

**UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO**  
**ESCUELA DE POSGRADO**



**LA NIIF 15 Y EL RECONOCIMIENTO DE INGRESOS EN EL  
IMPUESTO A LA RENTA**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE  
MAESTRO EN TRIBUTACIÓN Y FISCALIDAD INTERNACIONAL**

**AUTOR**

**WALTER MANUEL RODAS SOSA**

**ASESOR**

**JANNIER LEOPOLDO CARBONEL MENDOZA**

<https://orcid.org/0000-0002-9848-049X>

**Chiclayo, 2021**

**LA NIIF 15 Y EL RECONOCIMIENTO DE INGRESOS EN EL  
IMPUESTO A LA RENTA**

PRESENTADA POR:

**WALTER MANUEL RODAS SOSA**

A la Escuela de Posgrado de la  
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo  
para optar el grado académico de

**MAESTRO EN TRIBUTACIÓN Y FISCALIDAD  
INTERNACIONAL**

APROBADA POR:

César Augusto Torres Gálvez  
PRESIDENTE

Cecilia Alayo Palomino  
SECRETARIO

Jannier Leopoldo Carbonel Mendoza  
VOCAL

## DEDICATORIA

A

Mi padre Walter Rodas Díaz por haberme enseñado el significado de amor a la familia, y que hoy me guía desde el cielo.

Mi hijo Mateo, por ser el motivo para seguir adelante.

**Walter Rodas**

## **AGRADECIMIENTO**

A

De manera muy especial, a mi asesor de tesis, a Leopoldo Carbonel Mendoza, por apoyarme en la realización de este trabajo de investigación, así también por su paciencia, dedicación para la conclusión del presente informe de tesis.

**Walter Rodas**

# ÍNDICE

DEDICATORIA

AGRADECIMIENTO

RESUMEN..... 8

ABSTRACT ..... 9

I. INTRODUCCIÓN..... 10

II. MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL ..... 13

2.1. ANTECEDENTES DEL PROBLEMA..... 13

2.2 BASE TEÓRICO – CONCEPTUAL ..... 18

2.2.1 Devengado ..... 18

2.2.1.1. Devengado Jurídico .....18

2.2.1.2. Devengado Contable .....19

2.2.1.2.1. Devengo según el marco conceptual.....20

2.2.1.2.2. Beneficio económico .....20

2.2.1.2.3. Reconocimiento de los ingresos .....20

2.2.1.3. Devengado Tributario.....21

2.2.2. Reconocimiento de ingresos según la NIIF 15 ..... 23

2.2.3. Cinco pasos para reconocimiento de ingresos ..... 24

2.2.3.1. Identificación del contrato .....24

2.2.3.2. Identificar las obligaciones de desempeño .....25

2.2.3.3. Determinar el precio de la transacción .....26

2.2.3.4. Asignar el precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño.....26

2.2.3.5. Reconocimiento del ingreso .....27

2.2.4. Devengo de ingresos según el impuesto a la renta ..... 28

2.2.4.1. Generalidades.....28

2.2.5. Jurisprudencia en relación al devengado ..... 33

<b>2.2.6. Uso de las NIIF como medida supletoria de interpretación.....</b>	<b>34</b>
2.2.6.1. Uso de las normas contables en la interpretación tributaria.....	36
<b>III. MARCO METODOLÓGICO .....</b>	<b>38</b>
<b>3.1. Tipo de investigación .....</b>	<b>38</b>
<b>3.2. Población, muestra y muestreo .....</b>	<b>38</b>
<b>3.3. Sujetos de investigación.....</b>	<b>38</b>
<b>3.4. Escenario.....</b>	<b>38</b>
<b>3.5. Tecnicas e instrumentos de recolección de datos .....</b>	<b>39</b>
<b>3.6. Guia de analisis documental .....</b>	<b>39</b>
<b>3.7. Procedimiento de recoleccion de datos .....</b>	<b>39</b>
<b>3.8. Análisis de datos.....</b>	<b>40</b>
<b>3.9. Matriz de consistencia .....</b>	<b>41</b>
<b>IV. RESULTADO Y DISCUSIÓN .....</b>	<b>42</b>
<b>4.1 Reconocimiento de ingresos por aplicación de la NIIF 15 en base al devengo tributario.....</b>	<b>42</b>
<b>4.2 Criterios de imputación de ingresos.....</b>	<b>43</b>
4.2.1 Directrices para reconocimiento de ingresos.....	44
4.2.1.1 Producción de los hechos sustanciales .....	44
4.2.1.2 La obligación no esté sujeta a condición suspensiva .....	45
4.2.1.2.1 Supuestos de condición suspensiva según el código civil. ....	45
4.2.1.3 Contraprestación este determinada en función de un hecho o evento futuro ....	46
4.2.1.3.1 Hecho o evento futuro segun DL 1425 .....	46
4.2.1.3.2 Hecho o evento futuro según RLIR .....	48
<b>4.3 Aplicación de la NIIF 15 en el reconocimeinto de ingresos y la LIR .....</b>	<b>49</b>

4.3.1	Enajenación de bienes.....	49
4.3.1.3	Venta de bienes sujeta a confirmación .....	50
4.3.1.3.1	Venta de bienes en forma conjunta .....	51
4.3.2	Prestación de servicios ejecutados en el transcurso del tiempo .....	52
<b>4.4</b>	<b>Principales similitudes en la aplicación de la NIIF 15 y la LIR.....</b>	<b>54</b>
<b>4.5</b>	<b>Principales diferencias temporales .....</b>	<b>54</b>
<b>V.</b>	<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>55</b>
<b>VI.</b>	<b>RECOMENDACIONES .....</b>	<b>56</b>
<b>VII.</b>	<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>57</b>

## RESUMEN

La medición y reconocimiento del ingreso se ha venido realizado sobre bases contables (marco conceptual, NIC 18) considerando que la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) no establecía criterios claros sobre su aplicación, se han venido usando a las NIIF como base de interpretación, para resolver conflictos entre contribuyentes y la SUNAT, utilizando entre ellos a la NIC 18; la problemática creció cuando la NIC se deroga por la NIIF 15 y se modifica el artículo 57 de la LIR a través del DL 1425.

El análisis realizado fue si la NIIF 15 y la LIR tienen alguna similitud o diferencia que genere alguna adición por consiguiente se realizó un análisis entre ambas normas tomando en consideración informes de SUNAT, RTF y jurisprudencia que permitió comparar los ámbitos de aplicación, se ha podido concluir como principales puntos al reconocimiento del ingreso sobre la probabilidad de generación de beneficio económico y el diferimiento considerando la condición suspensiva.

Para finalizar la investigación se establecieron conclusiones sobre los objetivos, reconocer el ingreso en base al traslado de los riesgos y beneficios, por su parte la NIIF establece la aplicación de los 5 pasos y la LIR no considera el uso de probabilidades y estimaciones, se considera que el ingreso no se puede diferir cuando exista un criterio de suspensión que sea normal o que se conozca al inicio del contrato, situaciones que la NIIF si establece, por lo tanto la aplicación correcta de la NIIF generara una adición temporal que será medida de control para la determinación del IR.

Palabras clave: devengado, NIIF, LIR, condición suspensiva.

## ABSTRACT

The measurement and recognition of income has been carried out on accounting bases (conceptual framework, IAS 18) considering that the Income Tax Law (LIR) did not establish clear criteria on its application, IFRS have been used as a basis for interpretation, to resolve conflicts between taxpayers and SUNAT, using IAS 18 among them; the problem grew when the IAS is repealed by IFRS 15 and article 57 of the LIR is modified through DL 1425.

The analysis carried out was if IFRS 15 and the LIR have any similarity or difference that generates an addition, therefore an analysis was carried out between both standards taking into consideration reports from SUNAT, RTF and jurisprudence that allowed comparing the fields of application, it has been possible conclude as main points the recognition of income on the probability of generation of economic benefit and the deferral considering the condition precedent.

To finalize the investigation, conclusions were established on the objectives, to recognize the income based on the transfer of risks and benefits, for its part, the IFRS establishes the application of the 5 steps and the LIR does not consider the use of probabilities and estimates, it is considered that the income cannot be deferred when there is a suspension criterion that is normal or that is known at the beginning of the contract, situations that the IFRS does establish, therefore the correct application of the IFRS will generate a temporary addition that will be a control measure for the determination of the IR.

Keywords: accrual, IASB, LIR, suspensive condition.

## I. INTRODUCCIÓN

Hoy en día las empresas buscan maximizar sus utilidades como principal objetivo del negocio, es por eso que se espera que se utilicen los recursos de la manera más eficiente posible, dentro de ese proceso es de suma importancia la contribución justa que se hace al estado a través del impuesto a la renta<sup>1</sup>.

La contribución se realiza sobre principios básicos entre contribuyentes<sup>2</sup> y el estado, como es el principio de capacidad contributiva, tarea que cada día se ha vuelto más difícil, pues como sabemos la determinación del impuesto al renta se ha vuelto más compleja debido a factores como el crecimiento de los negocios a través de la globalización, generación de rentas por diferentes actividades en las que hoy se dedican los negocios, ofrecimiento de productos y servicios con condiciones cambiantes en el tiempo y por falta de acuñar definiciones y/o reglas en nuestras normas que traen como consecuencia que los contribuyentes tengan que acudir a jurisprudencia que en algunas ocasiones puede contradecirse.

Cuando se trata de determinar el impuesto a la renta el estado busca un equilibrio en la contribución del mismo para lo cual se espera “empresas que generen ganancias deban pagar impuestos” buscar determinar o reconocer la ganancia solo a través las normas que se regulan en la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) sería muy complicado por las diferentes operaciones que los contribuyentes realizan, dentro de esta problemática queda claro que las normas tributarias tendrán que apoyarse de la contabilidad para lograr su objetivo, ya que en muchas ocasiones la administración tributaria usa una definición mixta con nociones contables y doctrinarias.

Uno de los principales postulados de la contabilidad sobre la cual base su registro de operaciones es a través del devengado y la hipótesis de negocio en marcha, ahora nuestra ley del impuesto a la renta considera también al devengo como base para la determinación de la renta neta de tercera categoría, la problemática se generaba porque antes del ingreso del DL

---

<sup>1</sup> Artº1 LIR inc. a “Impuesto a la renta grava: las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos”

<sup>2</sup> Contribuyentes: Personas Naturales y/o jurídicas que se encuentran obligados a pagar el impuesto a la renta.

1425<sup>3</sup>, nuestra legislación no establecía el criterio de devengado, hoy en día surge la necesidad de profundizar en la aplicación del criterio del devengo para determinar correctamente la utilidad que genera la empresa sobre la cual se determinara el impuesto a la renta.

