que la nuestra) existiría una única prestación y el devengo de los ingresos de esta transacción debe efectuarse en un solo momento. Sin embargo, el devengo del íntegro del ingreso debe efectuarse en el momento en que se cumpla la prestación principal –la venta del bien– sin que sea relevante si este se encuentra instalado o si el adquirente puede usar, disfrutar y disponer del bien para los fines contratados.

Sobre la base de ello, se identifican tres escenarios interpretativos, los cuáles se describen a continuación:

a. Interpretación 1: Independiente de si existe una relación de interdependencia entre las prestaciones, calificar que la transacción tiene dos o más prestaciones en función a aquellas que se identifiquen en el contrato (esta sería la posición de la Exposición de Motivos del DL 1425). Luego, devengar el importe del ingreso que corresponda en cada momento en que se satisfaga cada prestación comprometida bajo reglas de devengo distintas para cada prestación.

Adoptar este entendimiento podría conllevar a anticipar, en cierta medida, el devengo de los ingresos de las prestaciones que se cumplen inicialmente respecto aquellas que lo harán con posterioridad.

b. Interpretación 2: En los casos en los que exista una relación de interdependencia entre las prestaciones, calificar que la transacción tiene una sola prestación. Luego, devengar el íntegro del ingreso en el momento en que se satisfaga la prestación principal bajo una única regla de devengo.

Adoptar este razonamiento podría conllevar a anticipar o diferir el devengo del ingreso dependiendo en qué momento se cumple la prestación principal.

c. Interpretación 3: En los casos en los que exista una relación de interdependencia entre las prestaciones, calificar que la transacción tiene una sola prestación. Luego, devengar el íntegro del ingreso en el momento en que se cumpla la regla de devengo aplicable a la prestación principal. Esto debe guardar armonía, de ser el caso, con el concepto de enajenación y, en general, con el momento en que se satisfaga el objeto contractual, esto es, las prestaciones principal y accesoria(s) en su conjunto.

Adoptar este entendimiento podría conllevar a diferir el devengo del ingreso dependiendo en qué momento se satisface la última prestación que determina el cumplimiento del objeto contractual.

c. Establecimiento del valor de cada prestación de una misma transacción

Como se indicó en los puntos de análisis anteriores, el DL 1425 no ha señalado cuándo ni cómo concluir que más de una prestación califica como una sola prestación o como prestaciones distintas a fin de determinar el devengo de los ingresos empresariales en función a ello. En defecto de ello, se podría alcanzar alguna conclusión a partir de adoptar alguna de las tres posturas o escenarios que se expusieron en el punto anterior.

En adición a ello, en los casos en los que se concluya que una transacción involucra más de una prestación para fines del IRE, correspondería observar si en el contrato se ha discriminado la contraprestación para cada prestación determinada de forma específica; o, cuando menos, si a partir del importe de las prestaciones principal y accesoria(s) indicado en el contrato se puede determinar el valor total de cada prestación.

Si bien aquellas situaciones serían las ideales para cuantificar el importe de cada prestación, pueden darse los casos en los contratos prevean una sola contraprestación para toda la transacción en su conjunto, prevean un importe fijo para prestaciones accesorias comunes a distintas

prestaciones principales u otras situaciones contractuales que, en general, no permitan determinar con objetividad el valor de cada prestación.

Para tales casos, el DL 1425 no ha establecido un procedimiento de valoración: (i) para distribuir el importe de la contraprestación pactada entre cada una de las prestaciones determinadas; o (ii) para cuantificar cada prestación determinada de forma independiente al importe pactado. Consideramos que tal ausencia normativa generará una incertidumbre del importe que correspondería devengar por cada prestación en calidad de ingreso.

Ante tal ausencia legal, advertimos que existirían, cuando menos, dos marcos de referencia para cuantificar el importe del ingreso de cada prestación: (a) la NIIF 15, en concreto, los requerimientos de medición del ingreso desarrollados en las etapas 3 “Determinación del precio de la transacción” y 4 “Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño” de su metodología; (b) la LIR, en concreto su artículo 32° y normas reglamentarias que establecen reglas de valoración para las transacciones con efecto tributario. Estos se abordan en los dos puntos de análisis siguientes.

Inaplicación de los requerimientos de medición de la NIIF 15

Respecto a la NIIF 15, debemos recordar que la segunda disposición complementaria y final del DL 1425 ha señalado que es de aplicación la NIIF 15 expresa y exclusivamente para interpretar el concepto del control de los bienes. Por consiguiente, aplicar los requerimientos de esta norma contable para cuantificar el importe de las prestaciones contractuales determinadas para fines tributarios quebrantaría el principio de reserva de ley previsto en el artículo 74° de la Carta Fundamental y la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

Adicionalmente, es preciso advertir que algún sector de la doctrina podría considerar que por aplicación de la Norma IX del Código Tributario

sería posible aplicar supletoriamente en tanto el DL 1425 no ha previsto procedimiento alguno para la medición de las prestaciones.

En efecto, la Norma IX establece que “en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse **normas distintas a las tributarias** siempre que no se les opongán **ni las desnaturalicen**” (Poder Ejecutivo, 2013) (el énfasis es nuestro).

No obstante, si atendemos a una interpretación literal y una teleológica de esta disposición llegaremos a una conclusión distinta. En primer lugar, analicemos la exigencia de forma que requiere tal disposición. La precitada Norma inicia indicando “en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias”. Nótese que esta se refiere a instrumentos legales o normas jurídicas.

Luego, indica que pueden aplicarse “normas distintas a las tributarias”. Nótese en esta parte que la precitada Norma IX no modifica la naturaleza o el estatus de normas jurídicas, sólo se ha señalado que podrán aplicarse normas diferentes a las fiscales. Por consiguiente, aplicar la NIIF 15, estándar contable que no tiene la calidad de norma jurídica y cuyo texto normativo no es publicitado en el diario oficial, en el supuesto indicado contravendría lo dispuesto por la referida Norma IX.

En segundo lugar, analicemos la situación de fondo que condiciona aplicar normas distintas a las tributarias. La aludida Norma señala que es posible recurrir, supletoriamente, a normas diferentes a las fiscales “siempre que no se les opongán ni las desnaturalicen”. Como se indicó en las bases teóricas, los requerimientos de las NIIF 15 para cuantificar las prestaciones identificadas en un contrato parten del importe que la entidad tiene la expectativa que podrá cobrar (“Determinación del precio de la transacción”).

Luego de ello, la NIIF 15 prevé que, a través de una metodología basada, fundamentalmente, en escenarios de probabilidades se debe distribuir el importe que espera cobrar entre cada obligación identificada

(“Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño”).

A partir de tales procedimientos la NIIF 15 tiene por finalidad “presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente” y, en particular, reconocer ingresos “por un importe que refleje la contraprestación a que la entidad espera tener derecho” (IFRS Foundation, 2018)

Así entonces, dado que el IRE se ha estructurado con la finalidad de gravar rentas realizadas (derivadas de ingresos) y que manifiesten capacidad contributiva real (no especulativa), se puede colegir que no podrán aplicarse las estimaciones de valor que plantea la NIIF 15 para cuantificar las prestaciones. Sostener lo contrario conllevaría a desconocer la finalidad y la naturaleza del IRE.

A mayor abundamiento, es preciso referir que la propia Exposición de Motivos del DL 1425 indica que tales estimaciones de valor no tendrán implicancias en el IRE. Así, señala que:

“(…) no resulta razonable que la determinación del impuesto a la renta y por ende el monto que se recaude por dicho impuesto se encuentre sujeto a una estimación de carácter subjetivo, respecto a si efectivamente el sujeto va a recibir o no ingresos. Cabe mencionar que por esta misma razón no se admite la deducción de provisiones genéricas en la determinación de las rentas neta de tercera categoría” (Poder Ejecutivo, 2018b, p. 25).

Posible aplicación de las reglas de valor de mercado previstas por la LIR

En relación con la LIR, el artículo 32° de su texto normativo establece que, en la enajenación de bienes, prestación de servicios y en “cualquier otro tipo de **transacción** a cualquier título, el valor asignado a los bienes,

servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado” (Poder Ejecutivo, 2004).

A fin de interpretar el artículo 57° de la LIR – respecto a la cuantificación de las prestaciones involucradas en una transacción – a partir de las reglas previstas en el artículo 32° de la misma ley es relevante determinar si existe una adecuación normativa válida entre tales disposiciones.

De acuerdo con la Sentencia del TC (2006) recaída en el Expediente N° 047-2004-AI/TC, “una disposición puede contener varias normas¹⁵ jurídicas (es decir es susceptible de varias interpretaciones), **es inválida la disposición que no contenga ni una sola norma (ni una sola interpretación) válida**”; en otros términos, “es válida la disposición que contenga al menos una norma válida” (párr. 57) (el énfasis es nuestro).

Respecto a la validez de las normas, en aquella Sentencia el TC ha señalado que la validez (la interpretación) de una norma puede depender de otra norma, en cuyo caso estaremos ante un supuesto de jerarquía normativa. Así señala que “el principio de jerarquía implica la determinación por una norma de la validez de otra” toda vez que el “orden jurídico es un sistema orgánico, coherente e integrado jerárquicamente por normas de distinto nivel que se encuentran **interconectadas por su origen**, es decir, que unas normas se fundan en otras o son consecuencia de ellas” (TC, 2006, párr. 56) (el énfasis es nuestro).

Así mismo, ha señalado que “para que una norma pueda condicionar la validez de otra, imponiéndose jerárquicamente” deben cumplirse tres requisitos: (i) debe existir una “relación ordinamental”, es decir, ambas normas deben pertenecer a “un mismo ordenamiento constitucional”; (ii) debe verificarse una “conexión material”, vale decir, se requiere que exista

¹⁵ Nótese la diferencia entre disposición y norma. Al respecto, en la Sentencia recaída en el Expediente N.° 010-2002-AI/TC, el TC (2003) ha establecido que “en todo precepto legal se puede distinguir: a) El texto o enunciado, es decir, el conjunto de palabras que integran un determinado precepto legal (disposición); y, b) El **contenido normativo**, o sea **el significado o sentido de ella (norma)**” (p. 12) (el énfasis es nuestro).

“un enlace de contenido, objeto o ámbito de actuación entre una norma superior y otra categorialmente inferior” y; (iii) debe darse una “intersección normativa” (TC, 2006, párr. 59) (el énfasis es nuestro).

Para mayor precisión, el máximo intérprete de la Constitución indica que “para que una norma categorialmente superior cumpla su función, es vital que no pueda ser desvirtuada por aquella cuya producción regula” (TC, 2006, párr. 59).

Sobre la base de tales consideraciones constitucionales, debemos destacar que, en el caso en particular, la interpretación del artículo 57° de la LIR – respecto a la cuantificación de las prestaciones involucradas en una transacción – puede depender de la norma prevista en el artículo 32° de la misma ley. Esto es así dado que se cumplen los tres requisitos de condicionamiento de validez:

- i. Ambas normas forman parte del mismo ordenamiento constitucional, en específico de la LIR;
- ii. Existe una conexión en el objetivo (o en el ámbito de actuación) de tales normas toda vez que ambas tienen por fin coadyuvar a determinar la base imponible del IRE. Ello equivale a decir a que “se encuentran interconectadas por su origen”. Por un lado, la norma del artículo 32° es una norma de valoración que tienen por finalidad determinar la base imponible del IRE¹⁶.

¹⁶ Esto ha sido reconocido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 09019-3-2007 con ocasión de una controversia referida a si correspondía aplicar el artículo 32 de la LIR:

“Que sin perjuicio de lo expuesto, debe señalarse que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración no puede modificar válidamente el precio que ha pactado con sus usuarios bajo el argumento que esto vulnera las disposiciones constitucionales que protegen la libre oferta y demanda, libertad de empresa y de contratar; toda vez que **la estimación del valor de mercado** prevista por las normas antes citadas [artículo 32 de la LIR y 19°-A de su Reglamento) **tiene como propósito determinar la base imponible de los tributos** a que está afecta la recurrente, lo cual no modifica el precio pactado y, por tanto, tampoco afecta las disposiciones constitucionales referidas” (p. 5) (el énfasis es nuestro).

Por su parte, la norma en cuestión del artículo 57° es una norma formal-temporal de la determinación de la base imponible del IRE, es decir, permite imputar las rentas a un periodo determinado (función temporal)¹⁷ sobre la base de las prestaciones del acto contractual (función formal – “el cómo”); y

iii. La norma del artículo 57° bajo examen no desvirtúa o contraria (ni expresa ni implícitamente) a la prevista por el artículo 32°.

Adicionalmente, es importante destacar que la norma del artículo 32° de la LIR es aplicable a “cualquier tipo de transacción”, mientras que la norma analizada del artículo 57° aplica a sólo a la “transacción que involucre más de una prestación”. Si bien, ello podría indicar que la primera es una norma general y la segunda una norma especial y, por tanto, bajo el principio de especificidad, la especial debería prevalecer sobre la general, con seguridad podemos afirmar que esto no es así.

De acuerdo con el referido Expediente N° 047-2004-AI/TC, el principio de especificidad parte del supuesto de que existen dos normas de similar jerarquía que “establecen disposiciones contradictorias o alternativas” (TC, 2006, párr. 54), lo cual no acontece en el caso bajo examen. Como se indicó, la norma del artículo 57° (que podría ser la “especial”) no desvirtúa a la prevista por el artículo 32° (no existe contradicción) ni mucho menos puede aplicarse “en vez de” el artículo 32 (no existe alternancia). Ello evidencia, aún más, la jerarquía normativa del artículo 32° sobre el 57° de la LIR que venimos sosteniendo.

Sobre la base de ello y a fin de otorgar validez normativa al artículo 57° de la LIR (como lo requiere el máximo intérprete de la Constitución), a continuación, la interpretaremos a partir de la norma prevista en el artículo 32° del mismo dispositivo legal.

¹⁷ Se sugiere ver el análisis desarrollado en la sección “El devengo de la Base Imponible del IRE: Criterio de imputación de ingresos previsto en el artículo 57° de la LIR” del segundo apartado del presente capítulo.

Para ello, bajo el amparo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario aplicaremos los métodos de interpretación literal y sistemático por comparación con el objeto de determinar si arribamos al mismo sentido interpretativo (normativo) o, por el contrario, si debe preferirse a uno de ellos.

*Validez normativa del artículo 57° a partir del artículo 32° de la LIR:
Interpretación literal*

La disposición bajo interpretación del artículo 57° de la LIR, modificada por el DL 1425, señala que “cuando la **transacción** involucre **más de una prestación**, el devengo de los ingresos se determina en forma independiente por cada una de ellas” (Poder Ejecutivo, 2004) (el énfasis es nuestro).

En tanto que el artículo 32° del mismo texto legal establece que, en los casos de “ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y en cualquier otro tipo de **transacción** a cualquier título, **el valor asignado a** los bienes, servicios y demás **prestaciones**, para efectos del Impuesto, será el **de mercado**” (Poder Ejecutivo, 2004) (el énfasis es nuestro).

A fin de utilizar el método de interpretación literal es preciso recordar que este consiste en hallar el sentido o significado de una disposición “mediante el uso de las reglas lingüísticas (...), salvo que los términos utilizados tengan algún significado jurídico específico y distinto del común, en cuyo caso habrá que averiguar cuál de los dos significados está utilizando la norma” (Rubio, 2009, p. 238)

Ahora bien, dado que en este punto se quiere determinar si el valor de mercado de las prestaciones de cualquier tipo de transacción, al que alude el artículo 32° es aplicable a la valoración de las múltiples prestaciones de una transacción a las que se refiere el artículo 57°, resulta necesario (i) establecer el significado de los términos “transacción” y “prestación” de

ambas prestaciones y (ii) establecer si tales significados guardan coherencia en ambas normas o, si por el contrario, tienen significados distintos entre sí. A partir de ello, podremos arribar a una conclusión.

De acuerdo con la RAE (2021), transacción tiene tres significados: (a) “trato, convenio, negocio”; (b) “consentir en parte con lo que no se cree justo, razonable o verdadero, a fin de acabar con una diferencia” y; (c) “ajustar algún punto dudoso o litigioso, conviniendo las partes voluntariamente en algún medio que componga y parta la diferencia de la disputa”.

De forma similar, según el Diccionario Jurídico Elemental de Cabanellas (1993), la transacción puede tener cuatro significados: (a) “Concesión que se hace al adversario, a fin de concluir una disputa, causa o conflicto, aun estando cierto de la razón o justicia propia”; (b) “adopción de un término medio en una negociación; ya sea en el precio o en alguna otra circunstancia”; (c) “Ajuste, convenio” y; (d) “Negocio. Operación mercantil”.

De una lectura del artículo 57° se puede colegir que la acepción “transacción” no se refiere al medio de resolución de una disputa o a la forma de extinción de una obligación, sino alude a un trato, negocio u operación mercantil.

A la misma conclusión se arriba analizando el contexto de “transacción” en el artículo 32° dado que algunas de estas operaciones mercantiles son descritas en su texto normativo: “ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios”.

A partir de ello, se puede colegir que ambas disposiciones comparten el mismo sentido (significado) del término “transacción”.

De otro lado, en relación con el significado de “prestación”, la RAE (2021) contempla cuando menos cuatro sentidos: (a) “acción y efecto de prestar”; (b) “cosa o servicio exigido por una autoridad o convenido en un

pacto”; (c) “renta, tributo o servicio pagadero al señor, al propietario o a alguna entidad corporativa”; y (d) “*Der.* cosa o servicio que alguien recibe o debe recibir de otra persona en virtud de un contrato o de una obligación legal”.

Por su parte, el Diccionario Jurídico Elemental de Cabanellas (1993) señala que este término puede tener cinco significados: (a) “Acción o efecto de prestar; préstamo, empréstito”; (b) “Objeto o contenido de las obligaciones, consistente en dar, hacer o no hacer alguna cosa”; (c) “Servicio o cosa que la autoridad exige”; (d) “Censo, canon, foro, tributo, rédito u otra carga anual o de distinta periodicidad, debido a un señor, al dueño de una cosa o a una entidad”; y (e) “Obligación impuesta por la ley a ciertos parientes de una o varias personas, a las cuales han de proporcionar lo necesario para la subsistencia, habitación y vestido”.

A partir de una lectura del artículo 57° se observa que el término “prestación” se vincula con la “transacción”, con lo cual, su significado debe estar asociado a un trato, negocio u operación mercantil. En tal sentido, advertimos que el sentido que más se ajusta a esta vinculación es la obligación que tiene una persona de dar, hacer o no hacer algo a favor de otra en virtud de un contrato, trato, negocio, una operación mercantil o de la ley.

A la misma conclusión llegamos al analizar el artículo 32° toda vez que algunas de estas obligaciones son descritas en su texto normativo: “bienes” (obligación de dar) y “servicios (obligación de hacer). Por lo tanto, se puede colegir que ambas disposiciones comparten el mismo sentido (significado) del término “prestación”.

Sobre la base de tales consideraciones, advertimos que el sentido normativo de los artículos 57° y 32° guardan coherencia entre sí. Por consiguiente, bajo una interpretación literal, es posible que las normas de valor de mercado previstas en el artículo 32° de la LIR se apliquen para cuantificar el valor de las prestaciones involucradas en una transacción a

que se refiere el artículo 57° del mismo cuerpo legal. De este modo, este último artículo tendrá validez normativa.

