

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



**PRINCIPALES PROBLEMAS EN LA APLICACIÓN DEL CONCEPTO DEL
DEVENGO INTRODUCIDO POR EL DECRETO LEGISLATIVO N° 1425
FRENTE A LA NIIF 15 EN LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS EN EL PERÚ**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE
MAGÍSTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

AUTOR

MIGUEL ÁNGEL VALDIVIA SOTO

ASESOR:

VILLAGRA CAYAMANA, RENEE ANTONIETA

LIMA, PERÚ

MAYO, 2020

RESUMEN

El Decreto Legislativo N° 1425 no ha introducido un concepto de «devengo» propiamente dicho, pero induce a determinar un hecho sustancial: ha introducido el concepto de «derecho a obtener», concepto que no tiene una referencia o característica específica. EL artículo 57, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 1425, recoge los criterios vertidos por el Tribunal Fiscal, que a su vez fueron tomados por la NIC 18, norma contable ya derogada.

La norma en mención ha incluido conceptos como «obligaciones», «derecho de hacer», «condición suspensiva» y «posibilidades de hacer o de no hacer», así como «fijar el pago de las obligaciones». Esto permite que la Administración Tributaria revise los términos y las condiciones de cada una de las operaciones que realice la empresa.

Para dicho análisis, es menester considerar que será factible sustentar el hecho sustancial (económico o concreto) ante la Administración Tributaria mediante un contrato firmado. No obstante, en la enajenación de bienes, las empresas constructoras que aplican la NIIF 15 para registrar el hecho económico sobre la base de la transferencia del control del bien deberán tomar en cuenta que la mencionada norma contable prescribe que, para considerar un ingreso, primero se debe tener en cuenta el costo o gasto. Esto se debe a que las empresas de construcción venden hoy en día bienes futuros («en maqueta», «en planos» o «en proyecto») cuya construcción se ejecutará recién al año siguiente. Por esta razón, se observa lo siguiente: ¿en qué momento se considera devengado el ingreso?

Uno de los problemas que presenta la aplicación del artículo 57, con su modificación efectuada por el Decreto Legislativo 1425, es la posibilidad de diferir los ingresos por efecto de las estimaciones que se puedan realizar por no recibir lo acordado entre las partes. Este análisis nos lleva a concluir que el Decreto Legislativo N° 1425 no permite desconocer, disminuir o tal vez diferir los ingresos por estimaciones.

Dicha restricción lleva a que las empresas se vean afectadas en su fuente productora e incluso lleguen a efectos confiscatorios. El párrafo tercero del artículo 57 establece: «cuando la contraprestación o parte de esta se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, el ingreso se devenga cuando dicho hecho o evento ocurra». Este criterio, recogido en las

resoluciones del Tribunal Fiscal, señala que el hecho sustancial generador del ingreso o del gasto se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho de adquirirlo, aun cuando no se tenga la fecha exacta o una certeza razonable de esto. Este criterio estaría alineado con el principio de capacidad contributiva y posibilitaría que los contribuyentes tributen sobre base cierta.

En el sector construcción, la NIC 11 mencionaba en su momento el cambio del modelo de transferencia de riesgos y beneficios a un modelo único basado en el control de bienes y servicios al cliente, en el tratamiento de las modificaciones al contrato y en la determinación de las contraprestaciones variables. En cambio, para el impuesto a la renta (artículo 36, donde se recoge la metodología del criterio del devengo de la NIC 11), se presenta la interrogante de si estos nuevos criterios generan alguna diferencia entre el tratamiento contable y el tratamiento tributario.

De la revisión del Decreto Legislativo N° 1425 puede concluirse que las reglas especiales por servicios (párrafo cuarto) –que regulan los métodos para medir el grado de realización de los servicios, así como la definición del costo– no pueden ser aplicables a los contratos mencionados en el artículo 63, inciso b) de la Ley del Impuesto a la Renta.

También es pertinente mencionar el párrafo seis del inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta. Ahí se indica que, cuando las transacciones involucren más de una prestación, el devengo de dichos ingresos se determinará de forma independiente en los contratos de llave en mano, que por su naturaleza se considera una única prestación. Sin embargo, por el Decreto Legislativo N° 1425, existe la obligación de separar la actividad de construcción de la obra física en aquellas actividades que implican diseño y suministro de bienes construidos.

La aplicación de la NIIF 15 y del Decreto Legislativo N° 1425 resulta discordante. La NIIF 15 busca medir el grado de progreso o avance del servicio aplicando dos métodos: el método del producto y el método del recurso. En cambio, el Decreto Legislativo N° 1425 contempla tres métodos para el reconocimiento de los ingresos: el método de inspección de lo ejecutado, el método de porcentaje de ejecución total y el método del porcentaje del costo total del servicio a prestar. No obstante, ninguno de estos tres métodos refleja una adecuada medición de los ingresos.

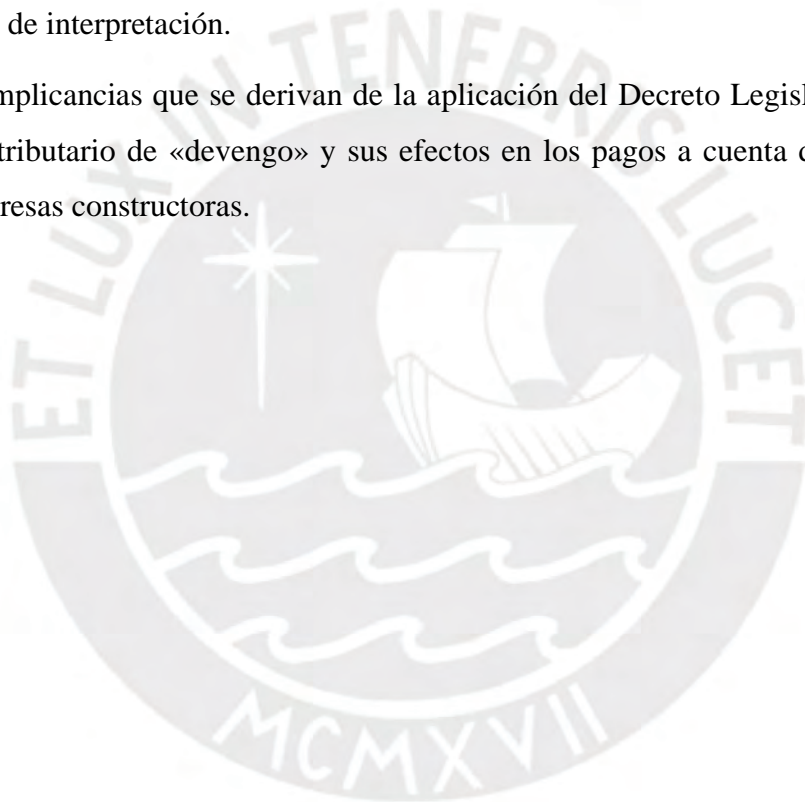
Otra disociación entre las normas anteriormente referidas se evidencia en que la NIIF 15 reconoce el importe de una contraprestación variable, mientras que el Decreto Legislativo N° 1425 no permite que se desconozcan, disminuyan o difieran ingresos a efectos de la posibilidad de no

recibir la contraprestación, de las obligaciones a pagar al adquirente o de una contraprestación menor debido a servicios adicionales gratuitos o descuentos a futuro por conceptos similares.

Llevada al caso de las empresas constructoras, esta disociación suscita las siguientes preguntas: ¿Los nuevos criterios recogidos en la NIIF 15 serán aplicables bajo la metodología del Decreto Legislativo N° 1425? ¿Las reglas del devengo generan un cambio en el método tributario utilizado por las empresas constructoras?

Como objetivos de investigación se plantearon los siguientes supuestos:

1. Definir el concepto de «devengo» regulado en el Decreto Legislativo N° 1425 para superar los diversos criterios de interpretación.
2. Analizar las implicancias que se derivan de la aplicación del Decreto Legislativo N° 1425 al nuevo concepto tributario de «devengo» y sus efectos en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de las empresas constructoras.



ÍNDICE

RESUMEN	1
ÍNDICE	4
Lista de Tablas	
Lista de Figuras	
CAPÍTULO I: ASPECTOS PRELIMINARES	8
1.1 Concepto de «norma tributaria».....	10
1.2 Concepto de «contabilidad».....	13
1.2.1 Principios contables	15
1.2.2 Concepto de las Normas Internacionales de Información Financiera	17
1.2.3 Métodos de interpretación de las normas contables.....	21
1.2.4 Sistema de balance único o dependencia absoluta	22
1.2.5 Sistema de doble balance o balances independientes.....	23
1.3 Principios jurídicos.....	24
1.3.1 Principio de capacidad contributiva	25
1.3.2 Principio de igualdad.....	26
1.3.3 Principio de no confiscatoriedad	27
1.3.4 Principio de legalidad	28
1.4 Aplicación de la norma tributaria y las fuentes del derecho tributario	29
1.5 Métodos de interpretación de las normas tributarias	32
CAPÍTULO II: PROBLEMAS EN LA APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE «DEVENGO» DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 1425 Y LA NIIF 15.....	37
2.1 Concepto de «devengo» en la norma tributaria.....	37
2.1.2 «Devengo» según el Tribunal Fiscal antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1425	41
2.2 Enajenación de bienes	47
2.3 Prestación de servicios.....	54
2.4 Cesión temporal de bienes	56
2.5 Caso práctico sobre la controversia en la aplicación del Decreto Legislativo N° 1425	57

CAPÍTULO III: SUPUESTOS CONTROVERTIDOS EN EL MARCO DEL DECRETO LEGISLATIVO N.º 1425.....	67
3.1 El «devengo»: ¿un concepto contable o tributario?.....	67
3.2 Los hechos sustanciales del Decreto Legislativo N° 1425.....	74
3.3 Los contratos de llave en mano.....	76
CONCLUSIONES.....	81
Fuentes Bibliográficas	84



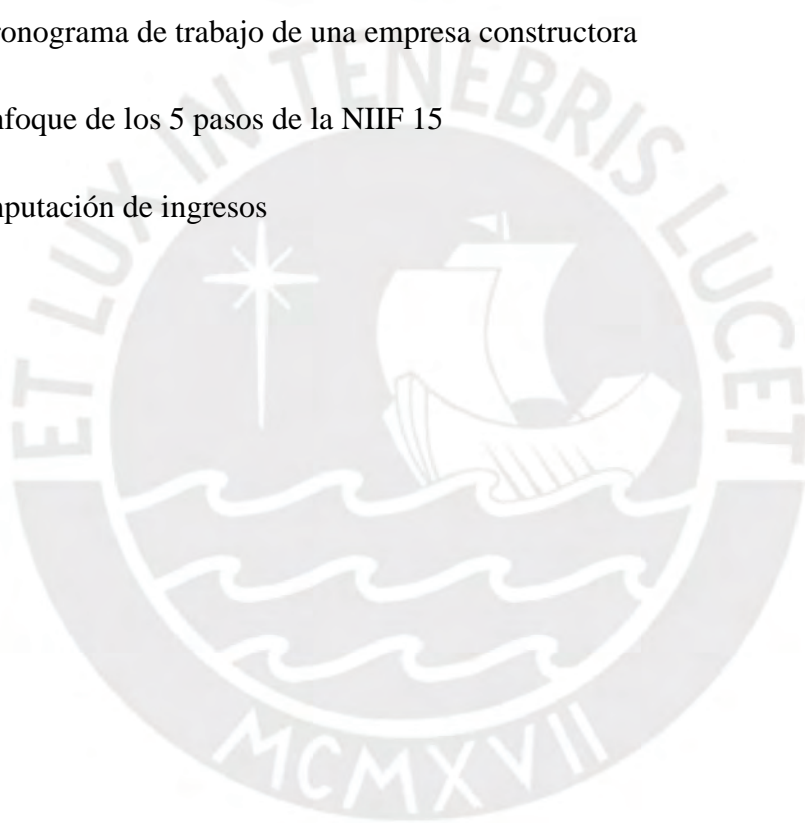
LISTA DE TABLAS

Tabla 1:	Reglas del servicio en ejecución en el tiempo según el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.....	55
Tabla 2:	Distribución de empresas por ingresos en UIT.....	72



LISTA DE FIGURAS

Figura 01:	Proceso contable	16
Figura 02:	La organización del IASB	19
Figura 03:	Identificación de bienes y servicios	47
Figura 04:	Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias	50
Figura 05:	Cronograma de trabajo de una empresa constructora	59
Figura 06:	Enfoque de los 5 pasos de la NIIF 15	61
Figura 07:	Imputación de ingresos	73



CAPÍTULO I: ASPECTOS PRELIMINARES

Respecto del concepto de «devengo» debemos tomar en cuenta las siguientes premisas:

A nivel administrativo y judicial, el concepto de «devengo» ha encontrado asidero en diversas resoluciones y sentencias. Tal es el caso de la Casación N° 1173-2008, en la cual el Tribunal Supremo consideró erróneamente los ingresos como regalías devengadas al momento de la emisión de las facturas correspondientes. Sin embargo, el Tribunal debió seguir el criterio de que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la empresa y que el monto de los ingresos pueda medirse confiablemente.

La Ley General de Sociedades en su artículo 223 menciona que los estados financieros de las empresas están preparados y presentados de acuerdo con las disposiciones legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados que rigen en el país donde se prepara la contabilidad. Asimismo, la Resolución N° 013-98-EF/93.01 (publicada el 23 de julio de 1998) precisa que las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) forman parte del marco teórico en que se apoyan las NIIF y señala también que, ante determinados procesos no contemplados, se puede remitir a los principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos de Norteamérica (US GAAP).

Como se puede apreciar, la discusión a nivel jurisprudencial ha sido tradicionalmente hermética, dado que el concepto de «devengo» ha partido de conceptos contables que se encuentran especificados en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros.

Asimismo, para que se produzca el devengo, la jurisprudencia «requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición de que pueda hacerlo inexistente»¹. De acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 7898-8-2016, la materia de controversia radica en un reembolso de costos no incluidos en el precio del contrato. Esto fue resuelto en un laudo arbitral en diciembre del 2003, que fue impugnado (sin éxito) ante el Poder Judicial en el año 2005. Según la NIC 11, los montos obtenidos

¹ Resolución del Tribunal Fiscal N° 02812-2-2006

como producto de reclamaciones efectuadas en el marco de contratos de construcción constituyen ingresos de actividades ordinarias y se reconocerán como ingresos cuando las negociaciones hayan alcanzado un avanzado estado de maduración, lo que posibilita que el cliente acepte la reclamación.

En el Decreto Legislativo N° 1425 (en adelante, DLeg N° 1425) no se encuentra un concepto propiamente de «devengo». Dentro de las normas tributarias tampoco se ubica un concepto de «devengo» propiamente dicho. Por ello, la publicación del decreto mencionado no ha solucionado el problema.

Por otro lado, desde el punto de vista contable se tiene que considerar lo siguiente: la NIC 1 indica que las entidades deben elaborar sus estados financieros con la base contable de la acumulación o devengo, salvo lo relacionado con el Estado Financiero del Flujo de Efectivo. La misma normativa contable, en el párrafo 28 (base contable de acumulación o devengo) refiere que se deberán reconocer las partidas de activos, pasivos y patrimonio, así como ingresos y gastos, de acuerdo con las definiciones previstas y aceptadas por el marco conceptual.

El Marco Conceptual de la NIIF, en su apartado OB17, habla sobre la acumulación de las operaciones, que no es más que el devengo de las transacciones que realiza una entidad. Estas operaciones se informan en determinados periodos de tiempo, que son la base principal de las operaciones. Así, este proceso podrá proporcionar una mejor información para la toma de decisiones y el análisis de operaciones de un negocio o entidad.

De igual forma, en el párrafo 4.25, apartado b) del Marco Conceptual, se puntualiza que los gastos en que se incurre disminuyen los beneficios económicos que puedan producirse a lo largo de un periodo contable. Los gastos se presentan en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o por la generación o aumento de los pasivos, que resultan en disminuciones en el patrimonio. Asimismo, los ingresos son incrementos en el beneficio económico producidos en un periodo contable como entradas en el valor de los activos –o como decrementos de los pasivos– que resultan en aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes de los propietarios a este patrimonio.

El párrafo 4.49 del Marco Conceptual también reconoce los gastos que se presentan en el estado de resultados cuando existe una disminución de los activos y, como contraparte, un incremento en los pasivos. Así, estos gastos pueden ser medidos en forma fiable. Por ende, el marco conceptual reconoce un gasto que ocurre en forma simultánea con el reconocimiento de los incrementos de los pasivos o la disminución de los activos.

1.1 Concepto de «norma tributaria»

En el siguiente apartado se presentará el concepto de «norma tributaria», así como los requisitos y los procesos para que una norma sea considerada de acuerdo a ley. Se tomará en cuenta que en la actualidad los dictámenes del Tribunal Constitucional y del Tribunal Fiscal se han aplicado en los casos no prescritos en la norma tributaria. Los criterios empleados en los dictámenes han sido muchas veces contradictorios unos con otros.

La norma tributaria ha sido conceptualizada en muchos casos como el «mandato a hacer o no hacer algo», todo esto dentro del espectro tributario. Aquí, una de las partes, el deudor tributario, es quien entrega el dinero o pago de tributo a la otra parte, que es el Estado, entidad que ubica dentro de la norma tributaria a los deudores tributarios, al destinatario del pago, el importe a pagar y la forma de pago. Esto se conoce como la *hipótesis de incidencia tributaria*, que presenta un presupuesto de hecho y su consecuencia jurídica (Sevillano, 2014:235). Al respecto, Ataliba (2011:62) explica que

una norma tributaria contiene el mandato, la obligación de devolver el dinero al Estado, siendo esta norma del derecho tributario material; por lo tanto, no es diferente a las demás normas jurídicas y, por ende, se tiene que analizar el comportamiento de llevar el dinero al Estado.

Las personas tanto naturales como jurídicas tienen la obligación de aportar con fondos a las arcas del Estado para que este cubra los gastos públicos. Esta obligación se dictamina a través de un mandato, que es la norma tributaria. Como refiere Ataliba, el comportamiento de llevar el dinero al Estado es materia de estudio, ya que esto debe realizarse de forma legal, tanto para el análisis de los ingresos como para las deducciones que realizan los contribuyentes.

Otros autores consideran que las normas tributarias forman parte del Estado, el cual, en virtud del poder que tiene para emitir mandatos legales, obliga que todos aquellos que se encuentran bajo su jurisdicción aporten y cumplan con los requisitos que emite la norma tributaria, a fin de que el Estado disponga de los fondos necesarios para desempeñar sus funciones de salud, educación, seguridad etc. A su vez, estas normas emitidas por el Estado deben encontrarse dentro de los ámbitos constitucionales y legales requeridos. De acuerdo con lo que explica el profesor Ataliba (2011:80), esto no es más que el hecho imponible de la norma tributaria.

En cambio, Bravo (2015:154-155) sostiene que la norma tributaria forma parte del derecho tributario, constituye un concepto fundamental de este y conforma uno de los pilares en el que se apoya el ordenamiento jurídico. En razón de esto, para el autor la norma tributaria es la norma jurídica, que no es más que juicios hipotéticos de un evento determinado. De este modo, las normas tributarias son juicios hipotéticos, demostrables al momento en que se produce el hecho generador. Esto último es la acción económica que se encuentra afectada a un tributo que, al momento de su realización, genera la obligación tributaria. Así pues, pasa a ser una obligación del contribuyente el demostrar la realidad de esos hechos económicos.

Ahora bien, las normas tributarias pueden clasificarse en función del tipo de acto en el cual se inserta en el sistema jurídico: Estas se clasificarían como normas que establecen principios, normas que establecen la incidencia del tributo y normas que fijan actuaciones administrativas. Barros (2012:284-285) menciona que, para el caso de las normas que regulan los hechos tributarios, solo son aplicables en un sentido estricto «aquellas que marcan el núcleo del tributo».

Por eso, en la norma tributaria debe aplicarse la regla matriz de la incidencia tributaria o fiscal y tiene que enmarcarse dentro de ciertos requisitos que la hacen exigible. Se entiende también que la norma tributaria cumple con el mandato legal al momento de su entrada en vigencia. Por tanto, el cuerpo de la norma y su emisión se contemplaron para que sean cumplidos por todos los contribuyentes que realicen la actividad económica o el hecho económico. De esta manera, se evita que los contribuyentes busquen formas legales para evadir el mandato legal. Como consecuencia, los contribuyentes quedan dentro del ámbito de aplicación de la norma tributaria.

En este orden de ideas, es menester acotar que la norma jurídica es un mandato que tiene una secuencia lógica y que regula los comportamientos dentro del plano jurídico, siempre bajo el respaldo del Estado, ante un eventual incumplimiento de la norma jurídica por parte de los integrantes del Estado. La norma jurídica no es necesariamente una ley u otro dispositivo con rango de ley, sino más bien la ley es uno de los caminos donde se inserta la norma jurídica (Correa, 1985:285).

1.1.1 Hecho imponible

Con respecto al hecho imponible, la doctrina menciona que el nacimiento del hecho imponible ocurre a través de un hecho jurídico que tiene fundamentos económicos. El hecho imponible ubica a los actores dentro de los actos tributarios, de modo que son responsables ante el Estado del cumplimiento de la obligación que el Estado ha emanado a través de las normas tributarias. Así pues, dichas personas se ubican dentro de los actos tributarios y son, por consiguiente, deudores tributarios. Asimismo, el hecho imponible ofrece los lineamientos que determinan las responsabilidades cuando el deudor no se hace cargo del pago de sus obligaciones tributarias, y los denomina posresponsables tributarios.