La problemática se genera al no tener criterios claros en la ley del impuesto a la renta y en muchas ocasiones la administración ha venido utilizando a las normas internacionales de información financiera (NIIF) como medio de interpretación, lo que nos lleva a preguntarnos si el criterio del devengado para las NIIF evoluciona, cambiara la interpretación que tiene tribunal fiscal y SUNAT tiene sobre la materia en controversia.

Tal como lo considera Luis Chávez en su investigación “NIIF Y TRIBUTACIÓN: DESAFÍOS Y OPORTUNIDADES PARA LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS”, se hace un análisis de las realidades que hoy en día tienen las administraciones tributarias en Latinoamérica, al no contener dentro su marco normativo la adopción de las NIIF y buscar tener en sus leyes parámetros específicos para permitir o no la deducción de una aplicación contable.

Se buscará investigar sobre los criterios con los que se vienen trabajando actualmente en la contabilidad y si existe alguna incidencia en la determinación del impuesto a la renta, los nuevos cambios que traerán la NIIF 15, así como también los criterios que la ley del impuesto a la renta considera con la aplicación del DL1425 y la jurisprudencia que viene utilizando sobre los temas en mención, se deberá considerar también la legislación comparada.

### **Formulación del problema**

¿Cuál es la incidencia de la aplicación de la NIIF 15 en el reconocimiento de ingresos para efecto del impuesto a la renta?

### **Justificación**

Con el transcurrir del tiempo ha surgido la necesidad de profundizar en la aplicación del criterio del “devengo” para determinar correctamente el Impuesto a la Renta de las empresas,

---

<sup>3</sup> El 12/08/2018 se publica en el Diario Peruano DL1425, que modifica LIR en los artículos 32, 57 y 63 para que sea aplicado en

sobre todo porque no existe un adecuado actuar de la Administración y corroborado por diferentes pronunciamientos del Tribunal fiscal.

La discusión se centra en precisar qué alcances debemos atribuir al criterio de lo devengado incorporado en el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo texto antes de la publicación del DL1425, no contenía una definición del devengado.

Actualmente el art.57° de la LIR, considera criterios sobre en qué momento deberán reconocerse los ingresos y gastos para las empresas de tercera categoría, el sistema de imputación de rentas que debe aplicarse en el Impuesto a la Renta para criterios de venta que la NIIF 15 ha estructurado como:

- Ventas con entrega de productos y servicios en distintos momentos.
- Venta con descuento de precio.
- Venta por prestación de servicios.
- Venta con condición a confirmación.

Se propone investigar entonces sobre las implicancias de la NIIF 15 y su incidencia en el reconocimiento de ingresos en el impuesto a la renta, ya que la problemática encontrada es sobre el criterio del devengo.

### **Objetivo de la investigación**

Determinar de qué manera la NIIF 15 incide en el reconocimiento de ingresos para efecto del impuesto a la renta.

La presente investigación tiene objetivos específicos lo siguiente:

- Identificar las similitudes y/o diferencias que se puedan tener con la implementación de la NIIF 15 en el reconocimiento de ingresos y el impuesto a la renta.
- Determinar las principales diferencias temporales que se tendrán por aplicación correcta de la NIIF 15.

## II. MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL

### 2.1. ANTECEDENTES DEL PROBLEMA

A fin de llevar a cabo el presente trabajo de investigación, ha sido pertinente remitirse a los siguientes antecedentes relacionados:

Burga, Y. (2017) La aplicación de las normas contables en el Derecho Tributario: el caso del devengado y la NIIF 15. (Tesis de maestría, Pontificia Universidad Católica del Perú).

Objetivo de la tesis: Determinar el uso de las normas contables en la administración pública, así como el uso del concepto de devengado contable la determinación del impuesto a la renta.

Metodología de la tesis: Tipo de investigación: histórico, descriptivo y experimental; diseño de la investigación: cualitativa y cuantitativa; tipo de muestro: diseño probabilístico

De dicho informe final de tesis se extrajeron las siguientes conclusiones, las cuales tienen como objetivo servir como referencia para la presente investigación:

- En función al Sistema de Balances Independiente, en el Perú existe la necesidad de contar con una norma de remisión a las normas contables, habiéndose utilizado diversas disposiciones del Código Tributario o de la Ley del Impuesto a la Renta para justificar su aplicación.
- En el sistema peruano existen casos en los que se han utilizado las normas contables sin hacer uso de estas “normas de remisión” contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta, tanto la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal han utilizado las normas contables para dar contenido a determinadas operaciones o conceptos tributarios.
- Si bien las normas contables tienen un contenido económico y permiten entender y fundamentar diversos términos contenidos en las normas tributarias, no resulta correcto que tanto la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal hagan uso de las mismas sin hacer una fundamentación jurídica o hacer mención a alguna norma de remisión.

- Existe un principio fundamental en el derecho tributario que es el principio del “devengado”, el cual no tiene un desarrollo jurídico y que ha venido siendo desarrollado por el Tribunal Fiscal en aplicación de las normas contables.
- El Tribunal Fiscal ha desarrollado un “devengado jurídico”, siendo que en otros casos (que priman en la actualidad) se ha recurrido a las Normas Internacionales de Contabilidad y a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados para darle contenido, no existiendo un criterio único para determinar el alcance del principio del devengado.
- La adopción de la NIIF 15 ofrece una oportunidad para mejorar y uniformizar el proceso de reconocimiento de ingresos por actividades ordinarias a través de una mayor consistencia en las políticas contables que permitirán obtener beneficios potenciales de mayor transparencia, mayor comparabilidad y mejora en la eficiencia.
- La aplicación de los dos diferentes conceptos (NIIF 15 y Norma Internacional de Contabilidad No. 18) a menudo podría no alterar la oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios, no obstante, en algunas circunstancias es posible que las entidades tengan un patrón diferente de reconocimiento de los ingresos ordinarios basado en la transferencia del control en oposición a la transferencia de los riesgos y recompensas.
- El contenido de la NIIF 15 tendrá un impacto en el derecho tributario, habida cuenta de la utilización de las autoridades administrativas de la Norma Internacional de Contabilidad No. 18 para dar contenido al criterio del devengado.
- Toda vez que en la actualidad no existe una solución ante la posible controversia que se genere por el cambio de la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 18 a la NIIF 15, se podrían generar 3 situaciones:
  - La Administración Tributaria podría considerar que el reconocimiento de un ingreso o gasto debe efectuarse en el periodo en que se verifiquen cada uno de los pasos o etapas contenidos en la NIIF 15.
  - La Administración Tributaria podría considerar que el reconocimiento de un ingreso o gasto se deberá efectuar en aplicación del “devengo jurídico” que ha sido desarrollado en diversos pronunciamientos del

Tribunal Fiscal.

- La Administración Tributaria podría considerar que el reconocimiento de un ingreso o gasto se debe efectuar en función a las disposiciones de la Norma Internacional de Contabilidad No. 18, pero no porque esta se encuentre vigente, sino en aplicación de una fuente del derecho que es la jurisprudencia.

Seminario, R. (2017) Análisis del impacto de la NIIF 15 en los resultados económicos - financieros de las empresas constructoras e inmobiliarias del Perú que no cotizan, (Tesis Maestría de la Universidad de Piura).

Objetivo de la tesis: Analizar y evaluar el impacto de la aplicación de la NIIF 15 en los resultados económico-financieros de las empresas constructoras e inmobiliarias del Perú que no cotizan en bolsa.

Metodología de la tesis: Tipo de investigación: histórico, descriptivo y experimental; diseño de la investigación: cualitativa y cuantitativa; tipo de muestro: diseño probabilístico

De dicho informe final de tesis se extrajeron las siguientes conclusiones, las cuales tienen como objetivo servir como referencia para la presente investigación:

- El objetivo de las NIIF, es garantizar la transparencia y la comparabilidad de la información financiera, con la finalidad de colaborar en la toma de decisiones de los usuarios de la misma.
- Describiendo los requerimientos de la NIIF 15 en comparación con las especificaciones de la NIC 11 y NIC 18; los cambios principalmente corresponden a un mayor análisis en el reconocimiento de los ingresos, centrándose en la transferencia de control, desde la perspectiva del cliente. Además, incorpora el modelo del valor esperado (media ponderada) en la determinación de la contraprestación variable; aplicándose actualmente el criterio del importe más probable. Por otro lado, propone un mayor desglose en la revelación de las transacciones proporcionando información cualitativa y cuantitativa.
- Es importante adaptar las políticas contables con las políticas u objetivos de otras

áreas de la empresa; siendo importante documentar los acuerdos verbales en un documento escrito, así como documentar cambios en las políticas de otras áreas, con la finalidad de servir de sustento en el proceso de aplicación de la norma.

- Las implicancias de los resultados y conclusiones del estudio, desde el punto de vista práctico, permitirán a futuros investigadores realizar una comparación con los indicadores financieros en la fecha efectiva de aplicación de la NIIF 15, así como determinar diferencias significativas con las empresas que cotizan en bolsa.

Sarmiento, S. (2018) Evaluación del impacto financiero y tributario de la NIIF15: Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, en el Sector de Servicios de Asesoramiento Técnico de Ingeniería, 2017.

Objetivo de la tesis: Determinar el impacto tributario de la NIIF 15: Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, en el sector de servicios de asesoramiento técnico de ingeniería, 2017.

Metodología de la tesis: Tipo de investigación: histórico, descriptivo y experimental; diseño de la investigación: cualitativa y cuantitativa; tipo de muestro: diseño probabilístico.

De dicho informe final de tesis se extrajeron las siguientes conclusiones, las cuales tienen como objetivo servir como referencia para la presente investigación:

- La identificación de un contrato, ya que la NIIF 15 exigirá un mayor análisis a las adendas en los contratos, generados comúnmente en este sector, puesto que habrá que evaluar si se debe considerar como un contrato adicional distinto o es una modificación a una obligación de desempeño que se satisfizo parcialmente, en ese caso, el impacto estará en el ajuste por los ingresos reconocidos en los periodos anteriores. Asimismo, tomar en cuenta los servicios implícitos que puedan existir en un contrato, por lo cual deberán ser muy exactos al momento de redactar el alcance en estos, principalmente en los contratos con relacionadas, las cuales muchas veces suelen ser muy simples.
- Se concluye que el impacto tributario sí influye positivamente en la aplicación de la

NIIF 15, debido a que este analiza el efecto de aquellas variables que inciden en la determinación del impuesto; principalmente por lo siguiente: El cálculo del impuesto a la renta será afectado por el momento en que los ingresos sean reconocidos, y dado que a la fecha la SUNAT aún no se ha pronunciado sobre esta nueva norma e incluso en el Perú se ha aplazado su uso hasta el 2019, en ese sentido se entiende que la base tributaria sigue dependiendo de la norma financiera; por tanto aquellas empresas que opten adoptar la norma en el 2018 deberán considerar el efecto de las diferencias temporales que se generarán, ocasionando la existencia de un impuesto diferido. Asimismo, otro punto importante es el valor de mercado el cual bajo el régimen tributario es distinto en la NIIF 15, así asignar dicho valor de mercado a las distintas obligaciones de desempeño, tributariamente el devengo se dará en tiempos distintos. Adicionalmente, cabe indicar que, en este mercado, es muy común las transacciones entre vinculadas, por lo cual además de aplicar el artículo 32 también deberá aplicar las normas de precio de transferencia, el cual trae más conceptos y análisis detallados para determinar el valor de mercado distinto al financiero, y de no hacerlo correctamente se estaría generando una contingencia tributaria.

