



**Análisis de la aplicación de la condición suspensiva dispuesta en el Decreto
Legislativo No. 1425 en la exportación minera**

**Tesis presentada en satisfacción parcial de los requerimientos para obtener
el grado de Magíster en Finanzas y Derecho Corporativo por:**

Diego Fernando Ávila Solís :

Bruno Alfonso García Pascual :

Karol Patricia Ordaya Larrea :

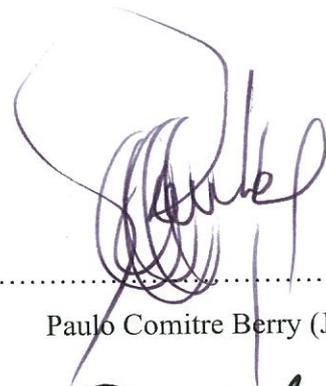
Programa de Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo 2018-II

Lima, 7 de julio de 2021

Esta tesis

**Análisis de la aplicación de la condición suspensiva dispuesta en el Decreto
Legislativo No. 1425 en la exportación minera**

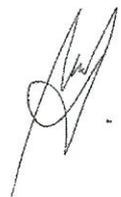
ha sido aprobada.



.....
Paulo Comitre Berry (Jurado)



.....
Patricia Kosa Muñoz (Jurado)



.....
Jorge Bravo Cucci (Asesor)

Universidad ESAN

2021

A mis padres y hermanos
A Luana, Evaluna y Danna
Diego Fernando Ávila Solís

A mis padres y hermana
A mi tía Evelina Pascual
Bruno Alfonso García Pascual

A mis padres
A mi esposo e hija
Karol Patricia Ordaya Larrea

ÍNDICE GENERAL

CAPITULO I: INTRODUCCIÓN	1
1.1. Planteamiento del problema.....	1
1.2. Objetivos	3
1.2.1. <i>Objetivo general</i>	3
1.2.2. <i>Objetivos específicos</i>	3
1.3. Alcances, justificación y contribución.....	4
1.3.1. <i>Alcance</i>	4
1.3.2. <i>Justificación</i>	4
1.3.3. <i>Contribución</i>	5
CAPITULO II: MARCO CONCEPTUAL	6
CAPITULO III: DESCRIPCION DE LA METODOLOGIA.....	8
3.1. A nivel descriptivo	8
3.2. A nivel explicativo	8
3.3. Métodos de investigación utilizados	8
3.3.1. <i>Método analítico</i>	8
3.3.2. <i>Método comparativo</i>	9
3.4. Fuente de Investigación	9
3.4.1. <i>Fuente Primaria</i>	9
3.4.2. <i>Fuente Secundaria</i>	9
CAPITULO IV: DEVENGO DESDE LA PERSPECTIVA CONTABLE.....	11
4.1. Objetivo de la Contabilidad	11
4.2. Las Normas Internacionales de Contabilidad - NIC.....	11
4.3. Las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF	12
4.4. Organismos emisores de las Normas Contables	12
4.5. Definición de devengo	13
4.6. Definición de ingresos y gastos	16
4.7. Criterios de reconocimiento de ingresos y gastos.....	16
4.8. Aplicación del devengo según “NIC 18” - Ingresos de Actividades Ordinarias ..	16
4.9. Aplicación del devengo según “NIIF 15”	19
4.9.1. <i>Modelo de cinco pasos</i>	20
4.9.1.1. <i>Paso 1: Identificar los contratos con clientes</i>	21
4.9.1.2. <i>Paso 2: Identificar las obligaciones de desempeño de cada contrato</i>	23
4.9.2.3. <i>Paso 3: Determinar el precio de la transacción</i>	25