Validez normativa del artículo 57° a partir del artículo 32° de la LIR:

Interpretación sistemática por comparación

Antes de practicar la interpretación sistemática por comparación señalada, es importante precisar la necesidad de llevarla a cabo. Sin perjuicio de que la interpretación literal es un método admitido por el ordenamiento tributario, la doctrina jurídica y constitucional han señalado que esta no es suficiente por sí misma para resolver controversias.

Al respecto, Rubio (2009) hace hincapié en que el método literal “suele actuar — implícita o explícitamente— ligado a otros métodos para dar verdadero sentido a las interpretaciones y, en muchos casos, es incapaz de dar una respuesta interpretativa adecuada. Por tanto, su utilización preponderante es discutible” (p. 239).

Por su parte, el máximo intérprete de la Constitución, mediante la Sentencia recaída en el Expediente N° 010-2002-AI/TC, ha manifestado que si se aplica únicamente el resultado de interpretar literalmente y no se considera algún otro sentido interpretativo de la disposición examinada – utilizando el método sistemático, por ejemplo–, se podría llegar a resultados que la Carta Fundamental pretende evitar. Así señala:

“No obstante, el Tribunal Constitucional considera que **una eventual inconstitucionalidad** del inciso a) del artículo 13° del Decreto Ley N.° 25475 **puede perfectamente ser evitada si, lejos de una interpretación literal, tal dispositivo se interpreta sistemáticamente** con el artículo 77. ° del Código de Procedimientos Penales. (...) En verdad, en este caso, más que la realización de una interpretación, conforme a la Constitución, del inciso a) del artículo 13° del Decreto Ley N.° 25475 y, por consiguiente, la declaración de inconstitucionalidad de **uno de sus**

sentidos interpretativos, se trata de comprenderlo de acuerdo con los criterios tradicionales de interpretación jurídica y, particularmente, bajo los alcances del denominado criterio de **interpretación sistemática**” (TC, 2003, párr. 137) (el énfasis es nuestro).

Teniendo claridad sobre ello, corresponde abordar el método de interpretación sistemático por comparación indicado anteriormente. Este método consiste en tomar una norma bajo interpretación (artículo 57°) para “atribuirle los principios o conceptos que se derivan del contenido de la norma comparada” (artículo 32°) y que no están claros en la norma interpretada (Rubio, 2009, p. 245).

No obstante, para aplicar este método deben considerarse las siguientes restricciones: (i) debe ser utilizado entre dos normas generales. La única forma de comparar una norma general con una especial es si esta última no exceptúa los principios inherentes de la primera; (ii) las dos normas deben tener una similar *ratio legis* (causa o razón legal); (iii) las dos normas deben compartir los mismos principios y conceptos sea que se encuentren en el mismo o en diferente conjunto o subconjunto del Derecho, y; (iv) no se puede aplicar a normas prohibitivas ni a las que disponen sanciones (Rubio, 2009, p. 243-244).

Sobre la base de tales consideraciones, debemos señalar que las normas de valor de mercado (previstas en el artículo 32° de la LIR) pueden aplicarse en la cuantificación de las prestaciones involucradas en una transacción (a las que se refiere el artículo 57° de la LIR) dado que se cumplirían los criterios requeridos para utilizar este método:

i. Ambas normas representan reglas generales del IRE. Anteriormente, se precisó que, si bien la norma del artículo 57° podría aparentar ser una norma especial, ello no es así bajo el examen del principio de especificidad. Bajo el supuesto negado de que califique como norma especial, también sería aplicable el método de

comparación. Esto es así porque esta norma no exceptúa los principios inherentes de la norma general prevista en el artículo 32° de la LIR.

ii. La causa de ambas normas es similar: la de cuantificar la base imponible del IRE. Por un lado, el artículo 32° es una norma de valoración que tienen por finalidad cuantificar la base imponible del IRE. Por su parte, el artículo 57° es una norma formal-temporal que permite imputar las rentas a un periodo determinado (función temporal) sobre la base de las prestaciones del acto contractual (función forma) a fin de cuantificar la base imponible del IRE;

iii. Ambas normas forman parte del mismo ordenamiento tributario (LIR) y comparten diversos principios y conceptos. En la norma de valor de mercado y la del devengo separado subyacen, cuando menos, los principios de capacidad contributiva, reserva de ley y legalidad. Además, por su naturaleza, ambas normas garantizan que se analicen transacciones en los que subyacen los conceptos del realizado y del costo histórico.

iv. Ambas normas no son prohibitivas ni establecen sanciones. Como se indicó ambas normas están orientadas a determinar la base imponible del IRE. A partir de ella, se podrá cuantificar el importe a pagar del referido tributo (obligación sustancial).

Sobre la base de ello, consideramos que, bajo una interpretación sistemática por comparación, es posible que las normas de valor de mercado previstas en el artículo 32° de la LIR se apliquen para cuantificar el valor de las prestaciones involucradas en una transacción a que se refiere el artículo 57° del mismo cuerpo legal. De este modo, este último artículo tendrá validez normativa. Con ello, podemos confirmar el sentido interpretativo al que arribamos bajo el método literal indicado anteriormente.

Adicionalmente, es necesario enfatizar que, en nuestra consideración, las reglas de valor de mercado sólo serían aplicables de forma residual; es decir, en aquella transacción respecto a la cual –luego de efectuar una interpretación jurídica de la función y la relación de sus prestaciones– se concluya que existen dos o más prestaciones principales distintas entre sí y siempre que no se hubiere establecido un precio específico para cada una de ellas.

A mayor abundamiento, es ilustrativa la referencia que brinda León (2019), en su ponencia denominada “Devengo Tributario”, respecto a que habría un sector de la doctrina que considera la posibilidad de aplicar las reglas de valor de mercado en la medición de las prestaciones involucradas en una transacción y, sobre la base de ello, determinar el importe del ingreso a devengar de forma separada (58:48 - 1:00:10).

Ello denota que esta situación será materia de controversia y, en tanto no se efectúen los necesarios cambios legislativos que otorguen seguridad jurídica, deberá recurrirse a los distintos métodos de interpretación jurídica a fin de descifrar el sentido normativo más adecuado del artículo 57 de la LIR.

3.2. Contrastación de los resultados de la investigación

En el apartado anterior se analizó e interpretó la problemática general y particular derivada de las reglas del DL 1425 incorporadas a la LIR para establecer el devengo de ingresos por enajenación de bienes. A partir de ello, se alcanzaron diversos resultados vinculados a las hipótesis general y particular formuladas.

En el presente apartado, los resultados de la investigación alcanzados se contrastaron contra las conclusiones generales formuladas a partir de las respuestas de los siete especialistas tributarios al cuestionario. Las respuestas de estos, el análisis comparativo de estas y el fundamento de cada conclusión general por cada pregunta del cuestionario se detallan en el Anexo N° 3.

a. Hipótesis general: La incorporación de reglas por el DL 1425 a la LIR afecta la interpretación del devengado de ingresos por enajenación de bienes

Tabla 12: Contraste de conclusiones del cuestionario con la hipótesis general

Pregunta	Conclusión general del cuestionario	Resultados de la Investigación	Contrastación
<p>1. Respecto al concepto del devengado previsto en el artículo 57° de la LIR, ¿considera que este constituye (a) el momento en que se produce o debe entenderse producido el hecho previsto por la ley del que deriva el ingreso o derivará la renta (p. ej., la enajenación), (b) un criterio de imputación temporal del ingreso o la renta al periodo fijado por la ley, y/o (c) el momento en que se configura la renta neta (31 de diciembre) cuyo acaecimiento generará el nacimiento de la obligación tributaria.</p>	<p>Se advierte que el devengo previsto en el artículo 57° de la LIR podría tener más de un sentido normativo en la configuración del IRE. En otros términos, podría constituir (i) el momento en que se produce o debe entenderse producido el hecho previsto por la ley del que deriva el ingreso o derivará la renta (p. ej., la enajenación), (ii) un criterio de imputación temporal del ingreso o la renta al periodo fijado por la ley, y/o (iii) el momento en que se configura la renta neta (31 de diciembre) cuyo acaecimiento generará el nacimiento de la obligación tributaria.</p>	<p>El devengo previsto en el segundo párrafo del artículo 57° de la LIR constituye un criterio de imputación temporal del ingreso o la renta al periodo fijado por la ley.</p> <p>El devengo o aspecto temporal de la hipótesis del hecho gravado (del que deriva el ingreso y del que derivará la renta) –que determina el momento en que éste se produce o debe entenderse producido– no está expresamente señalado por la LIR. Por lo tanto, tal devengo se producirá en el momento en que se realice el aspecto material del hecho gravado.</p> <p>El devengo o aspecto temporal de la hipótesis de incidencia tributaria del IRE –que determina el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible del impuesto y cuya ocurrencia genera el nacimiento de la obligación tributaria del mismo– no está expresamente señalado por la LIR. Considerando la naturaleza del IRE y lo señalado en el</p>	<p>El resultado de la investigación respecto al sentido normativo del devengo previsto en el segundo párrafo del artículo 57° de la LIR es aceptada por un sector de los especialistas.</p> <p>La investigación y otro sector de los especialistas coinciden en que el devengo constituye el aspecto temporal del hecho gravado y el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia tributaria del IRE; pero la investigación discrepa que el origen legal de tales devengos sea el segundo párrafo del referido artículo 57.</p> <p>Del mismo modo, la investigación y un sector de los especialistas concuerdan que el devengo puede constituir los tres sentidos normativos indicados; no obstante, discrepan respecto al origen legal de dos de ellos.</p> <p>Ello denota que no hay uniformidad en la doctrina especializada respecto al sentido normativo del devengo previsto en el segundo párrafo del artículo 57° de la LIR.</p>

Pregunta	Conclusión general del cuestionario	Resultados de la Investigación	Contrastación
		<p>primer párrafo del artículo del artículo 57° de la LIR, se establece que el momento en que se devenga la HIT del IRE es el 31 de diciembre de cada ejercicio.</p>	
<p>2. <i>En relación con los conceptos del control (tomado de la NIIF 15) y el riesgo de pérdida de los bienes incorporados por el DL 1425 al artículo 57° de la LIR como criterios para determinar el devengo de los ingresos por enajenación de bienes, ¿considera que la interpretación y aplicación de estos otorgará seguridad jurídica? Por favor, detallar sus razones por las que considera que sí o por las que no.</i></p>	<p>De forma general, los conceptos del control (tomado de la NIIF 15) y el riesgo de pérdida de los bienes incorporados por el DL 1425 al artículo 57° de la LIR como criterios para determinar el devengo de los ingresos por enajenación de bienes no otorgarían seguridad jurídica.</p> <p>En el mismo sentido, la combinación de un concepto contable (control) y otro jurídico (riesgo de pérdida) – los cuales tienen finalidades distintas – para analizar un mismo fenómeno (el devengo de ingresos) mantendría la problemática.</p> <p>En particular, el concepto que influirá en gran medida a tal inseguridad es el concepto del control dado que es un parámetro contable abierto que permite que el contribuyente utilice su juicio o valoración propios.</p> <p>Esta problemática tendrá vigencia, aunque la NIIF 15 aplicable al IRE sea dejada sin efecto en la contabilidad, salvo que el legislador (en una eventual modificación a la LIR) disponga lo contrario.</p>	<p>La incorporación de los conceptos del control (tomado de la NIIF 15) y el riesgo de pérdida de los bienes por parte del DL 1425 al artículo 57° de la LIR no otorgará seguridad jurídica en cuanto a la interpretación del devengo de ingresos por enajenación de bienes</p> <p>De modo particular, el criterio del riesgo de la pérdida de los bienes es el más objetivo y el control el más subjetivo. Este último generará, principalmente, problemas en su interpretación y aplicación.</p>	<p>El resultado de la investigación respecto a si la incorporación de los conceptos del control y el riesgo de pérdida de los bienes por parte del DL 1425 al artículo 57° de la LIR afecta la interpretación del devengado de ingresos por enajenación de bienes y su relación con la inseguridad jurídica, se contrasta por la posición mayoritaria de los especialistas.</p> <p>En el mismo sentido, se confirma por mayoría el resultado de la investigación referido a que la interpretación y aplicación del control generará, principalmente, inseguridad jurídica.</p>

Elaboración: Propia

b. Hipótesis específica: Para los fines del IRE no es adecuado el uso del criterio contable de obtención del control como regla del devengado tributario

Tabla 13: Contraste de conclusiones del cuestionario con la hipótesis específica 1

Pregunta	Conclusión general del cuestionario	Resultados de la Investigación	Contrastación
3. Respecto a los indicadores o rasgos de la transferencia del control de acuerdo con la NIIF 15, necesarios para establecer el devengo tributario, ¿considera que estos constituyen reglas objetivas, inequívocas y/o condiciones que deben cumplirse para determinar el devengo de los ingresos por enajenación de bienes o, por el contrario, son criterios subjetivos, ambiguos y/o condiciones que pueden o no cumplirse?	De forma general, los indicadores de la transferencia del control necesarios para establecer el devengo tributario de los ingresos, previstos en la NIIF 15, constituyen pautas flexibles o parámetros abiertos cuya interpretación y/o aplicación depende del juicio o la valoración de la entidad. Ello conlleva a que el control no sea adecuado para establecer el devengo tributario de los ingresos.	Los indicadores de la transferencia del control previstos en la NIIF 15, necesarios para establecer el devengo tributario de los ingresos, constituyen situaciones guías, referenciales o indiciaras que apoyarán al contribuyente a evaluar si ha satisfecho su obligación de transferir el bien. Además, aquellos indicadores son indefinidos debido a que, aparte de los enunciados en la NIIF 15, pueden existir una cantidad diversa de ellos; y optativos toda vez que la entidad es la que pondera y juzga cuál es la situación que indica que ha satisfecho su obligación de transferir el bien. Por consiguiente, el control de los bienes, determinado a partir de indicadores, no constituye un criterio adecuado para el devengado tributario de los ingresos por enajenación de bienes.	Los resultados de la investigación respecto a la naturaleza (guías, referencias o indicios) y alcance (indefinidos y optativos) se contrasta por la posición mayoritaria de los especialistas. Además, se contrasta el resultado alcanzado respecto a que el criterio contable del control no es idóneo para determinar el devengo tributario de los ingresos por enajenación de bienes.

Elaboración: Propia

c. Hipótesis específica: La regla de obtención del control de los bienes permite que se imputen ingresos antes que se produzca la enajenación que constituye el aspecto material del IRE

Tabla 14: Contraste de conclusiones del cuestionario con la hipótesis específica 2

Pregunta	Conclusión general del cuestionario	Resultados de la Investigación	Contrastación
<p>4.a. <i>¿Considera que pueden existir situaciones en las que la imputación de los ingresos (por la transferencia del control) ocurra antes de que se produzca la enajenación de estos en los términos del artículo 5° de la LIR (aspecto material del IRE)?</i></p>	<p>Para imputar un ingreso no sólo debe haberse transferido el control (o el riesgo de pérdida), sino también haberse producido la enajenación del bien. La ocurrencia de esta última podría entenderse en términos rigurosos o sustanciales; no obstante, de acuerdo con el artículo 57° esta debe apreciarse de forma sustancial.</p>	<p>La imputación de los ingresos tiene lugar en el ejercicio en que se han producido los aspectos sustanciales de la transferencia de la propiedad y, adicionalmente, se ha transferido el control del bien (o el riesgo de pérdida, lo que acontezca primero).</p> <p>Son pocos los casos identificados en los que se transfiere el control y, luego, se transmite la propiedad del bien. En estos casos, el ingreso se devenga cuando se cumplen las dos condiciones señaladas anteriormente.</p>	<p>El resultado de la investigación, respecto a que, para devengar un ingreso debe producirse, sustancialmente, la enajenación que lo genera y, a su vez, la transferencia del control del bien (o el riesgo de pérdida), se valida por la opinión mayoritaria de los especialistas.</p>
<p>4.b. <i>De responder que sí podrían presentarse tales situaciones, ¿de qué modo considera que debería entenderse y aplicarse el control a fin de que no implique que se tribute en un momento en que no se ha manifestado capacidad contributiva? Por favor, detallar sus razones afirmativas o negativas.</i></p>	<p>Sin perjuicio de ello, en la práctica, podrían existir pocos casos en los que primero ocurra la transferencia del control (o el riesgo de pérdida) y luego se perfeccione la enajenación ya que, por lo general, ocurren en el mismo momento.</p>	<p>Para cumplir la transferencia de la propiedad en términos significativos no basta que se transfiera legalmente la propiedad del bien, sino que se satisfaga la prestación comprometida mediante la entrega del bien.</p> <p>En ese momento, jurídicamente, el enajenante no sólo habrá disminuido su patrimonio por causa de la transferencia de la propiedad, sino que lo habrá recuperado o superado a causa del derecho ganado a cobrar la contraprestación. Por lo tanto, este flujo de riqueza ingresará a su esfera patrimonial y revelará capacidad contributiva apta para tributar.</p>	<p>En el mismo sentido, el resultado alcanzado respecto a que existirían pocos casos en que, primero, se transmita el control y, después, se produzca la enajenación se confirma por mayoría de los especialistas que emitieron opinión al respecto.</p>

Elaboración: Propia

d. Hipótesis específica: Para los fines del IRE es adecuado el uso del concepto de transferencia del riesgo de la pérdida de los bienes como regla del devengado tributario

Tabla 15: Contraste de conclusiones del cuestionario con la hipótesis específica 3

Pregunta	Conclusión general del cuestionario	Resultados de la Investigación	Contrastación
<p>5. <i>¿Considera que el momento en que ocurre la transferencia del riesgo de la pérdida de los bienes es congruente o se vincula directamente con la oportunidad en la que se produce la enajenación (aspecto material del IRE) de estos en los términos del artículo 5° de la LIR?</i></p>	<p>Por lo general, el momento en que ocurre la transferencia del riesgo de la pérdida de los bienes puede concordar con la oportunidad en la que se produce la enajenación.</p>	<p>El momento en que se transfiere el riesgo de la pérdida puede no coincidir con la oportunidad en que se perfecciona la enajenación; no obstante, para fines del devengo, la ley exige que esta última acontezca de forma sustancial.</p> <p>En el caso de bienes muebles, la transferencia del riesgo de la pérdida (con la entrega) converge con la oportunidad en la que se perfecciona la enajenación (con la tradición), salvo ciertos casos (como en la venta con reserva de propiedad).</p> <p>En el caso de bienes inmuebles, el perfeccionamiento de la enajenación (con el consentimiento, salvo ley o pacto en contrario) ocurre antes que se transfiera el riesgo de la pérdida (con la entrega).</p> <p>En tales casos de discordancia, debe advertirse que la imputación de los ingresos tiene lugar en el ejercicio en que se han producido los aspectos sustanciales de la transferencia de la propiedad y, adicionalmente, se ha transferido el control del bien (o el riesgo de</p>	<p>Los resultados de la investigación, respecto a que el devengo de los ingresos –por aplicación del criterio del riesgo de pérdida– está condicionado a que se realice la enajenación de los bienes y que en aquellos casos en que tal condición no se cumpla el devengo debe supeditarse a la ocurrencia de la enajenación, se contrastan por unanimidad de los especialistas que se pronunciaron al respecto. Conllevando a que este represente un concepto adecuado para el devengo tributario.</p> <p>Los resultados de la investigación respecto a la coincidencia o no del riesgo de pérdida con la enajenación por tipo de bien (mueble o inmueble) no ha sido objeto de pronunciamiento por parte de los especialistas; excepto por uno de ellos que, haciéndolo, ha coincidido plenamente con ellas.</p>