Carhuatocto, O. (2018) Análisis contable y efectos posteriores a la implementación de la NIIF 15 en una compañía minera peruana utilizando el método de los cinco pasos para el reconocimiento ingresos por contrato de venta.

Objetivo de la tesis: El motivo del trabajo de auditoría realizado sirve para medir los efectos en revelación y presentación de los ingresos reconocidos por La compañía, además de posibles ajustes a aplicarse el año 2018 (año de implementación) producto del reconocimiento de ingresos bajo el método de los cinco pasos establecido por la norma.

De dicho informe final de tesis se extrajeron las siguientes conclusiones, las cuales tienen como objetivo servir como referencia para la presente investigación:

- En base al análisis realizado por La compañía todas las obligaciones de desempeño que mantiene con sus clientes se satisfacen, de acuerdo a la NIIF 15, en un momento en el tiempo; los potenciales ajustes y/o reclasificaciones determinadas en el proceso de evaluación de los estados financieros de La compañía. En consecuencia, La

compañía no realizará ningún cambio a la presentación de sus estados financieros, no obstante, hará un seguimiento a las variables y medirá el cambio de los mismos a la fecha de reporte del ejercicio.

## **2.2 BASE TEÓRICO – CONCEPTUAL**

### **2.2.1 Devengado**

#### **2.2.1.1. Devengado Jurídico**

De acuerdo con el devengado jurídico, el ingreso o el gasto se devenga jurídicamente en oportunidad de su acaecimiento, lo que ocurre cuando jurídicamente ha tenido lugar y se ha generado su obligación de pago.

Al respecto, se pueden ver los reiterados pronunciamientos del Tribunal Fiscal sobre el devengo del gasto en el caso de servicios de auditoría, tales como las Resoluciones RTF N° 8534-5-2001, RTF N° 5276-5-2006; RTF N° 13136-8-2010, RTF 11362-1-2011; RTF N° 6387-10-2012.

En dichas resoluciones, se ha dejado establecido, entre otros, que “la necesidad del gasto estaba supeditada a la culminación del servicio, cuyos resultados serían consumidos o utilizados en el ejercicio en que se termine de prestar, por lo que atendiendo a que tal servicio no puede ser utilizado hasta el momento en el que se encuentre terminado, no cabe vincular o relacionar dicho gasto con los ingresos generados en el ejercicio auditado; en tal sentido, por aplicación del principio del devengado, el gasto incurrido por dicho servicio debe ser reconocido en el ejercicio en el que el cliente tiene la posibilidad de emplear lo para los fines correspondientes a su naturaleza”.

El ingreso devengado es todo aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibir, por haberse producidos los hechos necesarios para su generación.

Esto quiere decir que el devengo se dará en el momento que la empresa gane ese derecho.

El concepto del devengado tendría las siguientes características:

- Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.
- Requiere que el derecho al ingreso o al compromiso del gasto no esté sujeto a una condición que pueda hacerlo inexistente.

Según, García Mullín <sup>4</sup> sostiene que el método del devengo, los ingresos son computables en el momento que se nace el derecho a cobro, aunque no se haya hecho efectivo, esto mismo se considera que puede aplicar para el reconocimiento de gastos.

Asimismo, la Real academia española considera al concepto “devengar” se reconoce a tres acepciones: el hacer una cosa suya marciéndola, el adquirir el derecho a una percepción o retribución y el producir intereses o réditos.

### **2.2.1.2. Devengado Contable**

Con respecto a la definición que se acuña mediante la contabilidad o la rama financiera, es el poder reconocer el momento en que se genera el beneficio económico.

El Marco Conceptual para la información financiera<sup>5</sup> considera como definición de ingreso lo siguiente:

*“La definición de ingresos incluye tanto los ingresos de actividades ordinarias como las ganancias. Los ingresos de actividades ordinarias surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad, y corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías”*

La definición de ingreso según el marco conceptual, es que los ingresos generan un aumento de los beneficios económicos en la empresa.

El poder reconocer en qué momento la empresa ha generado el beneficio económico es lo que se puede llamar “devengo ingresos”

---

<sup>4</sup> GARCIA MULLIN, Juan, Manual del impuesto a la renta, CIAT.

<sup>5</sup> IASB: Marco conceptual para la información financiera (2010)

#### **2.2.1.2.1. Devengo según el marco conceptual**

El marco conceptual define al devengado como *“La contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente. Esto es importante porque la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa y sus cambios durante un periodo proporciona una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad que la información únicamente sobre cobros y pagos del periodo”*<sup>6</sup>

#### **2.2.1.2.2. Beneficio económico**

Las normas contables<sup>7</sup> consideran a la obtención del beneficio económico como el aumento del flujo de efectivo, que se puede generar de manera directa o indirecta, ahora la obtención del flujo de efectivo puede darse por la generación de ingresos u obtener menores gastos.

Otro punto que se tiene en cuenta es que el beneficio económico que se obtenga tendrá que estar de la mano del control del activo que la empresa, se entiende como control que la empresa sea la única que pueda generar el beneficio económico y tenga la potestad legal de evitar que otra empresa lo genere.

#### **2.2.1.2.3. Reconocimiento de los ingresos**

El marco conceptual acuña dos características claras para el reconocimiento de los elementos en el estado financiero siendo estos (lo relacionamos a los ingresos):

- Sea probable que cualquier beneficio económico llegue a la entidad.
- El elemento tenga un costo que pueda medido con fiabilidad.

---

<sup>6</sup> Marco conceptual, ob6

<sup>7</sup> Normas internacionales de información financieras emitidas por el IASB

El concepto de probabilidad se utiliza en los criterios de reconocimiento con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a la entidad o saldrán de ésta. El concepto tiene en cuenta la incertidumbre que caracteriza el entorno en que opera la entidad. La medición del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. Por ejemplo, cuando sea probable que una cuenta por cobrar de otra entidad vaya a ser pagada por ésta, es justificable, en ausencia de cualquier evidencia en contrario, reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, para buena parte de las cuentas por cobrar, se considera normalmente probable un cierto grado de impago; y, por tanto, se reconoce un gasto que representa la reducción esperada en los beneficios económicos por tal motivo.

El segundo criterio para el reconocimiento de una partida es que tenga un costo o valor que se pueda medir con fiabilidad. En muchas ocasiones, el costo o valor se debe estimar; la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad. No obstante, cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en el balance ni en el estado de resultados. Por ejemplo, las indemnizaciones esperadas de un litigio ante los tribunales pueden cumplir las definiciones tanto de activo como de ingreso, así como la condición de probabilidad para ser reconocidas; sin embargo, si no es posible medir de forma fiable la reclamación, no debe reconocerse ni el activo ni el ingreso; a pesar de ello, la existencia de la reclamación puede ser revelada por medio de notas, material explicativo o cuadros complementarios.

### **2.2.1.3. Devengado Tributario**

Partimos el concepto del devengo tributario según Duran Luis<sup>8</sup>, denota la definición de devengo como un concepto propio de las normas tributarias en general.

---

<sup>8</sup> Duran Luis, revista AELE, n°9 2017

Entendemos, que a partir afirmaciones el Profesor Humberto Medrano expresa “*Según el método del devengo los ingresos son computables en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlo*”, el devengo se asume entonces como aquella premisa que la renta se encuentra legalmente concluida desde el punto de vista jurídico.

Así, el devengo se entiende entonces siguiendo las reglas en materia tributaria como un momento definido o por definir, esto quiere decir que el termino devengo es utilizado expresamente como el momento en que se ha generado el nacimiento de la obligación tributaria de algún tributo, esto a veces se trata como principio, otras como criterio y la mayoría de veces sin alguna referencia claras que hace que la interpretación tributaria de cuando se generó el devengo es más compleja como sucede en Perú.

De una revisión de la Jurisprudencia de TF y de la doctrina SUNAT se puede notar que dichos organismos han desarrollado diferentes criterios para el alcance del devengado en torno al impuesto a la renta empresarial (en adelante IR), bajo esta idea se busca saber en qué momento los ingresos y gastos se han devengado para fines de determinación del IR.

Es claro para los contribuyentes que según el art. 57 de la Ley del impuesto a la renta (en adelante LIR) establece la periodicidad para la determinación del IR, eso quiere decir para efecto del IR se deberá entender como periodo los términos que se expresan en el art. 57 LIR salvo cuando se exprese de manera distinta.

Es importante entonces reconocer el momento exacto de cuando un ingreso y gasto ha sido devengado, pues esto nos permitirá poder reconocer beneficio económico en nuestros estados financieros con la finalidad de poder informar de manera precisa sobre los rendimientos generadas y por otro lado el reconocer cuando se ha reconocido un ingreso y gasto nos permitirá determinar la base sobre la cual se determinará el IR.

El análisis que se realiza es saber hasta qué punto estos dos momentos son congruentes entre sí o se van separando teniendo en cuenta la normativa financiera y tributaria.

## 2.2.2. Reconocimiento de ingresos según la NIIF 15

La NIIF 15 establece los requerimientos para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, siendo estas actividades consideradas las del giro del negocio.

En mayo del 2014, el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB, por sus siglas en inglés) y el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB, por sus siglas en inglés), emitieron la norma conjunta denominada “Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes”, que cada entidad conoce como las NIIF 15 y ASC 606, respectivamente.