4.9.1.4 Paso 4: Asignar el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño	27
4.9.1.5. Paso 5: Reconocer los ingresos cuando cada obligación de desempeño se haya alcanzado.....	28
4.9.2. Definición de control	29
4.10. Casuística de reconocimiento de ingresos de acuerdo con la “NIC 18” y “NIIF 15” aplicado a empresas mineras.	34
CAPITULO V: DEVENGO DESDE LA PERSPECTIVA TRIBUTARIA	40
5.1. Hipótesis de incidencia	40
5.2. Análisis de los principios aplicables	42
5.2.1. Principio de legalidad	43
5.2.2. Principio reserva de Ley.....	44
5.2.3. Principio de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad.....	46
5.2.4 Principio de respeto a los derechos fundamentales de la persona.....	47
5.3. Análisis de los criterios de reconocimiento de ingresos	48
5.3.1. Análisis de la naturaleza del criterio del percibido.	48
5.3.2. Análisis de la naturaleza del criterio del devengado.	49
5.4. Tratamiento del reconocimiento de ingresos según el DL1425.....	51
5.4.1. Análisis de la exposición de motivos	51
5.4.1.1. Informes y Resoluciones del “Tribunal Fiscal” aplicando un criterio de Devengo Jurídico.....	52
5.4.1.2. Informes y Resoluciones del “Tribunal Fiscal” aplicando “NIC 18”	53
5.4.1.3. Informes y Resoluciones del “Tribunal Fiscal” en las que se utilizan ambos criterios:.....	53
5.5. Regla general de devengo	56
5.6. Reglas particulares	56
5.6.1. Concepto de enajenación.....	56
5.7. Análisis del hecho o evento futuro.....	58
CAPITULO VI: ANÁLISIS DE LA CONDICIÓN SUSPENSIVA Y HECHO O EVENTO QUE DE PRODUCIRÁ EN EL FUTURO	60
6.1. Acto jurídico	60
6.1.1. Elementos del acto jurídico	61
6.1.2. Modalidades del acto jurídico	63
6.1.3. Condición en el “Código Civil”	63
6.2. Jurisprudencia - Resoluciones del Poder Judicial	65
6.3. Resoluciones del “Tribunal Fiscal”.....	66
6.4. Análisis de la condición suspensiva en materia tributaria	67

6.5. Transferencia del riesgo	70
6.6. Análisis de la condición suspensiva y el hecho o evento futuro que se producirá en el futuro	72
CAPITULO VII: IMPACTO TRIBUTARIO DE LA ACTIVIDAD MINERA ..	75
7.1. Actividad minera en el Perú.....	75
7.2. Participación de la actividad minera en la economía del Perú.....	77
7.2.1. <i>Contribución al PBI</i>	77
7.2.2. <i>Generación de empleo</i>	78
7.2.3. <i>Rol en las exportaciones</i>	79
7.3. Recaudación tributaria	79
7.3.1. <i>Impacto fiscal de la minería en el Perú</i>	79
7.3.2. <i>Sistema Tributario peruano minero</i>	81
7.3.2.1. <i>“Impuesto a la Renta”</i>	81
7.3.2.2. <i>Regalías Mineras</i>	82
7.3.2.3. <i>Impuesto Especial a la Minería</i>	82
7.3.2.4. <i>Gravamen Especial a la Minería</i>	83
7.4. Operatividad de la industria minera	83
7.4.1. <i>Operatividad contable y tributaria en la exportación de concentrado de mineral</i>	85
CAPITULO VIII: CRÍTICA AL “DL 1425” QUE MODIFICA LA LIR.....	88
8.1. Vulneración de los principios constitucionales.....	88
8.2. Hecho sustancial	90
8.3. Crítica a la aplicación de la condición suspensiva y hecho o evento futuro.....	92
8.3.1. <i>Desde el punto de vista de la libertad contractual</i>	92
8.3.2. <i>Control difuso por parte de la administración tributaria</i>	95
8.3.3. <i>¿El Reglamento de la LIR puede regular conceptos que se encuentran en el “Código Civil”?</i>	97
8.4. Remisión al concepto de control proveniente de la “NIIF 15”	98
8.5. Impacto económico en una empresa minera	104
CAPITULO IX: COMENTARIOS DE LAS ENTREVISTAS Y JUSTIFICACION.....	109
9.1 Justificación y comentarios de las entrevistas.....	109
CAPITULO X: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	111
10.1. Conclusiones	111
10.2. Recomendaciones	113
CAPITULO XI: BIBLIOGRAFÍA.....	114
ANEXO I: PROYECTO NORMATIVO PROPUESTO POR EL EQUIPO DE TESIS	117