Pregunta	Conclusión general del cuestionario	Resultados de la Investigación	Contrastación
		pérdida, lo que acontezca primero).	
6.a. <i>Respecto al riesgo de la pérdida de los bienes ¿considera que constituye una regla objetiva, inequívoca y/o comprobable para determinar el devengo de los ingresos por enajenación de bienes o, por el contrario, es un criterio valorativo y ambiguo? Por favor, detallar sus razones.</i>	<p>En términos generales, el riesgo de la pérdida de los bienes constituye una regla objetiva y adecuada para determinar el devengo de los ingresos por enajenación de bienes porque se puede verificar en lo previsto en el Código Civil, en el contrato o en los hechos de la realidad.</p> <p>No obstante, tal condición no niega que este genere controversias al ser un concepto interpretable jurídicamente.</p>	<p>El riesgo de la pérdida de los bienes constituye una regla objetiva e idónea para determinar el devengo de los ingresos por enajenación de bienes porque se puede acreditar o corroborar en los términos contractuales establecidos por las partes o en los legales previstos en el Código Civil.</p>	<p>El resultado alcanzado vinculado a la idoneidad y objetividad de la regla del riesgo de pérdida se contrasta por la posición mayoritaria de los especialistas.</p>
6.b. <i>En ese contexto, entre el riesgo de la pérdida y el control de los bienes, ¿cuál considera que reúne las o la mayoría de condiciones objetivas y verificables para determinar el devengo de los ingresos?</i>	<p>De modo general, el riesgo de la pérdida de los bienes es el criterio de imputación que, a diferencia del control, reúne mayores condiciones objetivas y verificables para determinar el devengo de los ingresos por enajenación de bienes.</p>	<p>De modo particular, el criterio del riesgo de la pérdida de los bienes es el más objetivo y el control el más subjetivo a fin de determinar el devengo de los ingresos. El primer criterio favorecerá a la seguridad jurídica en cuanto a su interpretación y aplicación; mientras que el segundo, principalmente, inseguridad jurídica. Para mitigar tal problemática, debe llevarse a cabo la interpretación del devengo tributario a partir de las dos condiciones concurrentes por cumplir.</p>	<p>Se confirma por mayoría el resultado de la investigación arribado referido a que, entre los dos criterios establecidos para determinar el devengo de los ingresos por enajenación de bienes, el riesgo de la pérdida de los bienes es el más objetivo y adecuado, y el que favorecerá a la seguridad jurídica.</p>

Elaboración: Propia

e. Hipótesis específica: La regla de imputación de ingresos de forma independiente de una transacción que involucra más de una prestación afecta los principios del Derecho

Tabla 16: Contraste de conclusiones del cuestionario con la hipótesis específica 4

Pregunta	Conclusión general del cuestionario	Resultados de la Investigación	Contrastación
<p>7. De acuerdo con el DL 1425, en el caso de una transacción que involucra más de una prestación el devengo de los ingresos se debe determinar de forma independiente por cada una de estas. Al respecto, ¿considera que para efectos del IRE es posible que el acto contractual se fragmente entre las prestaciones que lo conforman y, en función a ello corresponda analizar el devengo de los ingresos? En tal sentido, ¿de qué modo considera que debería comprenderse y aplicarse esta disposición?</p>	<p>De forma mayoritaria, no sería posible que, de un acto contractual en el que se pactado el cumplimiento de una sola transacción, se deriven dos o más transacciones en función a las prestaciones identificadas. Si, por la voluntad de las partes, en el contrato se ha expresado situaciones especiales para cada prestación, cada una de estas puede representar una transacción separada.</p> <p>De forma minoritaria, es posible que, de acuerdo con la LIR, de una transacción se deriven distintas transacciones en función a las prestaciones identificadas. Para ello, debe partirse de la contabilidad. Si según la NIIF 15 existen dos o más obligaciones que se tratan como una sola transacción, para la LIR existirán dos o más transacciones.</p>	<p>Jurídicamente, no es posible fragmentar el acto contractual –en el que se pactado el cumplimiento de una sola transacción– con la finalidad de determinar dos o más transacciones en función a las prestaciones identificadas.</p> <p>Dado que la LIR no ha establecido cuándo ni cómo se determina que una transacción para fines del IRE tiene más de una prestación y, en función a ello, estas se traten como diferentes transacciones, la regla de separación vulnera los principios de seguridad jurídica, reserva de ley, legalidad y capacidad contributiva.</p>	<p>El resultado de la investigación vinculado a la posibilidad jurídica de separar el acto contractual se contrasta por la posición mayoritaria de los especialistas. Hacerlo vulneraría los principios del Derecho.</p> <p>No obstante, la posición minoritaria de los especialistas señala que sí es posible efectuar tal separación de acuerdo con lo exigido por la LIR.</p> <p>Ello denota que no hay una informalidad en la doctrina especializada respecto a si corresponde separar una transacción y, a partir de ello, devengar el ingreso de cada prestación bajo reglas de devengo y en momentos distintos.</p>
<p>8. Para comprender y aplicar adecuadamente esta disposición tributaria, ¿considera que se deberían tomarse en consideración, entre otros, el principio de unicidad de los actos contractuales, el principio de accesoriadad, criterio de insumo - producto (al que se refiere la</p>	<p>De forma general, para determinar si de una transacción pueden surgir dos o más prestaciones que se traten de forma separada: se debería establecer cuál el hecho sustancial que genera el derecho a ganar el ingreso, el mismo que debe estar previsto en el contrato; y las prestaciones separadas de una misma transacción,</p>	<p>La regla de separación de una transacción en función a sus prestaciones debe interpretarse considerando la naturaleza y la función jurídicas de las obligaciones a partir del análisis de los principios de unicidad del</p>	<p>El resultado de la investigación respecto a los principios o conceptos que se deben considerar para interpretar la regla de separación de una transacción se confirma por la posición mayoritaria de los especialistas.</p>

Pregunta	Conclusión general del cuestionario	Resultados de la Investigación	Contrastación
<p><i>Exposición de Motivos del DL 1425) y/o las reglas de valor de mercado (para determinar el valor del ingreso para cada prestación)?</i></p>	<p>según el contrato o considerando la naturaleza jurídica de la operación, deben ser aquellas que son individualizables (tienen carácter independiente) o aquellas que no satisfacen el principio de accesoriadad o el criterio de insumo-producto.</p> <p>En términos generales, para determinar el valor de cada prestación se deberían aplicar las reglas de valor de mercado.</p>	<p>acto contractual y de accesoriadad (el que se asemeja al criterio de insumo-producto).</p> <p>Para determinar el valor de cada prestación es posible aplicar las reglas de valor de mercado, pero únicamente en aquellas transacciones respecto a las cuáles se ha concluido que existen dos o más prestaciones y siempre que no se hubiere establecido un precio específico para cada una de ellas.</p>	<p>De los especialistas que emitieron opinión respecto a la metodología de valoración que se debe aplicar para determinar el importe de cada prestación, la mayoría señaló que serían las reglas de valor de mercado.</p>

Elaboración: Propia

Conclusiones y recomendaciones

Conclusiones

- La incorporación de reglas por el DL N° 1425 a la LIR afecta la interpretación del devengado de ingresos por enajenación de bienes, debido a que el control y la separación de las prestaciones de una transacción no son idóneas para los fines IRE y los principios constitucionales y jurídicos sobre los que se fundamenta. OK

- La incorporación de los conceptos del control (tomado de la NIIF 15) y el riesgo de pérdida de los bienes por parte del DL N° 1425 al artículo 57° de la LIR no otorgará seguridad jurídica en cuanto a la interpretación del devengo de ingresos por enajenación de bienes. Sin embargo, de modo particular, el criterio del riesgo de la pérdida de los bienes es el más objetivo y el control el más subjetivo. Este último generará, principalmente, problemas en su interpretación y aplicación.

- Para los fines del IRE no es adecuado el uso del criterio contable de obtención del control como regla del devengado tributario. Ello debido a que los indicadores de la transferencia del control previstos en la NIIF 15, necesarios para establecer el devengo tributario de los ingresos, son indefinidos y optativos que la entidad debe ponderar y juzgar para calificar la satisfacción de la obligación de transferir el bien.

- El criterio contable de obtención del control de los bienes permite que se imputen ingresos antes que se produzca la enajenación que constituye el aspecto material del IRE; sin embargo, la imputación de los ingresos tiene lugar en el ejercicio en que se han producido los aspectos sustanciales de la transferencia de la propiedad (no su perfeccionamiento) y, adicionalmente, se ha transferido el control del bien o el riesgo de pérdida, lo que acontezca primero.

De manera que, son pocos los casos identificados en los que se transfiere el control y, luego, se transmite la propiedad del bien de forma

completa (perfecta). En estos casos, el ingreso se devenga cuando se cumplen las dos condiciones señaladas anteriormente

- Para cumplir la transferencia de la propiedad en términos significativos no basta que se transfiera legalmente la propiedad del bien, sino que se satisfaga la prestación comprometida mediante la entrega del bien. En ese momento, jurídicamente, el enajenante no sólo habrá disminuido su patrimonio por causa de la transferencia de la propiedad, sino que lo habrá recuperado o superado a causa del derecho ganado a cobrar la contraprestación. Por lo tanto, este flujo de riqueza ingresará a su esfera patrimonial y revelará capacidad contributiva apta para tributar.

- Para los fines del IRE es adecuado el uso del concepto de transferencia del riesgo de la pérdida de los bienes como regla del devengado tributario. Esto es así porque constituye una regla objetiva que se puede acreditar o corroborar en los términos contractuales establecidos por las partes o en los legales previstos en el Código Civil.

- En el caso de bienes muebles, la transferencia del riesgo de la pérdida (con la entrega) coincide con la oportunidad en la que se perfecciona la enajenación (con la tradición), salvo ciertos casos (como en la venta con reserva de propiedad). En el caso de bienes inmuebles, el perfeccionamiento de la enajenación (con el consentimiento, salvo ley o pacto en contrario) ocurre antes que se transfiera el riesgo de la pérdida (con la entrega). En tales casos de discordancia, la imputación de los ingresos tiene lugar en el ejercicio en que se han producido los aspectos sustanciales de la transferencia de la propiedad y, adicionalmente, se ha transferido el control del bien (o el riesgo de pérdida, lo que acontezca primero).

- La regla de imputación de ingresos de forma independiente de una transacción que involucra más de una prestación afecta los principios del Derecho, seguridad jurídica, reserva de ley, legalidad, capacidad contributiva y unicidad. Esto es así porque la LIR no ha establecido cuándo

ni cómo se determina que una transacción para fines del IRE tiene más de una prestación y, en función a ello, estas se traten como diferentes transacciones. Por lo que para efectos jurídicos no es posible fragmentar el acto contractual –en el que se ha pactado el cumplimiento de una sola transacción– con la finalidad de determinar dos o más transacciones en función a las prestaciones identificadas.

- La regla de separación de una transacción en función a sus prestaciones debe interpretarse considerando la naturaleza y la función jurídicas de las obligaciones a partir del análisis de los principios de unicidad del acto contractual y de accesoriedad (el que se asemeja al criterio de insumo-producto).

Recomendaciones

- Se recomienda que los operadores del derecho tributario tengan una actitud constante de interpretación jurídica basada en los principios del IRE y los que refiera nuestra Constitución, no siendo relevante e influyente los cambios que puedan tener las normas contables dado que estas tienen naturaleza y fines distintos al tributario.

- Se sugiere derogar la disposición del control como criterio para el devengo de ingresos por enajenación de bienes, toda vez que su finalidad y determinación no se corresponden con la naturaleza ni los fundamentos jurídico-constitucionales del IRE. En defecto de esto, considerando la lentitud legislativa y/u ocio legislativo, recomendamos que la problemática de la referida disposición, no sólo debe abordarse mediante una interpretación conforme a la LIR, sino a la luz de la Constitución, en particular considerando los principios constitucionales tributarios sobre los que se cimienta el sistema tributario en nuestro país. Esto con la finalidad de procurar establecer, de entre todos, el sentido interpretativo más idóneo y congruente con los fines tributarios.

- Si bien, la doctrina jurisprudencial del TF ha desarrollado el concepto de hecho sustancial generador del ingreso, es necesario que la LIR

establezca, expresamente, si este se refiere al hecho gravado cuya ocurrencia causa el ingreso, como la enajenación. A partir de ello, para el devengo de ingresos existirá mayor seguridad jurídica respecto a que la enajenación debe realizarse en términos significativos y, adicionalmente, debe transferirse el control o el riesgo de pérdida, lo que acontezca primero.

- Se recomienda mantener el riesgo de pérdida del bien como criterio para el devengo de ingresos por enajenación de bienes, toda vez que es un criterio objetivo y verificable (en los términos contractuales o legales y en los demás medios probatorios), y cuya transferencia se vincula con el momento en que se produce la enajenación (hecho generador del ingreso) en términos sustanciales.

- Se sugiere derogar la disposición de determinar el devengo de ingresos por enajenación de bienes de forma independiente cuando, según la NIIF 15, la prestación de transferir bienes se contabilice de forma conjunta con otra(s) prestación(es). Esto debido a que tal tratamiento no tiene justificación jurídica válida, sino sólo la de no efectuar lo que requiere la contabilidad. Más aún porque esta disposición no sólo desconoce la forma jurídica del acto contractual y reconoce que de una transacción pueden derivarse diferentes transacciones gravadas, para fines del devengo, sino que consiente que, de la interpretación del operador tributario, se separe (abstraiga) el hecho imponible, la base imponible y/o el nacimiento de la obligación tributaria del IRE.

- En defecto de la recomendación anterior, es necesario que la LIR prescriba cuándo y cómo se determina que una transacción tiene más de una prestación para fines del devengo tributario. Del mismo modo, debe establecer las normas de valoración específicas para cada prestación o precisar en qué medida y en qué condiciones son de aplicación las reglas de valor de mercado.

Referencias Bibliográficas

- Aguirre, H. (2016). *Aplicación facultativa por parte de la administración de las normas de valor de mercado de la ley del impuesto a la renta* (Trabajo de investigación para maestría). Recuperado de: http://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/123456789/1307/Aguirre_Davila_Harold.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Arangio, V. (1952). *Instituciones de derecho romano*. Traducción de la décima edición italiana por José M. Carames Ferro. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Ataliba, G. (1986). Derecho constitucional tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (11), p.27-27. https://ipdt.org/uploads/docs/02_Rev11_GA.pdf
- (1987). *Hipótesis de incidencia tributaria*. Lima, Perú: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Avendaño, J. & Avendaño, F. (2017). *Derechos reales*. Lima, Perú: Fondo Editorial PUCP.
- Bazán, F. (2005). Estado del arte del derecho consuetudinario. El caso del Perú. *Cajamarca: Revista IIDH*.
- Becker, A. (1972). *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo, Brasil: Saraiva.
- Bejarano, H. (2018) “*El uso de las normas internacionales de información financiera como instrumentos de interpretación de la ley del impuesto a la renta peruano*” (tesis de maestría). Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, Perú.
- Beltrán, J. (2001). *La posibilidad de reconocer un sistema de causa única de transferencia de propiedad inmobiliaria en el Código Civil de 1984* (tesis de maestría). Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, Perú. Recuperado de: <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/1095>
- Bernal, C. (2010). *Metodología de la investigación*. Tercera Edición. Bogotá, Colombia: Person Education.
- Boletín Oficial del Estado. (2021a). Ley 58/2003 General Tributaria. Madrid.
- (2021b). Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. Madrid.
- Borrero, G. (1980). *La obligación tributaria* (tesis doctoral). Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá, Colombia.

Bravo, J. (2002). La renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad. *VII Jornadas Nacionales de Tributación*, (72), p. 63-72.

(2006). *Fundamentos de derecho tributario*. Lima, Perú: Palestra.

Buenaventura, N. (1845). *El espíritu de las leyes de Montesquieu*, traducción del francés, con las notas del autor y observaciones escogidas. Madrid, España: Don Marcos Bueno. Recuperado de: <http://www.ausaj.org/sites/default/files/biblioteca/Montesquieu%20-%20Espiritu%20de%20las%20leyes.pdf>

Burga, Y. (2017). “*La aplicación de las normas contables en el Derecho Tributario: el caso del devengado y la NIIF 15*” (trabajo académico de maestría). Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, Perú. Recuperado de: <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/11781>

Cabanellas, G. (1993). *Diccionario Jurídico Elemental* (Undécima ed.). España: *Heliasta SRL*.

Castillo, M. y Osterling, F. (1997). La Transacción. *Derecho PUCP*, (51), p.387-461. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/6224/6261>

Castro, G, Melinc, L, Zegarra, M. (2016) “*Evaluación del efecto de transición de la NIC 18 a la NIIF 15 en el reconocimiento de ingresos por contrato de venta en el sector minería*” (tesis de pregrado). Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, Lima, Perú. Recuperado de: https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/621972/ZegarraC_M.pdf?sequence=12&isAllowed=y

Chávez, A. (2013). *Principales características del sistema jurídico legal actual de transmisión de la propiedad inmueble a título oneroso en el Perú* (tesis de pre-grado). Universidad Privada del Norte, Cajamarca, Perú. Recuperado de: <http://repositorio.upn.edu.pe/handle/11537/188?locale-attribute=es>

Congreso del Perú (1997) Ley N° 26887. Ley General de Sociedades. Diario Oficial El Peruano. Lima: Congreso de la República del Perú, 19 de noviembre.