Al respecto, dicha norma conjunta reemplazaría casi la totalidad de las normas y guías existentes sobre el reconocimiento de ingresos bajo NIIF y US GAAP, siendo el cambio de la NIIF 15 (o ASC 606 para el caso americano) el cambio contable más trascendente. Así, las normas que reemplaza son las siguientes:

- Norma Internacional de Contabilidad No. 11: Contratos de construcción
- Norma Internacional de Contabilidad No. 18: Reconocimiento de ingresos ordinarios.
  - CINIIF 13: Programas de Fidelización de Clientes
  - CINIIF 15: Acuerdos para la Construcción de Inmuebles
  - CINIIF 18: Transferencias de Activos procedentes de Clientes
  - SIC-31 Ingresos: Permutas de Servicios de Publicidad

Ahora bien, considerando que el principio básico contenido en la norma, es el devengado, según el cual, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen de forma que representen la transferencia de bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios, el cambio introducido con la NIIF 15 resulta trascendental. En efecto, en función a la NIIF 15, las entidades deberán efectuar mayores estimaciones y aplicar mayor juicio del que se estuvo considerando con las anteriores normas, siendo que esta se aplica para todos los contratos de ingresos de actividades ordinarias que una entidad celebra con sus clientes y proporciona un modelo único para

el reconocimiento y medición de las ventas de ciertos activos no financieros (por ejemplo, venta de propiedades, planta y equipo y otros), siendo preciso señalar que ya no se contará con una Norma Internacional de Contabilidad para los contratos de construcción (NIC 11), siendo aplicable para estos últimos, la NIIF 15.

En cuanto al contenido de la NIIF 15, la misma establece que para el caso del reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, se tomarán en cuenta 5 etapas o pasos:

- Paso 1: Identificar el contrato (o contratos) celebrado con el cliente
- Paso 2: Identificar y segregar las obligaciones de desempeño asumidas en el contrato (por ejemplo, venta de bienes, prestación de servicios, etc.)
- Paso 3: Determinar el precio de la transacción
- Paso 4: Asignar el precio de la transacción entre las distintas obligaciones de desempeño identificadas
- Paso 5: Reconocer el ingreso cuando la entidad satisfaga cada obligación de desempeño asumida en el contrato.

Considerando dichos pasos, resulta importante reconocer que la NIIF 15 afectará la medición, el reconocimiento y la presentación de los ingresos de una entidad. Por lo que su implementación, considerando que el Tribunal Fiscal se remite a la Norma Internacional de Contabilidad 18, tendrá implicancias en el Derecho Tributario.

### **2.2.3. Cinco pasos para reconocimiento de ingresos**

#### **2.2.3.1. Identificación del contrato**

La importancia de la identificación del contrato es porque resulta necesario poder reconocer los ingresos por actividades ordinarias en este sentido el primero es poder analizar cuáles son las obligaciones y derechos que se pactan en un contrato.

Al respecto la NIIF 15 define al contrato como un acuerdo entre dos o más partes en el cual se crean derechos y obligaciones, para que un contrato este dentro del alcance de la norma debe cumplir las siguientes condiciones:

- El contrato ha sido aprobado por las partes y se compromete a cumplir las obligaciones.
- Se identifican derechos de cada parte, así como las condiciones de pago con respecto a bienes y servicios.
- El contrato tiene fundamento comercial (riesgo, calendario o importe de flujos de efectivo)
- Sea probable que se obtenga la contraprestación por la transferencia de bienes y servicios.

#### **2.2.3.2. Identificar las obligaciones de desempeño**

Se define una obligación de desempeño (en adelante OD) como las obligaciones que la empresa está dispuesta a entregar a cambio de la contraprestación, siendo estas:

- Transferencia de un bien o servicio destino
- Una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia.

Se entiende que las OD pueden ser explícitas es decir detalladas en el contrato, así como como compromisos implícitos que crean una expectativa válida para los clientes.

Un bien o servicio se entiende como diferente cumple con los siguientes criterios:

- El cliente se puede beneficiar del bien o servicio
- El compromiso de transferir el bien o servicio se identifica por separado de otras obligaciones.

Es importante entonces reconocer en qué momento se podrá satisfacer la OD, si se hará en momentos distintos o se hará a lo largo del tiempo.

### **2.2.3.3. Determinar el precio de la transacción**

El tercer paso del modelo para el reconocimiento de ingresos dispuestos por la NIIF 15 consiste en determinar el precio de la transacción, esto es el precio que una entidad vendería el bien o servicio comprometido de forma separada.

Es importante entonces definir el precio de la transacción como el importe de la contraprestación a la que se espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios, estos pueden incluir importes fijos, importes variables o ambos, para ello la NIIF requiere que se pueda ajustar los ingresos por conceptos tales como descuentos, rebajas, créditos, etc.

Cuando el precio de la transacción contiene un importe variable, este deberá estimar el importe de la contraprestación a la cual la entidad tendrá derecho a cambio de la transferencia de bienes y servicios.

Con la finalidad de poder estimar el importe de la contraprestación variable la NIIF incluye dos métodos.

- Valor esperado: suma de los importes ponderados según su probabilidad en un rango de contraprestación posibles.
- Importe más probable: El importe individual más probable, es decir el enlace más probable.

Es importante considera que la NIIF considera que se buscara mantener el método de forma congruente en todo el contrato.

### **2.2.3.4. Asignar el precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño.**

Asignar el precio de la transacción a las OD, consiste en poder distribuir el precio pactado entre los diferentes bienes y servicios comprometidos con el cliente sobre la base de precios que tendrán estos si se vendieran de forma independiente.

El precio de venta independiente (PVI) es el precio que una entidad vendería un bien o servicio en circunstancias similares o con clientes parecidos.

Los métodos para estimar el PVI que considera la NIIF 15 de un bien o servicio son los siguientes:

- Enfoque de evaluación de mercado ajustado: Evaluar el mercado en el que se venden los bienes y servicios y estimar el precio que un cliente de dicho mercado estaría dispuesto a pagar.
- Enfoque de costo más margen: Proyectar el costo esperado para satisfacer una OD y luego añadir un margen para el bien y servicio.
- Enfoque residual: Estimar un PVI por referencia del precio de la transacción total menos la suma de los PVI de las demás OD comprometidos con el contrato.

Si un cliente recibe un descuento por comprar bienes o servicios comprometido con el contrato y si la suma del PVI supera el importe pactado de la transacción, en este caso el descuento se asignará proporcionalmente a todas las OD, no obstante, esto no aplicara si se tiene pruebas claras de que el descuento solo se dio a una o algunas OD.

#### **2.2.3.5. Reconocimiento del ingreso**

Según la NIIF 15 cuando una OD se satisface se reconocerá como ingreso de actividades ordinarias por el importe asignado a esa OD, según la NIIF 15 una entidad reconocerá cuando o a medida se hay satisfecho una OD mediante la transferencia de bienes o servicios, esta norma estable una característica más completa que la norma anterior<sup>9</sup>, se entiende que una OD se ha satisfecho cuando **el cliente obtienen el control del activo**, entendiéndose que cualquier pago con anterioridad a la transferencia de este control constituye un anticipo.

El momento de cuando se satisface una OD según la NIIF 15 será de la siguiente forma:

- Obligaciones desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo.
- Obligaciones desempleo que se satisfacen en un determinado momento.

---

<sup>9</sup> NIC 18: Ingreso de actividades ordinarias

Para determinar el momento concreto en que un cliente obtiene el control de un activo y se llega a satisfacer la OD, la entidad puede llegar considerar los siguientes requerimientos:

- La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo.
- El cliente tiene un derecho legal del activo.
- La entidad ha transferido la posesión física del activo.
- El cliente tiene todos los riesgos y recompensas significativas de la propiedad del activo.
- El cliente acepto el activo.

Las OD se satisfacen a lo largo del tiempo cuando el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad, la entidad debe reconocer el ingreso de las actividades ordinarias midiendo el progreso hacia el cumplimiento total de la OD, una entidad deberá aplicar un solo método para poder medir el reconocimiento de las OD, pudiendo llegar hacer estos:

- Métodos de producto: Se reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de las mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios, este método incluye estudios de desempeño completados hasta la fecha.
- Métodos de recursos: Se reconocen los ingresos sobre la base de esfuerzos o recursos de la entidad para poder satisfacer las OD, siendo estos, por ejemplo: horas hombre, costos incurridos, tiempos transcurridos).

## **2.2.4. Devengo de ingresos según el impuesto a la renta**

### **2.2.4.1. Generalidades**

Según el inc. a) del art. 57 de LIR, considera en sus primeros párrafos las reglas generales para que puedan ser aplicables para el devengo de rentas de tercera categoría:

“A los efectos de esta Ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre.

- a) Las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen:

Para dicho efecto, se entiende que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago.

No obstante, 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.

Adicionalmente, se debe tener en cuenta lo siguiente:

- 1) Tratándose de la enajenación de bienes se considera que se han producido los hechos sustanciales para la generación del ingreso cuando se produzca lo señalado en los acápites 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. Para determinar si el adquirente tiene control sobre el bien no se debe tener en cuenta:

- a) La existencia de pactos entre el transferente y el adquirente que otorguen a uno de ellos, el derecho a adquirir o transferir el bien o establezcan la obligación de uno de ellos, de adquirir o transferir el bien.
- b) El derecho del adquirente de resolver el contrato o exigir al transferente que se efectúen las correcciones correspondientes cuando los bienes materia de la transferencia no reúnan las cualidades, características o especificaciones pactadas.

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

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

2) Tratándose de la prestación de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo:

2.1) Los ingresos se devengan de acuerdo con el grado de su realización. Los métodos para medir el grado de realización son 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. El método que se adopte es el que mejor se ajuste a la naturaleza y características de la prestación. El Reglamento podrá aprobar otros métodos, siempre que los mismos permitan determinar de una mejor manera el grado de realización del servicio.

2.2) Tratándose de servicios de ejecución continuada:

- a) Cuando se pacten por tiempo determinado, 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.

b) Cuando se pacten por tiempo indeterminado, 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 en los acápites 2.1) y 2.2) de este numeral, este deberá aplicarse uniformemente a otras prestaciones similares en situaciones semejantes.

En caso los contribuyentes omitan acreditar la pertinencia del método utilizado y el sustento de su aplicación, la SUNAT puede aplicar el método de medición que considere conveniente, acorde con la naturaleza y características de la prestación.

Para efecto de lo dispuesto en el presente numeral se entiende que el costo comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa, así como otros costos directos o indirectos de la prestación del servicio. Dichos costos deben guardar correlación con los ingresos.

3) Tratándose de la cesión temporal de bienes por un plazo determinado, el ingreso se devenga en forma proporcional al tiempo de la cesión, salvo que exista un mejor método de medición de la ejecución de la cesión, conforme a la naturaleza y características de la prestación.

Cuando las mencionadas cesiones se efectúen por tiempo indeterminado los ingresos se devengan conforme se vaya ejecutando la cesión, para lo cual se aplicará el mejor método de medición de dicha ejecución, conforme a la naturaleza y características de esta. Una vez adoptado el método este deberá aplicarse uniformemente a otras prestaciones similares en situaciones semejantes.