Este hecho imponible que origina la obligación tributaria nace en las figuras jurídicas que parten de las circunstancias presupuestas en el mandato legal. Al respecto, pueden presentarse dos posiciones contrarias sobre el nacimiento del hecho imponible: la primera, que parte de un hecho jurídico con consecuencias económicas; la segunda, que procede de un hecho económico con efectos jurídicos. Además, debe mencionarse que, dentro del hecho imponible, se encuentran los otros integrantes del hecho imponible, como es el caso del elemento objetivo, que es el supuesto previsto por la norma y que identifica los aspectos, material, espacial, temporal y cuantitativo (Grosso, 2007:21).

Grosso continúa diciendo que la idea de que «el nacimiento de la obligación tributaria en términos descriptivos hace mención indistintamente al hecho generador en lugar del hecho imponible» nos puede llevar a pensar que tienen el mismo concepto jurídico. Sobre esto, es necesario puntualizar que en algunos casos el hecho imponible debe considerarse cuando la ley incluye los aspectos económicos, mientras que en otros casos debe considerarse cuando la ley recoge solo los aspectos jurídicos.

Dentro de las definiciones de «hecho imponible» se encuentran aquellas que oponen los hechos imposables reales frente a los personales. Al respecto, Grosso hace hincapié en que se deben de establecer los elementos constitutivos de la obligación fiscal y se deben determinar claramente los componentes subjetivos que dan origen hecho tributario.

Ataliba (2011:80) refiere que el hecho imponible es la descripción hipotética de un acto o hecho económico y debe estar enmarcada dentro de una norma tributaria. Este sería el punto de partida para la creación de un tributo. Para ello, es necesario que dicha norma, expresada en ley, describa la hipótesis de incidencia del hecho económico y exprese el mandato del pago.

Como bien lo menciona Ataliba, el hecho imponible es el momento del nacimiento de los hechos filoménicos en el mundo abstracto de la tributación. Es también la descripción hipotética de un hecho concreto que será traducido en un hecho económico y llevará al deudor tributario a una obligación tributaria. Estos hechos económicos son plasmados en la contabilidad a través de los registros de estas operaciones en los libros contables.

1.2 Concepto de «contabilidad»

En este apartado se presentarán los conceptos básicos de la contabilidad, así como los principios que rigen el registro de las operaciones. Así pues, se presentarán tanto los principios fundamentales que constituyen la base de la contabilidad como las normas internacionales de las cuales se rigen para elaborar los estados financieros de las empresas.

Asimismo, se analizará el concepto contable de «devengo», que se recoge como un principio de la contabilidad, así como la forma en que se presenta este concepto en la elaboración de los estados financieros.

Con respecto a la contabilidad, se puede afirmar que es el registro de operaciones en forma ordenada, esto es, el registro sistemático de hechos económicos. De más está decir que estas operaciones deben ser reales y las pueden realizar tanto personas naturales como personas jurídicas admitidas por el ordenamiento jurídico existente. Las operaciones que se anotan en los libros contables son las transacciones que realizan tanto las personas naturales como las jurídicas.

Esto permite que en la contabilidad las operaciones sean medibles y confiables, y también que sean elaboradas sobre la base de reglas y estándares de contabilidad (Nobles T. et al., 2017:185).

Otro punto importante es que la información registrada o anotada en la contabilidad sirve para la toma de decisiones. Se trata de información sobre operaciones de financiamiento, de inversión o de gasto corriente, siempre tomando en cuenta las normas y principios de contabilidad. Por eso se dice que la contabilidad es una ciencia, porque está basada en postulados, reglas y principios.

Así pues, se parte del hecho de que la contabilidad es una ciencia social que está enmarcada por reglas contenidas en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Estos principios establecen las guías y los criterios con los que se registran los hechos económicos que ocurren en un ente o una empresa. A su vez, el registro nos permite saber la situación económica, pero son estas reglas, emanadas por los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, las que conforman el eje en torno al cual gira la contabilidad de las empresas, ya que dictan las normativas y los procedimientos del registro de las operaciones (Nobles, T. et al., 2017:183).

El marco conceptual de las NIC recoge los principios mencionados arriba. Estos se enmarcan en principios de reconocimiento, medición, presentación, entre otros. Además, cabe subrayar que, dentro de este marco conceptual, se encuentra el concepto contable de «devengo», que no es más que el reconocimiento de los efectos de las transacciones o hechos económicos cuando estos ocurren. Por consiguiente, los hechos económicos se registrarán en el periodo contable en que suceden.

Para Zeballos (2010:39), la palabra contabilidad proviene del latín *computare*, que significa ‘contar’. Además de esto, menciona que se la puede analizar según otros dos significados: el aritmético y el literario. En el caso del significado aritmético, la contabilidad es la realización de las cuentas y los registros de valores; en cuanto al significado literario, la contabilidad es el registro de las operaciones, es decir, consiste en contar la historia de la empresa. El mismo autor también conceptualiza a la contabilidad como una ciencia, ya que tiene como finalidad informar y controlar los hechos económicos de las empresas.

Debido a que se debe mantener el registro histórico de los hechos económicos en que ha incurrido una empresa, así como el entendimiento por terceros por el paso del tiempo, la contabilidad requiere que estas operaciones sean registradas siguiendo reglas, formas y

principios, y sobre todo una metodología que permita realizar los registros en los asientos contables. Esto se conoce como el *plan de cuentas*, que son guías y normativas para la anotación de las operaciones. El plan de cuentas permite que las operaciones sean registradas en forma detallada y se las clasifique en cuentas de activo, cuentas de pasivo, cuentas patrimoniales, cuentas de gasto y cuentas de ingreso.

1.2.1 Principios contables

Muchos consideran a la contabilidad como una técnica más que una ciencia. Parten del supuesto de que la contabilidad solo sirve para el registro de operaciones que siguen un patrón o matriz preestablecido. Este postulado no puede estar más alejado de la realidad, porque la contabilidad está basada en principios y métodos. Así, Guajardo (2008:43) señala que los principios de contabilidad se basan en dos áreas claramente definidas: la primera contiene principios que identifican y delimitan el ente económico, es decir, la empresa de la cual se elaboran los estados financieros; la segunda contiene principios para cuantificar las operaciones a través del registro en los libros contables de la empresa. En resumen, los principios contables son reglas claramente definidas y estructuradas que permiten el registro correcto de los hechos económicos que realizan las empresas.

Puede afirmarse entonces que los principios contables son postulados a través de los cuales se establecerán los lineamientos y las directrices y se efectuarán los registros y las anotaciones de las operaciones de la empresa. Además, los principios contables deben ser aprobados por los entes rectores de la contabilidad en cada país en donde se realizarán las anotaciones contables. Los principios contables ayudarán a que el usuario aplique un criterio uniforme en el registro de las operaciones y ubique el ente económico en el cual se desarrolla el negocio. Cuando se determine a qué se dedica el negocio o el principio de la fuente, se establecerán, para efectos tributarios, los principios contables que se aplicarán a la empresa para el mejor control y manejo de la contabilidad.

Con este fin, se agruparán en partidas y familias sobre la base de los lineamientos provistos por los principios contables. Finalizada esta etapa, recién se podrán elaborar los estados financieros, que reflejarán la situación económica del ente. Chong (1992:107) menciona al respecto:

Dado que las operaciones de una empresa se realizan diariamente, deben ser registradas de alguna manera y puesto que los estados financieros se preparan al final de un periodo contable, el proceso tiene varias etapas.

Cada registro de operaciones siempre debe ser guiado por parámetros o lineamientos para que la información procesada sea clara y entendida por quienes no registran las operaciones. Por eso, Chong menciona de la necesidad de seguir un proceso contable:

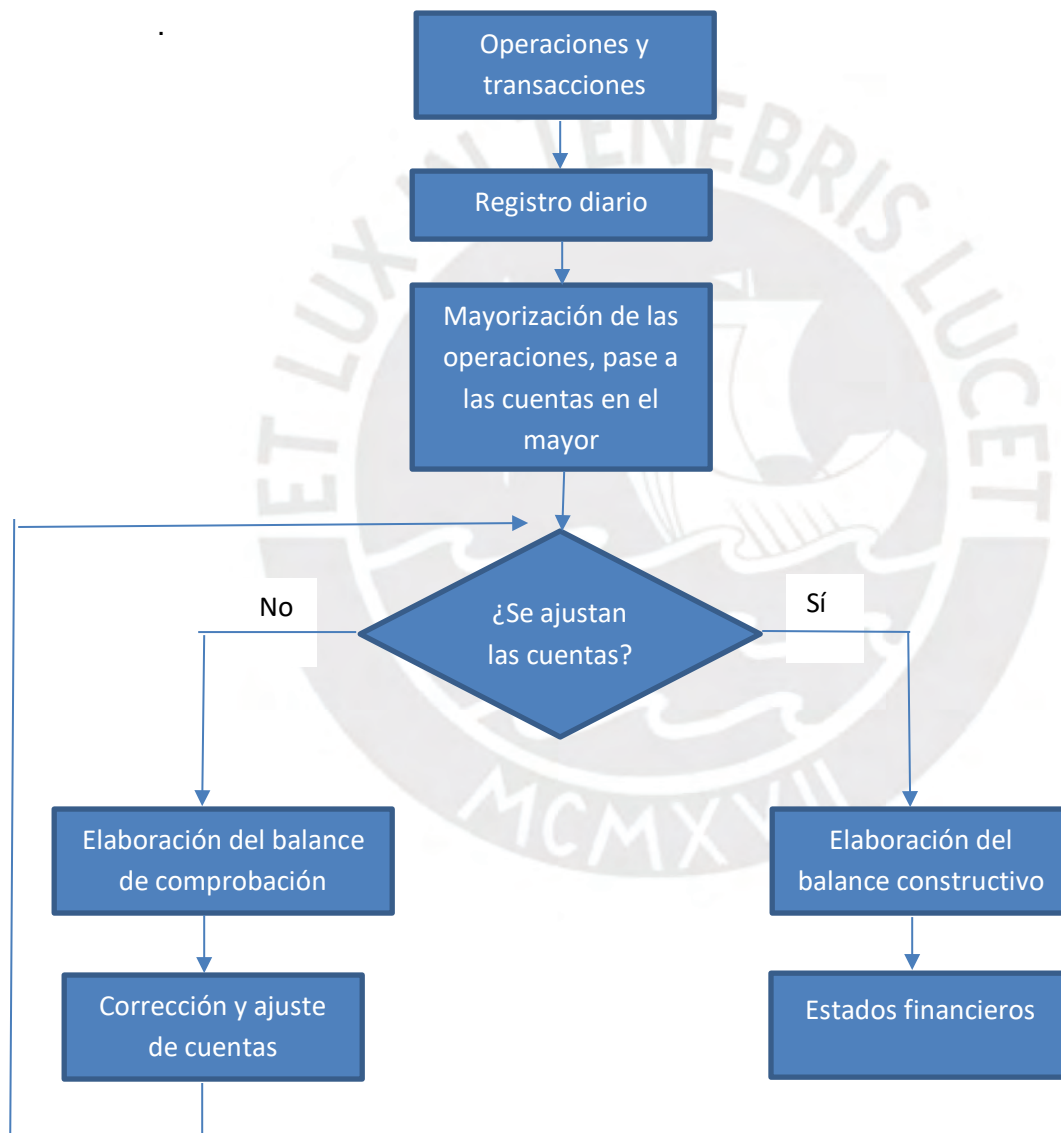


Figura 1: Proceso contable (Contabilidad intermedia. Estados financieros y cuentas del activo,1992)

1.2.2 Concepto de las Normas Internacionales de Información Financiera

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son el conjunto de pronunciamientos autorizados por el International Accounting Standards Board (IASB). Las NIIF se remontan al año 1966, con la creación del Grupo Internacional de Estudios Contables (GIEC), que no era más que el conjunto de Institutos Contables de Canadá, Inglaterra y Estados Unidos de América. Posteriormente, en el año 1973, se formó el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, y, en el año 1991, se aceptaron las primeras NIIF. Luego se formaron nuevos grupos de estudio, dentro de los cuales se encuentra el Comité de Interpretación de las NIIF (CINIIF) y el Comité Asesor de Normas (CAN).

Las NIIF son consideradas también como criterios para la evaluación y el registro de las operaciones y/o transacciones de las empresas, cuyos componentes son las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las interpretaciones sobre las NIC y las NIIF.

Cada una de estas normas tiene un objetivo: el empleo de la norma y su efecto en la información financiera. Asimismo, la norma menciona el alcance que tienen las formas de aplicar las reglas de valuación, es decir, el valor que será reflejado en los estados financieros. Otro de los elementos de las NIC es la forma de reconocimiento, es decir, las condiciones que se deben cumplir para registrar los hechos u operaciones en la contabilidad. Como elemento final está la forma de revelar qué información mínima deberá ser mostrada en los estados financieros para los usuarios finales.

Respecto al International Accounting Standards Board, García (2011:20) explica con prolijidad que se ha estado trabajando para poder tener un solo lenguaje en la aplicación de las NIIF. Se toma en cuenta que las normas sean de alta calidad, comprensibles para todos sus usuarios, así como de fácil aplicación e implementación, ya que estas deben ser usadas a la vez tanto por inversionistas como por entidades de crédito.

Dentro de los objetivos que persigue la IASB, como menciona García, se encuentra el desarrollar un conjunto de normas de alta calidad que otorguen transparencia y comparabilidad en el registro de las operaciones. Este registro se obtiene a través de los asientos contables que permiten elaborar los estados financieros de las empresas. Esto es de interés público y por tanto es un objetivo principal de la IASB.

Otro de los objetivos que persigue el IASB es lograr que las normas internacionales de contabilidad sean amplia y rigurosamente usadas por todos los entes y usuarios de dichas normas; es decir, que el lenguaje utilizado se masifique. Así, por ejemplo, un usuario de Perú podría entender y leer la información financiera de una empresa en Japón.

La naturaleza de las operaciones de la IASB para implementar y aplicar las NIIF se lleva a cabo en coordinación con los comités de normas de cada país; en el caso peruano, se coordina con el Consejo Normativo de Contabilidad (ver Figura 2):



La organización del IASB

El IASB funciona bajo la supervisión de la organización central “Fundación de las NIIF” y es respaldado por otros grupos y paneles asesores. A partir de su creación en el 2000, se han realizado dos revisiones constitucionales. La última fue completada en marzo del 2010. Los principales elementos de la estructura resultante, ahora en operación, se describen en el diagrama a continuación y son analizados en mayor detalle en las páginas siguientes.

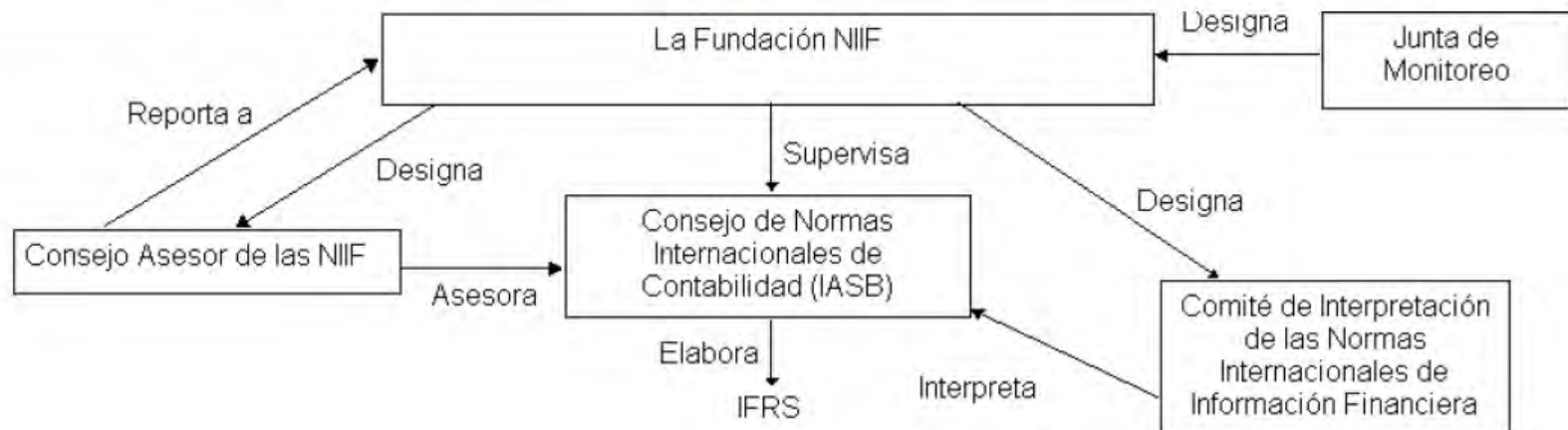


Figura 2: Organización de la IASB (Association of Chartered Certified Accountants, 2011)

Gracias a las NIIF se puede manejar un lenguaje universal. En nuestro país, el organismo que aprueba las normas de contabilidad es el Consejo Normativo de Contabilidad, que oficializa qué normas pueden utilizarse. En el Perú, en los años sesenta y setenta, los informes, las políticas y los lineamientos contables los disponía cada persona responsable de la contabilidad. En consecuencia, no había un criterio uniforme de las operaciones que se registraban en empresas del mismo rubro o en giros de negocio similares. En estas circunstancias, durante los años setenta, la Dirección Nacional de Contabilidad se encargó de dictar los lineamientos y las políticas del primer plan contable general que se utilizó en nuestro país. Ya en el año de 1984, la Comisión Nacional Supervisora de Empresa y Valores (CONASEV) aprobó el uso general del nuevo plan de cuentas actualizado. Posteriormente, en el año 2011, se volvió a actualizar el plan contable tomando como base las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

A través de la Resolución N° 002-2019-EF/30, publicada el 24 de mayo de 2019, se aprobó la nueva versión del plan de cuentas empresarial, conocida como versión 2020. Su aplicación obligatoria se hizo efectiva a partir del 1 de enero de 2020.

Como menciona Effio (2019:23), el nuevo plan de cuentas ofrece un nuevo formato basado en la descripción de la cuenta (a través del contenido) y en una nomenclatura detallada a tres dígitos. El reconocimiento y la medición de las operaciones se realizan por medio de la aplicación de las NIIF. Es decir, el plan de cuentas se subordina a las NIIF.

Otros autores, como Rincón y Grajales (2012:78), afirman que una de las mejores formas para estandarizar los procesos o actividades es aplicar un mismo lenguaje, más aún en el mundo globalizado de los negocios. Ante esta nueva forma de lenguaje, es necesario contar con un órgano que dicte y controle dichos estándares.

El Apéndice A de las NIIF 1 establece los tipos de normas que son de lenguaje universal: las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), las interpretaciones de CINIIF y las interpretaciones del sistema de información contable (SIC). El objetivo es, a través de las NIIF, facilitar la información económica y financiera de las empresas para que sea utilizada por terceros interesados en las empresas.

Las Normas Internacionales de Información Financiera son el conjunto de normas mediante las cuales se pueden elaborar los reportes de información de los estados financieros de la empresa. Sus objetivos buscan promover el uso único de dichas normas para reconocer, medir y presentar la información de cada una de las operaciones en las que está inmerso el ente económico.

1.2.3 Métodos de interpretación de las normas contables

En este apartado se presentarán, desde el punto de vista contable, las formas de interpretación que se utilizan para registrar la información. Una mala interpretación puede llevar a pensar que estos métodos también pueden aplicarse al análisis de las normas legales o que la contabilidad puede ser una fuente de interpretación en el derecho tributario.

El Consejo Normativo de Contabilidad, órgano encargado de aprobar las normas contables en el Perú, tiene entre sus funciones estudiar y analizar las propuestas contables referentes a las normativas contables, dictar las resoluciones con la aprobación de las normas contables e interpretar las normas contables ante los posibles vacíos que puedan presentarse cuando las empresas en el Perú desarrollan y aplican las normas contables.

Ortega (2012:13) destaca que todo hecho económico conduce a un proceso contable, que es el registro de las operaciones. Dentro de la terminología contable, esto puede afectar a las cuentas de patrimonio, de activo o de pasivo de una empresa. Por eso, el uso de una nomenclatura ordenada y aprobada facilitaría la elaboración de estados financieros adicionales que quedarían registrados en los libros contables de la empresa. A través del registro de las operaciones o hechos económicos se busca tener un registro ordenado de las operaciones de la empresa. Por esta razón, el uso del plan de cuentas es indispensable para llevar a cabo esta operación. Ortega precisa que el hecho económico es el punto inicial del registro de dichas operaciones, y sobre todo son estas las que afectan ya sea al pasivo o al activo o, de ser el caso, a las cuentas patrimoniales.

De esta manera, la sintaxis contable permite entender la realidad a través de los registros de los hechos económicos. En consecuencia, una buena sintaxis o estructura permitirá entender la realidad económica. Así, la contabilidad se lleva a cabo a través de un lenguaje que utiliza un

plan de cuentas estructurado y detallado con clasificación de códigos numéricos para elaborar los resultados financieros de las empresas. Este proceso es el método de percepción y comportamiento de la contabilidad.² Fernández (2015) lo explica de la siguiente manera:

El hecho contable, como hemos ya afirmado, es el producto de una interpretación de la realidad y toda interpretación, como sabemos, tiene factores subjetivos o dicho, en otros términos, la interpretación es necesariamente relativa.

Así pues, el hecho contable tiene que ver con interpretar la realidad económica de las empresas. Por su parte, cuando los hechos económicos entran en el ámbito de aplicación de un determinado tributo, son regulados por el derecho tributario. Pero el hecho contable parte de una técnica contable, que es el registro sistemático y ordenado de los hechos económicos. Estas reglas son los principios contables, punto de partida de las NIIF.