ANEXO II: ABREVIATURAS Y SIGLAS	126
ANEXO III: ENTREVISTAS	127

LISTA DE TABLAS

Tabla 4.1. Modelo “NIC 18”	17
Tabla 4.2. Criterios para el reconocimiento de ingresos en la venta de bienes	18
Tabla 4.3. Definición de términos.....	20
Tabla 4.4. Estado de Resultados Integrales.....	36
Tabla 4.5. Ejemplo del paso 4 de la NIIF 15	38
Tabla 4.6. Ejemplo del paso 5 de la NIIF 15	38
Tabla 4.7. Comparativo de Estado de resultados de la “NIC 18” y la “NIIF 15”	39
Tabla 5.1. Aplicación del principio de “Reserva de Ley”	45
Tabla 6.1. Elementos del acto jurídico.....	62
Tabla 8.1. Capacidad de dirección de uso y obtención de beneficios.....	100
Tabla 8.2. Cálculo del “Impuesto a la Renta” expresado en Soles	106

LISTA DE FIGURAS

Figura 4.1. Implementación de NIFF 15	19
Figura 4.2. Formas de modificaciones del Contrato	23
Figura 4.3. Modelo de los 2 pasos – NIFF 15.....	24
Figura 4.4. Operativa en la exportación de minerales.....	35
Figura 4.5. Análisis de operación bajo la NIFF 15	36
Figura 6.1. Condición Suspensiva.....	74
Figura 6.2. Hecho o evento futuro	74
Figura 7.1. Interacciones del sector minero con la economía peruana	75
Figura 7.2. Evolución de la inversión en proyectos mineros	76
Figura 7.3. Contribución de la inversión minera a la inversión privada total.....	76
Figura 7.4. Contribución de la minera al crecimiento real del PBI	77
Figura 7.5. PBI por sectores económicos.....	78
Figura 7.6. Exportaciones según grupo de productos	79
Figura 7.7. Ingresos tributarios recaudados por la SUNAT.....	80
Figura 7.8. Comparación de tasa de IR entre países mineros	82
Figura 7.9. Operativa de la industria minera.....	83
Figura 7.10. Operativa contable de la exportación minera	86
Figura 9.1. Indicadores	110

Diego Fernando Ávila Solís

Abogado por la Universidad Católica de Santa María, con maestría en Finanzas y Derecho Corporativo por la Universidad ESAN. Capacidad de liderazgo, ética y toma de decisiones, estando comprometido con mi desarrollo profesional y organizacional. Con sólidos conocimientos y experiencia en las áreas del derecho societario, registral, notarial, inmobiliario y contractual.

EXPERIENCIA PROFESIONAL

Sociedad Inmobiliaria Los Algarrobos S.A. – GERPAL S.A.C.

Abogado Corporativo

Nov. 2018 – A la actualidad

- Holding empresarial dedicada a actividades de inversión inmobiliaria. Asesoría en la elaboración de contratos de asociación en participación, fideicomisos bancarios, emisión de instrumentos de deuda en el mercado de valores y constitución de SPV.
- Elaboración de actas de junta general de accionistas, actas de sesión de directorio, pacto de accionistas, aumento y reducción de capital, contratos de transferencia de acciones, contrato de garantía mobiliaria sobre acciones, certificados de acciones, otorgamiento de poderes, de títulos valores, disolución y liquidación de sociedades.
- Saneamiento de proyectos inmobiliarios. Asesoría en la compraventa de bienes futuros, obtención de la conformidad de obra, inscripción de la independización y declaratoria de fábrica, inscripción de la titularidad de los propietarios en los Registros Públicos y levantamiento de garantías del banco promotor.
- Implementación de políticas de cumplimiento normativo.
- Elaboración de contratos laborales como contrato de trabajo a plazo indeterminado, sujeto a modalidad y convenios tripartitos.

Estudio Muñíz, Olaya, Meléndez, Castro, Ono & Herrera - Abogados Arequipa

Asesoría a diversas empresas del sector retail, industrial, pesquero, construcción y financiero en temas de derecho empresarial, derecho inmobiliario, saneamiento y adquisición de inmuebles.

Abogado Asociado en el Área de Derecho Corporativo e Inmobiliario.

Del 01 de enero de 2017 al 31 de octubre de 2018

Abogado contratado en el Área de Derecho Corporativo, Inmobiliario.

Del 01 de enero de 2016 al 31 de diciembre de 2016

Asistente legal en el Área de Derecho Corporativo, Inmobiliario y Minero

Del 24 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2015.