Para efecto de lo previsto en este numeral, resulta de aplicación lo dispuesto en el antepenúltimo y el penúltimo párrafo del numeral anterior.

4) Respecto de las obligaciones de no hacer, el ingreso se devenga en forma proporcional al tiempo pactado para su ejecución. Cuando las referidas obligaciones se pacten por tiempo indeterminado, el

ingreso se devenga al vencimiento del o los plazos previstos para el pago de la contraprestación.

5) En las transferencias de créditos cuando el adquirente no asuma el riesgo crediticio del deudor, el ingreso de aquel se devenga conforme se van generando los intereses en el periodo comprendido entre la fecha en que el descontante o adquirente entrega al cliente o transferente el valor de la transferencia y la fecha de vencimiento del plazo otorgado al deudor para pagar.

6) En las expropiaciones, los ingresos se devengan en el o los ejercicios gravables en que se ponga a disposición el valor de la expropiación o el importe de las cuotas del mismo. Cuando una parte del precio de expropiación se pague en bonos, los beneficios se imputarán proporcionalmente a los ejercicios en los cuales los bonos se rediman o transfieran en propiedad.

En el caso de ingresos por prestaciones distintas a las mencionadas en los numerales precedentes, tales como indemnizaciones, intereses, incluyendo los señalados en el inciso e) del artículo 1 del Decreto Legislativo N° 915 y el mutuo oneroso de bienes consumibles, el devengo se determina conforme a lo dispuesto en el segundo y tercer párrafos del inciso a) del presente artículo.

Cuando la transacción involucre más de una prestación, el devengo de los ingresos se determina en forma independiente por cada una de ellas. En ningún caso se desconocen, disminuyen o difieren ingresos por efecto de:

- i) Estimaciones que se realicen sobre la posibilidad de no recibir la contraprestación o parte de ella.
- ii) Acuerdos que otorgan a la otra parte la opción de adquirir bienes o servicios adicionales en forma gratuita o a cambio de una contraprestación inferior debido a descuentos o conceptos similares. Los referidos descuentos o conceptos similares solo surten efecto en el momento en que se aplican.

### 2.2.5. Jurisprudencia en relación al devengado

Informe a SUNAT N° 010-2019-SUNAT/7T0000, donde se plantea la siguiente cuestión se plantea el supuesto de una venta de minerales o concentrados de mineral, realizada en el mes de enero de 2019, en la que la contraprestación pactada está sujeta a ajustes por la verificación de la calidad, peso o contenido, por lo cual se emite una factura de venta, la cual será posteriormente modificada en un período distinto a través de una nota de crédito o de débito, según corresponda.

Al respecto, se consulta si dicha verificación es considerada como un hecho o evento futuro que permitiría el diferimiento de los ingresos obtenidos por tal venta.

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

Comentario:

La administración tributaria concluye que la venta se encuentre sujeta a verificación o confirmación no constituye un hecho o evento que sea catalogado como condición suspensiva por lo cual el ingreso no podrá diferirse en el tiempo.

“Los criterios de devengo y percibido han sido seleccionados por la Ley del Impuesto a la Renta para determinar el momento de imputación de los ingresos gravados y gastos deducibles que inciden en su determinación” (Mur Valdivia, 2002, p. 1)

“...los ingresos se computan en el ejercicio en que de adquiere el derecho a recibirlo y los gastos son deducibles en el ejercicio en que surge la obligación de pagarlos y se determina su monto” (RESOLUCION DEL TRIBUTAL FISCAL, 274-3-98)

“La NIIF 15 es más prescriptiva en muchas áreas que son relevantes para el sector de productos y servicios industriales. La aplicación de las nuevas reglas puede resultar en cambios importantes al perfil de los ingresos ordinarios y, en algunos casos, del reconocimiento de los costos” (DELOITTE, Implementación de la NIIF 15 Ingresos ordinarios provenientes de contratos con los clientes, p.3)

“Devengar es, en esencia, adquirir el derecho a un bien, indica el momento en que nace el derecho a algo” (Fonroge y Navarrine, Impuesto a las ganancias)

“En el caso de venta de bienes inmuebles en planos, se considera el devengamiento de la operación en la fecha en que se pacte la entrega de los mismos. Si la venta tiene por objeto un inmueble ya construido, dicho ingreso se considera imputado a dicho ejercicio” (RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL, 3994-4-2006)

“En el caso de venta de bienes y servicios de empresas del servicio de telecomunicaciones, se utilizará la NIC 18 como medio para el reconocimiento de ingresos” (RTF 11911-3-2007)

#### **2.2.6. Uso de las NIIF como medida supletoria de interpretación**

En la teoría general del derecho se discutió intensamente sobre si es necesario que la norma jurídica para que pueda tener validez jurídica deba de expresar claramente los conceptos que son materia de su regulación.

El derecho tributario son normas que no escapan del parámetro que la Constitución Política del Perú (CP)<sup>10</sup> considera, siendo este que en su Art.74° - Principio de Legalidad establece lo siguiente:

*“Artículo 74.- Principio de Legalidad: Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”*

---

<sup>10</sup> CP: Constitución del Perú de 1993

Considerando entonces que la norma tributaria que viole tal principio constitucional no deberá tener efecto, sobre esta conclusión siempre ha surgido la interrogante sobre si una norma que no tenga el rango de ley deberá ser considerado como medio de interpretación para nuestro ordenamiento jurídico tributario.

En nuestro ordenamiento jurídico tributario, se tienen a la Norma III y IX del Título preliminar del Código Tributario que citan lo siguiente:

*“Norma III: Fuentes del derecho tributario; son fuentes del Derecho Tributario:*

- a) Las disposiciones constitucionales;*
- b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el presidente de la República;*
- c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;*
- d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;*
- e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias;*
- f) La jurisprudencia;*
- g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y,*
- h) La doctrina jurídica.*

*Son normas de rango equivalente a la ley, aquéllas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios. Toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente.”*

*“Norma IX: En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan 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”*

De acuerdo a ese análisis surge siempre la interrogante si las normas contables terminan siendo fuente de interpretación de derecho tributario, considerando que estas

se han vendió utilizando en los diferentes pronunciamientos de la administración tributaria.

### **2.2.6.1. Uso de las normas contables en la interpretación tributaria**

Desde hace ya un tiempo atrás la cercanía que tienen las normas contables con la ley del impuesto a la renta se da sobre la base de que el impuesto a la renta grava la ganancia que una empresa<sup>11</sup> puede generar, que se encuentra determinada sobre los ingresos y gastos que se reconocen en el momento que devenguen.

En nuestro país las empresas regulan sus estatutos sobre la base de la Ley General de Sociedades (en adelante LGS) – Ley 26887, siendo que en su artículo 223° se regulan que los estados financieros se presentarán sobre la base de los principios de contabilidad aceptados; el consejo normativo de contabilidad en su resolución 013-98-EF/93.01 ha establecido lo siguiente *“que los PCGA a los que hace referencia el artículo 223 de la LGS comprenden las NIC y con resoluciones adicionales ha ido incorporando a las NIIF.”*, el hecho que la LGS incluya en su artículo a las normas contables no necesariamente establecen su inclusión como normas jurídicas, A su vez las NIIF se oficializan en el Perú por el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC), tampoco se produce una aceptación en las normas contables en el ámbito jurídico.

No obstante, lo comentado en el párrafo anterior durante los últimos años la administración tributaria ha venido intensificando el uso de las normas contables en materia impositiva, dicho propósito de uso de las normas contables no ha sido del todo uniforme, generando ya una especie de incertidumbre a los contribuyentes sobre el uso de las normas contables como medio de interpretación.

De un análisis más profundo se pueden observar diferentes pronunciamientos que SUNAT ha realizado donde se concluye que esta entidad no mantiene un patrón constante respecto al uso de las normas contables como fuente de interpretación jurídica, se puede observar resoluciones donde SUNAT usa a las normas contables de manera directa sin señalar la razón para hacerlo, en otros casos lo referencia en base a la Norma IX del título preliminar del CT.

---

<sup>11</sup> Renta tercera categoría

En el informe N° 048-2010-SUNAT señala que con relación de las denominadas “garantías extendidas” en la venta de bienes, se analiza en qué momento se tendrá que reconocer el ingreso por concepto de garantía extendida, en tal sentido SUNAT establece lo siguiente *“debe tenerse en cuenta que las normas que regulan el impuesto a la renta no definen cuando se considera devengado un ingreso y un gasto por lo que resulta necesario recurrir a la doctrina jurídica y a los principios de contables”*, SUNAT delimita el devengo en base a lo indicado por el tributarista Jorge Reig, a los párrafos del marco conceptual para la preparación de información financiera y al párrafo 14 de la NIC 18 Ingresos; Esto quiere decir que, si se revisan los diferentes pronunciamientos de SUNAT, se hacen alusión al uso de las NIIF oficializadas en el Perú.

### **III. MARCO METODOLÓGICO**

#### **3.1. Tipo de investigación**

La investigación se desarrolló a través de un enfoque cualitativo que pretende analizar las diferencias y similitudes que tienen el ordenamiento tributario con respecto al reconocimiento del devengo.

Es importante resaltar que la investigación tiene un vasto contenido analítico, por ende, la misma se encuentra orientada a un alcance documentario de todas las fuentes bibliográficas, jurisprudencia y doctrina que recojan aspectos importantes en el tema a tratar relacionándose esencialmente con las variables de investigación del presente informe contenidas en el marco teórico.

#### **3.2. Población, muestra y muestreo**

El abordaje metodológico que se utilizó es el estudio de casos, se trata de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, DL 1425 y la modificación del art. 57° del LIR y la NIIF 15 ingresos por actividades ordinarias, este análisis permite conocer la problemática respecto al correcto reconocimiento de los ingresos por actividades ordinarias en el ámbito tributario y financiero.

Se llevó a cabo un adecuado análisis normativo y revisión documentaria a fin de abordar los objetivos planteados en la presente investigación.

#### **3.3. Sujetos de investigación**

Informes de SUNAT, así como las diferentes RTF del Tribunal Fiscal y el artículo 57° de la ley del impuesto a la renta.

#### **3.4. Escenario**

El área de investigación son las ciencias contables, la línea de investigación: la tributación y la rama el derecho tributario.

### 3.5. Tecnicas e instrumentos de recolección de datos

Se obtuvo información a tratar en el presente trabajo de investigación por medio de la revisión de libros, revistas, artículos de investigación, leyes y su respectivo reglamento y exposición de motivos.