- Consejo Normativo de Contabilidad (1998) Resolución N° 013-98-EF/93.01. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/conse_norm/resolucion/CNC013_1998_EF9301.pdf
- (2017) Resolución N° 003-2017-EF/30. Recuperado de: <https://www.mef.gob.pe/es/normatividad-sp-2134/por-instrumentos/resoluciones-cnc/16340-resolucion-de-consejo-normativo-de-contabilidad-n-003-2017-ef-30/file>.
- (2018) Resolución N° 002-2018-EF/30. Recuperado de: <https://www.mef.gob.pe/es/normatividad-sp-2134/por-instrumentos/resoluciones-/18101-resolucion-de-consejo-normativo-de-contabilidad-n-002-2018-ef-30/file>
- Danós, J. (1994). El régimen tributario de la Constitución: estudio preliminar. *THEMIS Revista de Derecho*, (29), 131-145. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11467>
- De la Vega, B. (2018). ¿Preparados para el cambio en el Devengado? *EY*. (19 de abril de 2019). Recuperado de: <https://perspectivasperu.ey.com/2018/11/09/cambio-en-el-devengado/>.
- De la Vega, B., & Shulca, E. (2018). El nuevo concepto legal de devengo y la NIIF 15. *Revista Enfoque Contable de Análisis Tributario*, (369), 10-15.
- Díaz, O., Durán, L., & Valencia, A. (2012). Análisis de las diferencias entre el tratamiento contable y el fiscal. *Contabilidad y Negocios*, 7(14), 5-22.
- Durán, L., & Mejía, M. (2017). El concepto de devengado en el Impuesto a la Renta Empresarial peruano. *Suplemento Enfoque Contable de la Revista Análisis Tributario AELE* (9), 11-22.
- Durán, L. (2017). Alcances y límites de la interpretación tributaria: A cuenta de las llamadas “Exposiciones de Motivos”. *Revista Análisis Tributario AELE* (348), 3-3.
- EY (2015) Avances de IFRS. El IASB y el FASB emiten nuevas normas para el reconocimiento de ingresos: IFRS 15 y ASC 606. *Ernst and Young*. 1-8.
- Escobar, F. (1992). En el Código Civil peruano, ¿es el contrato de compraventa el que transfiere la propiedad mueble? *IUS ET VERITAS*, (5), 73-81. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15360>

- Falcao, A. (1964). *El hecho generador de la obligación tributaria*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Fernández, G. (2002). *Introducción al estudio de la interpretación en el Código Civil Peruano*. Derecho & Sociedad, (19), 146-164. Recuperado de: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17249>
- Finney, H., Miller, H., & Fernandez, C. (1974). *Curso de contabilidad intermedia*. México: Aires UTEHA.
- Fortini, H., Lattuca, A. & López, S. (1980) *Replanteo de la técnica contable: su estructura básica, su acercamiento a la economía*. Buenos Aires, Argentina. Macchi
- Fowler, E. (1979). *Contabilidad superior*. Buenos Aires: Ediciones Contabilidad Moderna.
- Gavelán, J. (2000) Principios de contabilidad generalmente aceptados vigencia y aplicación. *Quipukamayoc*. rimer semestre, (1), 121-134. Recuperado de: http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/quipukamayoc/2000/primer/princi_conta.htm#DEVENGADO
- Gertz, F. (1976). *Origen y Evolución de la Contabilidad: Ensayo histórico*. Mexico: Trillas.
- Gómez, S. (2012). *Metodología de la Investigación*. México. Recuperado de: http://www.aliat.org.mx/BibliotecasDigitales/Axiologicas/Metodologia_de_la_investigacion.pdf
- Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, P. (2014). *Metodología de la Investigación* (Sexta ed.). México: Editorial McGraw Hill.
- Horngren, Sundem & Elliott. (2000). *Introducción a la contabilidad financiera*. Naucalpan de Juárez: Pearson Educación.
- IFRS Foundation (2014). Norma Internación de Información Financiera. Londres, Reino Unido.
- (2018). Norma Internación de Información Financiera. Londres, Reino Unido.
- Jarach, D. (1971). *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo* (3 ed.). Buenos Aires, Argentina: Abeledo – Perrot.

- Jorge L. & Peralta M. (2020) “*Tratamiento tributario de las comisiones de estructuración y su impacto en la determinación del Impuesto a la Renta, en las empresas del sector industrial de bebidas y elaboración de productos de molinería de Lima Metropolitana en el 2018*” (tesis de maestría). Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, Lima, Perú.
- Josserand, L. (1950). *Derecho Civil*, 3 (1). Buenos Aires, Argentina: Bosh y Cía. Editores.
- Jurídica, G. (2003). *Código Civil comentado por los 100 mejores especialistas*, 5(8). Lima, Perú: Gaceta Jurídica Editores.
- Kerlinger, F & Lee, H. (2002). Investigación del comportamiento. Métodos de investigación en ciencias sociales (4ª ed.). México: McGraw-Hill, p. 124.
- Laya, A. (2011) Los principios y postulados básicos de la contabilidad. *Actualidad Contable FACES*. 14 (23), 79-101. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/html/257/25720652006/>
- Leon, M. (2017) “*Las normas internacionales de información financiera y su incidencia en la determinación del impuesto a la renta: problemática del devengado*” (trabajo académico de maestría). Universidad Lima, Lima, Perú. Recuperado de: http://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/ulima/5308/Le%c3%b3n_Huayanca_Nelly_Marysol.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- 2019). Devengado Tributario. Análisis del Paquete de Medidas Tributarias 2018. Seminario llevado a cabo en Escuela de Negocios Quantum, Lima, Perú. Recuperado de: <https://quantumconsultores.com/blog/eventos/conclusiones-de-nuestra-segunda-fecha-del-analisis-del-paquete-de-medidas-tributarias-2018/>
- Medrano, H. (2004). IGV, hipótesis de incidencia y hecho imponible. *Foro Jurídico*, (03), p. 91-96. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18340>
- Meza, C. (2015). El derecho consuetudinario en la realidad peruana. *Derecho y Ciencia Política de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos*, 43-56.
- Moschetti, F., Gallego, J., & Vázquez, R. (1980). *El principio de capacidad contributiva*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Mora, V, y Muguera, J. (2017) “*Transgresión al régimen jurídico del impuesto a la renta empresarial ante una eventual adopción de la*

metodología de la NIIF 15 para cuantificar e imputar los ingresos gravados" (trabajo académico de pregrado). Facultad de Ciencias Contables de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, Perú. Recuperado de: <http://facultad.pucp.edu.pe/ciencias-contables/files/2018/04/Cuaderno-de-trabajo-de-estudiantes-N-4.pdf>

Novoa, G. (2006). El Principio de la Capacidad Contributiva. *Derecho & Sociedad*, (27), p. 101-106. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/File/17169/17458>

Organización de Estados Americanos (1948). Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre. En la Novena Conferencia Internacional Americana, Bogotá, Colombia. Recuperado de: https://www.oas.org/dil/esp/Declaraci%C3%B3n_Americana_de_los_Derechos_y_Deberes_del_Hombre_1948.pdf

Osterling, F. (2007). *Las obligaciones (8 ed.)*. Lima, Perú: Editora Jurídica Grijley. Recuperado de: <http://www.osterlingfirm.com/libros/Las%20Obligaciones.pdf>

Pérez, J. (1968). *Derecho Tributario*. Madrid, España: Editorial de Derecho Financiero.

Pescio, V. (1984). *Los modos de adquirir el dominio (1 ed.)*. Facultad de Ciencias Jurídicas Universidad de Valparaíso. Valparaíso, Chile: Edeval.

Poder Ejecutivo. (1981). Decreto Legislativo No 200. Lima.

(1984) Decreto Legislativo No 295. Lima.

(1994). Decreto Legislativo No 774. Lima.

(2004). Decreto Supremo N.º 179-2004-EF. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Lima.

(2018a). Decreto Legislativo N° 1425. Lima

(2018b). Exposición de Motivos, Proyecto de Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta. Lima.

(2018c). Decreto Supremo N° 339-2018-EF. Lima.

Poder Judicial (2008). Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia. Sentencia en Casación N° 1173-2008-Lima de fecha 26 de agosto de 2008. <http://cort.as/-JPnq>

(2009). Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia. Sentencia en Casación N° 730-2009 -Lima de fecha 18 de agosto de 2009. Recuperado de: <http://tributacionperuamatos.blogspot.com/2016/02/sentencia-en-casacion-730-2009-lima.html>

(2017). La sala de derecho constitucional y social permanente de la Corte Suprema de justicia. Casación N° 12304–2014 de fecha 17 de marzo del 2017. Recuperado de: <http://cort.as/-JPny>

(2018). Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera. Expediente N° 7779-2015-Lima de fecha 25 de enero de 2018. Recuperado de: <https://www.slpconsultores.com/publicaciones/2018/3/27/soft-law-las-nics-y-niifs-no-son-fuente-del-derecho-tributario>

(2013) Decreto Supremo N° 133-2013-EF. Texto Único Ordenado del Código Tributario. Lima.

Ramírez, E. (2007). *Tratado de derechos reales*. Lima, Perú: Editorial Rodhas.

Romainville, M. (2018). Impuesto a la Renta: gobierno define devengo, pero persiste incertidumbre. *SemanaEconomica*. Recuperado de: <https://semanaeconomica.com/article/legal-y-politica/politica/308797-impuesto-a-la-renta-gobierno-define-devengo-pero-persiste-incertidumbre/>.

Rodríguez Dueñas, C., Tarsitano, A., Romero García, F., Alvarado Esquivel, M. D. J., Antonio Zaldívar, M., Durán Rojo, L., & Mejía Acosta, M. (2014). *Seminario I: Contabilización del Derecho Tributario*. Universidad Continental, Fondo Editorial.

Rubio, M. (2009). El sistema jurídico. *Introducción al derecho*, 10.

Salvat, R. (1946). *Tratado de Derecho Civil Argentino: Derechos Reales*, 9 (1). Buenos Aires, Argentina. Editorial La Ley.

Sierra, R. (2005). Técnicas de investigación social. 14. *Madrid: Editorial Thomson*.

Sour, L., y Rosillo, E. (2007). ¿Cuáles son los resultados del presupuesto por resultados? *Centro de Investigación y Docencia Económica* (198), 1-32.

Sunat (2009). Informe 085-2009/SUNAT (Lima). Recuperado de:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i085-2009.htm>

(2010). Informe N° 48-2010-SUNAT (Lima). Recuperado de:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i048-2010.pdf>

(2011). Carta N° 035-2011-SUNAT (Lima). Recuperado de:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/c035-2011.pdf>

(2013). Carta N.° 086-2013-SUNAT/200000 (Lima). Recuperado de:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/c086-2013.pdf>

(2019). Informe N° 010-2019-SUNAT/7T0000(Lima). Recuperado de:
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i010-2019-7T0000.pdf>

(2020a). Informe N° 043-2020-SUNAT (Lima). Recuperado de:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i043-2020-7T0000.pdf>

(2020b). Informe N° 032-2020-SUNAT (Lima). Recuperado de:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i032-2020-7T0000.pdf>

(2020c). Informe N° 034-2020-SUNAT (Lima). Recuperado de:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i034-2020-7T0000.pdf>.

Tarsitano, A. (2003). Interpretación de la ley tributaria. *H. García Belsunce, Tratado de Tributación*, 411-459.

(2008). Teoría de la interpretación tributaria. *César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (coordinadores), El tributo y su aplicación: Perspectivas para el siglo XXI*, 1.

Tribunal Constitucional del Perú (2003a). Sentencia recaída en el Expediente N° 0008-2003-AI/TC. Roberto Nesta contra el Poder Ejecutivo. 11 de noviembre. Recuperado de:
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00008-2003-AI.html>

(2003b). Sentencia recaída en el expediente N° 0013-2003-CC/TC. Municipalidad Distrital de Pachacámac contra la Municipalidad

Provincial de Huarochirí. 29 de diciembre. Recuperado de:
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00013-2003-CC.html>

(2003c). Sentencia recaída en el Expediente N.º 010-2002-AI/TC. Marcelino Tineo Silva y más de cinco mil ciudadanos contra el Congreso de la República. 3 de enero. Recuperado de:
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00010-2002-AI.pdf>

(2003d). Sentencia recaída en los Expedientes N.º 0001/0003-2003-AI/TC. Colegios Notariales de los Distritos Notariales del Callao, Lima y Arequipa contra el Congreso de la República. 3 de julio. Recuperado de:
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00001-2003-AI%200003-2003-AI.html>

(2003e). Sentencia recaída en el Expediente N.º 0016-2002-AI/TC. Colegio de Notarios de Junín contra el Congreso de la República. 3 de abril. Recuperado de:
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016-2002-AI>.

(2004a). Sentencia recaída en el Expediente N°00053-2004-PI/TC. Defensoría del Pueblo contra Municipalidad Distrital de Miraflores. 23 de mayo. Recuperado de:
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00053-2004-AI.pdf>

(2004b). Sentencia recaída en el Expediente N° 033-2004-AI/TC. Roberto Nesta y Javier Aida contra el Poder Ejecutivo y el Congreso de la República del Perú. 28 de septiembre. Recuperado de:
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>

(2005). Sentencia recaída en el Expediente N° 00042-2004-AI/TC. Luis Alejandro Lobatón Donayre y más de cinco mil ciudadanos contra el Poder Ejecutivo. 13 de abril de 2005. Recuperado de:
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00042-2004-AI.pdf>

(2006). Sentencia recaída en el Expediente N° 047-2004-AI/TC. José Claver Nina-Quispe Hernández contra el Congreso de la República. 24 de abril. Recuperado de:
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00047-2004-AI.html>

(2007). Sentencia recaída en el Expediente N° 00728-2007-PA/TC. Fábrica de Griferías S.A. contra la Corte Suprema de Justicia de la República. 23 de mayo. Recuperado de:
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/00728-2007-AA%20Resolucion.pdf>

(2008a). Sentencia recaída en el Expediente 01536-2008-PA/TC. Waldimir Ibazeta contra Corte Suprema de Justicia de la República.

13 de mayo. Recuperado de:
<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/01536-2008-AA%20Resolucion.pdf>

(2008b). Sentencia recaída en el Expediente N° 1993-2008-PA/TC. Baruch Ivcher y Compañía Latinoamericana de Radiodifusión S.A. contra la Corte Superior de Justicia de Lima. 20 de mayo. Recuperado de: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/01993-2008-AA.html>

(2010). Sentencia recaída en el Expediente N° 01761-2008-AA/TC. Junta Directiva del Colegio de Notarios de Lima contra la Corte Suprema de Justicia de la República. 7 de abril. Recuperado de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/01761-2008-AA.html>

(2013). Sentencia recaída en el Expediente N° 00319-2013-PA/TC. Sociedad Agrícola San Agustín S.A contra la Corte Superior de Justicia de Lima. 18 de junio. Recuperado de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2013/00319-2013-AA.pdf>

Tribunal Fiscal (1999). Resolución N° 616-4-1999. Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1999/4/1999_4_0616.pdf

(2001). Resolución N° 07898-4-2001 (Lima). Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/2/2004_2_09518.pdf

(2004a). Resolución N° 0002-5-2004. Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/5/2004_5_00002.pdf

(2004b). Resolución N° 1652-5-2004 (Lima). Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/5/2004_5_01652.pdf

(2004c). Resolución N° 3557-2-2004. (Lima). Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/2/2004_2_03557.pdf

(2004d). Resolución N° 9518-2-2004 (Lima). Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2001/4/2001_4_07898.pdf

(2005). Resolución N° 5557-1-2005. Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/1/2005_1_05557.pdf

(2007a). Resolución N° 07045-4-2007(Lima). Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/4/2007_4_07045.pdf

(2007b). Resolución N° 0977-1-2007. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/1/2007_1_00977.pdf

(2010). Resolución N° 11937-3-2010 (Lima). Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/3/2010_3_11937.pdf

(2011). Resolución N° 015502-10-2011 (Lima). Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/10/2011_10_15502.pdf

(2012). Resolución N° 14915-3-2012. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/3/2012_3_14915.pdf

(2013). Resolución N° 14610-8-2013. (Lima). Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/8/2013_8_14610.pdf

(2016). Resolución N° 06230-3-2016. (Lima). Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/3/2016_3_06230.pdf

(2018). Resolución N° 07315-1-2018 (Lima). Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/1/2018_1_07315.pdf

(2019a). Resolución N° 02711-3-2019 (Lima). Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/3/2019_3_02711.pdf

(2019b). Resolución N° 01036-9-2019 (Lima). Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/9/2019_9_01036.pdf

Tua, J. (1983) Los Principios contables: de la regulacion profesional al ambito internacional. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. 15 (46), 25-56.

(1985) Naturaleza y filosofía de los principios contables. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. 15 (47), 293-355.
Recuperado de:
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=43882>

Vidal, R. (2014). El sistema de transferencia de la propiedad inmueble en el Derecho Civil Peruano. P.1-39. Recuperado de: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/4F8957B52C7F4583052579B50075B041/\\$FILE/SISTEMA_TRANSFERENCIA_PROPIEDAD_DERECHO_CIVIL_PERUANO.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/4F8957B52C7F4583052579B50075B041/$FILE/SISTEMA_TRANSFERENCIA_PROPIEDAD_DERECHO_CIVIL_PERUANO.pdf)

Villacorta, J. (2004) "*Posibles soluciones a problemas de la normalización contable*" (tesis doctoral). Universidad Complutense de Madrid, Madrid, España. Recuperado de: <https://eprints.ucm.es/5349/1/T27724.pdf>

Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario (7 ed.)*. Buenos Aires, Argentina: Depalma



Anexos

Anexo 1: Matriz de consistencia

Nivel	Problemas	Objetivos	Hipótesis	Variables	Dimensiones (Subvariables)	Indicadores	Metodología de la Investigación
General	¿Las reglas del DL 1425 incorporadas a la LIR afectan la interpretación del devengado de ingresos por enajenación de bienes?	Explicar si las reglas del DL 1425 incorporadas a la LIR afectan la interpretación del devengado de ingresos por enajenación de bienes	Las reglas del DL 1425 incorporadas a la LIR afectan la interpretación del devengado de ingresos por enajenación de bienes			<ul style="list-style-type: none"> - Identificación del contrato - Identificación de las obligaciones de desempeño - Satisfacción de las obligaciones de desempeño - Sustancia económica 	<p>Tipo: Enfoque cualitativo</p> <p>Método: inductivo</p> <p>Diseño: Diseño no experimental de tipo transversal correlacional – causal</p> <p>Población y Muestra No resultan aplicables para la investigación</p> <p>Técnica de recolección de datos Revisión bibliográfica de la doctrina y normas contables, así como doctrina y normas de carácter civil y tributario, tal como el Código Civil, la Ley del Impuesto a la Renta y el DL 1425.</p> <p>Instrumentos Cuestionario</p>
	¿Es adecuado para los fines del IRE el uso del criterio contable de obtención del control sobre los bienes como regla del devengado tributario?	Analizar si es adecuado para los fines del IRE el uso del criterio contable de obtención del control como regla del devengado tributario	Para los fines del IRE no es adecuado el uso del criterio contable de obtención del control como regla del devengado tributario		X: Reglas del DL 1425 incorporadas a la LIR	<p>X1: Criterio contable de obtención del control de los bienes</p> <p>X2: Concepto de transferencia del riesgo de la pérdida de los bienes</p> <p>X3: Regla de imputación de ingresos de forma independiente de una transacción que involucra más de una prestación</p>	
Específico	¿El criterio contable de obtención del control de los bienes permite que se imputen ingresos antes que se produzca la enajenación que constituye el aspecto material del IRE?	Explicar si el criterio contable de obtención del control de los bienes permite que se imputen ingresos antes que se produzca la enajenación que constituye el aspecto material del IRE	El criterio contable de obtención del control de los bienes permite que se imputen ingresos antes que se produzca la enajenación que constituye el aspecto material del IRE				
	¿Es adecuado para los fines del IRE el uso del concepto de transferencia del riesgo de la pérdida de los bienes como regla del devengado tributario?	Explicar si es adecuado para los fines del IRE el uso del concepto de transferencia del riesgo de la pérdida de los bienes como regla del devengado tributario	Para los fines del IRE es adecuado el uso del concepto de transferencia del riesgo de la pérdida de los bienes como regla del devengado tributario				
	¿La regla de imputación de ingresos de forma	Examinar si la regla de imputación de ingresos de forma	La regla de imputación de ingresos de forma		Y: Interpretación del devengado de ingresos por enajenación de bienes	<p>Y1: Fines del IRE</p> <p>Y2: Enajenación</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Subsunición de hechos que manifiesten capacidad contributiva - Imposición de rentas realizadas - Transmisión de propiedad en bienes muebles - Transmisión de propiedad en bienes inmuebles

Nivel	Problemas	Objetivos	Hipótesis	Variables	Dimensiones (Subvariables)	Indicadores	Metodología de la Investigación
	independiente de una transacción que involucra más de una prestación afecta los principios del Derecho?	independiente de una transacción que involucra más de una prestación afecta los principios del Derecho.	independiente de una transacción que involucra más de una prestación afecta los principios del Derecho		Y3: Principios del Derecho	<ul style="list-style-type: none"> - Principio de capacidad contributiva - Principio de seguridad jurídica - Principio de reserva de ley - Principio de legalidad - Principio de accesoriedad - Principio de unicidad 	



Anexo 2: Cuestionario aplicado a especialistas tributarios

PRESENTACIÓN DEL CUESTIONARIO

Estimado (a) participante:

Extendemos nuestro cordial saludo y agradecimiento por el espacio brindado para atender las interrogantes planteadas en el presente cuestionario, así como por la calidad del contenido de las respuestas transmitidas.