García (2006:129) entiende el razonamiento deductivo como un método de interpretación de la norma contable. Este método se basa en identificar los objetivos y los postulados de la empresa y determinar el medio económico en el que esta desarrolla sus actividades.

Otra forma de ver la contabilidad mediante un método de interpretación se halla en la forma en que se relacionan la contabilidad y la tributación. Bajo esta premisa se encuentran el sistema de balance único o dependencia absoluta, el sistema de balance doble o balance independiente y el sistema de balance único con correcciones. Esto se debe a que hay muchos conceptos contables que tienen su incidencia en la tributación, pero que no están definidos en la legislación tributaria, lo cual obliga a que la contabilidad sea la indicada para proporcionar información razonable y confiable de los hechos económicos realizados por la empresa.

1.2.4 Sistema de balance único o dependencia absoluta

Bajo este sistema, la información contable es la base imponible para efectos del impuesto a la renta. Esta información se analiza y se procesa sobre la base de las normas contables; por ende, el resultado contable o financiero es el mismo para efectos tributarios. Tal como refiere

² Análisis realizado por López Pérez en su libro *Captación e interpretación en contabilidad*.

Duran (2014:184), el resultado contable no es insumo para la determinación de la renta empresarial, sino más bien es base imponible del impuesto.

Con la aplicación de este criterio se encuentran variaciones a conceptos que pertenecen al ámbito del derecho tributario, como el concepto de hipótesis de incidencia, que ya no implica un análisis netamente del derecho, sino también de la ciencia contable.

Este sistema considera que la contabilidad, la utilidad propiamente dicha, es el punto de partida de cualquier análisis. Debe tomarse en cuenta que existen partidas contables que deberán ser analizadas no siguiendo un tratamiento contable, sino más bien aplicando los lineamientos del impuesto a la renta. En este sistema existe una conexión directa entre lo que el contribuyente presenta al fisco en su balance contable y las normas tributarias que se aplican en los estados financieros.

Por otra parte, una de las desventajas de este sistema radica en que los conceptos contables y tributarios terminan siendo uno solo; es decir, las normas contables terminan siendo normas tributarias. Esto trae como efecto que el impuesto a la renta se determine según criterios de aplicación o de interpretación de una norma contable. Así pues, cada administración tributaria podría determinar los criterios contables que serán aplicados en la contabilidad, como exigir que un determinado gasto, a fin de ser deducido tributariamente, primero deba ser contabilizado para que luego sea reconocido como costo o gasto.

1.2.5 Sistema de doble balance o balances independientes

Bajo este sistema se parte de la premisa de que el resultado contable es netamente metodológico, ya que es necesario realizar procesos de adiciones y deducciones para determinar el resultado tributario. De esta manera, tanto los principios contables como las normas contables no cobran mayor importancia como sí sucede en el sistema de balances únicos, por lo que aquí se utilizan en forma supletoria.

Existe un balance tributario que se obtiene de la información de un balance contable. Por eso, las normas contables y las normas tributarias son independientes: unas no tienen relación con las otras a la hora de procesar y elaborar los balances. Además, a diferencia del balance

único, la Administración Tributaria no tiene injerencia al momento de registrar una operación ya sea de gasto o de costo. Al respecto, Duran (2014:185) expresa lo siguiente:

En tal sentido, en este modelo, las Administraciones Tributarias no tienen potestad de exigir que para que un costo o gasto sea reconocido a efectos del Impuesto a la Renta deba ser contabilizado.

De modo que, bajo este sistema, no existe una conexión directa, pero con el paso del tiempo se tendrá que unificar, de ahí que las bases imponibles sean las mismas tanto para la norma contable como para la norma tributaria. Este método también es conocido por los angloamericanos como *tax conformity*, método por el que, bajo ciertas normas extracontables, se unifican los resultados. Así pues, una de las características de este sistema es la aplicación de ajustes extracontables por normas tributarias para buscar un resultado.

1.3 Principios jurídicos

Los principios están amparados en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú como el principio de capacidad contributiva, el principio de no confiscatoriedad, entre otros. Para entender el concepto de «devengo» primero debe ubicárselo en el ordenamiento jurídico de donde emanan los mandatos legales, ya que una de las corrientes que analiza el concepto de «devengo» pretende ser considerada como fuente de derecho tributario. Esto debe rechazarse, ya que este concepto es netamente un principio contable, y la contabilidad no puede ser considerada como fuente de interpretación en el derecho.

Como sostiene Landa (2006:40), la Constitución contiene normas con principios. Estas normas garantizan el Estado social democrático, uno de los pilares que tiene el Estado para garantizar a los ciudadanos los derechos fundamentales. Dentro de la Constitución también se encuentran normas con reglas que proveen los recursos económicos necesarios para que el Estado cumpla con sus deberes, ya que estos recursos van a permitir financiar el presupuesto público.

Se puede afirmar entonces que los principios son las normas que regulan casos en forma general y que estipulan obligaciones de seguir determinados fines (Manero, 2000:321). Dentro de los principios jurídicos tributarios que delimitan la emisión de las normas, pueden mencionarse, entre otros, a los siguientes:

1.3.1 Principio de capacidad contributiva

Este principio se refiere a la posibilidad económica de los contribuyentes. Aquí se debe tener presente que existe una relación ético-jurídica en la obligación de contribuir con el Estado sin dejar de lado la base del cálculo del pago del tributo. En otras palabras, cada tributo debe tener un límite de pago sin prescindir de la base por la cual se comenzará a tributar al Estado.

También se entiende por «capacidad contributiva» a la posibilidad que tiene el deudor tributario para hacer frente a sus obligaciones tributarias. Sin embargo, esto nos llevaría al error de definir la capacidad económica con el concepto mismo de capacidad contributiva.

Fernández (2010:172) resalta que los contribuyentes, de acuerdo con su capacidad económica, aportan al Estado con sus tributos y le fijan límites al legislador. Por ello, es importante precisar que «capacidad económica» son las formas de riqueza que posee el contribuyente. Al respecto, hay que precisar que «capacidad económica» no es sinónimo de «capacidad contributiva», pues esta última es la capacidad de aportar al Estado.

En efecto, la «capacidad contributiva» es la capacidad de prestación, y se mide de acuerdo con los ingresos que se obtengan y sean exigidos por el Estado. De manera que la capacidad contributiva es la exigencia por el pago de las obligaciones tributarias. Además, se ubica dentro de los conceptos jurídicos indeterminados y no tiene una limitación, como bien lo explica la sentencia del Tribunal Constitucional STC N° 033-2004-AI/TC del 28 de septiembre del 2004:

Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74 de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos solo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva.

Como se puede apreciar, en dicha sentencia se establece la siguiente distinción: la capacidad económica alude a una mera manifestación de riqueza, mientras que la capacidad contributiva supone una valoración previa por parte del legislador.

Palao Taboada (2005), presenta dos posiciones sobre el principio de capacidad contributiva:

El principio tiene un contenido que es posible concretar y en consecuencia, se inclinan por potenciar su eficacia como criterio de control de la constitucionalidad de la legislación fiscal.

Por otro, aquellos que, sin negar totalmente la posibilidad de que el principio de capacidad contributiva tenga tal eficacia, tienen a considerar que la virtualidad real del principio es limitada.

Con la declaratoria de inconstitucionalidad de la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.º 27804 el Tribunal Constitucional estableció a través de su Sentencia N.º 033-2004-AI/TC lo siguiente:

“(…) a fin de conceptualizar adecuadamente lo que debe entenderse por capacidad contributiva, recurrir a la definición que sobre el particular realiza Alberto Tarsitano [García Belsunce, Horacio (coordinador). Estudios de Derecho Constitucional Tributario. De Palma. Buenos Aires. 1994, pág. 307] quien precisa que constituye una:

“(…) 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”.

Se desprende de tal afirmación que la capacidad contributiva constituye una categoría distinta a la capacidad económica a cuya determinación solamente se llega luego que la manifestación de riqueza observada por el legislador, siempre de manera objetiva, es evaluada, sopesada y contrapuesta a los diversos fines estatales para considerarla como hecho imponible.” (Expediente N.º 033-2004-AI/TC, subrayado nuestro)

En consecuencia, el principio de capacidad contributiva mide la aptitud económica de los miembros de una determinada nación para contribuir a la cobertura de los gastos de ella. Es por ello por lo que el Tribunal Constitucional no considera que la capacidad económica y la capacidad contributiva sean lo mismo, el primero de los mencionados mide la riqueza, por lo cual el legislador considera o puede determinar que dicho contribuyente tiene capacidad contributiva.

1.3.2 Principio de igualdad

Este principio significa tratar a todos por igual, esto es, en igualdad de condiciones a aquellos que se encuentran en las mismas condiciones. Dentro del ámbito tributario, serían aquellos a quienes el legislador considera que se hallan en las mismas condiciones al momento de aplicar la ley.

Dicho principio constitucional obliga a las autoridades del fisco a tratar de igual forma a los que están en las mismas condiciones, sin hacer distingo alguno. Respecto de este asunto, surge el problema de que la Administración Tributaria determine las diversas situaciones previstas por las cuales se podría justificar un tratamiento por igual o por desigual. Este principio establece un límite constitucional al actuar del legislador e impone una obligación a los órganos públicos para que la aplicación de la norma sea igual para todos. Así, comentando sobre este principio, Alva (2016:28) refiere que

por medio del cual no es posible que se puedan otorgar o conferir beneficios personales en materia tributaria. Bajo esta forma no sería correcto que el fisco tenga un tratamiento diferenciado, sino que todos deben ser tratados por igual.

Como se mencionó en el párrafo anterior, no puede existir desigualdad al aplicar un tratamiento tributario. Por ello, el principio de devengo se debe aplicar en común con los demás principios emanados en la Constitución.

1.3.3 Principio de no confiscatoriedad

Este principio nace del artículo 74 de la Constitución Política del Perú que, a la letra, establece que «ningún tributo puede tener efecto confiscatorio». En consecuencia, no sería constitucional quitar o despojar de su patrimonio a un contribuyente a causa del pago de tributos.

La norma constitucional ampara el derecho a la propiedad y a su libre uso legal. Se limita así el ejercicio de la potestad tributaria y se evita que esta afecte al patrimonio de las personas. Al respecto, Villegas (1994:236) explica:

El principio de no confiscatoriedad desprende la necesidad de evitar que el indispensable poder tributario se convierta en un arma destructiva de la economía y de la sociedad, excediendo los límites más allá de los cuales los habitantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga.

Como bien señala Villegas, ninguna norma o decreto puede ser confiscatorio para ninguna persona natural o jurídica. Con la entrada en vigor del DLeg N° 1425, una aplicación incorrecta de sus conceptos llevaría a que no se pueda cumplir con este principio. Es importante evitar que el poder tributario exceda dichos límites.

Tarcitano hace mención que:

“La capacidad contributiva es una 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 valorización del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”

Como se analizará en el siguiente capítulo el D Leg 1425, puede considerar ingresos afectos al Impuesto a la Renta sin tener en cuenta la capacidad económica del contribuyente, es por ello que un tributo no puede estar al margen del límite económico del contribuyente.

1.3.4 Principio de legalidad

Este principio se expresa básicamente en el hecho de que «nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni [debe ser] privado de lo que ella no prohíbe». Recoge además la premisa de que ningún tributo puede ser establecido, modificado o suprimido si no es por una norma de rango de ley. Esto se debe a que, bajo el amparo de la ley, puede definirse el hecho imponible, la determinación de la base imponible, el responsable del pago del tributo, entre otras cuestiones.

Conocer cabalmente el alcance de los principios jurídicos permite entender cuál es el origen de las normas jurídicas y cuáles son los mandatos que obligan a que una norma tributaria entre en vigor. También permite entender qué principios existen y cuáles son sus conceptos básicos. De esta manera, el usuario de dicha norma consigue una mejor comprensión de la norma tributaria que se aplicará.

Ahora bien, el Estado posee la facultad de establecer tributos. El primer requisito es que debe ser creado por el Congreso de la República por medio de una ley cuyos términos se apliquen a los hechos que ocurran a partir de su entrada en vigor. Aquí, el principio de legalidad es la seguridad jurídica que se otorga a los contribuyentes para saber cuáles son sus deberes y sus obligaciones.

Por esta razón, el principio de legalidad garantiza que las normas tributarias no sean confiscatorias ni arbitrarias, y cuida de que el poder de imperio con que cuenta el Estado no sea abusivo hacia los contribuyentes.

1.4 Aplicación de la norma tributaria y las fuentes del derecho tributario

Ante todo, la norma tributaria es un mandato que está sujeto a cierta hipótesis. Así pues, la norma tributaria es una norma jurídica cuyos juicios son hipotéticos en virtud de la realización de un evento determinado, ya que van a regular ciertos comportamientos netamente en el plano jurídico-tributario. Por eso, Bravo (2015:84) afirma que

la norma tributaria es una estructura lógica compuesta por enunciados prescriptivos, de composición dual (norma primaria y norma secundaria), en cuyo caso la consecuencia normativa se encuentra modalizada por un operador.

En este orden de ideas, debe precisarse que, al ser una estructura lógica, la norma tributaria puede ser aplicada en un sentido estricto y en un sentido amplio. Además de esto, en la norma tributaria se encuentran una hipótesis y una consecuencia: la primera es el hecho establecido por el legislador en una norma determinada; la segunda es la realización del hecho por parte del contribuyente.

En cuanto a la aplicación de la norma tributaria, se parte de la aplicación del artículo 109 de la Constitución Política del Perú. Se trata del principio de aplicación inmediata, efectiva desde su entrada en vigencia hasta su derogatoria.

Las fuentes del derecho tributario son los principios y las normas, que se basan en la existencia o la validez de una norma jurídica o tributaria. Por eso, las fuentes se clasifican en fuentes materiales y fuentes formales. Así, Landa (2014:277) menciona que una de las fuentes del derecho procede de la historia del derecho, como la experiencia en la vida social de los integrantes de un Estado, lo cual es una realidad jurídica. A su vez, Tarek (2012:142) entiende que la fuente del derecho es:

el conjunto de factores o elementos que ejercen influencia en la formulación, por parte del juez de las reglas en las que éste basa su decisión; con el agregado de que esta influencia puede variar: desde aquellas “fuentes” que proporcionan al juez una norma jurídica y elaborada.

En tal sentido, se pueden considerar como fuentes de derecho a la costumbre y a la legislación, entre otras. También se deben de considerar a los principios, que son normas reguladoras previamente vigentes que, ante un vacío de la norma o ante la inexistencia de esta, permitirán al legislador o al contribuyente recurrir a ellas para reglamentar el hecho económico.

También son fuentes del derecho las fuentes materiales que para Tarek son las necesidades o problemas que el legislador tiene que resolver. En este sentido, el contenido de las normas estará determinada por estos factores. A su vez, las fuentes formales también son fuentes del derecho. Las fuentes formales son los requisitos necesarios para que la norma tenga validez y regule los hechos económicos realizados por el contribuyente.

En el Código Tributario, propiamente en la Norma III, se encuentran cuáles son las fuentes del derecho tributario. Estas pueden ser clasificadas en cuatro grupos: las preconstitucionales, las constitucionales, las doctrinales y las jurisprudenciales.

Las fuentes preconstitucionales son las normas iniciales del momento en que se forma una nación, cuando regían las costumbres, es decir, antes de la creación o de la aplicación de una norma legal. Las fuentes constitucionales son la constitución política de un país, que es la promisoría que da origen a las otras normas legales. Las fuentes doctrinales abarcan el ámbito de la aplicación de la norma legal, y recogen las experiencias y los casos de los sucesos diarios. Por último, las fuentes jurisprudenciales se encargan de caracterizar jurídicamente a las fuentes doctrinales y a las demás normas, y les asignan una correcta interpretación y aplicación (Sevillano, 2014:188).

Dentro del ámbito tributario, la clasificación está dada por las fuentes legales y las fuentes formales, que son las leyes, sus reglamentos, los tratados y los convenios internacionales mencionados por Sevillano.

En cuanto a la aplicación de las normas tributarias, estas entran en vigor al día siguiente de su publicación en el diario oficial *El Peruano*, salvo que la propia norma estipule la fecha de entrada en vigor. Una vez que la norma entra en vigor, se aplica a todos los hechos generadores por ocurrir o que estén pendientes de aplicación.

Los hechos generadores son aquellos que reúnen todas las condiciones para determinar y calcular hechos económicos afectos a un determinado tributo. Los hechos generadores pueden entenderse de dos maneras: el hecho generador futuro, que no es más que los acontecimientos económicos que están por suceder, y el hecho generador pendiente, que es aquel que se inició, pero aún no está terminado. No obstante, algunos consideran que, si no se ha producido el hecho, no puede ser considerado como un hecho generador, ya que este evento jurídico todavía no existe.

También debe mencionarse que en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú se regula la existencia de tributos de periodicidad anual. En estos casos, la normativa emitida para este tipo de tributos supone que su entrada en vigencia será recién a partir del primero de enero del año siguiente a la fecha de promulgación de la norma.

El Código Tributario también recoge algunas pautas del tema materia de análisis, específicamente cuando la Norma X de su Título Preliminar prevé la entrada en vigencia de los reglamentos que se emiten para desarrollar una ley o aclarar algún contenido de suyo. Aquí caben dos casos: el primero, cuando el reglamento se emite en fecha posterior a la ley que será reglamentada –en este caso, la norma reglamentada entra en vigencia ya sea al día siguiente de su publicación, ya sea en la fecha estipulada en el reglamento–; el segundo, cuando la ley que no está vigente en el momento de la promulgación del reglamento de dicha ley –en este caso, para que el reglamento entre en vigencia, deberá esperar a que primero entre en vigencia la ley –.

Debe recordarse, además, que las normas no tienen efecto retroactivo. El único caso excepcional es exclusivo al derecho penal *pro reo* ‘en beneficio del reo’. Así, en el ámbito tributario, resulta pertinente lo señalado por Sevillano (2014:127):

Ahora bien, el artículo 168 de código tributario se refiere expresamente a la irretroactividad de las normas sancionatorias en materia tributaria y señala, las normas tributarias que reduzcan o supriman sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren

en trámite o en ejecución, como es de notar, parece recoger sin atenuantes el efecto de aplicación inmediata de la norma a pesar de que se trata de sanciones.”

1.5 Métodos de interpretación de las normas tributarias

Respecto de los métodos de interpretación que se aplican a las normas tributarias, se parte de la norma VIII del Código Tributario, que a la letra dice: «al aplicar las normas tributarias podrán usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho». Interpretar una norma es analizar dicha norma, revisar los hechos en que incurrieron, y evaluar la aplicación de una posible norma que solucione el hecho.

Algunos consideran que las normas tributarias deben usar métodos de hermenéutica, los cuales esclarecen y dejan comprensible la norma analizada, y además proveen los métodos para interpretar correctamente la norma en cuestión. Adrianzén (1998) precisa lo siguiente:

el concepto de interpretación, más allá de quién la lleve a cabo o de qué facultades tenga para hacerlo, conlleva a una limitación intrínseca, que es la de su definición misma. Si se sobrepasa su naturaleza, estamos frente a cualquier otra cosa.

Una de las incógnitas se nos presenta cuando un usuario o lector de una norma tributaria debe establecer cuál es el verdadero significado o qué procuró indicar el legislador cuando redactaba la norma tributaria. Ante esta nueva incógnita, es importante primero entender cómo la gente no versada en el tema entiende una determinada norma tributaria –es decir, el alcance común– y como la entiende un experto en la materia. Este sería uno de los principales problemas al tratar de interpretar una norma tributaria.

Una de las metodologías que se podría aplicar para evitar estos problemas consiste en identificar si los vocablos utilizados están bien definidos en materia tributaria. Si estos no han sido definidos, esto es, si las palabras o los conceptos son del uso común u ordinario, entonces se tendría que buscar métodos o formas para entender la expresión o palabra a analizar dentro de su contexto o dimensión real.

También se recomienda que, antes de interpretar una norma, se analice si esta es constitucional –es decir, si cumple con la hipótesis de incidencia– para no perder el tiempo analizando una norma que no podría ser aplicada en el futuro. En palabras de Sanz de Urquiza (1990:20):

la interpretación tiene sentido cuando se busca el significado o el qué quiere decir la norma en relación con una realidad fáctica. La norma sola no tiene sentido, Es decir, la interpretación es necesaria cuando queremos averiguar qué quiere decir la norma, o cuando sabiendo ello, tenemos que aplicar al caso concreto y esa aplicación resulta difícil.

Para aproximarnos –o incluso tener certeza– a lo que el legislador quiso expresar en la norma, deben aplicarse diferentes métodos. Esto se debe a que, al redactar una norma –sea esta tributaria o no–, el legislador tuvo que cuidarse de no presentar vacíos legales en ella. Los vacíos legales podrían provenir de vacíos lingüísticos en los que el legislador no reparó al momento de escribir el mandato legal. Esto ocasionaría que el lector encuentre varias interpretaciones posibles en la lectura de la norma.

En casos como el mencionado en el párrafo anterior, se tiene que recurrir al método de integración normativa, que se aplica cuando existe falta de claridad –o ausencia de ella– en la norma analizada. Al respecto, debe recordarse que el significado de *interpretar* es ‘indagar’ y ‘buscar el significado o la idea original del legislador’.