En virtud a lo expuesto anteriormente, se utilizó los siguientes instrumentos de recolección de datos:

a) Fichaje: Se aplicó esta técnica a fin de recopilar de forma ordenada y sistemática la información relativa a las variables de investigación.

b) Análisis Documental: Se analizó detenidamente las Resolución del Tribunal Fiscal, informes de SUNAT, Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, así como las normas contables emitidas por el IASB y aceptadas por el Consejo Normativo de Contabilidad en el Perú.

### 3.6. Guia de analisis documental

Se procedió a realizar los siguientes puntos para el análisis documental.

<b>Análisis documental</b>	<b>sí / no</b>
- Revisión de informes de SUNAT	Si
- Resoluciones del Tribunal Fiscal	Si
- Sentencias del tribunal constitucional	Si
- Revisión del DL 1425	Si
- NIIF 15 – ingresos	Si
- Marco conceptual	Si
- Jurisprudencia	Si

### 3.7. Procedimiento de recoleccion de datos

La investigación se basó principalmente en el análisis documentario a fin de determinar el grado de afectación de los derechos a la seguridad jurídica y al debido

procedimiento durante la aplicación de controles masivos: acciones inductivas por parte de la Administración Tributaria.

Para aquello, se procedió a analizar las garantías que comprenden los derechos anteriormente citados a fin de llevar a cabo un análisis más puntual del correcto ejercicio de la función fiscalizadora, a su vez se analizaron los criterios más importantes vertidos por la jurisprudencia con la finalidad de enriquecer el aporte científico de la investigación.

Como punto principal, se procuró definir la naturaleza jurídica de las acciones inductivas y a partir de ello relacionar dicho concepto con las otras variables que intervienen en la investigación.

Después del análisis de la totalidad de la información documentada se procedió a elaborar las conclusiones y con ello satisfaciendo los objetivos planteados en el presente informe de tesis.

### **3.8. Análisis de datos**

Se obtuvo información a partir de resoluciones sobre precedentes jurisprudenciales, legislación (Ley del impuesto a la renta y reglamento), normas contables emitidas por el IASB y aceptadas en el Perú por el Consejo Normativo Contable.

Asimismo, el análisis se realizó comparándolo con el punto de vista expresado por otros autores especialistas en doctrina tributaria y con ello enriqueciendo el contenido sustancial de la investigación científica plasmada en este informe.

## 3.9. Matriz de consistencia

## 4. “LA NIIF 15 Y EL RECONOCIMIENTO DE INGRESOS EN EL IMPUESTO A LA RENTA”

PROBLEMAS	OBJETIVOS	HIPOTESIS	VARIABLE	METODOLOGÍA
<p><b>Problema principal</b></p> <p>¿Cuál es la incidencia de la aplicación de la NIIF 15 en el reconocimiento de ingresos para efecto del impuesto a la renta?</p>	<p><b>Objetivo general</b></p> <p>Determinar de qué manera la NIIF 15 incide en el reconocimiento de ingresos para efecto del impuesto a la renta.</p>	<p><b>Hipótesis general</b></p> <p>Actualmente con el ingreso de la nueva normativa plasmada en el DL1425, la definición de devengo ha considerado estructuras de reconocimiento más cercanas al uso de la NIIF 15, con respecto a la estimación de valor sobre la probabilidad de ingresos si puede generar una diferencia en el tratamiento contable y tributario.</p>	<p><b>independiente:</b></p> <p>- <b>NIIF 15: Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.</b>  <b>Indicadores:</b> - reconocimiento y medición de los 5 pasos de la NIIF 15</p>	<p>- <b>Población y muestreo:</b> resoluciones del tribunal fiscal, DL1425, LIR y NIIF 15</p> <p>- <b>Técnicas e instrumentos de recolección de datos</b>  Instrumento: fichaje y análisis documental</p>
<p><b>Problemas secundarios</b></p> <p>a) ¿Cuáles son las similitudes o diferencias que se tendrán al implementar la NIIF 15 y su efecto en el impuesto a la renta?</p> <p>b) ¿Cuáles son las principales diferencias temporales que se generan al implementar la NIIF 15 y su efecto con el impuesto a la renta?</p>	<p><b>Objetivos específicos</b></p> <p>a) Plasmar las similitudes o diferencias que se puedan tener con la implementación de la NIIF 15 en el reconocimiento de ingresos y el impuesto a la renta.</p> <p>b) Determinar las principales diferencias temporales que se tendrán por aplicación correcta de la NIIF 15.</p>	<p><b>Hipótesis específicas</b></p> <p>a) la aplicación de los 5 pasos de la NIIF 15, tienen una similitud en la aplicación del impuesto a la renta a excepción de la distribución del precio de la transacción.</p> <p>b) En la aplicación de la NIIF 15, se dejarán de reconocer ingresos en el resultado del periodo lo que generara una diferencia temporal por concepto de estimación de ingresos.</p>	<p><b>dependiente:</b></p> <p>- <b>Ley del impuesto a la renta: artículo 57 y DL 1425.</b>  <b>Indicadores:</b> - Análisis del DL1425, que modifíco el art. 57 de la LIR</p>	

## IV. RESULTADO Y DISCUSIÓN

### 4.1 Reconocimiento de ingresos por aplicación de la NIIF 15 en base al devengo tributario

Antes de profundizar en este aspecto es importante resaltar la finalidad que tienen los estados financieros en una compañía que basan sus transacciones contables sobre el principio del devengo.

La contabilidad financiera busca poder reconocer y presentar las transacciones económicas de la empresa con la finalidad de poder conocer la salud financiera de la misma, es decir poder conocer sobre el rendimiento financiero de la empresa para eso busca medir, registrar y presentar la información financiera sobre estándares financieros que permitan que esa información pueda ser comparable y verificable, siendo estos estándares las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por IASB.

Por otro lado, para determinar el impuesto a la renta empresarial (IRE) se busca determinar la base imponible sobre la cual gravar dicho impuesto, esta base imponible se entiende como la ganancia generada por la empresa, la cual contiene ingresos y gravados por el IRE.

Si bien es conocido que para la determinación del IRE se tienen dos corrientes definidas siendo estas: (i) sistemas de balance único con correcciones, y (ii) sistemas de balances independientes o doble balance.

El sistema de balance único con correcciones supone considerar a la contabilidad como base imponible del IRE, mientras que el sistema de balances independientes o doble balance no, constituyendo en ese caso únicamente una “base metodológica de determinación” o “base fáctica”. El punto de divergencia consistiría en la dependencia/independencia de la contabilidad en la determinación de la norma jurídica tributaria (supuesto de hecho y consecuencia jurídica) que establece los alcances del IRE.

En el caso peruano, para efectos del IRE, conforme a la LIR y su reglamento, el sistema adoptado es el de balances independientes o doble balance. En virtud de ello, aquí en principio no será determinante la manera como las normas y/o estándares contables traten

un fenómeno económico, sino que habrá que analizar si tal fenómeno debe ser tomado en cuenta y cómo para hallar la base imponible del IR que corresponda.

Actualmente LIR ha podido incluir “definición” de sobre el devengado a partir de la publicación del DL1425, en concordancia con Jorge Bravo Cucci que indica lo siguiente “*A diferencia de lo que muchos expertos sostienen, el Decreto Legislativo 1425 no introdujo un concepto o definición de devengado “tributario”. Para ser escrupulosos con el uso del lenguaje, un concepto es una representación general que alguien tiene mentalmente de un hecho o circunstancia. Por el contrario, una definición, es una explicación breve y precisa de un objeto, hecho o circunstancia, indicando sus cualidades, rasgos y características. Las normas jurídicas no establecen conceptos, pero sí algunas veces disponen definiciones de circunstancias que quiere que queden absolutamente aclaradas*”.

Esto quiere decir que definir el devengado, supondría analizar si es un principio o una regla de derecho; si su contenido irradia a todo el ordenamiento jurídico, o simplemente se trata de indicaciones para reconocer los ingresos y gastos en un determinado período de tiempo. Definir el devengado significa en pocas palabras decir qué es situación que la LIR a ha reconocido y no pretender considerar.

A continuación, se analizarán los diferentes criterios de imputación de ingresos con respecto al devengado tributario.

- Hechos sustanciales
- Derecho generar no está sometida a condición suspensiva
- No es relevante

#### **4.2 Criterios de imputación de ingresos**

La modificatoria al artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta a ha considerado criterios para el reconocimiento del devengo de ingresos y gastos, se han considerado lo siguientes criterios:

*“...Para dicho efecto, se entiende que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho*

*a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago. No obstante, cuando la contraprestación 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”*

Se puede considerar entonces que se han establecido las siguientes directrices para el reconocimiento de ingresos:

- Hayan producido los hechos sustanciales.
- Transacción no debe estar sometida a una condición suspensiva.
- Contraprestación este determinada en función de un hecho o evento futuro.

#### **4.2.1 Directrices para reconocimiento de ingresos**

##### **4.2.1.1 Producción de los hechos sustanciales**

Los hechos sustanciales en determinadas operaciones serán la celebración de las obligaciones a cargo de un determinado sujeto en una transacción, así en una venta bienes los hechos sustanciales estarán dados por la transferencia de la propiedad o entrega del bien al adquirente, esto quiere decir por la entrega del control del activo, ante lo cual corresponderá la contraprestación pactada; así se habrá cumplido con lo determinante para exigir la contraprestación.

Según Casanova - Regis<sup>12</sup> señala lo siguiente con respecto a lo celebración de los hechos sustanciales:

*“En otras palabras, los hechos sustanciales son la causa eficiente que motiva, por mandato de la ley, el reconocimiento de los ingresos y/o gastos. De manera general, los hechos sustanciales están asociados al grado o nivel de cumplimiento de presentación. Es la causa eficiente que da derecho a la percepción de la contraprestación para que la misma se vea reflejada en la forma de ingreso en el estado de resultados para efectos fiscal”*

---

<sup>12</sup> Casanova – Regis, Albi “El concepto de Devengado Jurídico”

Se puede observar que el literal a) del artículo 57 de la LIR se establecen reglas particulares para el devengo de ingresos para diferentes supuestos de transacciones, es decir poder saber en qué momento se ha producido el hecho sustancial.

- Enajenación de bienes
- Prestación de servicios ejecutados en el tiempo
- Cesión temporal de bienes por un plazo determinado
- Obligaciones de no hacer
- Transferencia de créditos
- Expropiaciones
- Indemnizaciones e intereses

#### **4.2.1.2 La obligación no esté sujeta a condición suspensiva**

La condición suspensiva en concordancia al derecho civil se puede definir como una condición de necesario cumplimiento para que se genere una obligación. Es decir, tendría que darse el cumplimiento de tal condición como requisito esencial para que se pueda celebrar tal acto jurídico.