FORMACIÓN PROFESIONAL

UNIVERSIDAD ESAN **2018 – actualidad**

Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo

UNIVERSIDAD CATOLICA DE SANTA MARÍA **2008 – 2013**

Abogado

UNIVERSIDAD ESAN **2016**

Diploma en Derecho corporativo

OTROS ESTUDOS

UNIVERSIDAD CATÓLICA SAN PABLO **2020**

Curso de Arbitraje

UNIVERSIDAD LA SALLE **2014**

Especialización en Derecho minero

ESCUELA DE POSGRADO SAN FRANCISCO XAVIER **2013 – 2014**

Diploma en Gestión de la minería

Bruno Alfonso García Pascual

Abogado colegiado, asociado al IPIDET, con experiencia de más de ocho años en asesoría legal corporativa con incidencia tributaria, incluyendo procedimientos administrativos contenciosos y no contenciosos, en empresas de auditoría y consultoría con representación internacional y en SUNAT. Estudiante de la maestría de Finanzas y Derecho Corporativo, y con dominio de inglés a nivel avanzado.

EXPERIENCIA PROFESIONAL

GT Tax Bps Sociedad Anónima Cerrada – GT TAX

Senior de Tax & Legal

Oct. 2019 - Actualidad

Asesoría legal en temas legales tributarios a empresas de distintos sectores, relacionada con:

- Atención a consultas sobre los principales impuestos.
- Análisis y emisión de la certificación de Asistencia Técnica en los rubros de ingeniería en el subsector de hidrocarburos, construcción, entre otros.
- Desarrollo de informes legales tributarios sobre el impacto fiscal de las operaciones empresariales.
- Atención a través de videoconferencias con clientes de la Red de Grant Thornton International.

Producción y revisión del material legal publicitario lo que incluye:

- Compendios semanales, boletines diarios, alertas y comentarios legales a ser publicado en redes sociales y enviados a los clientes.

Revisión y elaboración de contratos corporativos, tanto en español como en inglés

Prospección con clientes de la Red Grant Thornton International para ofrecer servicios y presupuestos de los servicios que brindamos.

Quantum Consultores SAC

Asesor Legal Tributario Externo

Jun. 2019 – Sep. 2019

- Asesoría legal en temas tributarios a empresas del sector eléctrico, financiero, regulador aeronáutico, fundaciones entre otros rubros, consistente en:
- Revisión y producción de material legal tributario con fines publicitarios en redes sociales.
- Revisión de boletines legales e informativos diarios distribuidos a los clientes.

OGM Consultores S.A.

Consultor Legal

Oct. 2016 – Jun. 2019

- Asesoría legal en temas corporativos: tributarios, societarios, laborales, migratorios entre otros.
- Asesoría en procedimientos tributarios:
- Asistencia en procedimientos administrativos frente a la SUNAT.
- Preparación de contratos comerciales y laborales con énfasis en el sector construcción.
- Investigación en materia legal tributaria.

PKF – RIVA & ASOCIADOS

Abogado

Ene. 2016 – Jun. 2016

- Asesoría legal permanente a clientes nacionales e internacionales en asuntos corporativos; principalmente tributarios y societarios.
- Asesoría legal en procedimientos tributarios ante SUNAT y Tribunal Fiscal, incluyendo fiscalizaciones, así como ingresos por recaudación, entre otros procedimientos administrativos de la SUNAT.

VERA ÁNGELES & ASOCIADOS

Asesor Tributario

Jun. 2015 – Sep. 2015

- Encargado de la elaboración y revisión de los artículos tributarios para el informativo Vera Paredes, del área tributaria y de comercio exterior.
- Asesoría legal a suscriptores del Informativo en asuntos tributarios y de comercio exterior

MOORE STEPHENS TAX & LEGAL

Asesor Senior

Ene. 2014 – Abr. 2015

- Asesoría legal permanente en asuntos tributarios, principalmente en impuesto a la renta.
- Asesoría en procedimientos tributarios (contenciosos y no contenciosos).
- Encargado de la dirección y coordinación del equipo de asistentes legales.
- Apoyo en la revisión de la DJ anual del impuesto a la renta de los clientes.

MUNICIPALIDAD DISTRITAL DE JESUS MARIA

Abogado Resolutor

Mar. 2013 – Abr. 2013

- A cargo de la resolución de expedientes de reclamación sobre deudas tributarias.
- Redacción de oficios, cartas, proyectos de ordenanzas y decretos de alcaldía.