Dentro de los métodos de interpretación se encuentran el literal, el gramatical, el histórico, el lógico, el teleológico y el sistemático. Ahora bien, en el transcurso de una interpretación no se pueden crear nuevas normas (este criterio es el tipo de interpretación extensiva) ni tampoco se debe aplicar una norma a supuestos distintos de lo que la norma está regulando. Una corriente manifiesta que, al interpretar una norma, lo que se busca es descubrir su sentido y su alcance. Para ello, se debe realizar lo siguiente: emplear todos los métodos y las técnicas que se encuentren al alcance, examinar con detenimiento la letra, interpretar la intención y aplicar la norma a la realidad y al contexto en la que se encuentra.

Otro de los inconvenientes presentes al momento de interpretar una norma, sea tributaria o no, son los preconceptos, que tienden a favorecer ya sea al fisco o al contribuyente. En ambos casos se considera que son teorías equivocadas porque lo que se busca al aplicar los métodos de interpretación es obtener el sentido de justicia para ambas partes. Respecto de los métodos más usuales, Rubio (2003: 134-142) refiere lo siguiente:

Método literal

Con este método lo que siempre se busca es encontrar el significado de la norma analizada. Para tal fin, se procura encontrar el lenguaje con que fue hecha la norma tributaria. Así pues, se debe tener bien en claro el significado de las palabras usadas.

Método *ratio legis*

Después de determinar lo que la norma dice, se busca encontrar el sentido común de la norma. Eso es lo que busca este tipo de interpretación, cuya aplicación es común en la rama del derecho.

Método sistemático

Este método parte de que toda norma a ser analizada o interpretada contiene principios que le dan sentido. Existen dos formas de analizar: en la primera, se comparan las normas –esto permitirá comparar dos o más normas, siempre que estas tengan similar contenido y alcance–. Aquí se parte de la premisa de que el mismo legislador dota del mismo sentido común a las normas afines. En la segunda forma, se ubica a la norma dentro del derecho.

Método histórico

Con este método se busca el origen de la norma: cómo fueron analizadas las normas inicialmente, por qué formas o métodos de interpretación se las analizaron y cómo se las entendió desde sus inicios.

Método sociológico

Este método toma en cuenta las costumbres tal como se encuentran desarrolladas en la sociedad. Al respecto, esto no es propiamente del derecho, sino que toma formas e ideas fuera del derecho.

Otro de los problemas que pueden presentarse cuando se interpreta una norma tributaria radica en que el término que utilizó el legislador para elaborar una norma tributaria puede resultar ambiguo o carecer de idoneidad. Frente a esto, algunos autores recomiendan aplicar algunos criterios generales de interpretación terminológica.

El significado técnico-jurídico conduce a identificar primero los términos que tienen significado jurídico para la legislación o la doctrina. Posteriormente, se deben identificar aquellos términos que poseen un significado de otra rama del derecho y, por último, aquellos que portan un significado de otras ciencias ajenas a la del derecho. Rubio (2003:134) menciona al respecto:

El primer método es el literal. Utiliza como variable de interpretación el lenguaje con el que está construida la norma y, para ello, toma en cuenta la gramática, la sintaxis y el significado de las palabras. Este último puede ser el común o el técnico-jurídico si la palabra es usada con contenido específico dentro del Derecho.

El método literal es el más común y, por consiguiente, es también el primer método que aplica cualquier usuario o lector de la norma jurídica. Además de esto, debe tomarse en cuenta que la norma jurídica es un juicio hipotético condicionado a la realización de un hecho. De esta manera, es necesario que el legislador deje clara la norma a los actores que intervienen a fin de que los usuarios puedan usarla y aplicarla fácilmente.

En resumen, en el capítulo presente se busca entender el concepto de norma tributaria, que es el mandato de llevar los fondos a las arcas del estado, siendo este mandato dictado por una norma tributaria. Siendo esta norma tributaria la que tiene que enmarcarse dentro de ciertos requisitos legales, como son la aplicación de la matriz de incidencia tributaria, la entrada en vigencia de la norma etc.

Para ellos es importante entender cuando nace una obligación tributaria, que, según la doctrina, se da a través del hecho imponible. Antes de la entrada en vigencia del DLeg. 1425 el concepto de Devengo se introdujo por medio de jurisprudencia que dictaba el Tribunal Fiscal, la cual a su vez recurría al concepto contable, la cual estaba dentro de las Normas Internacionales de Información financiera y los principios contables. Por eso era importante poder hacer la diferencia entre norma tributaria y norma contable, así como la forma en que estas entran en vigencia. También se presentó los métodos en que las normas contables como las normas tributarias hacen la interpretación respectiva. Al existir corrientes en que mencionan que la norma contable es fuente de interpretación del derecho tributario, corriente que no compartimos ya que queda demostrado en el presente capítulo que no se pueden considerar en igualdad de condiciones. También es importante mencionar que el Dleg. 1425 no ha introducido el concepto de Devengo, por lo que aún se seguirá recurriendo a la contabilidad para poder definir El Devengo,

En la segunda parte del presente capítulo se hizo mención de los principios jurídicos con efecto tributario, como son la no confiscatoriedad, igualdad, legalidad y capacidad contributiva, la aplicación de los supuestos sustanciales mencionados en el DLeg, 1425 hace que se consideren

como ingresos gravados a operaciones que no cumplen con el concepto contable de la NIIF 15, (norma que regula el reconocimiento de los ingresos en la contabilidad); es por ello que consideramos que tendría un efecto confiscatorio la aplicación del DLeg. 1425 en los casos que no se consideren a los ingresos en concordancia con la NIIF 15.



CAPÍTULO II: PROBLEMAS EN LA APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE DEVENGO DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 1425 Y LA NIIF 15

2.1 Concepto de «devengo» en la norma tributaria

2.1.1 «Devengo» según la Administración Tributaria antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1425

En los informes de la Administración Tributaria, el criterio sobre el devengo que se ha adoptado ha sido, en unos, según el concepto jurídico y, en otros, según el concepto contable. Además, se ha utilizado la mezcla de ambos conceptos.

Desde el punto de vista jurídico, Lara (2014: 302) trae a colación el concepto de «ingresos»:

Desde el punto de vista legal, la obligación jurídica nace en la fecha de celebración del contrato. En ese momento ya existe una obligación jurídica, la que podrá ser exigida, siempre que se produzca las circunstancias establecidas para ello, entre ellas el vencimiento del plazo u otra condición pactada.

Sin embargo, desde una apreciación diferente, no deja de ser cierto que en ese preciso momento las partes lo único que tienen es una simple promesa y de ser el caso un pedazo de papel, cuando el contrato se hubiera documentado de manera escrita”.

Para el referido autor, la obligación jurídica nace de la existencia de un contrato, y por esto se entiende que ya se está ante el nacimiento del devengo jurídico. Se puede sostener, entonces, que los ingresos se devengan cuando se ha producido un hecho sustancial (como la firma de un contrato) y el derecho a obtenerlo no esté sujeto a una condición suspensiva, siempre que estos no se traten de hechos que se producirán en el futuro.

El Decreto Supremo N° 339-218-EF ha conceptualizado el hecho o evento futuro como un evento posterior al contrato que se hubiese firmado y que, a la vez, resulta distinto al hecho sustancial que generó la obligación al ingreso. En consecuencia, ocasiona una contraprestación que está fijada en función del evento futuro, que pueden ser ventas, unidades producidas o utilidades que se obtendrán. En resumen, para que se produzca el devengo es necesario que a la regla general se sume una regla particular.

El contrato –concepto que para el devengo jurídico se debe prestar atención– no es más que obligaciones recíprocas. Esto supone un bien a cambio de una contraprestación. Para las NIIF 15 solamente hay contrato cuando hay posibilidad de cobro, lo que es una apreciación subjetiva de las posibilidades de pago. Al respecto, Lara (2014: 303) refiere lo siguiente:

Frente a la abstracta obligación jurídica, el devengo tiene una connotación de mayor concreción y realidad tangible, cada vez que para su configuración se exige que se hayan producido los hechos configuradores de la prestación con suficiente certeza que impida que se trate de una simple posibilidad y con suficiente realidad que nos permita cuantificarlo y reconocerlo económicamente. En consecuencia, el momento del devengamiento de la obligación puede no coincidir con el momento del nacimiento de la obligación jurídica. Para el derecho de las obligaciones, el momento del devengamiento es intrascendente.

Como se mencionó en el párrafo anterior, el concepto de «devengo» abarca más que simplemente la anotación o contabilización en los libros contables, algo necesario para la contabilidad a fin de presentar los estados financieros. Esto es irrelevante para la Administración Tributaria. El informe 004-2017/Sunat³ menciona este hecho.

Al respecto, el informe referido podría llevar a que las empresas determinen o calculen sus respectivos impuestos por pagar sobre información no registrada, es decir, no anotada en los libros contables. Así, las empresas pueden llegar a tener comprobantes de pago con fechas de emisión diferentes de la contabilización de dichos comprobantes. Esto también se puede aplicar a las facturas de ingresos, donde el servicio se presta en un periodo contable distinto al registro de la factura por dicho servicio prestado.

En el informe N° 068-2014-SUNAT/5D000 se atiende la consulta «¿cuándo corresponde reconocer y gravar los ingresos recibidos por adelantado por la renta de un bien inmueble sujeta a condición suspensiva?». La Sunat reconoce que la ley del impuesto a la renta (en adelante, LIR) no recoge el concepto de «devengo», por lo que recurre a la contabilidad. La NIC18 («Ingresos de Actividades Ordinarias») en su párrafo 14 menciona lo siguiente:

³ Informe 004-2017/SUNAT, a efectos de determinar la renta neta imponible de tercera categoría no es exigible que los gastos devengados en el ejercicio deban encontrarse contabilizados en este para reconocer su deducción en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta

- 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;
- y,
- e) Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad. (Normas Internacionales de Información Financiera, 2018)

Ahora bien, la norma refiere que, a pesar de que se hayan transferido los riesgos al comprador del bien, si no se han cumplido con todas las condiciones que menciona el párrafo 14 de la NIC 18, no se podrá considerar como devengado el ingreso. Así, la Carta N° 086-2013-Sunat/20000 establece lo siguiente:

dato que las normas que regulan el impuesto a la renta no definen cuándo se considera devengado un ingreso o un gasto, resulta necesaria la utilización de los criterios contables para efectos de determinar el principio de lo devengado y establecer la oportunidad en la que deben imputarse tanto los ingresos como los gastos a un ejercicio determinado, teniendo en cuenta las condiciones particulares de cada caso.

La oportunidad que la norma contable establecía para imputar los ingresos o los gastos a un ejercicio determinado estaba regulada por la NIC 18 («Ingresos de Actividades Ordinarias»), norma contable derogada por la hoy vigente NIIF 15. Por eso, la norma contable recoge el concepto de que las operaciones se registren cuando los derechos o los deberes de la operación hayan surgido. Para García Novoa (2020), el concepto de «devengo» se refiere al registro de los gastos cuando se producen y no cuando se pagan. En el caso de los ingresos, estos se registran cuando se producen, y no al momento del cobro.

En el informe N° 032-2011-Sunat/2B0000, la Administración Tributaria responde sobre el momento del nacimiento de la obligación tributaria en un contrato de suministro de bienes. El informe cita a Reig (2001:288, 289), quien menciona lo siguiente:

Las rentas deben imputarse temporalmente conforme se vayan devengando para el sujeto que lo obtiene, con prescindencia del momento en que se haya celebrado el contrato que es el origen de dichas ganancias.

Como bien menciona el informe, las rentas se imputarán conforme se vayan devengando, toda vez que se debe considerar que los ingresos se devengan cuando se generan los hechos necesarios mencionados en la norma (LIR, art. 57). A su vez, los ingresos o los gastos deben estar supeditados a hechos concretos y no deben volverse inexistentes. En el informe, la Administración Tributaria deja claro que no importa el momento que se haya celebrado el contrato o el momento del pago de la obligación o la prestación del servicio: lo que importa es cuándo se van devengando.

Otro ejemplo de cómo la Administración Tributaria toma el concepto de «devengo» se encuentra en el Informe N° 48-2010-Sunat/2B0000. El informe establece que, en el caso de las «garantías extendidas», los ingresos se devengarán durante el periodo de cobertura del contrato, en tanto que, para el caso de los gastos incurridos en dichas garantías, los ingresos se devengarán en el ejercicio o periodo en que se realiza o presta el servicio de la garantía extendida.

El informe hace hincapié en que la ley del impuesto a la renta que se encontraba vigente en ese momento no definía cuándo se consideraba devengado para los ingresos o para los egresos. En vista de esto, el informe recurre a la doctrina jurídica y a los principios contables. Asimismo, toma en cuenta lo que sostiene Enrique Reig sobre los ingresos devengados: que no son más que todos aquellos donde se ha obtenido el derecho por el ingreso. Por eso, dicho autor menciona que, para que sea un ingreso, los hechos sustanciales deben haberse producido. De esta manera, el derecho al ingreso no debe estar supeditado a ninguna condición que haga irrealizable este ingreso. Finalmente, su exigibilidad o determinación no debe estar sujeta a un plazo determinado de pago.

Como puede observarse, los ingresos devengados están separados de la obligación de pago. Son dos conceptos diferentes. Por eso, no se puede hablar de «devengo» cuando se cancela el servicio que se está prestando.

En el Informe de Sunat N° 010-2019-Sunat/T0000, el supuesto que era materia de análisis fue la venta de minerales o concentrados mineros, pero sujeta a ajustes por la verificación de la

calidad de estos, ya sea a través del peso o del contenido de los minerales. Por dichos ajustes, se emitió una nota de crédito. Por tal razón, la consulta que se elevó a la Administración Tributaria fue de «si dicha verificación es considerada como un hecho o evento futuro que permitiría el diferimiento de los ingresos obtenidos por tal venta».

Sunat concluyó que dicha verificación no podía considerarse como un hecho futuro mediante el cual se pueda diferir el ingreso al periodo siguiente. Este análisis que plantea la Administración Tributaria nos lleva a proponer otros supuestos de análisis: si por diversos motivos no se paga el importe total del precio pactado, ¿se resuelve el contrato y no hay transferencia de propiedad? ¿Esto también puede considerarse como un hecho o una condición a producirse en el futuro? De ser así, no se lo estaría considerando como un ingreso devengado, pues no cumple con los requisitos mencionados en el informe de Sunat.

A su vez, Medrano (1983:31) menciona que «según el método del devengado, los ingresos son computables en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlos». Se entiende entonces que la operación o servicio que estaría gravado con el impuesto a la renta debería estar legalmente concluido. Aquí, ya se dieron los hechos futuros para garantizar, como establecen las normas contables, que los réditos sean medibles y que la entidad reciba los beneficios económicos.

2.1.2 «Devengo» según el Tribunal Fiscal antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1425

A lo largo del tiempo, el Tribunal Fiscal ha planteado diversos conceptos sobre el «devengo» y, en la mayoría de los casos, ha recurrido al concepto contable. Esto ocasiona que lo considere equivocadamente como una fuente de interpretación, pues se trata de jurisprudencia y está regulado en el Código Tributario. En cambio, para otra corriente de pensamiento, el devengo se considera parte del derecho contable.

A continuación, se mencionarán a manera de ejemplo algunas resoluciones del Tribunal Fiscal en donde se apreciará la diversidad de criterios que ha adoptado. En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01280-4-2017, el Tribunal acudió al Marco Conceptual de las NIC para determinar cuándo un ingreso se consideraba ya afecto al impuesto a la renta:

Que, de acuerdo con la norma citada, los ingresos, de tercera categoría se considerarán producidos en el ejercicio comercial en que se devenguen, principio contable.

En efecto, la resolución recurre en primer lugar al principio contable, e indica que la LIR no define el «devengo». Por eso, opta por analizar el alcance del concepto de «devengo» y recurre al Marco Conceptual de las NIC (aprobado mediante Resolución N° 027-2001-EF/93.01). Este marco conceptual en su párrafo 22 habla sobre los efectos de las transacciones en los estados financieros de las empresas, es decir, que estos sean preparados bajo el principio de devengo. Así, el concepto es el reconocimiento de las operaciones cuando estas ocurren, al margen del hecho de pago de dicha operación.

Asimismo, esta resolución recurre a la NIC 18 («Ingresos»), en donde al concepto de «devengo» adiciona lo siguiente: para el caso de las operaciones de ingresos, las operaciones involucradas deben ser reconocidas de acuerdo con el grado de avance y también pueden ser estimadas siempre que se cumplan algunas condiciones, como que el grado de avance pueda ser medido confiablemente y que los costos en que se incurre también puedan ser medidos.

Como se puede apreciar, es el mismo Tribunal Fiscal el que reconoce que el concepto de «devengo» no se encuentra claramente definido en la norma del impuesto a la renta. Esta norma solo indicaba que deben reconocerse los ingresos o los gastos en el periodo en que se devenguen, pero no definía el significado de dicha palabra.

Ahora bien, ¿qué pasa con aquellas operaciones de servicios en las cuales se incurre en un sinnúmero de actos indeterminados, como lo menciona la Resolución del Tribunal Fiscal 01280-4-2017? Para esto también se recurrió a la norma contable. La norma contable en la NIC 18 puntualiza que estas operaciones deben ser medidas en el mismo periodo de tiempo en que ocurren los sinnúmeros de actos indeterminados. Pone como ejemplo a los ingresos por servicios prestados por publicidad, en donde la contabilidad puntualiza que deben ser reconocidos de acuerdo con el momento en que estos avisos publicitarios sean presentados o aparezcan ante el público.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02812-2-2006 se recurrió nuevamente al Marco Conceptual de las NIC para definir desde cuándo se reconoce un ingreso o un gasto. Básicamente, la norma contable los reconoce desde el momento en que ocurre el hecho económico:

el devengo supone que se haya producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Desde el punto de vista contable, este hecho sustancial nace en el momento en que se genera la obligación de pagarlo. Se entiende aquí que se trata de la obligación o del derecho a adquirirlo, y no del propio acto de pago o cancelación económica del hecho sustancial.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01652-5-2004, la Administración Tributaria reparó en los ingresos provenientes de contratos de construcción, pues el contribuyente los difirió a otro periodo tributario. Sin embargo, la Administración Tributaria consideró que el concepto de «devengo» presupone la existencia y el cumplimiento de hechos sustanciales. También estimó que, en los contratos de construcción, para que sean considerados como ingreso devengado, es necesario que los trabajos sean aprobados por el cliente y que las liquidaciones de obra sean recibidas a satisfacción del cliente. No obstante, aquí la Administración Tributaria tampoco aclara a qué se refiere con esto último. Debido a ello, el Tribunal Fiscal planteó la siguiente hipótesis:

En cuanto al diferimiento de los ingresos cuestionados por la SUNAT, debe tomarse en cuenta que en el caso de los contratos de construcción se considera devengado o adquirido el derecho a la retribución, siempre y cuando el cliente apruebe los trabajos ejecutados, y en el caso específico de la liquidación de obra, a partir de que ésta sea recibida a satisfacción, por cuanto el cliente puede rechazar los trabajos, teniendo que subsanarlos el contratista o rehacerlos.

Del párrafo anterior se podría entender que, para que ocurra el hecho devengado –y, por tanto, sea reconocido en la contabilidad–, el Tribunal Fiscal conceptualiza los hechos sustanciales como hechos externos, por ejemplo, como aprobación, visto bueno, etc. Si se regresa a la LIR, se aprecia que, en su artículo 57, considera que las rentas de tercera categoría se producen cuando se devenguen en el ejercicio comercial.

Por su parte, en el artículo 63 de la LIR se prescriben los métodos que las empresas de construcción utilizarán para que reconozcan sus ingresos:

- a) “Asignar a casa ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra.

b) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo del importe cobrado y/o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio comercial, los costos correspondientes a tales trabajos.”

No obstante, en materia doctrinal sobre el concepto de «devengo», Reig (2001:314) expone:

se ha señalado que el concepto de devengado reúne las siguientes características: a) requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto; b) requiere que el derecho al ingreso o compromiso no esté sujeto a condición de que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido; c) no requiere actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago, ya que puede ser obligación a plazo y de monto no determinado.

La NIC 11 («Contratos de Construcción»), norma ya derogada, tenía por objetivo determinar un método de asignación de los ingresos provenientes de los contratos de construcción y de obras en curso. Todo esto se realizaba sobre la base de la realidad económica y el avance real de cada proyecto. Concepto que es recogido del principio de capacidad contributiva, y que fue aplicado tanto por la norma contable y es obligación de la norma tributaria, pero que fue dejada de lado por el D Leg. 1425. Así, en su párrafo 11 se leía:

los ingresos originados por el contrato deben comprender el monto inicial del ingreso convenido en el contrato, considerando la eventual variación de los ingresos originales, debido a las incertidumbres que dependen del resultado final de sucesos futuros, y que además deberá incluir las variaciones en el trabajo contratado, los reclamos y los pagos de incentivos, siempre que sea probable que estos últimos resulten en ingresos y que puedan ser valuados confiablemente.

La norma contable considera como hechos adicionales no solamente el hecho concreto estipulado en un contrato, sino también otros hechos que son propios de la operación de construcción. Esto se consideró en el DLeg N° 1425 como hechos sustanciales, a fin de se cumpla con el devengo, concepto que no está claramente expresado en dicha norma porque esta solamente presenta supuestos. En el artículo 57 de la LIR, modificada por el decreto mencionado arriba, no se encuentra definición alguna de «devengo», antes bien, solo se hallan marcadores temporales concretos que nos ayudan a entender cuándo un ingreso o un gasto en materia tributaria debe ser considerado como tal.