##### **4.2.1.2.1 Supuestos de condición suspensiva según el código civil.**

- **Compra venta de bienes futuros**

Según el art. 1534° del Código Civil sostiene lo siguiente “*En la venta de un bien que ambas partes saben que es futuro, el contrato está sujeto a la condición suspensiva de que llegue a tener existencia*”

- **Compra venta a satisfacción**

Según el art. 1571° del Código Civil sostiene lo siguiente “*La compraventa de bienes a satisfacción del comprador se perfecciona sólo en el momento en que esté declara su conformidad. El comprador debe hacer*

*su declaración dentro del plazo estipulado en el contrato o por los usos o, en su defecto, dentro de un plazo prudencial fijado por el vendedor.”*

- **Compra venta a prueba**

Según el art. 1572º del Código Civil sostiene lo siguiente *“La compraventa a prueba se considera hecha bajo la condición suspensiva de que el bien tenga las cualidades pactadas o sea idóneo para la finalidad a que está destinado. La prueba debe realizarse en el plazo y según las condiciones establecidas en el contrato o por los usos. Si no se realiza la prueba o el resultado de esta no es comunicado al vendedor dentro del plazo indicado, la condición se tendrá por cumplida”*

Se puede observar de los siguientes supuestos expuestos, que siempre se tiene a la condición suspensiva activa hasta que el cliente considere la aceptación del bien o servicio o se haya cumplido las partes contractuales del contrato, también se entiende que cuando el cliente no exprese lo contrario la condición se da por cumplida.

#### **4.2.1.3 Contraprestación este determinada en función de un hecho o evento futuro**

La modificatoria al art.º 57 de LIR, establece que para que se pueda reconocer el ingreso no se encuentre la contraprestación supeditada a un hecho o evento futuro y de darse tal punto, el ingreso deberá diferirse hasta que se pueda cumplir tal situación, haciendo un símil a lo que las normas contables han denominado, la probabilidad del hecho económico.

##### **4.2.1.3.1 Hecho o evento futuro según DL 1425**

La exposición de motivos del Decreto Legislativo 1425 refiere que:

*“Teniendo en cuenta que existen casos en los que toda o parte de la contraprestación se fija en función al acontecimiento de hechos o eventos futuros. Esto suele ocurrir, tratándose de regalías donde se acostumbra que la determinación de todo o parte de los ingresos esté sujeta a hechos o eventos*

*futuros; así, por ejemplo, se pacta que parte de la contraprestación se fije en función de un porcentaje de ventas, unidades producidas o las utilidades obtenidas.”*

El referido texto considera también que existiendo en las normas contables posiciones sobre el reconocimiento del ingreso en base a la probabilidad del beneficio económico es decir en base a las estimaciones, en cuenta a la determinación del impuesto a la renta no podría darse el mismo aspecto que el contable, pues deberían darse un sin número de ajustes a la base imponible, lo que haría muy complejo la determinación de dicho impuesto.

Es por eso que fines tributarios se descarta la aplicación de estimaciones al inicio de la transacción, siendo este el espíritu de la norma tributaria que siempre ha seguido, para efectos entonces de lo dispuesto en el art. 57° de la LIR, se tienen en cuenta lo siguiente:

- a) Cuando el total de la contraprestación se fije en función a un hecho o evento futuro, el ingreso se devenga cuando ocurra el hecho.
- b) Cuando parte de contraprestación se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, esa parte del ingreso o gasto se devenga cuando el hecho o evento ocurra.
- c) Se entiende por hecho o evento futuro, a aquel hecho o evento nuevo y distinto de aquel hecho sustancial que genera el derecho a obtener el ingreso o la obligación de pagar el gasto.

A modo de conclusión esto quiere decir entonces que el hecho o evento futuro resulta a partir de la ocurrencia de determinar el importe de una contraprestación, es decir que, al momento de pactar la transacción u operación, no se llega a conocer el importe de la contraprestación dado que está todavía está supeditada a un evento nuevo y distinto.

#### 4.2.1.3.2 Hecho o evento futuro según RLIR

Resulta importante mencionar entonces que en base al art.º 31 del Reglamento de Ley del Impuesto a la Renta (RLIR) regula lo siguiente:

*“No ocurre lo mencionado en el primer párrafo de este inciso, entre otros cuando el importe de una contraprestación está supeditada a una verificación de la calidad, característica, peso o volumen del bien vendido que implique un ajuste posterior al precio”*

La exposición de motivos considera también que el supuesto de un posible ajuste al precio de una transacción debido a que se encuentra supeditada a lo antes ya mencionado, no aplica como un hecho o evento futuro que considere que tenga consigo una condición suspensiva.

Es por eso que resulta relevante considerar que, para poder tener un correcto tratamiento tributario, se deberían tomar en cuenta hacer una revisión clara de lo pactado en una contraprestación en la transferencia de bienes y prestación de servicios.

Esto se puede observar en el informe N° 010-2019-SUNAT, donde se concluye al respecto de la condición suspensiva según la administración tributaria lo siguiente *“En el supuesto de una venta de minerales o concertados de mineral, realizada en el mes de enero de 2019, en la cual la contraprestación está pactada a ajustes por verificación de calidad, peso o contenido, por lo cual se emite una factura de venta, la cual será posteriormente modificada en un periodo distinto a través de una nota de crédito o débito, dicha verificación no constituye un hecho o evento futuro que permita el diferimiento de los ingresos obtenidos por tal venta hasta que esta se efectúe.”*

A esto se puede agregar que la formalidad de la emisión del comprobante en cumplimiento a una obligación legal no corresponde efectuar devengo de ingresos.

### 4.3 Aplicación de la NIIF 15 en el reconocimiento de ingresos y la LIR

Se procederá aplicar lo antes descrito en dos supuestos principales que son la venta de bienes y prestación de servicios.

#### 4.3.1 Enajenación de bienes

Para el supuesto de la enajenación de bienes el art. 57 considera que se han producido los hechos sustanciales para la generación en los acápites 1.1 o 1.2 lo que ocurra primera siendo estos:

*“Según el artículo 57º de la LIR:*

*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, para determinar si el adquirente tiene control sobre el bien no se debe tener en cuenta:*

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

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

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

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

Es importante entonces comentar que según la exposición de motivos el término enajenación comprende toda compra venta a título oneroso.

Si bien es cierto la normativa no ahondo más sobre el termino de “transferencia de control”, se puede observar que la segunda disposición complementaria final del decreto legislativo 1425 precisa lo siguiente:

*“... es de aplicación lo señalado respecto al control de bienes en la norma de información financiera NIIF 15 – Ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes, en tanto no se oponga lo señalado en la ley”*

Se puede entonces considerar que el legislador ha querido considerar que en el caso de enajenación de bienes el hecho sustancial se configure en base a lo recogido como criterio de la NIIF 15, lo que se considera un acercamiento entre la base financiera y tributaria, porque se puede observar que este criterio contable se acerca a la realidad de los hechos económicos.

Sin embargo, la norma ha introducido algunas diferencias en comparación a lo señalado en la NIIF:

- Para determinar si el adquirente tiene control sobre el bien no se tendrá en cuenta la existencia de pactos entre el transferente y el adquirente otorgue a uno de ellos el derecho a adquirir o transferir el bien.
- Conforme a la NIIF 15 si una entidad tiene una obligación o un derecho a recomprar el activo, el cliente no obtiene el control del activo, porque el cliente está limitado a su capacidad de poder redirigir el activo y obtener sustancialmente los beneficios económicos restantes.
- Si el contrato tiene de hecho una posibilidad de renovar el contrato con precios distintos y se tiene una probabilidad alta que eso sucede, se procede a ajustar el precio considerando que la renovación de un contrato “se trata como uno solo”

#### **4.3.1.3 Venta de bienes sujeta a confirmación**

Se puede notar entonces que la NIIF a veces recurre a evaluaciones de carácter subjetivo para determinar la naturaleza de una transacción, por ejemplo se

señala lo siguiente la NIIF; si una entidad pueda determinar de forma objetiva que se ha transferido el control del bien de acuerdo con las especificaciones acordadas en el contrato, entonces la aceptación es una formalidad que no afectara la determinación de cuando el cliente ha obtenido el control del bien, es decir que si en el contrato existan cláusulas de cumplimiento por ejemplo en tamaño, peso o especificaciones que estos deban cumplirse para recibir la confirmación de la aceptación del cliente, “la experiencia de la entidad con contratos de bienes o servicios similares puede proporcionar evidencia de que el bien o servicio reúne las especificaciones acordadas en el contrato”.

Si una entidad no puede determinar de forma objetiva que el bien proporcionado no cumple con las especificaciones del cliente, no podrá concluir que el cliente ha obtenido el control hasta que la entidad haya recibido la aceptación del cliente.<sup>13</sup>

Cabe mencionar entonces que en aplicación al artículo 1428 del código civil, si los bienes que han sido entregados no cumplen con las características, cualidades, el adquirente puede resolver el contrato o exigir que se subsane por el incumplimiento, observando entonces que el supuesto planteado de una venta sujeta confirmación difiere entre la norma tributaria y lo dispuesto en el código civil en concordancia con los artículos 1571 y 1572.

#### **4.3.1.3.1 Venta de bienes en forma conjunta**

Según la NIIF si se puede observar que la venta de bienes contiene más de una obligación de desempeño esta debe ser contabilizada por separada de manera independiente, la NIIF 15 considera que un bien con el que se compromete a un cliente es distinto según los dos criterios<sup>14</sup>:

- El cliente puede beneficiarse por si solo o en conjunto con otros recursos que están disponibles para él. Esto ocurre si el bien puede utilizarse, consumirse o venderse por un importe mayor.

---

<sup>13</sup> Párrafos B83 a B85 del apéndice B Guía aplicación de la NIIF 15.

<sup>14</sup> Párrafo 27 al 29 de la NIIF 15.

- El compromiso de la entidad de transferir el bien al cliente es identificable por separado de otros compromisos.

#### **4.3.2 Prestación de servicios ejecutados en el transcurso del tiempo**

Se puede observar que el artículo 57 no establece criterios para el reconocimiento para el caso de servicios de ejecución inmediata, es decir estos hechos se consideran devengando en el momento que el hecho sustancial para su generación se haya producido.