Este cuestionario tiene por finalidad obtener, ordenadamente, sus apreciaciones respecto a las disposiciones incorporadas al artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta por el Decreto Legislativo N° 1425 para regular el devengado de los ingresos generados en la enajenación de bienes. La información recopilada será destinada exclusivamente para la elaboración de la tesis de investigación titulada “Análisis de los problemas en la interpretación de las reglas para el devengado de ingresos por enajenación de bienes” para obtener el grado de Licenciatura en Contabilidad por la Pontificia Universidad Católica del Perú.

En tal sentido, el cuestionario constará de una serie de preguntas debidamente organizadas a fin de alcanzar el objetivo propuesto. Para dar respuestas a tales preguntas, es importante que las lea detenidamente y las responda de forma transparente, fundamentada y utilizando las líneas de texto que considere necesarias. En caso no tenga claridad sobre el alcance o el sentido de alguna de las preguntas, no dude en consultar con las personas que le proporcionan el presente cuestionario.

¡Muchas gracias por su valioso aporte al conocimiento!

DATOS Y CONSENTIMIENTO DEL ENCUESTADO

Código de encuestado			
Datos		Consentimiento	
		Sí	No
Nombre(s) y apellidos:		()	()
Entidad en la que labora:		()	()
Cargo laboral:		()	()
Lugar y fecha:			

Por la presente, declara dar su consentimiento previo, informado, expreso e inequívoco para la recolección y el tratamiento de sus datos personales, de conformidad con la Ley N° 29733, Ley de Protección de Datos Personales y su norma reglamentaria Decreto Supremo N° 003-2013-JUS, respecto a los cuales indicó la opción “Sí” en el cuadro anterior u otros datos personales que consienta expresamente en el marco del presente cuestionario para uso exclusivo de la elaboración de la tesis de investigación denominada “Análisis de los problemas en la interpretación de las reglas para el devengado de ingresos por enajenación de bienes” para obtener el grado de Licenciatura en Contabilidad por la Pontificia Universidad Católica del Perú. De ser el caso, a usted le asisten los derechos de acceso, rectificación, oposición y cancelación de los datos personales.

ABREVIATURAS

- DL: Decreto Legislativo
- LIR: Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF
- IRE: Impuesto a la renta empresarial
- NIIF: Norma Internacional de Información Financiera
- NIIF 15: NIIF 15 – Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes – oficializada mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.º 002-2018-EF/30

CUESTIONARIO

Sobre generalidades

1. Respecto al concepto del devengado previsto en el artículo 57° de la LIR, ¿considera que este constituye (a) el momento en que se produce o debe entenderse producido el hecho previsto por la ley del que deriva el ingreso o derivará la renta (p. ej., la enajenación), (b) un criterio de imputación temporal del ingreso o la renta al periodo fijado por la ley, y/o (c) el momento en que se configura la renta neta (31 de diciembre) cuyo acaecimiento generará el nacimiento de la obligación tributaria. Por favor detallar sus razones.

2. En relación a los conceptos del control (tomado de la NIIF 15) y el riesgo de pérdida de los bienes incorporados por el DL 1425 al artículo 57° de la LIR como criterios para determinar el devengo de los ingresos por enajenación de bienes, ¿considera que la interpretación y aplicación de estos otorgará seguridad jurídica? Por favor, detallar sus razones por las que considera que sí o por las que no.

Sobre el control de los bienes

3. Respecto a los indicadores o rasgos de la transferencia del control de acuerdo a la NIIF 15 (tales como la posesión física del bien, la entrega del bien posterior a la facturación, o los momentos en que el cliente tiene la obligación de pago por el bien, en que obtiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad o el derecho legal sobre el activo), necesarios para establecer el devengo tributario, ¿considera que estos constituyen reglas objetivas, inequívocas y/o condiciones que deben cumplirse para determinar el devengo de los ingresos por enajenación de bienes o, por el contrario, son criterios subjetivos, ambiguos y/o condiciones que pueden o no cumplirse? Por favor, detallar sus razones.

4. De acuerdo con los artículos 1° al 3° de la LIR, entre otros hechos, el IRE grava y, por tanto, constituye su aspecto material, la renta producida por la enajenación de bienes. Al respecto, el artículo 5° de la referida ley señala que la enajenación es todo acto de disposición por el que se transmite el dominio a título oneroso de un bien. De ello se colige que la ocurrencia de la enajenación es la que producirá los ingresos y, de estos, se derivará la renta.

Por su parte, de acuerdo con el inciso a) del artículo 57° de la LIR, los ingresos producidos por la enajenación de bienes se imputan al ejercicio gravable en que el enajenante transfiere el control de los bienes o el riesgo de la pérdida de los mismos al adquirente, lo que acontezca primero.

Así, bajo el escenario en que primero acontece la transferencia del control de los bienes, ¿considera que pueden existir situaciones en las que la imputación de los ingresos (por la transferencia del control) ocurra antes de que se produzca la enajenación de estos en los términos del artículo 5° de la LIR (aspecto material del IRE)? Por favor detallar sus razones y, de ser el caso, comentar en qué casos se presentarían esas situaciones.

De responder que sí podrían presentarse tales situaciones, ¿de qué modo considera que debería entenderse y aplicarse el control a fin de que no implique que se tribute en un momento en que no se ha manifestado capacidad contributiva? Por favor, detallar sus razones afirmativas o negativas.

Sobre el riesgo de la pérdida de los bienes

5. ¿Considera que el momento en que ocurre la transferencia del riesgo de la pérdida de los bienes es congruente o se vincula directamente con la oportunidad en la que se produce la enajenación (aspecto material del IRE) de estos en los términos del artículo 5° de la LIR?

6. Respecto al riesgo de la pérdida de los bienes ¿considera que constituye una regla objetiva, inequívoca y/o comprobable para determinar el devengo de los ingresos por enajenación de bienes o, por el contrario, es un criterio valorativo y ambiguo? Por favor, detallar sus razones.

En ese contexto, entre el riesgo de la pérdida y el control de los bienes, ¿cuál considera que reúne las o la mayoría de condiciones objetivas y verificables para determinar el devengo de los ingresos? Por favor, detallar sus razones.

Sobre el devengo en una transacción con más de una prestación

7. De acuerdo con el DL 1425, en el caso de una transacción que involucra más de una prestación el devengo de los ingresos se debe determinar de forma independiente por cada una de estas. Al respecto, ¿considera que para efectos del IRE es posible que el acto contractual se fragmente entre las prestaciones que lo conforman y, en función a ello corresponda analizar el devengo de los ingresos? En tal sentido, ¿de qué modo considera que debería comprenderse y aplicarse esta disposición? Por favor, detallar sus razones.

8. Para comprender y aplicar adecuadamente esta disposición tributaria, ¿considera que se deberían tomarse en consideración, entre otros, el principio de unicidad de los actos contractuales, el principio de accesoriedad, criterio de insumo - producto (al que se refiere la Exposición de Motivos del DL 1425) y/o las reglas de valor de mercado (para determinar el valor del ingreso para cada prestación)? Por favor, detallar sus razones.

Anexo 3: Análisis comparativo de las consideraciones de especialistas tributarios y conclusiones del cuestionario

Pregunta	Marisol León Huancaya (Quantum)	Beatriz De la Vega (KPMG)	César Gamba Valega	Walker Villanueva (PPU Abogados)	Iván Mejía Murrugarra (KPMG)	Francisco Ruiz de Castilla (PUCP)	Víctor Vargas Calderón (VV & Asociados)	Conclusiones del cuestionario
<p>1. Respecto al concepto del devengado previsto en el artículo 57° de la LIR, ¿considera que este constituye (a) el momento en que se produce o debe entenderse producido el hecho previsto por la ley del que deriva el ingreso o derivará la renta (p. ej., la enajenación), (b) un criterio de imputación temporal del ingreso o la renta al periodo fijado por la ley, y/o (c) el momento en que se configura la renta neta (31 de diciembre) cuyo acaecimiento generará el nacimiento de la obligación tributaria.</p>	<p>Considero que este artículo 57 es ese cuarto aspecto de la hipótesis de incidencia denominado aspecto temporal respecto de la operación que estoy analizando; la cuál es una de las tantas operaciones que, luego al final del ejercicio, van a formar esa renta neta imponible del primero de enero al 31 de diciembre.</p> <p>Es decir, concuerdo con la alternativa (a), ya que como refiero el <u>devengo es el aspecto temporal del hecho previsto en la ley como hecho gravado</u>; mientras que el (c) es el aspecto temporal del impuesto a la renta; entonces considero que ambos se complementan, pero el (c) no me va a ayudar a entender el análisis por operación.</p>	<p>El nuevo criterio contiene cuatro requisitos básicos: 1) que se produzcan los <u>hechos sustanciales</u>, es decir, contractualmente, o de acuerdo a lo que hayan establecido las partes que se desencadenen las <u>consecuencias jurídicas del hecho sustancial</u>, uno de ellos es la enajenación de bienes que tal como lo establece la LIR nos lleva a comparar entre la transferencia del riesgo o el control según NIIF 15. 2) no sujeto a condición suspensiva, es decir, que tenga que ser un hecho sustancial actual, 3) no interesa que haya cobro o pago, sino que nazca la obligación o derecho y 4) la contraprestación también tiene que</p>	<p>En realidad, <u>son los 3 al mismo tiempo</u>.</p> <p>El devengado <u>constituye una regla de atribución temporal de ingresos</u> y gastos para fines del IR.</p>	<p>El hecho imponible se configura al completarse el periodo previsto en la ley. <u>El devengado no debe confundirse con el aspecto temporal</u>, porque la renta o el gasto puede devengarse por acto único o inmediato, en cuyo caso claramente es distinto del aspecto temporal o en forma progresiva, caso en el cual coincide con el aspecto temporal.</p> <p>Cuando se dice que el devengado <u>es un criterio de imputación temporal</u> se hace referencia al año en que se reconoce la renta o el gasto, lo cual <u>guarda vinculación con la certeza de que la renta o el gasto se ha producido</u> en</p>	<p>Para ser honesto, me <u>parece que la combinación de los 3 supuestos</u> estaría contenida, más que en el concepto del devengado del artículo 57°, en todo lo que establece en términos generales dicho artículo, pues, sin duda, <u>cuando el hecho se produce es cuando se genera o deriva el ingreso</u>, es un criterio relacionado con el momento (temporal) en que se imputa el ingreso y en ese momento se puede generar la obligación tributaria (como la OT de los pagos a cuenta del IR).</p> <p>Ahora, si me dijeran que sólo opte por uno, <u>tomaría el (a)</u> pues es la base principal y principal "conceptualización" que rige este artículo: ... se <u>entiende que los</u></p>	<p>La respuesta <u>es la alternativa b)</u>. En el Derecho Tributario se entiende que la renta empresarial se configura a lo largo del año que empieza en enero y termina en diciembre.</p> <p>El problema tiene que ver con el criterio para imputar una renta a determinado ejercicio gravable. Las posibilidades son el criterio del devengado y el criterio del percibido para efectos de imputar una renta a determinado ejercicio gravable. <u>En el artículo 57 de nuestra LIR se regulan los criterios de imputación de renta</u> y ahí se establece que para las rentas</p>	<p><u>Todas las definiciones</u> parecen satisfacer los criterios de reconocimiento del devengo tributario. El punto a) está ligado a la satisfacción del hecho imponible y su reconocimiento como renta gravada. El punto b) está relacionado con el periodo en que deben imputarse las rentas. El punto c) es similar al punto a).</p>	<p>Se advierte que el devengo previsto en el artículo 57° de la LIR podría tener uno más de un sentido normativo en la configuración del IRE. En otros términos, podría constituir (i) el momento en que se produce o debe entenderse producido el hecho previsto por la ley del que deriva el ingreso o derivará la renta (p. ej., la enajenación), (ii) un criterio de imputación temporal del ingreso o la renta al periodo fijado por la ley, y/o (iii) el momento en que se configura la renta neta (31 de diciembre) cuyo acaecimiento generará el nacimiento de la obligación tributaria.</p> <p>Esto es así porque dos de los</p>

Pregunta	Marisol León Huancaya (Quantum)	Beatriz De la Vega (KPMG)	César Gamba Valega	Walker Villanueva (PPU Abogados)	Iván Mejía Murrugarra (KPMG)	Francisco Ruiz de Castilla (PUCP)	Víctor Vargas Calderón (VV & Asociados)	Conclusiones del cuestionario
	Si a mí me presentan un caso de enajenación de bienes puntual me sirve el (a), no la consecuencia, pero sé que para mí el (c) es el corolario diríamos así, pero lo inicial para mi análisis es el (a), si no ninguno funcionaría.	ser actual no sujeta a un hecho futuro. El criterio de devengo <u>está vinculado a cuando se entienden vinculadas a un ejercicio las transacciones</u> que ocurran durante el año fiscal que va <u>del 1 de enero al 31 de diciembre</u> , por ello, se tienen que ir controlando bajo los 4 requisitos antes mencionados que las transacciones con incidencia tributaria ocurran en determinado ejercicio y revisarlas al 31 de diciembre que es el <u>momento en el que nace la obligación tributaria del impuesto a la renta.</u>		oposición al criterio de caja. Es evidente que la certeza absoluta se tiene con la percepción o desembolso, pero también se puede apreciar certeza cuando los hechos de los que se genera la renta o el gasto se han perfeccionado, aunque no se haya percibido o desembolsado.	<u>ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación...</u>	empresariales se debe tomar en consideración el criterio del devengado.		especialistas afirman que el devengo del referido artículo 57° tiene el sentido "i" (León y Mejía); otros dos especialistas, el significado "ii" (Ruiz y Villanueva); una especialista, el sentido "iii" (De la Vega); y otros dos especialistas, todos los significados anteriores (Gamba y Vargas). Ello denota que no hay una uniformidad en la doctrina especializada respecto al sentido normativo del devengo previsto en el artículo 57° de la LIR.
2. En relación con los conceptos del control (tomado de la NIIF 15) y el riesgo de pérdida de los bienes	Considero que la incorporación del concepto control tomado de la NIIF 15 <u>no otorga seguridad jurídica. El control</u>	Ha sido una decisión del legislador, aunque <u>no la más adecuada técnicamente</u> : se ha propuesto un	La remisión a las normas contables <u>sin parámetros</u> normativos constituye una	El riesgo de pérdida de los bienes es un concepto del derecho civil, el control es un	<u>La seguridad jurídica podría verse afectada</u> porque se está tomando la conceptualización de	<u>La respuesta es afirmativa</u> en el sentido que habrá que estar al texto expreso del contrato de	La incorporación de una norma con rango de ley como lo es el D.L. 1425 cumple con el	De forma general, los conceptos del control (tomado de la NIIF 15) y el riesgo de pérdida de los bienes

Pregunta	Marisol León Huancaya (Quantum)	Beatriz De la Vega (KPMG)	César Gamba Valega	Walker Villanueva (PPU Abogados)	Iván Mejía Murrugarra (KPMG)	Francisco Ruiz de Castilla (PUCP)	Víctor Vargas Calderón (VV & Asociados)	Conclusiones del cuestionario
<p><i>incorporados por el DL 1425 al artículo 57° de la LIR como criterios para determinar el devengo de los ingresos por enajenación de bienes, ¿considera que la interpretación y aplicación de estos otorgará seguridad jurídica? Por favor, detallar sus razones por las que considera que sí o por las que no.</i></p>	<p><u>trasciende el término enajenación</u> del artículo 5°, abiertamente se está creando un motivo de inseguridad jurídica porque muchos están interpretando directamente el control sin haber verificado si realmente se generó una enajenación.</p> <p>Así es que hubiese preferido que, si ya se optó por el hecho sustancial como devengo jurídico tomado de la jurisprudencia (según la doctrina argentina), para qué considerar un concepto contable que más bien confunde, amplía y transgrede todo ese desarrollo conceptual.</p> <p>Soy partidaria de que debería de quedar el riesgo de pérdida del bien que va en línea de lo jurídico, además, va de la mano con el momento de entrega, salvo pacto en contrario.</p>	<p>parámetro jurídico (transferencia del riesgo) versus un <u>parámetro contable</u> (control). Esto quiere decir que el control ha pasado a ser parte de la interpretación jurídica del devengo en la enajenación de bienes, pero lo cierto es que requiere de un análisis diferente, pues control <u>implica económicamente verificar</u> que el adquirente pueda disponer libremente de los bienes, es una <u>mirada más fáctica para determinar el devengo</u> de enajenación de bienes.</p> <p>Asimismo, dado que el control es el que alude la NIIF 15 y así lo ha señalado literalmente el legislador, esto quiere decir, que, <u>si</u> más adelante el Consejo Normativo de Contabilidad <u>incluye una nueva norma</u></p>	<p>clara <u>vulneración al principio de reserva de ley</u>. Ello de por sí ya vulnera el principio de <u>seguridad jurídica</u>. Además de ello, las normas contables contienen <u>parámetros abiertos y subjetivos</u> (dictados con una <u>finalidad distinta</u>). Estos no son propios de una ley tributaria, que requiere certeza.</p>	<p>concepto contable. La <u>mezcla de conceptos para apreciar un mismo fenómeno puede producir desavenencias</u> entre los conceptos, hubiera sido mejor que para <u>apreciar el hecho sustancial en la enajenación</u> de bienes se tome un concepto jurídico o un concepto contable.</p> <p>En la <u>enajenación de inmuebles</u> el riesgo de pérdida se transfiere cuando se ejecuta la obligación de entrega según el Código Civil (<u>art. 1138 CC</u>), pero el cambio de control ocurre también cuando se transfiere el título jurídico sobre el inmueble (<u>art. 949 del CC</u>). Aquí el concepto contable – cambio de <u>control- es anterior a la</u></p>	<p>control de una norma contable que, como toda norma financiera, está sujeta a lo que conocemos como “<u>el criterio del contador</u>” para <u>interpretarse o aplicarse</u> en determinadas situaciones, por esa razón podríamos estar frente a una norma cuyos criterios podrían tender a <u>subjetivarse</u>.</p> <p>Si bien ello puede ser así, 2 puntos a tener en cuenta en favor de que su referencia a la NIIF 15 <u>si podría otorgar seguridad jurídica</u>: (i) el hecho que debe utilizarse el concepto de control previsto en la NIIF 15 vigente a la fecha de publicación del DL (no puede variar el criterio, aun cuando la NIIF 15 se modifique), y; (ii) considerando que toda norma legal,</p>	<p>compra venta, <u>si</u> es que allí <u>se señala con claridad</u> el momento a partir del cual existe la transferencia del <u>riesgo de la pérdida</u> del bien enajenado.</p>	<p>principio de reserva de ley, <u>otorgándole seguridad jurídica</u> al menos en teoría.</p> <p>Con la actual coyuntura política, la seguridad jurídica parece estar en tela de juicio al plantearse la sustitución por otra hecha a la medida del gobierno de turno.</p>	<p>incorporados por el DL 1425 al artículo 57° de la LIR como criterios para determinar el devengo de los ingresos por enajenación de bienes no otorgarían seguridad jurídica.</p> <p>En el mismo sentido, la combinación de un concepto contable (control) y otro jurídico (riesgo de pérdida) – los cuales tienen finalidades distintas – para analizar un mismo fenómeno (el devengo de ingresos) mantendría la problemática.</p> <p>En particular, el concepto que influirá en gran medida a tal inseguridad es el concepto del control dado que es un parámetro contable abierto que permite que el contribuyente</p>