Cuando la LIR indica que una empresa deberá reconocer ingresos o gastos, dicha norma establece cuatro índices o elementos que ayudan a entender cuándo se devenga un ingreso:

a. Para que un ingreso sea reconocido como tal, se deben de haber producido los hechos sustanciales para su generación.

- b. El derecho a generar el ingreso o pagar una obligación no esté sometido a una condición suspensiva.
- c. Que no sea relevante la oportunidad de cobro de la retribución.
- d. No es relevante que se hayan fijado los términos o condiciones para el pago de la obligación.

Otro punto que debe recalcar es que el Tribunal Fiscal hace hincapié en que el artículo 63 de la LIR no se aplicará a aquellos contratos de construcción cuyas liquidaciones de obra se efectúan en el periodo siguiente al término de la obra.

En la RTF 18323-3-2012, sobre contrato de compraventa de bienes muebles, estos no generan derechos reales, solamente obligaciones en donde es necesario entregar el bien enajenado. Por eso, el nacimiento de la obligación tributaria no se enmarca solamente en la firma del contrato de compraventa, sino en la entrega física y real de la propiedad; por lo tanto, el Tribunal considera que el devengo nace en el momento de la entrega del bien. Para ello, el Tribunal recurre al párrafo 22 del Marco Conceptual de las NIC, que en resumen dice que los estados financieros, para que cumplan sus objetivos, deben prepararse sobre la base del principio contable del devengo, principio que consiste en el reconocimiento de las operaciones cuando ocurren.

El párrafo 83 del Marco Conceptual menciona que las partidas contables deberán reconocerse en los estados financieros siempre que se tenga algún posible beneficio para la empresa, que las partidas de ingreso tengan la contraparte de la partida de costo y, finalmente, que el monto de estos ingresos pueda ser medido confiablemente. Cuando se cumplen estos requisitos, se habla de un ingreso devengado.

Existe otra RTF que ha generado polémica: la RTF 6387-10-2012 (26-04-2012). Esta trata sobre los servicios de auditoría, donde los gastos incurridos serán reconocidos en el periodo o ejercicio en el cual se utiliza el informe o dictamen de auditoría. Pero ¿qué pasa con las auditorías que son constantes, como por ejemplo el pago previo por la toma de inventarios o las revisiones previas? Según la mencionada RTF, estos gastos se reconocerán en el ejercicio en el que se utilice el dictamen. Es decir, el devengo se producirá cuando se cumplan los hechos sustanciales, que son la culminación del servicio de auditoría. Pero, para definir el criterio del devengo, esta RTF introduce un nuevo concepto: «asociación», mediante la cual es

indispensable vincular directamente el ingreso con los gastos relacionados en que incurre la persona jurídica para obtener los ingresos.

Dentro de los argumentos esgrimidos se menciona que la empresa usará en el periodo siguiente los beneficios del gasto de una auditoría –por ejemplo, el informe del auditor–. También en el periodo siguiente se aplicarán los hechos correctivos, que son producto de las observaciones del trabajo de auditoría. Debido a esto, la necesidad del gasto estaba supeditada a que el servicio sea concluido. Esta es la razón por la que la Administración Tributaria estipulaba que dicho gasto recién se devengue en el ejercicio siguiente. Así pues, el Tribunal recurre a las normas contables para establecer que todo ingreso debe estar asociado a un gasto. De esta manera, el Tribunal Fiscal rechazó el criterio de que se deben observar los gastos de auditoría mientras el servicio no esté terminado.

En la Casación N° 1173-2008, emitida el 26 de agosto de 2008, se aplican en su sentencia nociones del principio de devengo. La sentencia no fija como principio jurisprudencial que las NIIF sean normas o fuentes de interpretación, sino más bien establece el momento en que se devengan las regalías mineras. La casación expresa lo siguiente:

entendiéndose por valor bruto de venta, la suma del valor de los contenidos minerales pagables menos las deducciones por gastos de fundición y o refinación, gastos de transporte desde el puerto de embarque peruano hasta el lugar de destino, y los tributos que graven directamente las ventas.

En el caso que analizó el tribunal –a saber, un contrato de regalía minera–, el problema era determinar cuándo se devenga el ingreso para el cedente y cuáles eran las condiciones para que el ingreso sea medido contablemente en forma correcta. Para este fin, era necesario determinar el valor bruto de venta.

Para el contribuyente, las regalías las calculaban en las estimaciones sobre la recepción de las liquidaciones que le otorgaba la cesionaria producto de la venta del mineral. En cambio, para la Administración Tributaria, los ingresos se devengaban en la fecha en que la cesionaria emitió el comprobante de pago por la venta de los minerales. Esto era contrario a lo que estaba establecido en la NIC 18. Debe recordarse que esta NIC enfatiza que, en el caso de uso de activos de una empresa por terceros, para calificar como ingresos se debe tener en cuenta de

que la empresa debe recibir los beneficios económicos de las transacciones, y que estos importes puedan medirse confiablemente.

2.2 Enajenación de bienes

Para el caso de la enajenación o venta de bienes, se debe determinar el uso del bien y la disposición de los beneficios del bien. En aplicación del DLeg N° 1425, se deben previamente haber producido los hechos sustanciales. Para ello, hay que recurrir a la NIIF 15, donde el adquirente debe tener el control sobre el bien; en otras palabras, se posee el derecho a decidir sobre el uso del bien y el derecho a obtener los beneficios sustanciales del bien siempre que el enajenante haya transferido al adquirente el riesgo de la pérdida de los bienes.

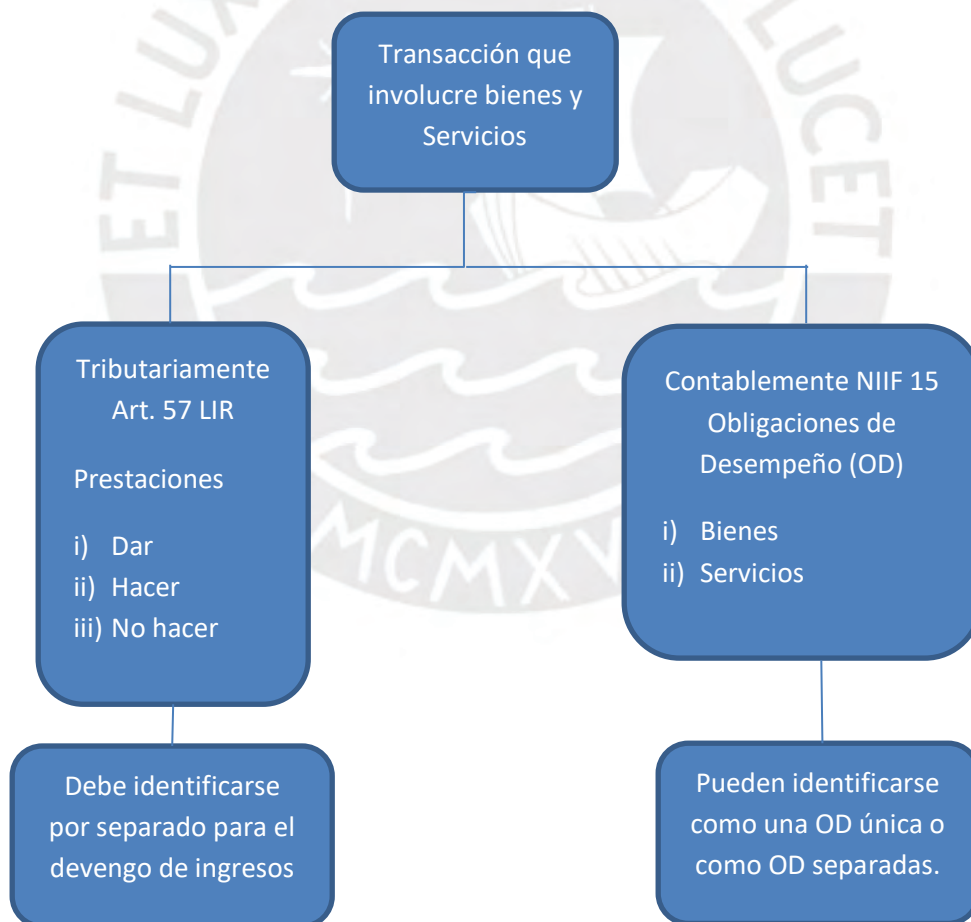


Figura 3: Identificación de bienes y servicios (*Aplicación Práctica del Concepto de Devengado*, 2019)

Por enajenación a la venta se entiende la permuta, la cesión definitiva y todo acto que trasmita la propiedad, concepto tomado del artículo 5 de la LIR. En este sentido, se debe mencionar que, en la exposición de motivos del DLeg N° 1425, se enfatiza que para la enajenación se recoge el criterio de la NIIF 15, donde el hecho sustancial ocurre cuando el adquirente obtiene el control del bien enajenado. Este criterio se encuentra estipulado en la segunda disposición final del DLeg N° 1425:

es de aplicación lo señalado respecto al control de los bienes en la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15- Ingreso de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, en tanto no se opongan a lo señalado e la Ley.

Pero la NIIF 15 presenta otras diferencias que vale la pena mencionarlas. En cuanto a la transferencia del riesgo de la propiedad, la considera como supuesto adicional para el hecho sustancial generador del ingreso. Por esa razón, en la exposición de motivos citan a Mur Valdivia (2003):

en todo caso, 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, pues en el entendido que solo cabe reconocer, ingresos efectivamente ganados, la Norma Internacional de Contabilidad tendría su correlato en los artículos 1138 numeral 5) del Código Civil, ... la obligación de deudor queda resuelta si el bien se pierde sin culpa de las partes.

De esta manera, en el impuesto a la renta prima la aplicación de los hechos sustanciales, que son necesarios para que la contabilidad determine de una forma objetiva que realmente se ha transferido la propiedad o control del bien de acuerdo con las especificaciones del contrato, de ser el caso.

Otro supuesto que es necesario analizar son los tipos de operaciones que se acuerdan mediante el mecanismo de arras confirmatorias, que no son más que la existencia de acuerdos. Respecto de las arras, Alva Matteuci (2018) explica lo siguiente:

Las arras constituyen una señal entregada por una de las partes contratantes a la otra para que quede cierta “seguridad” que se celebrará posteriormente un acuerdo de transferencia, ya sea de bienes muebles o de inmuebles, es una especie de prueba de buena fe que la otra parte contratante percibe como seguridad en la celebración de un determinado acuerdo.

Así pues, es importante señalar que, al momento de determinar las partes en los contratos de arras, estas no determinan la transferencia del bien, sino solamente el acuerdo de adquirir un derecho. Esto se debe a que no existe aún una transferencia de la propiedad o una transferencia de los riesgos, o el comprador todavía no adquiere el control sobre los bienes. Así que, para este tipo de operaciones, no puede considerarse que se han producido los hechos sustanciales de modo que puedan considerarse como devengados los ingresos del vendedor. Por lo tanto, deben contabilizarse como anticipo de los clientes hasta que se produzcan las circunstancias para el devengo.

Romainville (2018) al respecto señala lo siguiente:

Para ejemplificar cuándo el adquirente tendrá el control del bien, Oliva indicó que, si una empresa vende una computadora con un contrato de venta a plazo, se puede decir que le transfiere el control del bien al cliente cuando lo entrega, ya que a partir de ese momento puede demostrar que es el cliente quien decide sobre el uso del bien (quien decide cuándo usarlo). En este ejemplo, el vendedor puede demostrar que transfirió al control porque entregó el título legal del bien, hizo su entrega física, el cliente lo ha aceptado, tiene el derecho de cobro del bien. Por tanto, es ese punto en el tiempo ya puede registrar el ingreso correspondiente.

La venta a plazos debe considerarse como un tipo de operación diferente a las arras. La diferencia radica en el control del bien: en las operaciones a plazos, el pago se pacta a fechas diferentes de la entrega del bien. Como se ha venido mencionando, el devengo se encuentra al margen del momento del pago. No puede decirse que se devenga cuando se paga, sino, como se ha venido planteando a lo largo del presente trabajo, se considerará devengado cuando se transfieran los riesgos y la propiedad de los bienes materia de la operación.

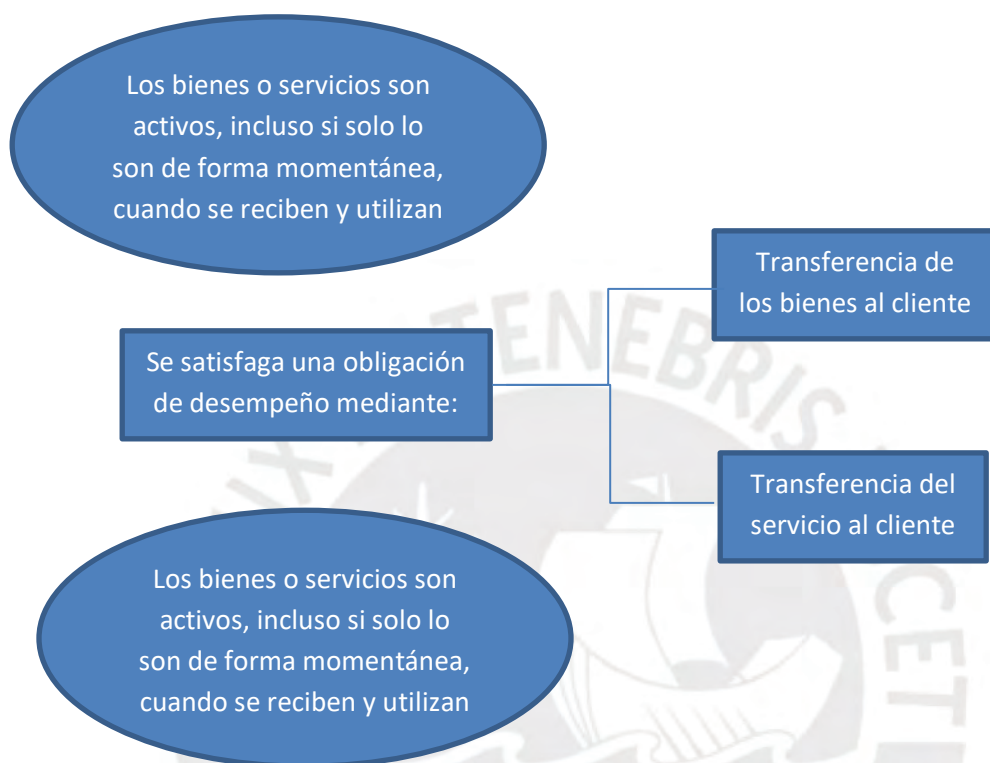


Figura 4: Reconocimiento de ingreso de actividades ordinarias (*Aplicación Práctica del Concepto de Devengado*, 2019)

El Informe de SUNAT N° 010-2019-Sunat/7T0000 contiene los lineamientos ya esbozados en el artículo 57 de la LIR a fin de que se considere el hecho producido para el caso de la enajenación de bienes. No obstante, se establece la salvedad: cuando los hechos sustanciales se producen en el futuro. En este caso, el ingreso se devengará cuando el hecho o evento ocurra. Asimismo, el mencionado informe especifica que el siguiente caso no debe considerarse como hecho o evento que se producirá en el futuro: cuando la contraprestación esté supeditada a hechos como verificación de calidad, contenido, pesos, etc.

En el caso de los contratos de llave en mano, las empresas constructoras deberán identificar financieramente las obligaciones de desempeño, que deberán ser registradas en forma

independiente. Si se considera el criterio del devengo del DLeg N° 1425, las obligaciones de desempeño deberán ser evaluadas de forma independiente, tal como lo regula el artículo 57 de la LIR. Pero ¿qué sucedería si fuera el caso de un contrato de llave en mano? ¿Acaso se podría considerar como una obligación única?

Al respecto, la Resolución del Tribunal Fiscal N°18177-1-2011 define el contrato de llave en mano como «aquél en el que el contratista [...] se obliga frente al cliente [...] a cambio de un precio, generalmente, alzado, a concebir, construir y poner en funcionamiento una obra determinada que él mismo previamente ha proyectado».

Así, los contratos de llave en mano no pueden definirse como una sola prestación, ya que están relacionados con una serie de relaciones contractuales, como la entrega de bienes y la prestación de servicios en el contrato acordado. Con la aplicación del concepto de la teoría múltiple, se consideran como una finalidad única. La LIR también lo reconoce de esta manera, pues el artículo 28 del reglamento afirma que «se reconoce la posibilidad de identificar prestaciones de diversas naturalezas aun cuando se pacten en el marco de un único contrato».

A su vez, la NIIF 15 define el precio pactado de las transacciones de contratos de construcción de la siguiente manera:

El precio de la transacción es el valor que esperamos tener derecho a futuro como contraprestación de los bienes y servicios a transferir indicados en el contrato, dicho precio deberá estar basado en los términos contractuales y prácticas habituales o tradicionales del negocio.

Cuando las empresas constructoras deben estimar los ingresos tomando en cuenta las cláusulas especiales en los contratos –que pueden ser incentivos, reclamaciones o penalizaciones por demoras en la construcción–, ¿cuál es el procedimiento que debe seguirse? La NIIF 15 establece criterios tales como contraprestaciones variables, limitaciones de estimaciones y existencias de componentes de financiación, pero el tratamiento tributario señala que, según el artículo 57 de la LIR, «no se otorgará el efecto fiscal a aquellas estimaciones contables que conlleven a una reducción o diferimiento de los ingresos devengados». ¿Qué pasaría si dichas estimaciones contables incrementaran el valor del contrato de construcción? ¿Se seguiría el mismo procedimiento anterior? ¿O se aplicaría el concepto de «devengo» mencionado en la NIIF 15?

Cuando las empresas constructoras suscriban contratos de construcción donde deban identificarse distintas obligaciones de desempeño –plasmadas en un solo contrato de

construcción, según el concepto de aplicación de la NIIF 15–, se deberá asignar un precio a cada una de las obligaciones de desempeño. Por el contrario, el artículo 32 de la LIR no contempla este supuesto, lo que da lugar a que las empresas constructoras apliquen el criterio más conveniente para estos casos.

Otro supuesto de análisis es la oportunidad de reconocer los ingresos a las empresas constructoras. Respecto de esto, la NIIF 15 (2018) señala que debe cumplirse al menos uno de los siguientes supuestos:

el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad, el desempeño de la entidad crea o mejora un activo que está bajo el control del cliente, el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para ella misma y la entidad tiene derecho al pago.

En este caso, la NIIF 15 presenta dos métodos de evaluación: el método de producto y el método de recursos. En el primero, los ingresos de las actividades ordinarias son reconocidos sobre la base del valor de los bienes transferidos y los bienes pendientes por transferir comprometidos en el contrato. En cambio, en el segundo, se debe considerar la cantidad de recursos que la empresa utiliza para cumplir con el desempeño plasmado en el contrato. Algunos de los problemas que se presentan aquí radican básicamente en que los costos en que se incurren no miden necesariamente el avance real. De esta manera, podrían presentarse costos hundidos que no se estarían reflejando dentro del precio de venta del contrato de construcción.

Como ejemplo puede mencionarse la venta de departamentos a futuro, es decir, cuando una persona natural adquiere un departamento o predio en planos. Surge la pregunta: ¿cómo se considerará la cuota inicial para efectos contables según la NIIF 15? Según la aplicación de la NIIF 15, la cuota inicial no tiene la calidad de ingreso, ya que, basado en un principio contable, el reconocimiento de los ingresos ocurre cuando se tiene la certeza de que se producirán. Una vez producidos, se contabilizarán en forma conjunta o se aplicará el criterio del devengo en forma independiente.

Si se aplica el concepto de «devengo» del DLeg N° 1425 a las empresas constructoras, ¿se volvería confiscatorio el efecto en el pago a cuenta del impuesto a la renta según el artículo 85 de la LIR? Lo anterior se sustenta en que las empresas constructoras destinarían flujos de efectivo para el pago de impuestos cuando deberían ser canalizados para adquirir el costo computable.

El artículo 57 de la LIR se aparta del concepto de «devengo» mencionado en la NIIF 15, puesto que la evaluación del control sobre el bien no debe tener un matiz subjetivo ni debe estar condicionada a este tratamiento. ¿Podría esto llevar a que se modifique el tratamiento tributario conforme lo dispongan las normas propias del sector o se debería aplicar el concepto que establece el DLeg N° 1425?

Para efecto tributarios, en la enajenación de bienes se aplica lo estipulado en el numeral 1, inciso a), artículo 57 de la LIR. En este numeral, se debe considerar el cumplimiento de hechos sustanciales, es decir, ya sea que el adquirente tenga derecho a decidir sobre el uso del bien y a obtener sustancialmente sus beneficios, ya sea que el enajenante haya transferido al adquirente el riesgo de la pérdida de los bienes. En ambos casos se tomará en cuenta lo que ocurra primero⁴ (Impuesto a la Renta, 2004).

¿Qué sucede en las obligaciones de no hacer? ¿Cómo se aplica el criterio del devengo en estos casos? Al respecto, Ciss (2018) explica:

Las obligaciones de no hacer son aquellas obligaciones caracterizadas porque el comportamiento o conducta del deudor consiste en una omisión o en una abstención. Se trata de una obligación negativa, como también lo es la obligación que consiste en no dar, si bien, mientras en ésta el deudor está obligado a abstenerse de entregar una cosa, en las obligaciones de no hacer la abstención se refiere a una actividad distinta de la de dar, que el deudor se obliga a no ejecutar por tenerlo prohibido.

La doctrina distingue según la omisión del deudor consista en una simple inactividad o en un dejar hacer o tolerar la conducta o actividad ajena. En esta segunda modalidad, aunque el deudor también se abstiene (como es común a todas las obligaciones negativas), resulta obligado a algo más: debe permitir o tolerar una actividad del acreedor a la que en caso de no mediar dicha obligación podría oponerse.