Para el reconocimiento de ingresos la norma ha establecido lo siguiente:

*“... 2) Tratándose de la prestación de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo:*

*2.1) Los ingresos se devengan de acuerdo con el grado de su realización. Los métodos para medir el grado de realización son 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. El método que se adopte es el que mejor se ajuste a la naturaleza y características de la prestación. El Reglamento podrá aprobar otros métodos, siempre que los mismos permitan determinar de una mejor manera el grado de realización del servicio.*

2.2) *Tratándose de servicios de ejecución continuada:*

- a) *Cuando se pacten por tiempo determinado, 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.*
- b) *Cuando se pacten por tiempo indeterminado, 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 en los acápites 2.1) y 2.2) de este numeral, este deberá aplicarse uniformemente a otras prestaciones similares en situaciones semejantes”.*

La exposición de motivos preciso que para que se puedan devengar los ingresos por servicios además de cumplir con las reglas ya comentadas los servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo a fin de definir qué parte de los ingresos deben ir reconociéndose se han establecido métodos para su medición siendo estos:

- Inspección de lo ejecutado.
- Determinación del porcentaje que resulte de relacionar lo ejecutado con el total.
- Determinación de lo ejecutado con el costo incurrido del total de la prestación del servicio.

Se puede observar que lo comentado por la norma tributaria guarda relación con lo dispuesto a la NIC 18 y NIC 11, lo que si queda claro que la norma tributaria deja abierta la posibilidad al contribuyente la opción de seleccionar cualquiera de los métodos.

#### **4.4 Principales similitudes en la aplicación de la NIIF 15 y la LIR**

La aplicación de la NIIF 15 se base en poder reconocer el ingreso en el momento que se traslade los riesgos y beneficios, situaciones que la LIR establece literalmente en la actualidad en su artículo 57, las directrices que la Administración tributaria está considerando para reconocer los ingresos por venta de bienes y servicios, están el misma perspectiva que la norma contable, tener en cuenta que la NIIF 15 es una aplicación del párrafo 13 de la NIC 18, en la cual podemos ver que se basa el artículo 57 de la LIR.

#### **4.5 Principales diferencias temporales**

Las principales diferencias que se generan en relación a una correcta aplicación de la LIR y la NIIF 15, son las de reconocer el ingreso cuando exista una condición suspensiva considerando que la LIR establece que la condición suspensiva solo se dará por alguna operación ajena a las pautas normales consideradas dentro del contrato se puedan dar, situaciones que la NIIF 15 si establece como una causal para diferir el reconocimiento del ingreso, esta diferencia generara una adición temporal contable que es medida de control para los contribuyentes.

Las estimaciones de valor con respecto a la determinación del valor de mercado para valorizar las obligaciones de desempeño; no permite realizar una distribución de precio de los bienes y servicios para distribuir hacia las obligaciones de desempeño para efecto de la LIR, aspectos la NIIF 15 estipula en la aplicación de los 5 pasos para reconocimiento, situación que la administración siempre se basa para no reconocer estimaciones contables a excepción de algunas normadas por ley, esta diferencia también generara una adición temporal.

## V. CONCLUSIONES

- Para que un ingreso se ha reconocido según la NIIF 15 estos deben haberse cumplido los cinco pasos y que exista la probabilidad de beneficio económico y fiabilidad de valor, mientras que la norma tributaria en el artículo 57 de la LIR considera que para que un ingreso y gasto pueda reconocerse, deben haberse producido los hechos sustanciales y este no se encuentre supeditado a una condición suspensiva para su reconocimiento.
- El DL1425 ha establecido las directrices para el reconocimiento de ingresos bajo el devengado, dejando claro que no se ha establecido un concepto del término “devengado”.
- El artículo 57 de la LIR considera que para que un ingreso y gasto pueda reconocerse, deben haberse producido los hechos sustanciales y este no se encuentre supeditado a una condición suspensiva para su reconocimiento.
- La transferencia de control es una de las características para el reconocimiento de ingresos bajo el devengado, siendo que la norma sigue el mismo espíritu de la NIIF 15, dejando esto claro que para efectos de control de bienes “... *es de aplicación lo señalado respecto al control de bienes en la norma de información financiera NIIF 15 – Ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes, en tanto no se oponga lo señalado en la ley*”
- Se puede observar que la norma considera que un “hecho sujeto a confirmación”, es un hecho que debe considerarse nuevo a la transacción o que no se tenía previsto al momento del acuerdo de venta para que pueda diferirse el reconocimiento del ingreso, lo que difiere con lo dispuesto en el código civil.
- Los criterios establecidos en la norma tributaria han sido recogidos también en la NIIF 15, pero la norma deja claro que si las estimaciones contables que la NIIF 15 establece no son de aplicación para la determinación del impuesto lo que estaría generando una diferencia temporal según la NIC 12.
- Se han establecido los criterios más específicos para la determinación de los ingresos dejando en la misma línea de reconocimiento a los gastos según el artículo 57° de la LIR.

## VI. RECOMENDACIONES

- Resulta necesario que las empresas apliquen la NIIF 15, considerando el fin que las normas contables siguen, siendo estas las de armonizar los estados financieros para la toma de decisiones.
- Es de suma importancia considerar las principales diferencias que existen entre la aplicación de las NIIF 15 y su reconocimiento del devengado en relación con el artículo 57° de la LIR.
- Las empresas deben hacer un análisis completo de las obligaciones que tienen dentro de sus contratos para poder establecer si están delante de obligaciones de desempeño distintas o están siendo las mismas.
- El legislador debería considerar regular claramente una operación sujeta a confirmación para que este no se encuentre en contradicción con el código civil, o establecer una regla específica con las “ventas sujetas a confirmar pesos, calidad, etc.”
- Se deberá regular el criterio que se establecerá para las fiscalizaciones de periodos anteriores al 2019, considerando que para esos periodos no se tenían las reglas específicas para el reconocimiento de ingresos.
- Deberían establecerse criterios de aplicación de los métodos para la determinación de una prestación de servicio continua, la norma solo establece los métodos, pero no predispone un orden en aplicación.

## VII. BIBLIOGRAFÍA

- Abanto, M., & Cossio, V. (2019). NIIF 15 IMPLICANCIAS CONTABLES Y TRIBUTARIAS. GACETA JURIDICA.
- Bravo, J. (2018). Determinacion del Impuesto a la Renta y devengado.
- Burga, Y. (2017). La aplicación de las normas contables en el Derecho Tributario: el caso del devengado y la NIIF 15. Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima.
- Cachay, J. (2018). CODIGO TRIBUTARIO CASOS PRACTICOS Y CONSULTAS FRECUENTES. GACETA JURIDICA.
- Carhuatocto, O. (2018). ANÁLISIS CONTABLE Y EFECTOS POSTERIORES A LA IMPLEMENTACIÓN DE LA NIIF 15 EN UNA COMPAÑÍA MINERA PERUANA UTILIZANDO EL MÉTODO DE LOS CINCO PASOS PARA EL RECONOCIMIENTO INGRESOS POR CONTRATO DE VENTA. Universidad de Piura.
- Casanova, & Regis, A. (2013). El concepto de Devengado Jurídico.
- Castillo, M. (2007). COMPRAVENTA A SATISFACCIÓN DEL COMPRADOR Y COMPRAVENTA A PRUEBA.
- Castro, L. (2019). Las NIIF 15 y su efecto en la tributación.
- Chavez, L. (2019). NIIF Y TRIBUTACION DESAFIOS Y OPORTUNIDADES PARA LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. 22.
- Chuman, C. R. (2019). IMPLICANCIA TRIBUTARIA DE LA NIIF 15.
- De la Vega, A., & De la Vega, B. (2017). Desayuno Ejecutivo NIIF 15.
- Deloitte. (2016). Implementación de la NIIF 15 Ingresos ordinarios provenientes de contratos con los clientes.
- Duran, L., & Mejia, M. (2011). Las NIIF y la interpretación de las normas tributarias por SUNAT. Analisis Tributario - AELE.
- Duran, L., & Mejia, M. (2014). Relacion entre el impuesto a la renta empresarial y la contabilidad - Ponencia en XII Jornadas de IFA Perú.
- Duran, L., & Mejia, M. (2017). El concepto de devengado en el Impuesto a la Renta Empresarial Peruano. Analisis Tributario N° 09 – AELE.

- El Peruano. (s/f). Recuperado el 3 de abril de 2020, de Elperuano.pe website: <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/decreto-legislativo-que-modifica-la-ley-del-impuesto-a-la-re-decreto-legislativo-n-1425-1691026-14/>
- Fonroge, & Navarrine. (2017). Impuesto a las ganancias.
- KPMG. (09/2015). IPAI Jornadas de actualizacion - NIIF 15.
- Llanto, F. (2018). NIIF 15 & NIIF16 TEORIA EXPLICADA CON PRACTICA. FREDDY LLANTO.
- Mullin, G. (2001). Manual del impuesto a la renta, CIAT. 2001.
- Mur, M. (2002). El Criterio de lo Devengado en el Impuesto a la Renta.
- Rojo, L. D. (2017). IMPUESTO A LA RENTA. AELE.
- Romero, N. (2019). La Contabilidad y el Impuesto a la Renta - reglas para el reconocimiento de ingresos y gastos. Juridica.
- Ruiz, F., & Robles, C. (2009). Algunos apuntes sobre el Criterio del Devengado. Actualidad Empresarial, No 195 - Segunda Quincena de Noviembre 2009.
- Saavedra, R., & Mallap, L. (2019). TEMAS ACTUALES DE TRIBUTACION EN HOMENAJE AL MAESTRO RAMON CHUMAN.
- Sac, I. P. (s/f). Decreto Supremo N° 339-2018-EF. Recuperado el 3 de abril de 2020, de [Actualidadgubernamental.pe](http://actualidadgubernamental.pe) website: <https://actualidadgubernamental.pe/comentario-legal/decreto-supremo-n-339-2018-ef/2cf7dbe0-b133-406c-9dd3-894edd3fa086/1>
- Sarmiento, Sofia, & Valdivia, A. (2018). Evaluación del impacto financiero y tributario de la NIIF15: Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, en el Sector de Servicios de Asesoramiento Técnico de Ingeniería, 2017. UNIVERSIDAD PERUANA DE CIENCIAS APLICADA, Lima.
- Seminario, R. (2017). Análisis del impacto de la NIIF 15 en los resultados económicos - financieros de las empresas constructoras e inmobiliarias del Perú que no cotizan. Universidad de Piura, Lima.
- Villazana, S. (2019). APLICACION PRACTICA DEL CONCEPTO DE DEVENGADO. GACETA JURIDICA.
- (S/f-a). Recuperado el 3 de abril de 2020, de Gob.pe website: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.pdf>

- (S/f-b). Recuperado el 3 de abril de 2020, de Gob.pe website: [https://leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016\\_2021/Decretos/Legislativos/2018/DL142520180917.pdf](https://leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016_2021/Decretos/Legislativos/2018/DL142520180917.pdf)
- (S/f-c). Recuperado el 3 de abril de 2020, de Gob.pe website: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i010-2019-7T0000.pdf>