Pregunta	Marisol León Huancaya (Quantum)	Beatriz De la Vega (KPMG)	César Gamba Valega	Walker Villanueva (PPU Abogados)	Iván Mejía Murrugarra (KPMG)	Francisco Ruiz de Castilla (PUCP)	Víctor Vargas Calderón (VV & Asociados)	Conclusiones del cuestionario
		<p><u>internacional contable para Ingresos distinta a la NIIF 15, el concepto de control de la NIIF 15 seguirá vigente,</u> pues ha sido literalmente incluido en la ley del impuesto a la renta.</p>		<p><u>transmisión del riesgo de pérdida</u> del bien.</p>	<p>está sujeta a interpretación, en donde no cabe duda que la subjetividad puede jugar un papel importante, y ello no necesariamente podría o debería generar inseguridad jurídica, ese mismo caso puede ser el de la NIIF 15. En cuanto al <u>riesgo de pérdida podríamos estar también en el plano de lo subjetivo</u>, ante ello entiendo que el código civil, que regula ciertas relaciones entre personas o entes que hacen negocio, podría brindar mayores aspectos a considerar. Finalmente, no cabe duda que es necesario realizar adecuados análisis a la luz de la NIIF 15 y el riesgo de pérdida para no caer en reconocimientos inoportunos de los ingresos por enajenación de bienes.</p>			<p>utilice su juicio o valoración propio.</p> <p>Esta problemática tendrá vigencia, aunque la NIIF 15 aplicable al IRE sea dejada sin efecto en la contabilidad, salvo que el legislador (en una eventual modificación a la LIR) disponga lo contrario.</p> <p>Tales consideraciones son así porque, en mayoría, cinco de los especialistas afirman que, en general, no se fortalecerá la seguridad jurídica (De la Vega, Gamba, León, Mejía y Villanueva). De forma singular, uno de ellos únicamente se pronuncia respecto al riesgo de pérdida y señala que este sí brindará seguridad jurídica (Ruiz). Mientas que otro de ellos, señala que,</p>

Pregunta	Marisol León Huancaya (Quantum)	Beatriz De la Vega (KPMG)	César Gamba Valega	Walker Villanueva (PPU Abogados)	Iván Mejía Murrugarra (KPMG)	Francisco Ruiz de Castilla (PUCP)	Víctor Vargas Calderón (VV & Asociados)	Conclusiones del cuestionario
								considerando la calidad de norma jurídica del DL 1425, se puede colegir que sí se otorgaría seguridad jurídica, al menos teóricamente (Vargas).
3. Respecto a los indicadores o rasgos de la transferencia del control de acuerdo a la NIIF 15 (tales como la posesión física del bien, la entrega del bien posterior a la facturación, o los momentos en que el cliente tiene la obligación de pago por el bien, en que obtiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad o el derecho legal sobre el activo), necesarios para establecer el devengo tributario, ¿considera que estos constituyen reglas objetivas, inequívocas y/o	El control, al ser un término traído de la NIIF 15, colisiona con la estructura tributaria y lo que se pretende gravar. La ley del impuesto a la renta pretende gravar una manifestación de riqueza que, en función del principio de capacidad contributiva pueda ser una renta objetiva y que denote capacidad patrimonial real. En contraposición a esa línea, el control es un término que obedece a criterios que el órgano emisor de las normas contables considera como importante en el modelo NIIF, esto es criterios de valor razonable, muchas mediciones subjetivas,	Siendo el control un criterio económico de verificación en la realidad, podría generar un espacio de interpretación en una fiscalización, pues el auditor tributario tendría que verificar que efectivamente el comprador tenga la libre disposición lo cual es muy riesgoso y administrativamente podría llevar a que se hagan cruces de información o abrir una fiscalización al comprador para que se verifique la existencia del control.	Son parámetros abiertos , que no satisfacen las exigencias propias de la reserva de ley.	El cambio de control se enfoca desde el lado del comprador y su propósito es que este pueda aprovechar los beneficios económicos del activo o disponer del activo, por ejemplo, arrendarlo, gravarlo, etc. La NIIF 15 se inserta en el modelo de conciliación de normas contables de textura abierta (modelo de la IASB) y de textura detallada (modelo USGAAP). El primero reconoce la indefinición propia del	Considero, como indiqué, que si bien hay un espacio para la subjetividad, debemos recordar que en el Perú la contabilidad se encuentra, por decirlo de alguna manera, más adelantada que la tributación, pues busca el fondo económico de la operación y se basa o rige por normas internacionales que se encuentran en constante cambio buscando, justamente, reflejar en la contabilidad las operaciones en su verdadera magnitud, entonces, los supuestos de control de la NIIF 15 si bien leídos en el papel	La respuesta es afirmativa en el sentido que la indicada regla ofrece seguridad y claridad para saber en qué momento existe el control sobre el bien por parte del comprador y el devengo de la renta para el vendedor.	Ni lo uno ni lo otro. Las NIIF fueron diseñadas para servir como guía para el registro de las transacciones y su posterior compilación que se resume en los estados financieros. La esencia de la contabilidad moderna expresada en las NIIF es la de realizar estimaciones, teniendo como interpretación las NIIF . El control del bien es solo una parte de las obligaciones de desempeño,	De forma general, los indicadores de la transferencia del control necesarios para establecer el devengo tributario de los ingresos, previstos en la NIIF 15, constituyen pautas flexibles o parámetros abiertos cuya interpretación y/o aplicación depende del juicio o la valoración de la entidad. Ello conlleva a que el control no sea adecuado para establecer el devengo tributario de los ingresos. Esto es así porque, en mayoría, cinco de los especialistas coinciden en la conclusión indicada

Pregunta	Marisol León Huancaya (Quantum)	Beatriz De la Vega (KPMG)	César Gamba Valega	Walker Villanueva (PPU Abogados)	Iván Mejía Murrugarra (KPMG)	Francisco Ruiz de Castilla (PUCP)	Víctor Vargas Calderón (VV & Asociados)	Conclusiones del cuestionario
condiciones que deben cumplirse para determinar el devengo de los ingresos por enajenación de bienes o, por el contrario, son criterios subjetivos, ambiguos y/o condiciones que pueden o no cumplirse?	<p>criterios o juicios profesionales que, no tienen nada que ver con la materia tributaria. Así es que, definitivamente, para mí no debería de estar el concepto del control ya que está representado por criterios subjetivos, ambiguos, condiciones que a veces se pueden cumplir o no se pueden cumplir y que transgreden todo el análisis tributario de lo que se pretende gravar en la ley.</p>			<p><u>lenguaje con que se construye la norma contable</u>, y el segundo, intenta eliminar el criterio del intérprete dado la receta detallada de la norma.</p> <p>En cualquier caso, como estos criterios se han incorporado a la norma tributaria <u>su interpretación no necesariamente coincide con la interpretación contable</u>, en el derecho <u>la interpretación se hace en el marco de la constitución, los principios del derecho y la finalidad del ordenamiento jurídico</u>.</p>	<p>pueden sonar ambiguos, en un contexto o situación de la realidad <u>busca identificar si verdaderamente estamos frente a una transferencia de control</u>, no obstante que, por ejemplo, <u>en lo formal se diga que no ha operado una venta aún</u>.</p>		<p>cuyos <u>criterios están sujetos en algunos casos a la interpretación</u>. Las <u>pautas</u> establecidas <u>no pretenden ser inflexibles, pero tampoco son ambiguos</u> por lo que, en la medida que todos los escenarios aún no han sido abordados debido al corto tiempo de vigencia de esta norma de carácter tributario.</p>	<p>(De la Vega, Gamba, León, Mejía y Villanueva).</p> <p>De forma singular, un especialista considera que el control es una regla que establece con seguridad y claridad el momento en que se produce el devengo (Ruiz).</p> <p>Además, de forma ciertamente neutral, un especialista manifiesta que, si bien los indicadores del control son flexibles, ello no implica que sean ambiguos. No obstante, precisa que los criterios del control, en algunos casos, estarán sujetos a estimaciones sobre la base de la interpretación de la NIIF 15 (Vargas).</p>
4.a. ¿Considera que pueden existir situaciones en las que la imputación de los ingresos (por la	<p>Creo que primero debe establecerse <u>cuál es el hecho sustancial</u> (lo que una empresa se compromete cumplir</p>	<p>Normalmente el abogado contractual por el lado del vendedor va a <u>privilegiar transferir el riesgo</u></p>	<p>En realidad, <u>para imputar un ingreso</u> en el ejercicio no sólo debe producirse el</p>	<p>Es evidente que si no se verifica el aspecto material <u>no hay hecho gravado. No puede haber</u></p>	<p>Mi formación de contador y no de abogado, no me permite conocer a profundidad el tema de la transferencia</p>	<p>En circunstancias normales el día que ocurra la enajenación significa que ocurre la</p>	<p>En el artículo 57 del TUO se establece una <u>condición "sine qua non"</u> por la cual <u>no existe</u></p>	<p>Para imputar un ingreso no sólo debe haberse transferido el control (o el riesgo de pérdida), sino</p>

Pregunta	Marisol León Huancaya (Quantum)	Beatriz De la Vega (KPMG)	César Gamba Valega	Walker Villanueva (PPU Abogados)	Iván Mejía Murrugarra (KPMG)	Francisco Ruiz de Castilla (PUCP)	Víctor Vargas Calderón (VV & Asociados)	Conclusiones del cuestionario
<p><i>transferencia del control) ocurra antes de que se produzca la enajenación de estos en los términos del artículo 5° de la LIR (aspecto material del IRE)?</i></p>	<p>en favor de otra, cuya ocurrencia genera el derecho a cobrar la contraprestación).</p> <p>Además, el control y el riesgo de pérdida deben evaluarse después de verificarse la ocurrencia de la enajenación que representa el aspecto material del impuesto a la renta.</p> <p>Podemos tener algunos casos en donde primero se transfiere el control no habiéndose producido la enajenación, como el caso de la venta con reserva de propiedad; pero también, la transferencia del riesgo sin enajenación, como en la venta por consignación.</p> <p>El legislador se ha complicado al tomar el concepto de control de la NIIF 15 bajo excepciones. Por ejemplo, en la venta con opción de</p>	<p>de pérdida apenas entregue el bien de manera física o ficticia. Pocas situaciones se presentarían en las que ocurra primero el control de los bienes manteniéndose aun el riesgo de pérdida en cabeza del vendedor.</p>	<p>aspecto temporal (devengo), sino que es claro que deben materializarse todos los aspectos del hecho imponible.</p>	<p>devengado sin verificarse el aspecto material del hecho gravado, porque sería como darle partida de nacimiento a quien no ha nacido.</p>	<p>de dominio, sin embargo, entiendo que en términos legales podría haber una contradicción entre que el artículo 5° que señala una transferencia más formal para que el IRE grave la renta producida por la enajenación de bienes, mientras que el artículo 57° se refiere a transferencia de control, donde se prevén situaciones donde podría no haber transferencia formal aún.</p>	<p>transferencia de la propiedad del bien, esto es, que todos los derechos sobre el bien pasan de la cabeza del vendedor a la cabeza del comprador.</p> <p>Ocurrida esta transferencia de propiedad habrá que ver otros temas como, por ejemplo, la transferencia del control sobre el bien, o la transferencia del riesgo. Entonces lo normal es primero la enajenación, y después la transferencia del control o del riesgo. Todo esto suele ocurrir en un mismo día.</p>	<p>enajenación sin transferencia de control y viceversa.</p>	<p>también haberse producido la enajenación del bien. La ocurrencia de esta última podría entenderse en términos rigurosos o sustanciales; no obstante, de acuerdo con el artículo 57° esta debe apreciarse de forma sustancial.</p> <p>Sin perjuicio de ello, en la práctica, podrían existir pocos casos en los que primero ocurra la transferencia del control (o el riesgo de pérdida) y luego se perfeccione la enajenación ya que, por lo general, ocurren en el mismo momento.</p> <p>La primera parte de la conclusión es así porque todos los especialistas que se pronunciaron, seis de ellos, coincidieron que debe verificarse ambos elementos:</p>

Pregunta	Marisol León Huancaya (Quantum)	Beatriz De la Vega (KPMG)	César Gamba Valega	Walker Villanueva (PPU Abogados)	Iván Mejía Murrugarra (KPMG)	Francisco Ruiz de Castilla (PUCP)	Víctor Vargas Calderón (VV & Asociados)	Conclusiones del cuestionario
	<p><u>compra al sexto mes</u>, no existe transferencia del control según la NIIF ni se ha transferido la propiedad del bien en el mes uno para considerarla una enajenación de acuerdo con el artículo 5° de la ley. Sin embargo, en el artículo 57° se ha indicado que sí existe control y, por lo tanto, <u>se debe devengar una renta que no corresponde a una enajenación en el mes uno</u>. En este caso, se transgrede la finalidad de la ley tributaria.</p>							<p>el criterio del devengo y el aspecto material (Gamba, León, Mejía, Ruíz, Vargas, Villanueva). Uno de ellos, no se pronunció en ese sentido, pero no negó tal relación (De la Vega).</p> <p>La segunda parte de la primera conclusión fluye de las precisiones realizadas por cuatro de los siete especialistas en las respuestas de esta y otras preguntas. El primero de ellos precisó que, como requisito, la ley requiere que de los términos contractuales se desencadenen las consecuencias jurídicas del hecho sustancial de la enajenación (De la Vega, pgs. 1 y 8); el segundo, que, para el devengo, debe determinarse la prestación cuyo cumplimiento</p>
<p>4.b. De responder que sí podrían presentarse tales situaciones, ¿de qué modo considera que debería entenderse y aplicarse el control a fin de que no implique que se tribute en un momento en que no se ha manifestado</p>	<p>Para el análisis tributario, primero se debe partir por verificar <u>si ha ocurrido la enajenación de bienes, aspecto material (el hecho sustancial)</u> del tributo, que se basa la capacidad contributiva real y en los principios tributarios constitucionales. No debería existir ni una</p>	<p>Hay tres excepciones que se plantean en la LIR que para efectos contables en NIIF 15 no generan control pero que la LIR les atribuye tal condición: pactos de recompra, ventas con previa satisfacción del cliente, entrega para pruebas, prestaciones mixtas</p>	<p>Mi respuesta es negativa. De acuerdo con la ley, sólo debe considerarse que se ha manifestado la capacidad contributiva <u>cuando se realizan si y solo si todos los aspectos</u></p>	<p>[No respondió a la interrogante, se entiende que no lo hizo debido a que, en la pregunta anterior, no señaló si se presentarían tales situaciones].</p>	<p>Buscando que la naturaleza de la operación <u>demuestre que verdaderamente va se dio la enajenación</u>, más allá que no existan incluso documentos formales que lo acrediten.</p>	<p>Por otra parte, en la pregunta se consulta si hay casos donde primero se transfiere el control o el riesgo y luego la enajenación. En este momento no me viene a la mente un caso así. <u>De haber uno de estos casos, francamente sería raro para el</u></p>	<p>Al ser la capacidad contributiva como la capacidad económica que se posee para hacer frente a las obligaciones tributarias, considero que <u>no tiene relación con la transferencia de control</u>.</p>	

Pregunta	Marisol León Huancaya (Quantum)	Beatriz De la Vega (KPMG)	César Gamba Valega	Walker Villanueva (PPU Abogados)	Iván Mejía Murrugarra (KPMG)	Francisco Ruiz de Castilla (PUCP)	Víctor Vargas Calderón (VV & Asociados)	Conclusiones del cuestionario
<p>capacidad contributiva? Por favor, detallar sus razones afirmativas o negativas.</p>	<p>pizca de estimación. Todo debe estar basado en la capacidad contributiva, pues en mi criterio no aceptaría ningún tipo de estimación ni hacia arriba ni hacia abajo, ni adelanto, ni nada que no signifique una renta real.</p>	<p>en donde no vasta la entrega sino también la instalación. Aunque la norma contable no prevé que se produzca el control, la LIR específicamente ha señalado que en estos casos si hay control para que se reconozca el ingreso.</p>	<p>del hecho imponible.</p>			<p>mundo del Derecho y particularmente pienso que es imposible que primero exista la transferencia del control o del riesgo en el año 1 y después opera la enajenación el año 2.</p>		<p>generará el derecho a cobrar la contraprestación: el hecho sustancial (León, pgs. 4a, 4b); un tercero, indicó que, debido a que el hecho gravado produce o genera el ingreso, el momento en que se debe imputar el ingreso es cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación (Mejía, pg. 1); y el cuarto precisó la importancia de apreciar el hecho sustancial de la enajenación y, además, señaló que la entrega del bien es mejor criterio que el control o riesgo de pérdida (Villanueva, pgs. 2 y 6b).</p> <p>La segunda conclusión es así porque dos de los tres especialistas que se pronunciaron respecto a si podrían existir casos en que no se perfeccione la</p>