SUNAT – INTENDENCIA REGIONAL LIMA

Abogado Resolutor

Nov. 2011 – Jun. 2012

- Preparación de resoluciones de intendencia relacionados a procedimientos de reclamación.
- Encargado de la emisión de requerimientos de información.

FORMACIÓN PROFESIONAL

UNIVERSIDAD ESAN

2018 – actualidad

Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo

UNIVERSIDAD DE SAN MARTIN DE PORRES

2005 - 2010

Título de Abogado y Bachiller en Derecho

UNIVERSIDAD ESAN

2013 – 2014

Programa de Especialización en Derecho Financiero.

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL PERU

2012

II Curso de Especialización Avanzada en Derecho Tributario.

Karol Patricia Ordaya Larrea

Contadora Pública Colegiada egresada de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, con 12 años de experiencia en el desarrollo de labores tributarias, due diligence tributarios, labores de planeamiento fiscal, atención en las fiscalizaciones efectuadas por SUNAT y asistencia en el desarrollo de procedimientos tributarios. Con estudios de Maestría en Finanzas y Derecho corporativo en ESAN. Cuento con un posgrado en Tributación y una especialización en IFRS/NIIF, ambos en la Universidad de Lima.

He ejercido labores contables tales como preparación de Estados financieros, atención a auditorías financieras externas y auditorías de control interno, participación en la elaboración del presupuesto anual y proyecciones financieras. Tengo un dominio a nivel intermedio del idioma inglés hablado y escrito.

EXPERIENCIA PROFESIONAL

GOLDER ASSOCIATES PERÚ S.A.

Contadora tributaria

Dic. 2019 – Actualidad

- Desarrollar y supervisar la implementación de estrategias fiscales del Corporativo y su aplicación en Perú.
- Determinar la planeación y proyección fiscal; asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- Presentar informes a la Dirección corporativa de impuestos para la toma de decisiones.
- Capacitar a los líderes de proyectos en materia fiscal.

EVERIS PERÚ S.A.

Líder de impuestos

Abr. 2018 – Dic. 2019

- Planeamiento tributario de las empresas del Grupo Everis en Perú.
- Revisión de la determinación del cálculo del Impuesto a la renta corriente y diferido y análisis de las partidas temporales y permanentes.
- Garantizar el cumplimiento de la normativa tributaria local y regional aplicable a las empresas del grupo Everis en Perú.
- Revisar la liquidación y pago de los impuestos mensuales y anuales (IGV, Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, Impuesto a la renta anual, Impuestos por servicios con

sujetos no domiciliados, ITAN, Estudio de precios de transferencia, Reporte Maestro y Reporte País por país, entre otros)

- Determinar los impactos tributarios del Impuesto a la renta no domiciliados en operaciones realizadas fuera de territorio nacional.

- Supervisar la atención de fiscalizaciones y comunicaciones realizadas por la Administración tributaria.

APM TERMINALS CALLAO S.A

Supervisora de contabilidad

Nov. 2014 – Mar. 2018

- Preparación de Estados financieros locales (IFRS) y de reporte para la matriz (US GAAP) de frecuencia mensual y trimestral.

- Preparación de Estados financieros regulatorios reportados a OSITRAN en cumplimiento del contrato de concesión.

- Atención de auditorías financieras externas e internas, auditorías de cumplimiento de controles.

- Participación en la elaboración de presupuesto anual y revisión de las variaciones respecto de los resultados reales del mes.

- Verificación del cumplimiento de controles implementados por la matriz.

- Garantizar el cumplimiento de la normativa tributaria local y global. Revisar la liquidación y pago de los impuestos mensuales y anuales (IGV, Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, Impuesto a la renta anual, DAOT, ITAN, Estudio de precios de transferencia)

- Optimizar el uso de los créditos tributarios como parte del programa de planeamiento tributario.

- Supervisar la atención de fiscalizaciones y comunicaciones realizadas por la Administración tributaria.

- Supervisión del cumplimiento de los reportes regulatorios en la presentación de retribuciones y contribuciones a APN, OSITRAN y ENAPU; así como atender las revisiones trimestrales realizadas por dichas entidades.