⁴ Numeral 1 inciso a) art 57: Tratándose de la enajenación de bienes se considera que se han producido los hechos sustanciales para la generación del ingreso cuando se produzca lo señalado en los acápite 1.1) o 1.2), lo que ocurra primero:

- 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.
- 1.2) El enajenante ha transferido al adquirente el riesgo de la pérdida de los bienes.

Se entiende entonces que, en estas obligaciones, cuando en el contrato no se determine el plazo de finalización o el plazo es indeterminado, el ingreso se devengará al vencimiento de los plazos previstos para el pago de la contraprestación.

2.3 Prestación de Servicios

De acuerdo con el artículo 9 del DLeg N° 825, los servicios se devengan en las siguientes ocasiones:

- a. En la fecha de la emisión de la respectiva factura o boleta,
- b. En la fecha en que la remuneración se percibe o se pone en cualquier forma a disposición del prestador del servicio, siempre que esto ocurra antes de emitirse la respectiva boleta o factura.

Como bien menciona la norma, existen dos supuestos: el primero se refiere básicamente a la emisión del requisito formal (la existencia del comprobante de pago), que no necesariamente es el momento del nacimiento del hecho imponible, y por ende tampoco lo es necesariamente del devengo. El segundo supuesto se refiere al momento del pago, que puede efectuarse antes o después de la emisión del comprobante de pago de la operación respectiva.

En cuanto a la prestación de servicios, se entiende que se realiza en el transcurso del tiempo. En consecuencia, los hechos sustanciales deberán producirse al término de dicho plazo para ser considerados como servicio devengado.

El artículo 57 de la LIR precisa las reglas para determinar los servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo. Estos servicios se presentan a continuación en la tabla 1:

Tabla 1: Reglas de servicios con ejecución en el tiempo según el artículo 57, LIR

Servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo	<p>Los ingresos se devengan de acuerdo con el grado de su realización. Los métodos para medir el grado de realización son los siguientes:</p> <p>a). Inspección de lo ejecutado.</p> <p>b). Determinación del porcentaje que resulte de relacionar lo ejecutado con el total a ejecutar.</p> <p>c). Determinación del porcentaje que resulte de relacionar los costos incurridos con el costo total de la prestación del servicio. Para este efecto, se debe considerar como costos incurridos solo aquellos vinculados con la parte ejecutada y como costo total los costos de la parte ejecutada y por ejecutar.</p> <p>El método que se adopte es el que mejor se ajuste a la naturaleza y características de la prestación.</p>	
	Servicios de ejecución continuada por el tiempo determinado	<p>Los ingresos se devengan en forma proporcional al tiempo pactado para su ejecución, salvo que exista un mejor método de medición de la ejecución del servicio, conforme a la naturaleza y características de la prestación</p>
	Servicios de ejecución continuada por tiempo determinado	<p>Los ingresos se devengan considerando el mejor método de medición de su ejecución, conforme a la naturaleza y características de la prestación. Una vez adoptado el método de acuerdo a lo dispuesto, este deberá aplicarse uniformemente a otras prestaciones similares en situaciones semejantes.</p>

Nota: Tomado de *Aplicación Práctica del Concepto de Devengado*, Gaceta Jurídica, 2019

Dentro de la exposición de motivos del DLeg 1425 se expresa que los servicios que se realizan en el transcurso del tiempo deben ser medidos de acuerdo con el grado de realización. Esto plantea tres métodos de análisis. El primer método se basa en inspeccionar lo ejecutado o avanzado. El segundo método radica en determinar el porcentaje que resulte de relacionar lo ejecutado con el total a ejecutar. El último método consiste en determinar el porcentaje que resulte de relacionar los costos incurridos con el costo total de la prestación del servicio.

Los servicios de ejecución continuada, conocidos como contrato de tracto sucesivo⁵, son aquellos cuya ejecución es ininterrumpida en el tiempo, esto es, las prestaciones son cumplidas sin interrupción. Por tal razón, Villazana (2019) considera que los ingresos pueden devengarse en forma proporcional al tiempo de su prestación.

El informe 267-2001-Sunat/K0000 menciona si las comisiones de los agentes de seguros son deducibles en el mismo ejercicio en que se devengan. El informe recurre al artículo 57 de la LIR y al marco conceptual del plan de cuentas del Sistema Asegurador, Resolución SBS N° 449-2000. En resumen, menciona que, respecto del registro de los ingresos, se deben contabilizar también los costos incurridos para obtener los ingresos. Por eso, el informe concluye que los ingresos deben ser reconocidos en el ejercicio económico donde se adquiere el derecho a ser recibidos. En el caso de los corredores de seguros, lo que prima es la prestación del servicio: los ingresos se devengan durante el periodo de cobertura de la póliza de seguro.

2.4 Cesión Temporal de bienes

El DLeg N° 1425 puntualizó que el ingreso se devenga en forma proporcional al tiempo de la cesión, salvo si existiera un mejor método para aplicar sobre la base de su ejecución. El concepto de «cesión» se plantea cuando una persona, sea natural o jurídica, cede o transfiere alguna posesión. Cuando se revisa este concepto, surge la pregunta: ¿existe devengo o nacimiento de la obligación tributaria en este supuesto?

Como el decreto menciona, los ingresos irán reconociéndose al tiempo de la cesión con la aplicación de un método que permita medir los avances en forma clara y transparente. ¿Cuál será entonces el criterio para aplicar de dicho método? ¿Será posible que, para efectos tributarios,

⁵ Tomado del informe 121-2016-SUNAT/5D0000 que cita a Max Arias-Schreiber y Manuel de la Puente

dicho método deba cumplir ciertos requisitos, tal vez la firma de un especialista o de otros? Sobre esto, Villazana (2019:52) señala lo siguiente:

Cuando se hace referencia a la cesión temporal de bienes se está haciendo alusión tanto a las cesiones temporales de bienes tangibles como intangibles. Además, dado que también se trata de prestaciones cuya ejecución se realiza en el transcurso del tiempo, al igual que en el caso de los servicios de ejecución continuada.

Así pues, es el contribuyente quien debe determinar el método que se utilizará. El método se aplicará de manera uniforme durante todo el tiempo que dure el servicio que se está brindando. Villazana puntualiza que la ejecución será la misma que la de los servicios. Por su parte, el DLeg N° 1425 establece que el contribuyente, una vez que eligió el método de aplicación, deberá comunicarlo a la Administración Tributaria. Se entiende que será de aplicación no solo para el servicio que se está prestando, sino también para otras prestaciones similares.

De esta forma, lo que se busca es que el contribuyente elija métodos que sean ventajosos y difiera ingresos de acuerdo con el beneficio tributario que resulte del planeamiento fiscal que formule. Debe recalcar que, para cambiar de método, la Administración Tributaria, previa comunicación, tendrá un plazo de 45 días hábiles para dar por aprobada o denegada la solicitud. A falta de esta respuesta, se entenderá el «silencio positivo», es decir, se dará por aprobada la solicitud.

2.5 Caso práctico sobre la controversia en la aplicación del Decreto Legislativo N° 1425

Enunciado: Empresa constructora que se encargará de la edificación de un conjunto de departamentos de un bloque de 15 departamentos, sobre un terreno donde se encuentra actualmente una casa que será derrumbada. Para ello, el proyecto cuenta con cuatro etapas:

1. Etapa de planificación de los planos: diseño del anteproyecto.
2. Etapa de demolición de la casa para construir el conjunto de departamentos.
3. Etapa de construcción de los departamentos.
4. Entrega de obra.

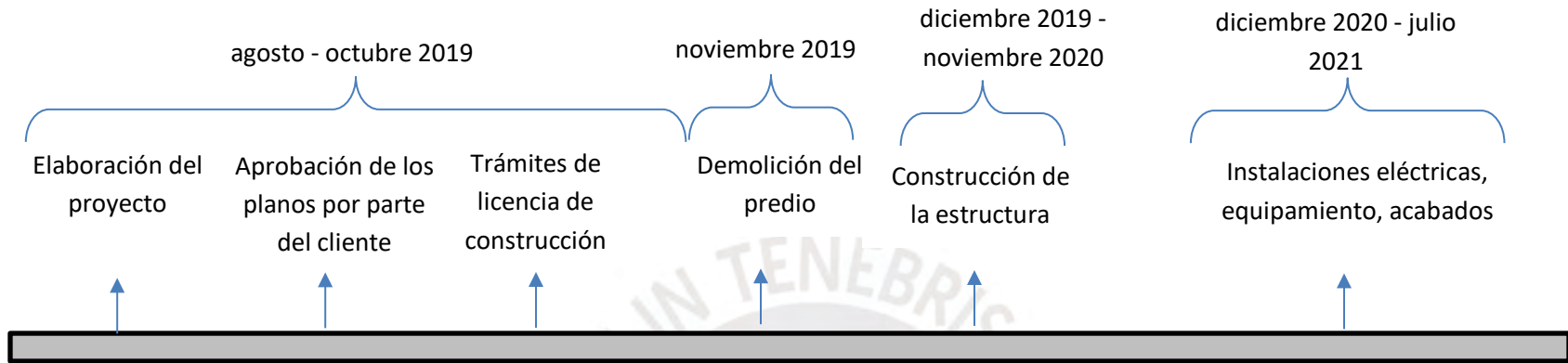
El plazo de la obra está previsto para 24 meses de ejecución. La primera etapa comienza en agosto de 2019 y culmina en julio de 2021. El contrato se firma bajo la modalidad de llave en mano, es decir, la empresa constructora acuerda con su cliente la gestión global del proyecto. Se

identifican varios servicios que se van a prestar, como el diseño, la demolición, la cimentación, la construcción de la estructura, las instalaciones eléctricas y sanitarias, la instalación de equipamientos y los acabados.

El cronograma de avance de la obra estuvo planificada de la siguiente manera:



Planificación inicial



Modificación del cronograma

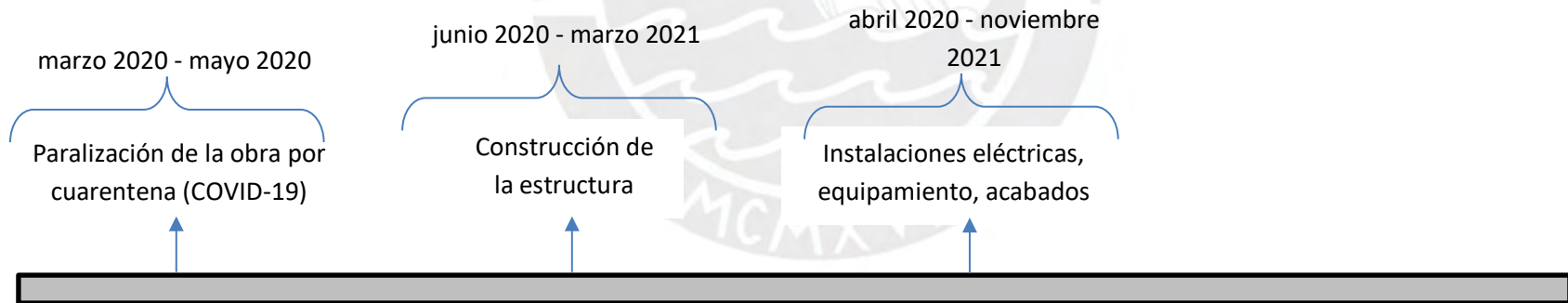


Figura 5: Cronograma de trabajo de la empresa constructora. Fuente: Elaboración Propia

La empresa planificó la preventa de los departamentos con un descuento del precio de venta del 15 % para aquellos que adquirirían en planos sus departamentos. La venta de los departamentos a precio normal iniciaba en diciembre de 2020 con fecha de entrega en julio de 2021.

Con fecha 15 de marzo el gobierno peruano dictó el Decreto Supremo N° 044-2020-PCM, donde declaró el estado de emergencia a causa del COVID-19 y, en consecuencia, se paralizó por completo la industria de la construcción. Mediante la Resolución Ministerial 116-2020-Vivienda, se autorizó el reinicio de la fase 2 de las actividades de construcción. A causa de este hecho no pensado, muchas personas naturales que ya habían entregado la inicial para la compra de su futuro departamento decidieron no continuar y pidieron la devolución de lo pagado hasta esa fecha. Sin embargo, la empresa había incurrido en gastos adicionales por la implementación de los protocolos de prevención y la compra de EPP para sus trabajadores, así como en gastos del personal que resultó infectado con el COVID-19. La empresa optó por utilizar el método del artículo 63, inciso b) de la LIR, donde se estipula que deberán determinar la renta considerando el importe cobrado menos los costos incurridos.

En el artículo 63 de la LIR se dispone que las empresas de construcción o similares –que ejecuten contratos de obras cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable– podrán acogerse a uno de los siguientes métodos:

Artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta	Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra.
	Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo del importe cobrado y/o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio comercial, los costos correspondientes a tales trabajos.

Si se aplica lo mencionado por el artículo 57 de la LIR, con la modificatoria del DLeg N° 1425, se deberían reconocer los hechos sustanciales para su generación sin importar cuándo se fijaron los términos para su pago. Basta con tener el control sobre el bien para que sea considerado devengado en el ejercicio tributario. De esta manera, la empresa aplica la NIIF 15 para contabilizar sus operaciones. Para esto, se empleará el siguiente esquema:

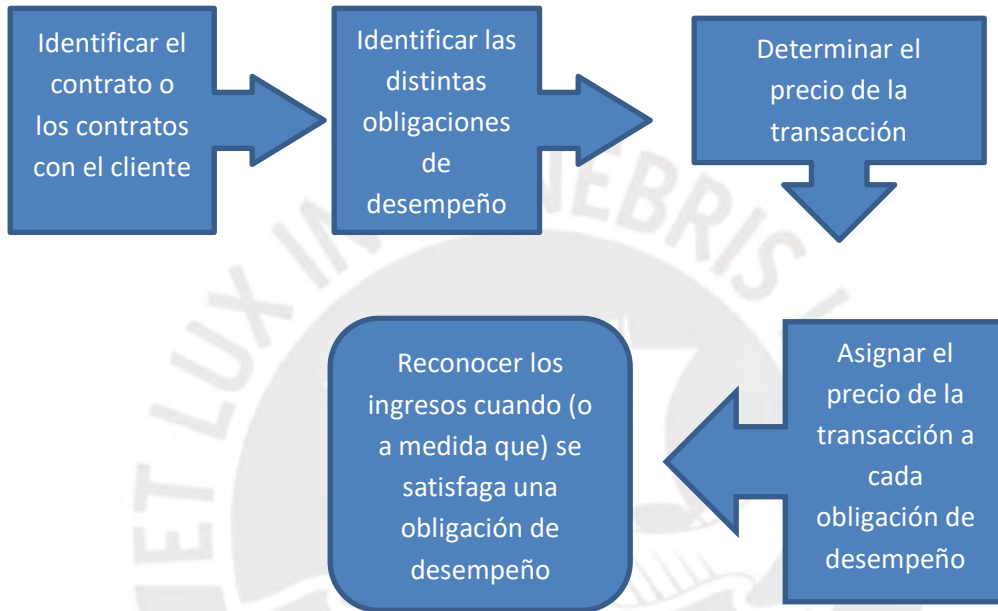


Figura 6: Enfoque de los 5 pasos de la NIIF 15 (*Aplicación Práctica del concepto de Devengado*, 2019)

Cuando una persona natural o jurídica acuerda con la empresa constructora la compra de un departamento, se aplica el paso 1: identifica las condiciones de cada contrato. Al respecto, en el párrafo 15 de la NIIF 15 se menciona que «los beneficios económicos de dos o más contratos de obra fluyan necesariamente en conjunto; y el compromiso de transferir los bienes y servicios se den bajo un mismo patrón de transferencia».

Del caso planteado se puede apreciar que la empresa constructora tiene varios beneficios económicos porque posee diversos proyectos. Si bien es cierto que los proyectos se ejecutan y se entregan en un mismo patrón, también es cierto que se ejecutan en periodos contables diferentes,

ya que una de las finalidades que se tiene con este paso es identificar los riesgos en que podría incurrir la compañía. En relación con esto, Gomodar y Camacho (2019) indican que

si el reconocimiento de los ingresos gravados de la operación debería ser afectado (reducido, aumentado o diferido), por estimaciones financieras basadas en probabilidades, si dichas estimaciones no deberían tener efecto hasta el momento en que los hechos gravados ocurran”

El segundo paso para la empresa es identificar el número de obligaciones de desempeño. Para el caso planteado se tiene lo siguiente: diseño y elaboración de planos, demolición de predio, cimentación de estructura, levantamiento de edificación y acabados. En el caso planteado, se identificará la capacidad que tiene el cliente para beneficiarse con cada obligación de desempeño, que puede ser de forma individual o en conjunto.

Como tercer paso se debe determinar el precio de la transacción, que estará definido por los párrafos 47 y 48 de la NIIF 15. El precio puede ser fijo, variable o la combinación de ambos. Para ello es necesario determinar las contraprestaciones de los bienes hacia el cliente y las limitaciones a las estimaciones de la contraprestación. Si hay algún componente de financiamiento, se deben determinar los pagos realizados por el cliente.

Es importante determinar el reconocimiento del ingreso. Para esto, la NIIF 15, en su párrafo 35, refiere criterios como los siguientes: el cliente puede recibir y consumir en forma simultánea el beneficio mientras se ejecuta el proyecto; se mejora el activo mientras está bajo el control del cliente; entre otros. Por esta razón, se determina el método (b) del artículo 63 de la LIR y se deducen de los ingresos los costos incurridos.

En la etapa de planificación se realizaron ventas tales como la preventa de departamentos. Estos ingresos no son considerados devengados en el ejercicio 2019. El sustento se encuentra en el artículo 57, inciso a), donde esta regla no aplica a las empresas constructoras.

En el análisis que se efectúa aquí, se plantea luego la siguiente pregunta: ¿cuándo surge el hecho sustancial? Podría responderse siguiendo dos aspectos: según la ejecución de la obra en su totalidad o según el grado de avance.

Supuestos:

¿Qué pasa si la empresa constructora considera como ingreso cada dinero que va recibiendo producto de las valorizaciones que realizará por la construcción en sí? Se considera que, de

acuerdo con el informe N° 149-2007-Sunat/2B0000, los contratos se computan por años y no por ejercicios gravables. Según el DLeg N° 1425, será devengado al momento de producirse los hechos sustanciales, que, en este caso, son las valorizaciones realizadas.

Por efecto de la pandemia, las obras quedaron paralizadas hasta junio de 2020, fecha en que se reiniciaron los trabajos de construcción. Algunos clientes pidieron la devolución del dinero que habían adelantado el ejercicio anterior. Como la empresa lo tiene contabilizado como anticipo y no como ingreso, se procede a la emisión del comprobante de pago correspondiente.

Sin embargo, debe recurrirse a un análisis más profundo. El método contable estipula que, para determinar los ingresos en los contratos de construcción, las partes deben fijar hitos de cumplimiento. Por ello es importante revisar las cláusulas del contrato, a fin de saber si algún hito fue cumplido, de modo que la empresa constructora considere el dinero como ingreso.

Otro caso que se puede analizar son las ventas de productos con devolución en las que las condiciones se pactan a un plazo máximo, ya sea por estar dentro de la garantía del producto o por no cumplir con las estipulaciones del cliente. Para reconocer los ingresos, la NIIF 15 establece que ante todo se debe reconocer si el importe de la contraprestación es real, sin tomar en cuenta aquellos bienes o productos que puedan ser devueltos ni el pasivo que se genere, de modo que la empresa no tenga derecho.

Para el caso del impuesto a la renta, la aplicación del DLeg N° 1425 no admite que el ingreso disminuya por efecto de «estimaciones que se realicen sobre la posibilidad de no recibir la contraprestación o parte de ella». Como bien menciona la Exposición de Motivos del DLeg N° 1425:

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 la renta neta de tercera categoría.

Sobre este efecto se tuvo que aplicar protocolos e incurrir en sobrecostos que no se incluyeron inicialmente en el presupuesto de la obra. Los EPP que adicionaron gastos fueron la elaboración del protocolo de seguridad, enfermería (requisito obligatorio por la cantidad de trabajadores) y la planilla. Asimismo, se consideró un ajuste en el precio de venta.

Por la baja demanda, al no poder colocarse los departamentos, se ofrecieron las siguientes promociones: descuento de 10 % sobre el precio final, pago de la cuota inicial en partes, entrega de cocina, televisores y otros como parte del equipamiento de los nuevos departamentos si compraban dentro de la promoción. Con los clientes que decidieron continuar se tuvo que modificar el convenio inicial y ofrecerles nuevas condiciones.

El reglamento de la LIR define que «el hecho o evento que se producirá en el futuro» es un evento posterior a lo acordado inicialmente, distinto al hecho sustancial que originó el ingreso devengado. Por ello es importante determinar cuándo surge el hecho sustancial en los contratos de construcción. Para el Tribunal Fiscal, en los contratos de construcción el hecho sustancial se produce al momento de ejecución de la obra. Surge entonces la pregunta: ¿cuándo se considera ejecutada una obra? ¿En función del grado de cumplimiento o cuando está terminada al 100 %?

En el presente trabajo se considera que la modificación introducida por el DLeg N° 1425 no ha limitado el método de medición de avance de obra. Por tal razón, estos avances de obra pueden ser medidos a través de las valorizaciones de obras, contempladas tanto en la NIC 11, norma derogada, como en la NIIF 15. Por su parte, la LIR no prohíbe dicho método.