Pregunta	Marisol León Huancaya (Quantum)	Beatriz De la Vega (KPMG)	César Gamba Valega	Walker Villanueva (PPU Abogados)	Iván Mejía Murrugarra (KPMG)	Francisco Ruiz de Castilla (PUCP)	Víctor Vargas Calderón (VV & Asociados)	Conclusiones del cuestionario
5. ¿Considera que el momento en que ocurre la transferencia del riesgo de la pérdida de los bienes es congruente o se vincula directamente con la oportunidad en la que se produce la enajenación (aspecto material del IRE) de estos en los términos del artículo 5° de la LIR?	Considero que este criterio sí <u>es congruente con el aspecto material que es la enajenación</u> de bien. Ello debido a que la transferencia de riesgo es un término jurídico que se encuentra previsto en el código civil y puede coincidir con la transferencia de propiedad, el cual en caso de <u>bienes muebles</u> se da con la "tradicón" (la entrega del bien); sin embargo, en el caso de <u>bienes inmuebles</u> se transfiere el riesgo de la pérdida con la firma del contrato o el acuerdo entre las partes.	En la enajenación de bienes, normalmente para efectos legales, el vendedor va a buscar que se transfiera el riesgo de pérdida lo antes posible, lo que normalmente ocurre con la entrega. <u>Podría coincidir con el momento en el que se produce la enajenación o incluso podría ser antes</u> (por ejemplo, antes de entrega mientras los bienes estén en un almacén). Y en estos casos <u>además del artículo 5</u> <u>corresponderá remitirse al Código Civil</u> (lo cual es	No siempre será congruente. Puede hacer uno y no el otro. <u>Para reconocer un ingreso es claro que deben ocurrir ambos.</u>	El riesgo de pérdida de bienes como explique antes tiene que ver con la transmisión del riesgo que <u>coincide en la venta de bienes muebles, pero no en la venta de inmuebles.</u>	<u>Podría no ser congruente</u> , porque podríamos estar frente a una situación de transferencia del riesgo de pérdida no necesariamente para una venta sino por una cuestión contractual, donde aún no está resuelto que se ha dado la venta, porque por ejemplo podría estar sujeta la venta a verificación o satisfacción, pero si debe responder el potencial cliente frente a la pérdida del bien.	Entiendo que <u>si en el año 1 ocurre la enajenación, en circunstancias normales ese mismo año va a ocurrir la transferencia del riesgo</u> . Por otro lado, para analizar la transferencia del riesgo existe el plano del texto del contrato y el plano de los hechos. Lo determinante en el mundo de la contabilidad será el plano de la vida real. En ese sentido, si la transferencia del riesgo ocurre en el plano real en el año 1, entonces la	La transferencia del riesgo por pérdidas de bienes, implica que el comprador asumió el control de los bienes y por lo tanto <u>decidir el uso del bien. Bajo este criterio, se configura la enajenación.</u>	enajenación, pero se transfiera el control, pero serían pocos (De la Vega y León). Por el contrario, uno de ellos (Ruiz) considera que no es posible que se presenten esos casos ya que ambos ocurren en el mismo momento. Por lo general, el momento en que ocurre la transferencia del riesgo de la pérdida de los bienes puede concordar con la oportunidad en la que se produce la enajenación. Esto es así, porque seis de los especialistas señalan que podría existir tal congruencia (De la Vega, Gamba, León, Ruiz, Vargas y Villanueva). No obstante, dos de ellos, precisan que tal concordancia se dará en el caso de enajenación de

Pregunta	Marisol León Huancaya (Quantum)	Beatriz De la Vega (KPMG)	César Gamba Valega	Walker Villanueva (PPU Abogados)	Iván Mejía Murrugarra (KPMG)	Francisco Ruiz de Castilla (PUCP)	Víctor Vargas Calderón (VV & Asociados)	Conclusiones del cuestionario
		posible de acuerdo con la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario) pues no es un concepto desarrollado en la LIR.				renta se devenga en el año 1 para el vendedor. En cambio, si la transferencia del riesgo ocurre en el plano de la vida real en el año 2, la renta se devenga en el año 2.		bienes muebles, pero no el de inmuebles (León y Villanueva). De forma singular, un especialista señala que puede no darse tal congruencia, no sólo en la venta del bien, sino también por una cuestión contractual (Mejía).
6.a. Respecto al riesgo de la pérdida de los bienes ¿considera que constituye una regla objetiva, inequívoca y/o comprobable para determinar el devengo de los ingresos por enajenación de bienes o, por el contrario, es un criterio valorativo y ambiguo? Por favor, detallar sus razones.	Considero que el riesgo de la pérdida es un concepto jurídico , de manera que puede representar un regla objetiva e inequívoca para el devengo de ingresos en la enajenación de bienes. No obstante, el momento en que se transfiere el riesgo de pérdida puede ser manipulable si pactan en contrario al momento que prevé el Código Civil. Esta norma lo permite. Ello hace que pierda cierta objetividad.	Es más objetivo en el sentido que conceptualmente el código civil establece cuando ocurre la transferencia de pérdida , lo cual permitiría interpretar el contrato. Sin embargo, siempre habrá un espacio de incertidumbre en la interpretación también respecto a este punto.	La transferencia del riesgo es un concepto jurídico indeterminado , que tiene desarrollo en la doctrina jurídica. Habrà que darle contenido en cada caso concreto, a la luz del principio de capacidad contributiva .	Me parece que el riesgo de pérdida de bienes está claro . El artículo 1138 del CC es bastante claro, el riesgo es del deudor de la obligación, y se transfiere cuando este cumple con la obligación de dar, entregar el bien.	Las condiciones para definir este riesgo de pérdida pueden darse de manera objetiva de forma que se trate de una regla de la misma naturaleza, objetiva .	Es un criterio objetivo por dos razones: 1) si en el texto expreso del contrato se pacta la transferencia del riesgo, este es evidentemente un criterio objetivo e indiscutible; 2) si además se carga la mercadería en el camión o el transporte y esto se acredita con la guía de la remisión, allí tenemos otro criterio objetivo, esta vez en el plano del mundo real .	Se trata de un criterio sujeto a interpretación . Un ejemplo de ello es un reciente informe de SUNAT, en el cual a propósito de la venta de minerales que está sujeto a una verificación posterior para determinar si cumple con las condiciones de venta pactadas; la SUNAT considera que esta venta debe reconocerse, aún cuando en una transacción	En términos generales, el riesgo de la pérdida de los bienes constituye una regla objetiva y adecuada para determinar el devengo de los ingresos por enajenación de bienes porque se puede verificar en lo previsto en el Código Civil, en el hechos de la realidad. No obstante, tal condición no niega que este genere controversias al ser un concepto

Pregunta	Marisol León Huancaya (Quantum)	Beatriz De la Vega (KPMG)	César Gamba Valega	Walker Villanueva (PPU Abogados)	Iván Mejía Murrugarra (KPMG)	Francisco Ruiz de Castilla (PUCP)	Víctor Vargas Calderón (VV & Asociados)	Conclusiones del cuestionario
							<p>de este tipo la valoración final se produce con el resultado de una prueba. No estamos de acuerdo con este tipo de criterio, puesto que una venta con estas características puede ocasionar inclusive pérdidas, además el comprador no puede disponer del control de estos bienes hasta conocer el resultado de la prueba.</p>	<p>interpretable jurídicamente.</p> <p>La primera conclusión es así porque cinco de los especialistas señalan que el riesgo de pérdida es un criterio objetivo (De la Vega, León, Mejía, Ruiz y Villanueva). Además, porque tres de ellos consideran que este se puede corroborar considerando la legislación civil (De la Vega, León y Villanueva); en tanto uno de ellos, en el contrato y en los hechos de la realidad (Ruiz).</p> <p>Sin perjuicio de ello, dos de los referidos cinco especialistas consideran que pueden suscitarse controversias porque este concepto es interpretable (De la Vega y León).</p>

Pregunta	Marisol León Huancaya (Quantum)	Beatriz De la Vega (KPMG)	César Gamba Valega	Walker Villanueva (PPU Abogados)	Iván Mejía Murrugarra (KPMG)	Francisco Ruiz de Castilla (PUCP)	Víctor Vargas Calderón (VV & Asociados)	Conclusiones del cuestionario
								Adicionalmente, dos de los especialistas, sin pronunciarse respecto a si este concepto es objetivo, también consideran que está sujeto a interpretación (Gamba y Vargas).
6.b. En ese contexto, entre el riesgo de la pérdida y el control de los bienes, ¿cuál considera que reúne las o la mayoría de condiciones objetivas y verificables para determinar el devengo de los ingresos?	<p>Definitivamente, <u>el riesgo de la pérdida sería un criterio más objetivo y verificable</u> en la realidad, por ejemplo, en las cláusulas del <u>contrato</u> como punto de partida. Además, por la inseguridad que genera, creo que la disposición del control debe derogarse.</p> <p>Creo que había más seguridad con la doctrina jurisprudencial desarrollada por el Tribunal Fiscal respecto a los riesgos y beneficios y el hecho sustancial, la cual otorgaba una mayor seguridad.</p>	<p>El <u>riesgo de pérdida es un criterio más objetivo y jurídico</u> que debió servir de base dado que se buscaba contar con una definición jurídica del criterio de devengo.</p>	<p>Entiendo que esta situación <u>debe analizarse en cada caso concreto</u>.</p>	<p>Si hablamos de <u>certeza</u> que es lo que justifica el devengado, se tiene <u>una regla objetiva clara</u> en orden a la apreciación de la certeza en la producción de la renta derivada de la enajenación, <u>con el riesgo de pérdida del bien</u>.</p> <p>Hubiera sido, sin embargo, más claro que se señale que <u>el hecho sustancial se produce con la entrega</u>, en lugar de hacer referencia a un concepto del derecho de obligaciones <u>que</u></p>	<p>Creo que <u>el de riesgo de pérdida</u>, básicamente porque <u>tiene menos variantes</u> que el de la transferencia del control.</p>	<p>Me parece que <u>el control de los bienes</u> es el criterio generalmente aplicable en la práctica.</p>	<p>El riesgo de pérdida es un concepto nuevo que no está debidamente asentado ni existe jurisprudencia, en tanto que la transferencia del <u>control ha sido plenamente abordado en las auditorías</u> por lo que, se dispone de abundante material de referencia.</p>	<p>De modo general, el riesgo de la pérdida de los bienes es el criterio de imputación que, a diferencia del control, reúne mayores condiciones objetivas y verificables para determinar el devengo de los ingresos por enajenación de bienes.</p> <p>A la formulación de tal conclusión abonan las consideraciones de cuatro de los especialistas (De la Vega, León, Mejía y Villanueva). De forma contraria, dos especialistas</p>

Pregunta	Marisol León Huancaya (Quantum)	Beatriz De la Vega (KPMG)	César Gamba Valega	Walker Villanueva (PPU Abogados)	Iván Mejía Murrugarra (KPMG)	Francisco Ruiz de Castilla (PUCP)	Víctor Vargas Calderón (VV & Asociados)	Conclusiones del cuestionario
				<u>tiene una función distinta.</u>				indican que el control reuniría tales condiciones, considerando lo que sucede en la práctica (Ruiz) y las auditorías (Vargas). Sin tomar una de las dos posiciones, uno de los especialistas señala que la evaluación de estas condiciones debe hacerse en cada caso en concreto (Gamba).
7. De acuerdo con el DL 1425, en el caso de una transacción que involucra más de una prestación el devengo de los ingresos se debe determinar de forma independiente por cada una de estas. Al respecto, ¿considera que para efectos del IRE es posible que el acto contractual se fragmente entre las prestaciones que lo conforman	Esta regla va en contra de la <u>naturaleza y la formalidad del acto jurídico</u> , para la ley debe importar la forma jurídica y no la realidad económica. <u>Vulnera los principios de reserva de ley y seguridad jurídica</u> porque no señala cómo se separa o “desdobla” una misma transacción en transacciones diferentes. Ese “desdoblamiento” también ocasiona que	Como comenté, esta situación <u>es una excepción al concepto de control de la NIIF 15</u> . En una transacción compleja de venta más servicio de instalación, si las dos son intrínsecamente vinculadas, para efectos contables no se reconocerá el ingreso hasta la instalación, <u>la norma tributaria de manera expresa ha señalado que en estos casos se</u>	Habrá que <u>estarse a la naturaleza jurídica de la operación</u> . A su esencia económica. <u>No se puede fraccionar una operación</u> si ello implica la generación de una operación distinta. Está claro que esta regla <u>generará muchas controversia</u>	Esta regla va <u>en contra de la certeza</u> . El devengo por tipo de transacción <u>rompe con la certeza</u> y con el <u>principio de unicidad</u> , obliga a estimar el devengo por tipo de transacción <u>en base a estimación</u> , a pesar de que el contrato no haya efectuado una discriminación de prestaciones. Piénsese en los	<u>Es posible que algún acto se pueda fragmentar entre las prestaciones dentro de una misma operación</u> , e incluso de esa forma, si se han entregado los bienes y luego se prestan los servicios, y estos están bien delimitados bien podría reconocerse de manera independiente cada uno. Sin embargo, <u>pueden existir operaciones que</u>	La respuesta es afirmativa. La voluntad de las partes <u>puede establecer reglas especiales para cada mercadería por separado</u> . Reglas especiales quiere decir reglas sobre la transferencia del control o del riesgo. Entonces, para efectos tributarios, <u>habrá que ver caso por caso</u> , o mercadería por mercadería.	La existencia de una o más <u>prestaciones señalada en la norma es equivalente a las obligaciones de desempeño establecida en la NIIF 15</u> , por lo que si es posible que un contrato contenga más de una obligación de desempeño. En este sentido, el devengo de los ingresos se	De forma general, no sería posible que, de un acto contractual en el que se pactado el cumplimiento de una sola transacción, se deriven dos o más transacciones en función a las prestaciones identificadas. Si, por la voluntad de las partes, en el contrato se ha expresado situaciones especiales para cada prestación,

Pregunta	Marisol León Huancaya (Quantum)	Beatriz De la Vega (KPMG)	César Gamba Valega	Walker Villanueva (PPU Abogados)	Iván Mejía Murrugarra (KPMG)	Francisco Ruiz de Castilla (PUCP)	Víctor Vargas Calderón (VV & Asociados)	Conclusiones del cuestionario
<p><i>y, en función a ello corresponda analizar el devengo de los ingresos? En tal sentido, ¿de qué modo considera que debería comprenderse y aplicarse esta disposición?</i></p>	<p>se creen nuevos hechos impositivos o que se fragmente el aspecto material del impuesto. Por ello, esta regla debe ser derogada.</p> <p>Además, esta regla implica que se debe partir de lo contable a fin de ver si dos o más obligaciones de desempeño se contabilizan como una sola, para que para fines del impuesto a la renta el devengo se efectúe por separado.</p>	<p>analice la transacción por partes, es decir, se aleja, del criterio contable de control.</p>	<p>s con la Administración.</p>	<p>contratos llave en mano a suma alzada, donde debería discriminarse el suministro de bienes, de los servicios de ingeniería y de los contratos de construcción.</p>	<p>no es posible separar, e incluso, no obstante que incluyan la entrega de bienes califiquen como prestación de servicios, y por ello su devengo deba realizarse tomando como base las disposiciones para servicio previstos en el artículo 57°.</p>		<p>producirá a medida que se satisfaga cada obligación de desempeño.</p>	<p>cada una de estas puede representar una transacción separada.</p> <p>Abonan a esta conclusión cuatro de los siete especialistas (Gamba, León, Ruiz y Villanueva). Nótese que si bien uno de ellos indica sí es posible separar un acto contractual, su respuesta se fundamenta en que por la voluntad de las partes se pueden establecer reglas particulares para cada prestación. Con lo cual, a partir de tales reglas es posible que se pueden identificar diversas transacciones en un mismo acto contractual. En atención a ello, la evaluación de si se debe o no separar un acto contractual se hará caso por caso (Ruiz).</p>

Pregunta	Marisol León Huancaya (Quantum)	Beatriz De la Vega (KPMG)	César Gamba Valega	Walker Villanueva (PPU Abogados)	Iván Mejía Murrugarra (KPMG)	Francisco Ruiz de Castilla (PUCP)	Víctor Vargas Calderón (VV & Asociados)	Conclusiones del cuestionario
								<p>De forma contraria, tres especialistas señalan sí es posible que, de acuerdo con la LIR, de una transacción se deriven distintas transacciones en función a las prestaciones identificadas. Para ello, debe partirse de la contabilidad. Si según la NIIF 15 existen dos o más obligaciones que se tratan como una sola transacción, para la LIR existirán dos o más transacciones (De la Vega, Mejía y Vargas).</p> <p>Aquellas posiciones contrarias denotan la problemática en relación a si corresponde separar una transacción y, a partir de ello, devengar el ingreso de cada prestación bajo reglas de devengo y en momentos distintos.</p>

Pregunta	Marisol León Huancaya (Quantum)	Beatriz De la Vega (KPMG)	César Gamba Valega	Walker Villanueva (PPU Abogados)	Iván Mejía Murrugarra (KPMG)	Francisco Ruiz de Castilla (PUCP)	Víctor Vargas Calderón (VV & Asociados)	Conclusiones del cuestionario
<p>8. <i>Para comprender y aplicar adecuadamente esta disposición tributaria, ¿considera que se deberían tomar en consideración, entre otros, el principio de unicidad de los actos contractuales, el principio de accesoriadad, criterio de insumo - producto (al que se refiere la Exposición de Motivos del DL 1425) y/o las reglas de valor de mercado (para determinar el valor del ingreso para cada prestación)?</i></p>	<p>Primero, debe establecerse <u>cuál es el hecho sustancial</u> (lo que una empresa se compromete cumplir en favor de otra, cuya ocurrencia genera el derecho a cobrar la contraprestación).</p> <p>Además, creo que, definitivamente, el <u>principio de accesoriadad</u> debe tomarse en consideración al interpretarse una transacción como más de una prestación.</p> <p>Sin embargo, por decisión propia del contribuyente o en los casos en los que no cabe la posibilidad de aplicar el principio de accesoriadad, se tendría que segregar las prestaciones y, bajo ese escenario, <u>aplicar las reglas del valor de mercado</u> y documentarlas. No obstante, dado que no se han brindado reglas claras para llevar a cabo el proceso de</p>	<p>Se <u>deberían de tratar de dos prestaciones claramente individualizables</u> como venta más instalación o venta más servicio de mantenimiento. Recordemos que la interpretación de la definición de devengo es jurídica, es importante <u>tener claro cuál es el hecho sustancial</u>, el cual debe estar establecido en el contrato. Por supuesto, también se requiere evaluar el valor del ingreso teniendo en cuenta <u>las reglas de valor de mercado y precios de transferencia</u>.</p>	<p>Las reglas del devengo no son reglas de valoración, por tanto, lo que corresponde es <u>atender a la naturaleza económica de cada operación</u>. Ergo, mi respuesta se inclina por lo primero [Habría que <u>estarse a la naturaleza jurídica de la operación</u>. A su esencia económica. <u>No se puede fraccionar una operación</u> si ello implica la generación de una operación distinta].</p>	<p>[No respondió a la interrogante]</p>	<p>Creo que el criterio de <u>insumo-producto</u> es el más adecuado.</p>	<p>Entiendo que se deben aplicar <u>las reglas de valor de mercado</u>, porque así lo dispone expresamente el artículo 32 de la LIR.</p>	<p>Al recoger los <u>lineamientos de la NIIF 15</u> el valor de cada prestación deberá efectuarse por el <u>método de producto y método de recursos</u>. Para el primero, el reconocimiento de los ingresos se efectuará a partir de mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en relación con los bienes o servicios pendientes en el contrato. Para el segundo, se reconocen los ingresos sobre la base de los esfuerzos o los insumos que haya destinado la entidad a</p>	<p>De forma general, para determinar si de una transacción pueden surgir dos o más prestaciones que se traten de forma separada: se debería establecer cuál el hecho sustancial que genera el derecho a ganar el ingreso, el mismo que debe estar previsto en el contrato; y las prestaciones separadas de una misma transacción, según el contrato o considerando la naturaleza jurídica de la operación, deben ser aquellas que son individualizables (tienen carácter independiente) o aquellas que no satisfacen el principio de accesoriadad o el criterio de insumo-producto.</p> <p>En términos generales, para determinar el valor de cada prestación</p>

Pregunta	Marisol León Huancaya (Quantum)	Beatriz De la Vega (KPMG)	César Gamba Valega	Walker Villanueva (PPU Abogados)	Iván Mejía Murrugarra (KPMG)	Francisco Ruiz de Castilla (PUCP)	Víctor Vargas Calderón (VV & Asociados)	Conclusiones del cuestionario
	valoración, se generará inseguridad jurídica de todas maneras.						satisfacer la obligación de ejecución	<p>se deberían aplicar las reglas de valor de mercado.</p> <p>Para alcanzar la primera conclusión, dos de las especialistas señalan que se debe establecer cuál es el hecho sustancial (De la Vega y León); en tanto que de cuatro de los especialistas se pudo colegir que es necesario determinar si dos o más prestaciones son independientes, por ejemplo, ateniendo a la naturaleza jurídica de la operación (Gamba), en atención a lo individualizado en el contrato (De la Vega), considerando la accesoriedad (León) o el criterio insumo-producto (Mejía).</p> <p>Además, de los cuatro especialistas que se pronunciaron respecto al modo en</p>

Pregunta	Marisol León Huancaya (Quantum)	Beatriz De la Vega (KPMG)	César Gamba Valega	Walker Villanueva (PPU Abogados)	Iván Mejía Murrugarra (KPMG)	Francisco Ruiz de Castilla (PUCP)	Víctor Vargas Calderón (VV & Asociados)	Conclusiones del cuestionario
								<p>que deben valorarse las prestaciones separadas de una transacción, tres de ellos coincidieron que es posible aplicar las reglas de valor de mercado (De la Vega, León y Ruiz). En tanto que, de forma singular, un especialista considera que debería aplicarse la metodología de medición de la NIIF 15 debido a que la LIR ha recogido tales requerimientos (Vargas).</p>

Anexo 4: Presentación y consentimiento del cuestionario aplicado a especialistas tributarios

PRESENTACIÓN DEL CUESTIONARIO

Estimada Dra. Marysol León Huayanca:

Extendemos nuestro cordial saludo y agradecimiento por el espacio brindado para atender las interrogantes planteadas en el presente cuestionario, así como por la calidad del contenido de las respuestas transmitidas.