PRICE WATERHOUSECOOPERS S.C.R.Ltda

Senior de auditoria tributaria

Ago. 2010 – Nov. 2014

- Revisión del adecuado cumplimiento de obligaciones tributarias de los clientes asignados.
- Participación en capacitaciones de actualización tributaria a clientes.
- Revisión y preparación de declaraciones juradas anuales de Impuesto a la renta, declaraciones mensuales de PDT 621, 617, 626, ITAN, DAOT, Estudio de precios de transferencia y Estudios de asistencia técnica.
- Atención de consultorías tributarias.
- Asesoría en procesos tributarios (fiscalizaciones, devoluciones de impuestos, reclamaciones y apelaciones ante la autoridad fiscal)
- Atención procesos de due dilligence, trabajos de planeamiento tributario y diagnóstico de la situación tributaria.

FORMACIÓN PROFESIONAL

UNIVERSIDAD ESAN **2018 – actualidad**

Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo

UNIVERSIDAD DE LIMA

Diplomado en Normas Internacionales de Información Financiera **2014**

Postgrado de tributación. **2013**

UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS

Contador Público **2006 - 2010**

Programa de Capacitación Profesional para Bachilleres **2011**

OTROS ESTUDIOS:

Instituto de idiomas de la Universidad Pacífico **2010**

Idioma INGLÉS – English for accounting

Instituto de idiomas de la Universidad San Martín de Porres **2004 – 2008**

Idioma INGLÉS – Nivel avanzado (concluido).

RESUMEN EJECUTIVO

En principio, cabe destacar la importancia de la industria minera en la economía peruana, tal es así que la minería representa un sector importante en el crecimiento del país, hecho que se corrobora a través de su participación en el PBI, el cual en la última década fue del 10% del total de la economía, inclusive el PBI de la minera en promedio creció por encima del PBI nacional.

De ello se desprende que su participación en la caja fiscal es altamente relevante, considerando que desde el 2017 al 2020 representó en promedio el 8.66% de la tributación nacional, estando detrás solo de la intermediación financiera y el comercio.

Circunstancia que justifica un estudio profundo de la legislación fiscal aplicable, las interpretaciones adoptadas por la Administración Tributaria, así como el “Tribunal Fiscal”, con la finalidad de constatar el cabal cumplimiento de los principios constitucionales.

En ese orden de ideas, para determinar si existe afectación constitucional es necesario llevar a cabo un análisis de la evolución normativa del artículo 57° de la LIR y del artículo 31° del Reglamento que lo concuerda, con énfasis en el tratamiento del concepto de condición suspensiva, así como del hecho o evento que se producirá en el futuro. A su vez, es relevante verificar si es que existe un impacto económico producido por el diferimiento de ingresos por la aplicación de la condición suspensiva en una compañía minera exportadora.

De tal manera, el análisis contempla el estudio de las exposiciones de motivos del Decreto Legislativo 1425 y del Decreto Supremo No. 339-2018-EF. Asimismo, el tratamiento desde una perspectiva contable que recibía el criterio del devengado antes de la vigencia de los dispositivos legales previamente mencionados, para lo cual se ha desarrollado la aplicación contable dada tanto por la “NIC 18” como por la “NIIF 15”, dispositivos contables aplicados para el reconocimiento de ingresos.

Tal análisis también abarca, la doctrina jurídica dada por los tratadistas argentinos Jorge Enrique Reig y Roque García Mullín, ello considerando que los entes administrados sumaron una interpretación legal del criterio del devengado, basada en sus opiniones como sustento.

De igual forma con el objetivo de tener un amplio espectro de estudio, se han llevado a cabo entrevistas a expertos tributarios con el propósito de conocer sus

opiniones y obtener recomendaciones acerca de la aplicación del criterio del devengado, establecido por el “DL 1425” y su reglamento.

Es así como de tal análisis, se concluye que el reconocimiento de ingresos a través de la aplicación de la condición suspensiva incumple con el principio de capacidad contributiva a través de la exigencia del reconocimiento de un ingreso expectatio. De igual manera, se identifica que el Reglamento de la LIR incumple el principio de reserva de Ley, al regular más allá de lo dispuesto por la LIR. Además, el propio “DL 1425” incumple con lo establecido por la Ley de delegación de facultades, dado que la autorización consistió en dotar de una definición legal al concepto del devengado, y en su lugar lo que hizo fue establecer reglas para el reconocimiento de ingresos y gastos, cayendo de esa forma en causal de inconstitucionalidad.