Dentro de las empresas de construcción también se encuentra un método o forma de determinar los ingresos. Esta obligación de cobro puede verse reflejado en el cumplimiento de avance de la obra y en la aprobación por parte del cliente. No obstante, surge aquí otro problema, ya que la empresa constructora puede estar demostrando los avances de obra, pero no tiene la aprobación del cliente.

El Tribunal Fiscal ha manifestado en resoluciones (por ejemplo, RTF N° 1652-5-2004) el reconocimiento de los ingresos en las empresas constructoras que utilizan el método de valorización de obra. Estos ingresos se reconocen cuando se tengan los elementos necesarios para el reconocimiento de la retribución. Estos elementos deben estar reconocidos en el contrato. Pero ¿si las valorizaciones indican reajuste en los precios? El mencionado tribunal ha determinado que estos ajustes se tendrán que realizar al año siguiente.

En el caso de la RTF mencionada en el párrafo anterior, el contribuyente debía tener la certeza de que los reajustes por el contrato de obra y el precio final eran seguros. Esto tenía que estar estipulado en el contrato original. El contribuyente lo reconoció en la liquidación final de la obra (al año siguiente), pero la Administración Tributaria lo imputaba al año inicial de la obra.

El problema se agudiza para aquellas empresas que no presentan valorizaciones mensuales, sino únicamente informes cada determinado tiempo. Para este caso no se aplica el inciso b) del artículo 36 del Reglamento del Impuesto a la Renta. Con la introducción del DLeg N° 1425, se entiende entonces que debe modificarse el reglamento, algo que no ha sucedido aún.

Sin embargo, el Tribunal considera que los ingresos deben ser reconocidos tributariamente cuando pueda determinarse y cuando se tenga la certeza de que el servicio se ha cumplido. ¿Se podría decir que las valorizaciones son una condicionante o un hecho sustancial para que el ingreso sea reconocido para efectos tributarios? En este trabajo se considera que, mientras el evento o hecho sustancial esté condicionado a que ocurra en un tiempo futuro y este sea verificado, se estaría acatando lo que menciona el impuesto a la renta y su reglamento.

Otro punto que debe ser analizado es la transferencia del control sobre los bienes. La Segunda Disposición Complementaria Final del DLeg N° 1425 adopta el concepto contable y a la vez expresa claramente que se debe considerar lo estipulado en la NIIF 15. Es decir, deben aplicarse los criterios de transferencia de control recogidos por la norma contable. Pero ¿qué sucede en el caso de que no se cumplan los criterios mencionados en la NIIF 15 sobre la transferencia del control? ¿La transferencia podría ocurrir en un solo acto (el ingreso tributario se reconocería en la transferencia del riesgo)? Se estaría aquí ante una diferencia en la aplicación del inciso b) del artículo 63 de la LIR.

En cuanto a las estimaciones contables requeridas por la NIIF 15, estas deberán registrarse en los libros contables como provisiones y como ingreso o como gasto dependiendo de la operación que se esté realizando. Según la NIC 11, norma derogada y recogida por el DLeg N° 1425, estos ajustes debían primero ser aceptados por el cliente. Pero bajo la NIIF 15 solo se requiere realizar la estimación y proceder a su registro. Esto genera una diferencia temporal al momento de la liquidación de los impuestos, pero contradice lo que el Tribunal Fiscal ha establecido como jurisprudencia en cuanto a la ocurrencia de los hechos futuros.

Como resumen podemos mencionar que, antes de la entrada en vigencia del DLeg. 1425 el concepto de Devengo para la Administración Tributaria partía de la existencia de un hecho sustancial concreto, es decir que la regla general se sume a la regla particular, esto sumado a que recogía el concepto vertido en la NIC 18, norma ya derogada, el cual mencionaba que los ingresos están supeditados a hechos concretos, reales. El Tribunal Fiscal también recurrió a la doctrina

contable, es más en la Resolución que citamos dice claramente que la Ley del Impuesto a la Renta no define el concepto de Devengo, es por ellos que el Tribunal también recurre al a NIC 18.

Que sucede con las empresas de construcción, el Tribunal recurrió a la NIC 11, norma también ya derogada. En dicha norma se determinaba métodos de asignación de ingresos, basados a la realidad económica del contrato de construcción, esto se reflejaba en los avances de obra. Con la entrada en vigencia de la NIIF 15, se recoge el criterio de que el hecho sustancial ocurre cuando el adquirente adquiere el control del bien, pero en las empresas de construcción esto sucede al momento de la liquidación final de la obra.

La aplicación del DLeg 1425 produce cambios en la aplicación del artículo 63 inciso b) de la Ley del Impuesto a la Renta, por el cual el reconocimiento de los ingresos gravados estará supeditado a si se aplica en base a la NIIF 15 ó en base al DLeg 1425, donde el punto principal de discusión será saber la ocurrencia del hecho sustancial. Cuando las empresas realizan provisiones sobre probabilidades de ocurrencia, mucho mas en las empresas de construcción - practica usual- no se podrá determinar si dicha ocurrencia será con la sola aplicación del DLeg. 1425, se tiene que recurrir en forma obligatoria a la NIIF 15, esto generará diversos criterios de reconocimiento de eventos futuros que llevarian a ser confiscatorios para las empresas de construcción.

La NIIF 15 también recoge a las contraprestaciones adicionales de la venta o prestación del servicio, que son en muchos casos el periodos siguientes a la venta o prestación del servicio, el DLeg. 1425 no lo mencina, mucho menos lo recoge en la normativa. Por lo que es necesario que la Administración Tributaria tome na posicion al respecto a travs de los informes que emite, o ante la ausencia de dicha posición será el Tribunal Fiscal que lo hara en su momento.

CAPÍTULO III: SUPUESTOS CONTROVERTIDOS EN EL MARCO DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 1425

3.1 El «devengo»: ¿un concepto contable o tributario?

Antes de la entrada en vigencia del DLeg N° 1425, el concepto de «devengo» se tenía casi definido a través de la diversa jurisprudencia vertida por el Tribunal Fiscal. En la mayoría de los casos, el Tribunal ha recurrido a la normativa contable para conceptualizar el «devengo», mientras que en otros casos (los menos) ha echado mano de la normativa jurídica. A continuación se mencionarán dos ejemplos del criterio del devengo que el Tribunal Fiscal ha adoptado basándose en las normas contables.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11911-3-2007, el caso que falló el Tribunal estaba referido a la interconexión del servicio telefónico. Para el reconocimiento de ingresos, se debía demostrar que la operación se había realizado y que la compañía de teléfonos había recibido todas las condiciones para tener derecho a los beneficios.

La Resolución del Tribunal Fiscal N° 5349-3-2005 hace hincapié en que todo ingreso genera un costo. Debido a esto, puntualiza el concepto de asociación –concepto que se mencionó también en el presente trabajo–. Así, pues, para que se pueda cumplir con el concepto de «devengo», se deben analizar los ingresos sin dejar de lado los costos en que incurran.

En la contabilidad se parte de los principios contables que enmarcan el registro de las operaciones de cada hecho económico en que incurre una empresa. Para el presente análisis, es especialmente relevante el principio de ejercicio o periodo contable. De manera que dependerá de los principios el reconocer los ingresos o los gastos para cada operación en la aplicación del principio del devengo.

En relación con esto, Lara (2014:300), dentro de su investigación, ayuda a esclarecer el concepto de ejercicio contable o económico. Para la contabilidad, es el segmento temporal de la vida de un negocio o entidad económica bajo el principio contable de empresa en marcha. En cambio, para la tributación, es la medición del resultado de las operaciones de la entidad en dicho periodo, de modo que se retribuya al Estado la carga impositiva. El tema de discusión será entonces cuándo se deben reconocer los ingresos o los gastos en un periodo o por qué deberían

estos diferir para el siguiente periodo de análisis. Para ello, se debe recurrir a la normativa, que nos indicará el procedimiento que debe seguirse.

Como bien se expuso en el párrafo anterior, cuando las obligaciones o los registros de los hechos económicos pasan de un periodo a otro, se genera la discusión del reconocimiento de estas operaciones. Esto ocasiona que, por el análisis que se realiza de la norma, en algunos casos se estén considerando ingresos gravados para el período siguiente, o viceversa. Dependerá, pues, del tipo de interpretación que se esté dando a la operación que generó el hecho económico a la luz de la normativa vigente.

Para León (2010:977), el primer paso debe ser recurrir a los conceptos contables, que se encuentran muy claramente explicados en el Marco Conceptual de las NIC. En este marco, uno de los criterios para considerar a los ingresos como devengados dentro de un ejercicio económico o tributario es que estos sean incrementos en los beneficios económicos o disminuciones en las obligaciones de la entidad.

La norma contable –al decir de Marysol León– reconoce los ingresos cuando se producen los incrementos en los activos, es decir, aumentan el dinero en caja, las cuentas por cobrar o la mercadería. Esto permite que exista un beneficio económico y, por ende, se esté hablando ya de un ingreso para efectos del concepto contable.

Por su parte, la revista AELE (2018:36) define «devengo» recurriendo a la normativa tributaria, artículo 57 de la LIR. En resumen, como regla general, son tres los supuestos: el primer supuesto son los hechos sustanciales para su generación; el segundo supuesto es el derecho a obtener el ingreso que no está sujeto a condición suspensiva, y el tercer supuesto es la independencia del momento del cobro. Sin embargo, se puede plantear la siguiente pregunta: ¿solo la aplicación de dichos elementos permite saber si un hecho económico es devengado o no en un ejercicio contable?

Para Durán Rojo y Mejía (2017), estos supuestos son preconceptos que, al no estar claramente definidos dentro de la legislación, lleva a que la interpretación de su lectura sean muy amplia. De este modo, puede formarse un concepto errado de «devengo», ya que este concepto está formulado en un lenguaje técnico-jurídico. Así, quedan de lado los conceptos contables, que son el origen y la razón de ser del devengo, principio contable que es materia del presente análisis.

Así pues, tratar de entender un hecho económico con una norma jurídica es diferente de tratar de gravar el hecho económico con la norma jurídica. Esto debe quedar bien estipulado. Por ello, es posible que, ante la falta de un concepto exacto de «devengo», se deba recurrir a la normativa contable para entenderlo. Asimismo, el impuesto a la renta tampoco tiene un concepto claro sobre «ingreso». En vista de esto, también debe recurrir al concepto contable. Por eso, se trató de formar una noción de «devengo» e «ingreso» con conceptos contables.

No obstante lo dicho, tampoco puede dejarse de lado que el derecho crea un orden basado en normativas y principios jurídicos, y que la contabilidad es el puente entre el derecho y la economía. Además, no debe olvidarse que el derecho regula los hechos económicos que se suscitan y son registrados en la contabilidad. Como bien lo menciona Duran Rojo y Mejía (2017).

Esto de ninguna manera quiere decir que el derecho se maneja por un camino opuesto a la contabilidad. Dubois (2010) refiere que tanto el derecho como la contabilidad tienen un amplio margen de convergencia en múltiples conceptos y hechos económicos de las empresas, que se basan por un lado en los principios del derecho y por el otro en los principios contables.

Hechos como el mencionado en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 (Lima), sobre la aplicación de la analogía en la interpretación y análisis de una norma jurídica, muestran que usar supletoriamente las normas contables como fuentes de interpretación no sería lo adecuado.

Durán Rojo y Mejía Acosta (2017) presentaron un tratado sobre el análisis del derecho contable, así como los primeros lineamientos sobre el concepto de «devengo» que no se encontraban plasmados en la ley. El presente trabajo coincide con los autores en que el devengo debe estar dentro de la interpretación de la norma tributaria, pero no como fuente de interpretación, ya que el ordenamiento jurídico no lo permite y no cumple con los requisitos mínimos exigidos, como son la publicación de la normativa y su entrada en vigencia. Esto se analizó en el capítulo 1 del presente trabajo.

No es posible establecer una norma contable como fuente de interpretación en el ámbito legal. Prieto (2014) ratifica esta posición argumentando que cada norma jurídica solamente existe a través de la ordenación del conjunto de símbolos y palabras que producen oraciones gramaticales, las cuales a su vez dan lugar a la trasmisión del mensaje que se desea dar a conocer.

La contabilidad está enmarcada en reglas y principios, tales como las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), los principios contables, entre otros, mediante los cuales se podrán elaborar los estados financieros (EEFF). Como señala Baez (2005), no se debe confundir la veracidad de los EEFF, establecida a través de documentos, con la situación regulatoria de las reglas contables.

Diversos autores ya han mencionado que la contabilidad no puede ser considerada como fuente de interpretación en el derecho tributario, ya que la contabilidad no está reconocida dentro del artículo III del Título Preliminar del Código Tributario. Además, la contabilidad no cumple con el requisito de publicidad.

Durán Rojo y Mejía Acosta (Enero 2017) llegan a la misma conclusión en su trabajo sobre tributación y contabilidad. Allí mencionan que

es frecuente que las leyes tributarias opten por la fórmula de remisión constitutiva o regulación per relationem a la normativa contable. De esta manera la contabilidad sería así, al margen de cualquier pretendida prevalencia frente a la normativa tributaria, un instrumento de conocimiento, un signo de medición de la capacidad contributiva de la sociedad. (p. 29).

Por eso, muchos consideran que al hablar de «devengo» hay que remitirse a la contabilidad, y que por este motivo debe ser considerado como parte del derecho tributario. Pero el problema radica en que las normas contables no tienen un inicio de entrada en vigencia, puesto que muchas normas contables tienen su inicio de aplicación, pero a la vez permiten su uso anticipado.

Antes de la entrada en vigencia del DLeg N° 1425 se tenía tres posturas sobre el concepto de «devengo»: para unos, era un concepto contable; para otros, era un concepto jurídico, y, para un tercer grupo, era la unión de ambos.

Gonzales Poveda, en su libro *Impuesto sobre Sociedades* (1988), expresa la idea de un resultado único como resultado empresarial, donde fluyan los hechos imponibles de la norma tributaria y los lineamientos de las normas contables. Debido a ello, la idea es que la contabilidad sea un instrumento para mostrar los hechos y los acontecimientos reales sobre la base de un registro de operaciones y presupuestos en todos los casos permitidos por las normas de contabilidad.

Pero García Novoa (enero de 2020) refiere lo que Griziotti afirma sobre la «capacidad contributiva autónoma de la sociedad». Griziotti plantea el concepto de persona jurídica como una unidad de eficacia que además le está permitido tener independencia como sujetos activos y pasivos, con una capacidad de pago autónoma de la capacidad económica. Sin embargo, para algunos, lo mencionado no tiene asidero jurídico, pues esto llevaría a que las personas naturales tengan el mismo nivel que las societarias en cuanto a su categoría jurídica.

Para nadie es novedad que en muchas empresas se determinan los impuestos de operaciones aún no contabilizadas, ya sea porque el comprobante de pago todavía no se ha emitido, ya sea porque será contabilizado en el ejercicio siguiente o en un periodo distinto al de la fecha de su emisión. Para ello, es necesario analizar cada caso a fin de determinar si dicho procedimiento es correcto y no contradice alguna norma contable o tributaria por la que podría incurrir en una multa para la empresa. En el caso de comprobantes que han sido recepcionados y que cumplieron con lo que exige el artículo 57 de la LIR, sí se trataría de un gasto reparable si se contabiliza en el ejercicio siguiente.

También es costumbre dentro de la contabilidad realizar las provisiones de operaciones, que en su mayoría son operaciones de gastos. Esto lleva a que se realicen anotaciones que no están necesariamente dentro de lo estipulado por la norma tributaria.

Sobre la aplicación de la norma contable, propiamente de la NIIF 15, debe efectuarse a todas las empresas cuyos ingresos sean menores a 3000 UIT. Sin embargo, la LIR establece que dicha obligación es para todos los contribuyentes, sin tomar en cuenta el nivel de ingresos que tengan. Esto se muestra en la tabla n.º 2.

Tabla n.º 2: Distribución de empresas por ingresos en UIT

Tipo de empresa	Hasta UIT	N.º empresas
Pricos	1700	5,521
Pricos	2300	978
Pricos	2500	239
Pricos	3000	549
Pricos	5000	1,405
Pricos	7000	763
Pricos	Más	3,533
No Pricos	545	118,516
Total		131,504

Fuente: Exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1424

Por lo expuesto, las NIIF han sido utilizadas como fuente o medio para dar solución a ciertos conceptos no estipulados en el derecho tributario. En cuanto a la aplicación de las NIIF en la contabilidad de las empresas, se generaron problemas en su aplicación por haber un número considerable de empresas que no estaban obligadas a utilizarlas, más aún con la publicación de la NIIF 15. En cuanto al reconocimiento de los ingresos de una empresa, al encontrarse los ingresos bajo un nuevo método de reconocimiento, se generó una disimilitud con la norma del impuesto a la renta.

En resumen, los ingresos se imputarán de acuerdo con el literal a) del artículo 57 de la LIR.

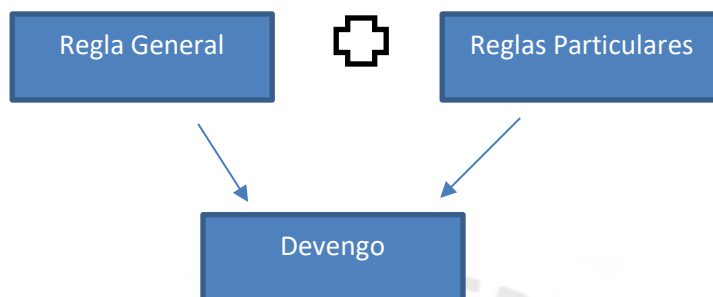


Figura 7: Imputación de ingresos

Fuente: *Aplicación Práctica del Concepto de Devengo*, p. 67

Como se aprecia en la figura 7, la suma de ambas reglas permite aplicar el principio del devengo, es decir, primero deben observarse las reglas generales y luego las reglas específicas. Estas últimas reglas son los hechos sustanciales que menciona el DLeg N° 1425.

Nicolás Canevaro (enero de 2020) discute la problemática de aplicar y reconocer los ingresos según la norma contable y la interpretación de la norma tributaria. Para el autor, el problema radica en tres momentos: el primero es la aplicación conjunta del devengo y del diferido, que consiste en no reconocer los ingresos en el periodo que se declara, sino reconocerlo en el momento en que se factura el servicio que se prestó.

El segundo momento ocurre en la aplicación de la NIC 18, que ya quedó derogada con la entrada en vigencia de la NIIF 15. Se trata simplemente de otorgarle prioridad al concepto de «devengo» contable, establecido por las normas de la contabilidad.

El tercer momento tiene que ver con la aplicación en forma anticipada de la NIIF 15 por parte de las empresas. Estas deben reconocer un ingreso bajo interpretación de la NIIF 15 y en parte por la NIC 18, y también deben determinar si existen contraprestaciones posteriores a la venta realizada.

Entonces, para determinar si el concepto de «devengo» es un concepto contable o tributario, se debe recurrir al Código Tributario. Este, en su Norma IX del Título Preliminar, establece lo siguiente:

para lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les oponga ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”.(Código Tributario, 2013)⁶.

Para nuestro caso, el derecho tributario tomó el concepto de «devengo» de la contabilidad, que sí la tenía conceptualizada y bien definida a través de los principios de contabilidad. Sin embargo, con la entrada en vigencia del DLeg N° 1425, se esperaba que este definiera un concepto propiamente dicho, y no a través de parámetros que puedan llevar a formarse diversos criterios de interpretación.

3.2 Los hechos sustanciales del Decreto Legislativo N° 1425

Dentro del análisis realizado al DLeg N° 1425 se resalta el concepto de «hechos sustanciales», puesto que no se encuentra especificado a qué se refería el legislador cuando puso como requisito que los ingresos se consideren como devengados en un periodo tributario.

Un punto que genera discusión –y que es materia del problema que se está planteando– es que el DLeg N° 1425 plantea métodos para medir los grados de avance, como los siguientes:

- a) Inspección de lo ejecutado.
- b) Determinación del porcentaje que resulte de relacionar lo ejecutado con el total a ejecutar.
- c) Determinación del porcentaje que resulte de relacionar los costos incurridos con el costo total de la prestación del servicio. Para este efecto, se debe considerar como costos incurridos solo aquellos vinculados con la parte ejecutada y como costo total los costos de la parte ejecutada y por ejecutar.

La Resolución del Tribunal Fiscal N° 604-5-2001 –recogida en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1425– toma el concepto de la NIC 18 que menciona que los ingresos de

⁶ Tomado del Decreto Supremo 133-2013-EF Título Preliminar

la venta de productos eran reconocidos cuando se transferían los riesgos y beneficios del producto o servicio. Este concepto que también se toma en cuenta en la NIIF 15. Así, Reig (2011:167) ha definido el ingreso devengado como ingreso sobre el que se ha adquirido un derecho o una obligación, y que después de ciertos hechos necesarios, como son los gastos, se adquirirá una mejora para la empresa, como los derechos de cobro para la contabilidad.

En otra resolución del Tribunal Fiscal, RTF N° 5349-3-2005 se señala que el devengo está asociado con ingresos y gastos a través de hechos sustanciales. Por esta razón, la RTF recurre a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 1:

Que conforme a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) No. 1..., una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable de lo devengado, precisando que los gastos se reconocen en el estado de ganancias y pérdidas en base a una asociación directa entre los costos incurridos y las partidas específicas de ingresos obtenidos (concepto de asociación). De acuerdo con el mencionado concepto de asociación, para efecto de la aplicación del devengado es indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los que se incurre para la generación de dicho ingreso, por existir una relación causa y efecto entre los ingresos y gastos.