Este cuestionario tiene por finalidad obtener, ordenadamente, sus apreciaciones respecto a las disposiciones incorporadas al artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta por el Decreto Legislativo N° 1425 para regular el devengado de los ingresos generados en la enajenación de bienes. La información recopilada será destinada exclusivamente para la elaboración de la tesis de investigación titulada “Análisis de los problemas en la interpretación de las reglas para el devengado de ingresos por enajenación de bienes” para obtener el grado de Licenciatura en Contabilidad por la Pontificia Universidad Católica del Perú.

En tal sentido, el cuestionario constará de una serie de preguntas debidamente organizadas a fin de alcanzar el objetivo propuesto. Para dar respuestas a tales preguntas, es importante que las lea detenidamente y las responda de forma transparente, fundamentada y utilizando las líneas de texto que considere necesarias. En caso no tenga claridad sobre el alcance o el sentido de alguna de las preguntas, no dude en consultar con las personas que le proporcionan el presente cuestionario.

¡Muchas gracias por su valioso aporte al conocimiento!

DATOS Y CONSENTIMIENTO DEL ENCUESTADO

Código de encuestado		D2021-M-1	
Datos		Consentimiento	
		Sí	No
Nombre(s) y apellidos:	Marysol León Huayanca	(x)	()
Entidad en la que labora:	Quantum	(x)	()
Cargo laboral:	Socia fundadora	(x)	()
Lugar y fecha:			

Por la presente, declara dar su consentimiento previo, informado, expreso e inequívoco para la recolección y el tratamiento de sus datos personales, de conformidad con la Ley N° 29733, Ley de Protección de Datos Personales y su norma reglamentaria Decreto Supremo N° 003-2013-JUS, respecto a los cuales indicó la opción “Sí” en el cuadro anterior u otros datos personales que consienta expresamente en el marco del presente cuestionario para uso exclusivo de la elaboración de la tesis de investigación denominada “Análisis de los problemas en la interpretación de las reglas para el devengado de ingresos por enajenación de bienes” para obtener el grado de Licenciatura en Contabilidad por la Pontificia Universidad Católica del Perú. De ser el caso, a usted le asisten los derechos de acceso, rectificación, oposición y cancelación de los datos personales.

PRESENTACIÓN DEL CUESTIONARIO

Estimada Dra. Beatriz de la Vega:

Extendemos nuestro cordial saludo y agradecimiento por el espacio brindado para atender las interrogantes planteadas en el presente cuestionario, así como por la calidad del contenido de las respuestas transmitidas.

Este cuestionario tiene por finalidad obtener, ordenadamente, sus apreciaciones respecto a las disposiciones incorporadas al artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta por el Decreto Legislativo N° 1425 para regular el devengado de los ingresos generados en la enajenación de bienes. La información recopilada será destinada exclusivamente para la elaboración de la tesis de investigación titulada “Análisis de los problemas en la interpretación de las reglas para el devengado de ingresos por enajenación de bienes” para obtener el grado de Licenciatura en Contabilidad por la Pontificia Universidad Católica del Perú.

En tal sentido, el cuestionario constará de una serie de preguntas debidamente organizadas a fin de alcanzar el objetivo propuesto. Para dar respuestas a tales preguntas, es importante que las lea detenidamente y las responda de forma transparente, fundamentada y utilizando las líneas de texto que considere necesarias. En caso no tenga claridad sobre el alcance o el sentido de alguna de las preguntas, no dude en consultar con las personas que le proporcionan el presente cuestionario.

¡Muchas gracias por su valioso aporte al conocimiento!

DATOS Y CONSENTIMIENTO DEL ENCUESTADO

Código de encuestado		D2021-B-6	
Datos		Consentimiento	
		Sí	No
Nombre(s) y apellidos:	Beatriz De la Vega Rengifo	(x)	()
Entidad en la que labora:	KPMG Peru	(x)	()
Cargo laboral:	Socia de Tax Advice y Líder de Energía y Recursos Naturales	(x)	()
Lugar y fecha:	20 de octubre de 2021		

Por la presente, declara dar su consentimiento previo, informado, expreso e inequívoco para la recolección y el tratamiento de sus datos personales, de conformidad con la Ley N° 29733, Ley de Protección de Datos Personales y su norma reglamentaria Decreto Supremo N° 003-2013-JUS, respecto a los cuales indicó la opción “Sí” en el cuadro anterior u otros datos personales que consienta expresamente en el marco del presente cuestionario para uso exclusivo de la elaboración de la tesis de investigación denominada “Análisis de los problemas en la interpretación de las reglas para el devengado de ingresos por enajenación de bienes” para obtener el grado de Licenciatura en Contabilidad por la Pontificia Universidad Católica del Perú. De ser el caso, a usted le asisten los derechos de acceso, rectificación, oposición y cancelación de los datos personales.

PRESENTACIÓN DEL CUESTIONARIO

Estimado Dr. César Gamba:

Extendemos nuestro cordial saludo y agradecimiento por el espacio brindado para atender las interrogantes planteadas en el presente cuestionario, así como por la calidad del contenido de las respuestas transmitidas.

Este cuestionario tiene por finalidad obtener, ordenadamente, sus apreciaciones respecto a las disposiciones incorporadas al artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta por el Decreto Legislativo N° 1425 para regular el devengado de los ingresos generados en la enajenación de bienes. La información recopilada será destinada exclusivamente para la elaboración de la tesis de investigación titulada “Análisis de los problemas en la interpretación de las reglas para el devengado de ingresos por enajenación de bienes” para obtener el grado de Licenciatura en Contabilidad por la Pontificia Universidad Católica del Perú.

En tal sentido, el cuestionario constará de una serie de preguntas debidamente organizadas a fin de alcanzar el objetivo propuesto. Para dar respuestas a tales preguntas, es importante que las lea detenidamente y las responda de forma transparente, fundamentada y utilizando las líneas de texto que considere necesarias. En caso no tenga claridad sobre el alcance o el sentido de alguna de las preguntas, no dude en consultar con las personas que le proporcionan el presente cuestionario.

¡Muchas gracias por su valioso aporte al conocimiento!

DATOS Y CONSENTIMIENTO DEL ENCUESTADO

Código de encuestado		D2021-C-9	
Datos		Consentimiento	
		Sí	No
Nombre(s) y apellidos:	CÉSAR MARTÍN GAMBA VALEGA	(X)	()
Entidad en la que labora:		()	(X)
Cargo laboral:		()	(X)
Lugar y fecha:	11 de octubre 2021		

Por la presente, declara dar su consentimiento previo, informado, expreso e inequívoco para la recolección y el tratamiento de sus datos personales, de conformidad con la Ley N° 29733, Ley de Protección de Datos Personales y su norma reglamentaria Decreto Supremo N° 003-2013-JUS, respecto a los cuales indicó la opción “Sí” en el cuadro anterior u otros datos personales que consienta expresamente en el marco del presente cuestionario para uso exclusivo de la elaboración de la tesis de investigación denominada “Análisis de los problemas en la interpretación de las reglas para el devengado de ingresos por enajenación de bienes” para obtener el grado de Licenciatura en Contabilidad por la Pontificia Universidad Católica del Perú. De ser el caso, a usted le asisten los derechos de acceso, rectificación, oposición y cancelación de los datos personales.

PRESENTACIÓN DEL CUESTIONARIO

Estimado Dr. Walker Villanueva Gutiérrez:

Extendemos nuestro cordial saludo y agradecimiento por el espacio brindado para atender las interrogantes planteadas en el presente cuestionario, así como por la calidad del contenido de las respuestas transmitidas.

Este cuestionario tiene por finalidad obtener, ordenadamente, sus apreciaciones respecto a las disposiciones incorporadas al artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta por el Decreto Legislativo N° 1425 para regular el devengado de los ingresos generados en la enajenación de bienes. La información recopilada será destinada exclusivamente para la elaboración de la tesis de investigación titulada “Análisis de los problemas en la interpretación de las reglas para el devengado de ingresos por enajenación de bienes” para obtener el grado de Licenciatura en Contabilidad por la Pontificia Universidad Católica del Perú.

En tal sentido, el cuestionario constará de una serie de preguntas debidamente organizadas a fin de alcanzar el objetivo propuesto. Para dar respuestas a tales preguntas, es importante que las lea detenidamente y las responda de forma transparente, fundamentada y utilizando las líneas de texto que considere necesarias. En caso no tenga claridad sobre el alcance o el sentido de alguna de las preguntas, no dude en consultar con las personas que le proporcionan el presente cuestionario.

¡Muchas gracias por su valioso aporte al conocimiento!

DATOS Y CONSENTIMIENTO DEL ENCUESTADO

Código de encuestado		D2021-W-11	
Datos		Consentimiento	
		Sí	No
Nombre(s) y apellidos:	Walker villanueva	(X)	()
Entidad en la que labora:	PPU abogados	(X)	()
Cargo laboral:	Socio	(X)	()
Lugar y fecha:	Lima, 11 de octubre de 2021		

Por la presente, declara dar su consentimiento previo, informado, expreso e inequívoco para la recolección y el tratamiento de sus datos personales, de conformidad con la Ley N° 29733, Ley de Protección de Datos Personales y su norma reglamentaria Decreto Supremo N° 003-2013-JUS, respecto a los cuales indicó la opción “Sí” en el cuadro anterior u otros datos personales que consienta expresamente en el marco del presente cuestionario para uso exclusivo de la elaboración de la tesis de investigación denominada “Análisis de los problemas en la interpretación de las reglas para el devengado de ingresos por enajenación de bienes” para obtener el grado de Licenciatura en Contabilidad por la Pontificia Universidad Católica del Perú. De ser el caso, a usted le asisten los derechos de acceso, rectificación, oposición y cancelación de los datos personales.

PRESENTACIÓN DEL CUESTIONARIO

Estimado Dr. Iván Mejía:

Extendemos nuestro cordial saludo y agradecimiento por el espacio brindado para atender las interrogantes planteadas en el presente cuestionario, así como por la calidad del contenido de las respuestas transmitidas.

Este cuestionario tiene por finalidad obtener, ordenadamente, sus apreciaciones respecto a las disposiciones incorporadas al artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta por el Decreto Legislativo N° 1425 para regular el devengado de los ingresos generados en la enajenación de bienes. La información recopilada será destinada exclusivamente para la elaboración de la tesis de investigación titulada “Análisis de los problemas en la interpretación de las reglas para el devengado de ingresos por enajenación de bienes” para obtener el grado de Licenciatura en Contabilidad por la Pontificia Universidad Católica del Perú.

En tal sentido, el cuestionario constará de una serie de preguntas debidamente organizadas a fin de alcanzar el objetivo propuesto. Para dar respuestas a tales preguntas, es importante que las lea detenidamente y las responda de forma transparente, fundamentada y utilizando las líneas de texto que considere necesarias. En caso no tenga claridad sobre el alcance o el sentido de alguna de las preguntas, no dude en consultar con las personas que le proporcionan el presente cuestionario.

¡Muchas gracias por su valioso aporte al conocimiento!

DATOS Y CONSENTIMIENTO DEL ENCUESTADO

Código de encuestado		D2021-I-15	
Datos		Consentimiento	
		Sí	No
Nombre(s) y apellidos:	Ricardo Iván Mejía Murrugarra	(x)	()
Entidad en la que labora:	KPMG	(x)	()
Cargo laboral:	Director	(x)	()
Lugar y fecha:	Lima, 19 de octubre de 2021		

Por la presente, declara dar su consentimiento previo, informado, expreso e inequívoco para la recolección y el tratamiento de sus datos personales, de conformidad con la Ley N° 29733, Ley de Protección de Datos Personales y su norma reglamentaria Decreto Supremo N° 003-2013-JUS, respecto a los cuales indicó la opción “Sí” en el cuadro anterior u otros datos personales que consienta expresamente en el marco del presente cuestionario para uso exclusivo de la elaboración de la tesis de investigación denominada “Análisis de los problemas en la interpretación de las reglas para el devengado de ingresos por enajenación de bienes” para obtener el grado de Licenciatura en Contabilidad por la Pontificia Universidad Católica del Perú. De ser el caso, a usted le asisten los derechos de acceso, rectificación, oposición y cancelación de los datos personales.

PRESENTACIÓN DEL CUESTIONARIO

Estimado Dr. Francisco Ruiz de Castilla:

Extendemos nuestro cordial saludo y agradecimiento por el espacio brindado para atender las interrogantes planteadas en el presente cuestionario, así como por la calidad del contenido de las respuestas transmitidas.

Este cuestionario tiene por finalidad obtener, ordenadamente, sus apreciaciones respecto a las disposiciones incorporadas al artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta por el Decreto Legislativo N° 1425 para regular el devengado de los ingresos generados en la enajenación de bienes. La información recopilada será destinada exclusivamente para la elaboración de la tesis de investigación titulada “Análisis de los problemas en la interpretación de las reglas para el devengado de ingresos por enajenación de bienes” para obtener el grado de Licenciatura en Contabilidad por la Pontificia Universidad Católica del Perú.

En tal sentido, el cuestionario constará de una serie de preguntas debidamente organizadas a fin de alcanzar el objetivo propuesto. Para dar respuestas a tales preguntas, es importante que las lea detenidamente y las responda de forma transparente, fundamentada y utilizando las líneas de texto que considere necesarias. En caso no tenga claridad sobre el alcance o el sentido de alguna de las preguntas, no dude en consultar con las personas que le proporcionan el presente cuestionario.

¡Muchas gracias por su valioso aporte al conocimiento!

DATOS Y CONSENTIMIENTO DEL ENCUESTADO

Código de encuestado		D2021-F-20	
Datos		Consentimiento	
		Sí	No
Nombre(s) y apellidos:	Francisco Ruiz de Castilla Ponce de León	(x)	()
Entidad en la que labora:	Facultad de Derecho - PUCP	(x)	()
Cargo laboral:	Profesor	(x)	()
Lugar y fecha:	Lima, 01 de octubre de 2021		

Por la presente, declara dar su consentimiento previo, informado, expreso e inequívoco para la recolección y el tratamiento de sus datos personales, de conformidad con la Ley N° 29733, Ley de Protección de Datos Personales y su norma reglamentaria Decreto Supremo N° 003-2013-JUS, respecto a los cuales indicó la opción “Sí” en el cuadro anterior u otros datos personales que consienta expresamente en el marco del presente cuestionario para uso exclusivo de la elaboración de la tesis de investigación denominada “Análisis de los problemas en la interpretación de las reglas para el devengado de ingresos por enajenación de bienes” para obtener el grado de Licenciatura en Contabilidad por la Pontificia Universidad Católica del Perú. De ser el caso, a usted le asisten los derechos de acceso, rectificación, oposición y cancelación de los datos personales.

PRESENTACIÓN DEL CUESTIONARIO

Estimado Dr. Víctor Vargas Calderón:

Extendemos nuestro cordial saludo y agradecimiento por el espacio brindado para atender las interrogantes planteadas en el presente cuestionario, así como por la calidad del contenido de las respuestas transmitidas.

Este cuestionario tiene por finalidad obtener, ordenadamente, sus apreciaciones respecto a las disposiciones incorporadas al artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta por el Decreto Legislativo N° 1425 para regular el devengado de los ingresos generados en la enajenación de bienes. La información recopilada será destinada exclusivamente para la elaboración de la tesis de investigación titulada “Análisis de los problemas en la interpretación de las reglas para el devengado de ingresos por enajenación de bienes” para obtener el grado de Licenciatura en Contabilidad por la Pontificia Universidad Católica del Perú.

En tal sentido, el cuestionario constará de una serie de preguntas debidamente organizadas a fin de alcanzar el objetivo propuesto. Para dar respuestas a tales preguntas, es importante que las lea detenidamente y las responda de forma transparente, fundamentada y utilizando las líneas de texto que considere necesarias. En caso no tenga claridad sobre el alcance o el sentido de alguna de las preguntas, no dude en consultar con las personas que le proporcionan el presente cuestionario.

¡Muchas gracias por su valioso aporte al conocimiento!

DATOS Y CONSENTIMIENTO DEL ENCUESTADO

Código de encuestado		D2021-V-22	
Datos		Consentimiento	
		Sí	No
Nombre(s) y apellidos:	Víctor Hernán Vargas Calderón	()	()
Entidad en la que labora:	Víctor Vargas & Asociados Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada	()	()
Cargo laboral:	Gerente General	()	()
Lugar y fecha:	Miraflores, 12 de Octubre 2021		

Por la presente, declara dar su consentimiento previo, informado, expreso e inequívoco para la recolección y el tratamiento de sus datos personales, de conformidad con la Ley N° 29733, Ley de Protección de Datos Personales y su norma reglamentaria Decreto Supremo N° 003-2013-JUS, respecto a los cuales indicó la opción “Sí” en el cuadro anterior u otros datos personales que consienta expresamente en el marco del presente cuestionario para uso exclusivo de la elaboración de la tesis de investigación denominada “Análisis de los problemas en la interpretación de las reglas para el devengado de ingresos por enajenación de bienes” para obtener el grado de Licenciatura en Contabilidad por la Pontificia Universidad Católica del Perú. De ser el caso, a usted le asisten los derechos de acceso, rectificación, oposición y cancelación de los datos personales.