Finalmente, la remisión del concepto de control recogido en la “NIIF 15” resta predictibilidad y seguridad jurídica al “DL 1425”, dado que la aplicación de las normas contables permite el uso de juicios profesionales para la determinación de la transferencia de control.

CAPITULO I: INTRODUCCIÓN

1.1.Planteamiento del problema

El “Impuesto a la Renta” es un tributo que se determina anualmente, y con una vigencia que rige desde el 01 de enero hasta el 31 de diciembre, el cual afecta tanto a personas naturales como jurídicas, y se divide en cinco supuestos de afectación:

- Primera Categoría – Grava las rentas de capital generadas por el arrendamiento, subarrendamiento o cualquier tipo de cesión de bienes muebles o inmuebles;
- Segunda Categoría – Grava las rentas de capital que provienen de la venta de acciones, valores mobiliarios, intereses por colocación de capitales, regalías y otros;
- Tercera categoría – Grava las rentas empresariales, las cuales combinan las rentas de capital con el trabajo;
- Cuarta Categoría – Grava las rentas del trabajo llevado de forma independiente;
- Quinta Categoría – Grava las rentas del trabajo dependiente.

Asimismo, no todas las rentas se reconocen temporalmente de la misma manera, siendo así, existen dos métodos de reconocimiento, los cuales son el criterio del devengado y del percibido.

El Texto Único de la Ley del “Impuesto a la Renta” (en adelante LIR) dispone que las rentas se consideran percibidas cuándo se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando éste no las haya cobrado, ya sea en efectivo o especie.

Por otra parte, para el caso del devengado, la LIR ha establecido 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, salvo excepciones, y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago.

En ese sentido, las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría se imputarán bajo el criterio del percibido mientras que las de primera y tercera bajo el devengado.

Cabe mencionar que hasta el 31 de diciembre de 2018 el tratamiento del devengo para efectos tributarios se aplicaba de acuerdo con lo señalado en la normativa contable, “Norma Internacional de Contabilidad - “NIC 18” Ingresos de actividades ordinarias”.

Sin embargo, existe jurisprudencia establecida por el “Tribunal Fiscal” y pronunciamientos de la Administración tributaria que crean un concepto de devengo jurídico que dista de la “NIC 18” y, en otros casos, han aplicado ambos criterios para establecer el momento del devengo. Ello trajo consigo que exista poca predictibilidad y seguridad jurídica respecto de este tema.

Con la promulgación del Decreto Legislativo No.1425 (en adelante “DL 1425”), vigente a partir del 01 de enero de 2019, se incluyeron parámetros generales y específicos para el devengo de rentas de primera y tercera categoría. Dentro de los parámetros específicos se incorporaron la condición suspensiva y el hecho o evento que se producirá en el futuro para establecer el momento del devengo en la venta de bienes.

Ahora bien, el tratamiento dado por el “DL 1425” a la condición suspensiva discrepa de la regulación otorgada por el “Código Civil” a dicho concepto, el cual ha establecido como presupuestos para la existencia de una condición suspensiva los siguientes: i) la existencia de un hecho incierto para ambas partes (puede ocurrir o no), ii) que el hecho sea futuro y, ii) exista un pacto expreso de las partes que limiten los efectos del acto jurídico. Por otro lado, el “DL 1425” ha introducido un nuevo concepto denominado hecho o evento que se producirá en el futuro como causal del diferimiento para reconocimiento del ingreso, salvo en los casos en que el importe de la contraprestación se encuentra supeditada a una verificación de la calidad, características, contenido, peso o volumen del bien vendido que implique un ajuste al precio pactado.

En la industria minera, la contraprestación por la venta del mineral es pactada en función a un valor de cotización internacional fijado a una fecha futura, asimismo existen ajustes posteriores referidos a las características físicas del mineral exportado. Por ende, la inclusión de los criterios establecidos por el “DL 1425” podrían afectar el momento del reconocimiento del ingreso.

En ese sentido, es materia del presente trabajo analizar si los criterios establecidos por el “DL 1425” guardan relación con el ordenamiento jurídico vigente y cumplen con el principio de capacidad contributiva. Entendiendo que este principio nace de la obligación de los ciudadanos de contribuir con el gasto público de acuerdo con sus posibilidades, al financiamiento de las políticas y gasto público que irroge el Estado para la satisfacción de las necesidades del país.