Este caso también ha sido recogido por la Administración Tributaria. Al reconocer los ingresos y los gastos de hechos económicos, estos podrían interpretarse como hechos sustanciales a los que refiere el DLeg N° 1425.

La Administración Tributaria en su Informe N° 079-2006-Sunat/5D0000 (2016) recurre a la doctrina contable, en el caso de los gastos diferidos o gastos preoperativos. Estos gastos están conceptualizados como gastos que ya se produjeron en el pasado, pero que no están aún considerados dentro del beneficio que se espera en un futuro próximo. De esta manera, la asignación de los costes queda postergado.

El informe también resalta el concepto contable de equiparación de ingresos y gastos, donde el costo producido en un periodo puede llegar a beneficiar a uno o varios periodos en un futuro. Para que esto ocurra, el coste deberá diferir hasta el periodo futuro donde se tendrá el ingreso futuro. El informe pone como ejemplo el caso de las empresas que deciden instalar maquinaria nueva o mejorar la existente. En este caso, dichas empresas pueden diferir los costes y los pueden cargar a los periodos contables donde se van a beneficiar de ellos.

Como se puede ver, el informe emitido por la Administración Tributaria recoge el concepto de diferimiento a fin de reconocer ingresos que no se han producido en el periodo en el cual se han ejecutado. De este modo, los gastos serán diferidos al periodo en el cual se reconoce el ingreso. No obstante, surge una duda sobre este informe. Si el servicio se presta al 100 %, pero no se factura todavía el servicio, ¿se podrá aplicar el diferimiento de los gastos? En este trabajo se considera que ya la doctrina y la jurisprudencia han zanjado este problema: no se podrá aplicar.

3.3 Los contratos de llave en mano

Este tipo de contrato, según Morris (2000), define a aquellos contratos que en un solo acto vuelven operativa la prestación materia del contrato. Ejemplo de esto puede ser la compra de maquinarias, su montaje e incluso su instalación, donde se tiene de por medio una serie de prestaciones que por error pueden ser consideradas independientes de la prestación original. Esto también puede llevar a error cuando las prestaciones se realizan en periodos o ejercicios gravables diferentes. En las empresas constructoras, cuando se realizan los contratos con llave en mano, el principal problema radica en determinar el momento en que los ingresos están afectos al impuesto a la renta

El mismo Código Civil menciona que las partes se obligan a realizar una obra a cambio de una contraprestación y que el cliente aprueba las estipulaciones contractuales, además de algunos elementos básicos como los siguientes:

- a. La existencia de un proyecto completamente definido y preciso que sea lo que determine su alcance y su finalidad.
- b. Un precio determinado e invariable de carácter global (precio alzado) que no se verá afectado por las disminuciones o los aumentos de las obras a cargo del contratista.

Oyarse (2015) también define los contratos de llave en mano como la obligación que tiene el contratista con el cliente de una retribución de por medio, a fin de que el contratista ponga operativa una obra o maquinaria que se encuentra previamente determinada en el contrato. Para ello, el contratista incurrirá en otros gastos como proveer los insumos necesarios (materiales y maquinaria) para que las obras materia del contrato entren en funcionamiento.

El contrato de llave en mano tiene etapas: la etapa precontractual, en donde se prepara el proyecto y la estructura técnica y financiera; la etapa contractual, que consiste en la materialización del contrato hasta su culminación, y la etapa final, conocida como etapa poscontractual, que no es más que el cierre del proyecto (liquidación de obra).

El concepto que se menciona consiste en que una parte realiza todo y la otra parte cancela sobre la base de un contrato o acuerdo de partes. En el caso de las empresas constructoras, cuando se realizan los contratos de obra bajo la modalidad de llave en mano, se entiende que la empresa constructora es la encargada de toda la ejecución del proyecto, desde la etapa de planeamiento hasta el cierre de obra. Para este tipo de contratos es importante determinar los hechos sustanciales en cada ejercicio gravable.

Sin embargo, esto puede llevar a asumir riesgos no previstos en el planeamiento de la obra. Por eso, Morledge (2002) expone lo siguiente:

un único contratista asume el riesgo y la responsabilidad por el diseño y construcción del proyecto a cambio de un pago efectuado a suma alzada. Adicionalmente señala que este equipo funciona bajo el sistema fast-track, en el que la construcción puede desarrollarse antes de que el diseño haya sido completado. (p. 191).

Se puede entonces mencionar que el riesgo que asume el contratista son los hechos sustanciales para determinarlos como hechos sustantivos que serán considerados como devengados para efectos del impuesto a la renta.

Al respecto la RTF N° 00143-A-2015, señala que los contratos de llave en mano presentarán dos objetivos: el primero tiene que ver con la pluralidad de las prestaciones, es decir, una prestación principal –por ejemplo, la construcción o servicio materia del contrato–. El segundo tiene que ver con las prestaciones auxiliares –por ejemplo, la supervisión del proyecto–.

Si bien es cierto que ambas actividades pueden ir desarrollándose paralelamente, para efectos de la LIR se tendrá que analizar el devengo de cada actividad a fin de reconocer el ingreso al momento de la contabilización de la operación (ya sea por medio de una provisión o por medio de la emisión del comprobante de pago respectivo).

Como bien lo menciona la RTF, los contratos incluyen, además de la obra principal, otros aspectos adicionales, como las licencias (permisos) y el inicio de obra. Aquí es importante ubicar

los hechos sustanciales, no solo de los mencionados en la NIIF 15, sino también en el impuesto a la renta.

En los contratos de llave en mano, donde el contratista se encarga del total de la obra, ¿qué sucedería si en la etapa preoperativa el cliente desiste de continuar con la obra de construcción? Si ya lo declaró en su contabilidad a la Administración Tributaria, es posible determinar que el devengo se origina al momento del pago de cada adelanto o en la liquidación de obra de ser el caso. ¿Qué sucedería si se anula la operación en algún momento del hecho económico? Para el análisis que se plantea en este trabajo resulta importante determinar cuándo se produce el devengo.

Otro aspecto que debe mencionarse tiene que ver con el artículo 63 de la LIR. Antes de la entrada en vigencia del DLeg N° 1425, el mencionado artículo 63 estipulaba la palabra «podrá» para que las empresas constructoras elijan un método de asignación de costos. En cambio, ahora la normativa dice «deben». De esta manera, se procuró descartar la confusión existente en la aplicación del artículo 63 de la LIR en cuanto a su carácter opcional por parte de las empresas constructoras.

Así pues, el DLeg N° 1425 introdujo una regla general del devengo que a la vez traía cuatro elementos adicionales: los hechos sustanciales para la generación del ingreso; el derecho de ingreso no sujeto a una condición suspensiva; la independencia al momento del cobro, y finalmente la contraprestación no sujeta a un evento o hecho que se producirá en el futuro. Son reglas que no estaban en la normativa anterior, sino que estaban recogidas de la NIC 11 a través de múltiples resoluciones del Tribunal Fiscal. Sin embargo, dichas reglas no podrían ser aplicadas a las empresas constructoras o a los contratos de construcción.

Para el caso de las empresas constructoras, es necesario remitirse a la jurisprudencia a fin de determinar qué es un hecho sustancial. Al respecto, el Tribunal dijo que es el momento en que se ejecutó la obra. Pero esto genera otras interrogantes: ¿dicho momento sucede cuando la obra se terminó en su totalidad? ¿O depende del grado de avance de la ejecución de la obra? De acuerdo con la investigación realizada en el presente trabajo, el momento se determina por el grado de avance o ejecución de la obra y puede estar condicionada por el uso de valorizaciones.

Sobre el uso de las valorizaciones como método de avance de obra, se podría considerar que la falta o la existencia de aprobación de parte del cliente es un condicionante para que se considere devengado en el ejercicio comercial que se está evaluando. Si la aprobación del cliente se condiciona a un hecho futuro, no se estaría cumpliendo lo mencionado por la NIIF 15. Esto atañe también a los pagos a cuenta mensuales, ya que el ingreso estará supeditado a dicha valorización. En el Informe N° 184-2013, Sunat concluye que los ingresos se valorizan de acuerdo con los trabajos ejecutados en dicho mes.

Para las empresas del sector construcción se produce un cambio con respecto a la aplicación de la NIC 11: cambio en la transferencia del control de los bienes y servicios al cliente a través de los riesgos y los beneficios que puedan producirse al reconocer un ingreso. También se toma en cuenta las modificaciones que existan en el contrato y la medición de contraprestaciones variable.

Al aplicar el inciso b) del artículo 63 de la LIR, se recoge el método –mencionado en el párrafo anterior– de la NIC 11, pero que quedó derogado con la entrada en vigencia de la NIIF 15. ¿Se tendría que aplicar un nuevo modelo contable para el reconocimiento de los ingresos de los contratos de construcción? En el presente trabajo se considera que tiene que aplicarse un nuevo método. Esta posición se sustenta en la Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1425, que a la letra dice:

Tercera. Empresas de construcción o similares que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio gravable

Las empresas de construcción o similares que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio gravable que opten por el método a que se refiere el inciso b) del artículo 63 de la Ley, les resulta de aplicación lo dispuesto en el primer, segundo, tercero, sexto y séptimo párrafos del inciso a) del artículo 57 de la Ley.

La NIC 11, en su párrafo 12, recoge el concepto de que los ingresos se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. Asimismo, en su párrafo 22 se menciona que los ingresos y los gastos se reconocen en referencia al estado de realización de la actividad producida. Por eso, según la NIC 11, se reconocían los ingresos sobre la base del grado de avance de los trabajos realizados en un periodo.

De esta manera, al aplicar la NIIF 15, se puede entender que el criterio tributario del inciso b) del artículo 63 de la LIR –que estaba en armonía con la NIC 11, norma contable ya derogada–

ya no podría aplicarse, con lo que se genera una separación entre la nueva norma contable y la nueva modificación introducida por el DLeg N° 1425.

En cuanto a la aplicación del contrato de construcción –en el cual encontramos arquitectura, ingeniería y la puesta en marcha del proyecto en general–, el DLeg N° 1425 no permite separar la prestación del servicio de la actividad propiamente de construcción. En realidad, este caso se puede considerar como un contrato de llave en mano, es decir, como un único contrato de construcción. Para la aplicación del artículo 63 de la LIR, se tiene que determinar en forma separada las prestaciones realizadas. Lamentablemente, dicho artículo solo puede aplicarse a los contratos de construcción y no a los de servicios. Entonces, ¿cómo se puede proceder ante los contratos de llave en mano?

Bajo este supuesto se tendrá que separar los servicios de la obra de construcción. Para los servicios deberá aplicarse el criterio del devengo tributario del inciso a) del artículo 57. Para la obra de construcción deberá aplicarse el inciso b) del artículo 57. En este supuesto nos encontramos ante una disyuntiva: ubicar los hechos sustanciales para reconocer el ingreso ya sea en el servicio, ya sea en las obras de construcción. Esto a su vez genera varios supuestos que pueden ser tomados por los contribuyentes y, en consecuencia, pueden originar una mala aplicación del DLeg N° 1425.

CONCLUSIONES

Las normas de contabilidad no son fuente de interpretación del derecho tributario, ya que no cumplen con los requisitos del derecho, como sí lo son la entrada en vigor y la publicación de la norma.

Las normas contables, a través de las NIIF, establecen los alcances y los principios que serán revelados en los EEEF.

Las normas contables, al no ser consideradas como fuente del derecho tributario, no poseen fuerza vinculante.

La aplicación en forma anticipada de la NIIF 15 corre por decisión de la misma empresa, que no se encuentra en la obligación de hacerlo porque desde el punto de vista contable solo es obligatorio para aquellas empresas que tienen ingresos superiores a las 3000 UIT. Sin embargo, el impuesto a la renta determina que la aplicación de las normas de ingresos es para todos en general, sin tomar en cuenta el nivel de ingreso en que incurrió en un ejercicio tributario.

El DLeg N° 1425 no introdujo un concepto propiamente dicho de «devengo». Solo incorporó reglas particulares para definir el momento en que se reconocerán los ingresos. Para el caso de las empresas constructoras, depende del tipo de operación que se esté realizando.

La NIIF 15 define el ingreso por la transferencia de bienes. Esto podría interpretarse como que el reconocimiento del impuesto está supeditado al momento de la transferencia o control del bien, como una venta normal. Pero si esta venta fue a futuro con la transferencia de los riesgos y el control –llámense contratos de llave en mano en la construcción–, ¿cuándo se reconoce el ingreso para efectos del impuesto a la renta? En el presente trabajo se llegó a la conclusión de que en este caso el reconocimiento estará supeditado al momento de la transferencia del bien –entiéndase en este caso a todos los riesgos que imputan a dicho bien–. La LIR considera esto en los párrafos tercero y quinto del inciso a) del artículo 57: los contribuyentes tributarán sobre una ganancia cierta los ingresos derivados de hechos o eventos futuros. Sin embargo, esta afirmación es incierta, pues no define el cumplimiento de dicha contraprestación ni tampoco menciona qué pasa con los gastos en que se incurrieron para poder obtener dichos ingresos. El presente trabajo considera que esto debe estar incluido en una modificatoria a futuro.

Al existir una diferencia en el reconocimiento de los ingresos –sea por la aplicación de la norma contable o de la norma tributaria–, esta se consideraría solo como diferencia temporal. Por lo tanto, no sería correcto que la Administración Tributaria aplique una posible sanción.

El referido decreto no incorporó una limitante al método de avance de obra. Esto podría ocasionar que muchas empresas constructoras tengan la libertad de generar el método que consideren conveniente. Tomando en cuenta que el Tribunal Fiscal no ha mantenido un criterio uniforme al momento de interpretar los hechos económicos, este trabajo considera que el usuario de la norma llegaría a varios criterios de aplicación, más aún con el respaldo del órgano jurisdiccional. Por lo tanto, la entrada en vigencia del DLeg N° 1425 solo ha solucionado en parte la problemática del concepto de «devengo», pero a su vez ha abierto otras aristas al problema original al no delimitar parámetros tales como el reconocimiento del ingreso con la exigibilidad de que el hecho económico sea probable.

El inciso a) del artículo 57 regula los ingresos en función de hechos o eventos futuros; en consecuencia, los ingresos se devengarán siempre que estos hechos o eventos ocurran. Así, el inciso a) se encuentra en concordancia con el principio de capacidad contributiva. Sin embargo, surge la pregunta: ¿se puede aplicar el mismo criterio para los gastos que efectúan los contribuyentes? La norma no ha recogido dicho supuesto. El presente trabajo considera que este supuesto también debe ser incluido dentro del concepto de «devengo».

El Código Tributario no ha recogido el cambio introducido por el DLeg N° 1425 en cuanto al reconocimiento de los ingresos, ya que en su artículo 178, numeral 1, no ha contemplado los supuestos que se pueden plantear al reconocer los ingresos por parte de los contribuyentes.

La aplicación de la NIIF 15 concerniente al reconocimiento de ingresos (párrafo 9, «Identificación del contrato») tiene que ver con reconocer los riesgos contractuales y los costos en que se incurran en los contratos de construcción. En cambio, la aplicación del DLeg N° 1425 implica que estos ingresos deben ser reconocidos cuando ocurra el hecho sustancial, sin importar si contablemente no se haya podido identificar el contrato. Esto ocasionaría que las estimaciones contables no estén de acuerdo con la realidad económica y podría llegar a haber una ganancia ficticia o, por el contrario, una pérdida no real. Para ello, se tendrán que diferir los ingresos de acuerdo con cómo van ocurriendo los hechos.

Es por ello importante la modificación del DLeg, 1425, en cuanto a la aplicación de los hechos sustanciales, estos deben ser los reconocidos y recogidos en la NIIF15, es necesario poder introducir el concepto de devengo propiamente en el Impuesto a la Renta, hecho que no ocurrió con la entrada en vigencia del DLeg 1425.



Fuentes Bibliográficas

- Ataliba, G. (2011). *Hipotesis de Incidencia Tributaria*. Lima: Ara Editores.
- AELE (2018). *Análisis Tributario*, 31(370).
- Barros Carvalho, P. (2012). *Curso de Derecho Tributario*. Lima: Editorial Grijley.
- Bravo Sheen, A. (2015). Ponencia presentada en el II Foro de Tributación y Contabilidad, IPIDET, Tomo II.
- Canevaro Bocanegra, N. (2020), Cambios en el modelo contable NIIF dispuesto para los ingresos de actividades ordinarias. *III Foro Internacional de Tributación y Contabilidad*. Lima: Gaceta Juridica.
- Cardona, J. (2012). *Perspectivas y aplicación de la contabilidad*. Bogotá: Editorial Cámara de Comercio de Bogotá.
- CISS (2018). *Todo Contabilidad 2013*. Madrid: Editorial CISS WOLTER KLUWER
- Cucci, J. B. (2013). *Derecho Tributario Reflexiones*. Lima: Jurista Editores.
- Cucci, J. B. (2015). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Jurista Editores.
- Guajardo, G. (2008). *Contabilidad Financiera*. México: Mac Graw Hill
- Chong, Esteban. (1992). *Contabilidad intermedia. Estados financieros y cuentas del activo*
Lima: Universidad del Pacífico.
- Duran Rojo L. y Mejía Acosta M. (2017). El concepto de devengado en el Impuesto a la Renta Empresarial peruano. En Suplemento Enfoque Contable, *Análisis Tributario* 9, pp. 11-22.
- IPIDET, I. P. (2014). *II Foro de Tributación y Contabilidad*. Lima: Tinco.
- Castillo Freyre, M. y Collantes Gonzales, J. L. (2009). *Tributación y Derecho Liber in Memoriam Juan Lino Castillo Vargas*. Lima: Esitorial Palestra.
- Effio Pereda, F. (2019). *Nuevo Plan Contable General Empresarial (PCGE), Análisis e implicancias financieras y tributarias de su aplicación*. Lima: Pacifico Editores.

Fernandes Pirlo, J. (2015). *Una aportación a la construcción del derecho contable*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid

García Fronti, I. (2006). El método deductivo en contabilidad: su aplicación a la contabilidad microsocial. En Eduardo R. Scarano (et al.). *Metodología de la Investigación Contable*. Buenos Aires: ERREPAR.

Godomar M & Camacho Aponte (2020) El reconocimiento de los Ingresos Derivados de los contratos de construcción en el Impuesto a la Renta peruano a raíz de la incorporación de la definición de devengo tributario y en nuevo modelo contable de NIIF 15, *Tributación y Contabilidad*, III Foro Internacional de Tributación y Contabilidad Lima, Gaceta Juridica

González, E. (Dir.) y Vilar P. (Coor.). (2005). *Temas Actuales de Derecho Tributario*. Barcelona: Bosch.

González Póveda, V. (1988). *Impuesto sobre sociedades*. Madrid: Pirámide.

Grosso Sheridan W. (Ed.). (2007). *El Hecho Imponible: Herramientas Útiles de la Tributación*. Buenos Aires: Librería Editorial Osmar Buyatti.

Lara M, Jaime (2014), Ponencia presentada en el II Foro de tributación y Contabilidad IPIDET Tomo II, ECB Ediciones SAC 2014

Landa Arroyo, C. (2006). *Estudios sobre Derecho Procesal Constitucional*. México: Editorial Porrúa.

Landa Farfan, N. (2014). Las NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de contratos con clientes, el nuevo modelo de reconocimiento de ingresos, y ciertos alcances sobre los efectos en el impuesto a la Renta, Thomson Reuter

León Huancaya, M. (2014). II foro de Tributación y Contabilidad, Lima Tinco

León Huancaya, M. (2010). Homenaje a Luis Hernandez Berenguel, IPDT.

Luyo Acosta, K. (2014). II Foro de Tributación y Contabilidad, Lima: Tinco.

IFRS (2018). Normas Internacionales de Información Financiera.

Medrano Cornejo, Humberto (1983), El método de lo percibido y la entrega de títulos valores, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 5.

- Mur Valdivia, M. (2003). El criterio de los devengados en el impuesto a la Renta, en VII Jornadas Nacionales de Tributación IFA Grupo Peruano.
- Morris Guerinomi Alex (2000), Impuesto a la Renta en los Contratos que involucran la venta, montaje e instalación de bienes, Themis N° 41 Lima
- Nobles, T., Mattison, B., Matsumura, E., Fiscó Beltran, R. y Figueroa Delgado L. (2017). *Contabilidad de Horngren*. Colombia: Editorial Pearson.
- Oyarse Cruz, J. (2015). El Contrato llave en mano o Turnkey Contract. Recuperado de <https://www.magoyarse.com/2015/06/i.html>
- Palao Taboada, C. (2005). El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación de los Impuestos directos e indirectos. *Revista Vectigalia*, 1(1).
- Paredes, C. (2014). *Plan Contable General Revisado*. (Tomo I). Lima: Editorial el Pacifico.
- Prieto Llorente, A. (2014). *Operación Contable en el proceso de negocio*. México: Editorial Pearson.
- Reig, E. J. (2001). *Impuesto a las Ganancias*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- Rodriguez Dueñas, C. (2003). Implicancias de las NIC en la Aplicación del Impuesto a la Renta. *Cuadernos Tributarios*, 27(7), VII Jornadas Nacionales de Tributación IFA.
- Sevillano, S. (2014). *Lecciones de derecho tributario: Principios generales y código tributario*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Villazana Ochoa, S. (2019). *Aplicación Práctica del Concepto de Devengado*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Villanueva, W. (2014). *Controversias Tributarias y Contables en el Ámbito Empresarial*. Lima: Editorial ECB / Ediciones SAC.