Esta contribución de los ciudadanos se debe exigir bajo criterios de igualdad lo que supone que los contribuyentes con igual capacidad económica paguen prestaciones equivalentes tomando en cuenta la situación económica de cada uno, es decir, se debe fundar sobre manifestaciones o índices de riqueza siendo estos de tres tipos: la renta, el consumo y el patrimonio.

De lo expuesto, se puede concluir que la capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene un sujeto de pagar tributos.

1.2.Objetivos

1.2.1. Objetivo general

Determinar si la aplicación de la condición suspensiva y el hecho o evento que se producirá en el futuro establecidos en el artículo 57° de la LIR modificado por el “DL 1425” respetan el principio de capacidad contributiva.

1.2.2. Objetivos específicos

Desarrollar la regulación del devengo antes y después de la entrada en vigor del “DL 1425” y su Reglamento, el Decreto Supremo No. 339-2018-EF (En adelante Reglamento de la LIR) analizando su constitucionalidad y el cumplimiento del principio de capacidad contributiva y de reserva de ley.

a) Analizar el tratamiento normativo de la condición suspensiva para efectos tributarios, así como el hecho o evento que se producirá en el futuro.

b) Analizar el tratamiento contable del término control dispuesto en el “DL 1425”.

c) Analizar la posición de la administración tributaria en la interpretación de la condición suspensiva y hecho o evento que se producirá en el futuro para efectos del devengo.

d) Determinar el impacto económico del diferimiento de ingresos en aplicación de la condición suspensiva en una empresa minera exportadora.

e) Evaluar la importancia de la actividad minera para la economía nacional en los últimos años.

f) Formular una propuesta normativa que permita el cumplimiento de los principios constitucionales en los artículos 57 de la LIR y 31 de su Reglamento.

1.3. Alcances, justificación y contribución

1.3.1. Alcance

La presente tesis pretende determinar los efectos de la inclusión de los conceptos de condición suspensiva y hecho o evento que se producirá en el futuro dispuestos en el “DL 1425” y su posible afectación al principio de capacidad contributiva en el sector minero.

Comparándolo con lo dispuesto por las normas del derecho común, así como por la jurisprudencia y la doctrina local. De igual manera, se tomarán en cuenta los indicadores señalados por la “Norma Internacional de Información Financiera No. 15” (en adelante “NIIF 15”) para el reconocimiento de ingresos.

En virtud de lo antes mencionado, se analizará la interpretación que le otorga la Administración tributaria a los conceptos de condición suspensiva y hecho o evento que se producirá en el futuro, a fin de verificar su coherencia con las normas del derecho civil.

1.3.2. Justificación

Los criterios acerca de la condición suspensiva y hecho o evento que se producirá en el futuro señalados en el “DL 1425” a efectos de establecer el momento del devengo no son concordantes con el objetivo del “Impuesto a la Renta” el cual es gravar la capacidad contributiva. Asimismo, en el Informe No. 010-2019-SUNAT/7T0000 la Administración tributaria ha señalado el momento del devengo para las exportaciones de mineral o concentrado de mineral indicando que las verificaciones de calidad, características, contenido, peso o volumen no son causales para diferir ingresos.

Este criterio de interpretación de la condición suspensiva y del hecho o evento que se producirá en el futuro podría perjudicar económicamente a las empresas exportadoras en general y afectar el principio de capacidad contributiva.

En la presente tesis se va a analizar, entre otros aspectos, la aplicación del criterio del devengado según lo dispuesto en el “DL 1425” en la industria minera.

Siendo pertinente recordar, que el rubro minero aportó 12.2% del PBI en el 2019. Asimismo, en el año 2019 un total de 326 empresas del sector minero realizaron exportaciones por un valor de US\$ 26 368 millones. Y hasta julio de 2020 las exportaciones alcanzaron los US\$ 11,730 millones.

1.3.3. Contribución

La presente tesis contribuirá con la presentación de una propuesta normativa que regule la correcta aplicación del devengo dispuesto en el “DL 1425”.

Dicha propuesta será planteada respetando el ordenamiento jurídico, los principios recogidos en la Constitución y la realidad específica peruana.

CAPITULO II: MARCO CONCEPTUAL

En el Perú, el tratamiento del devengo para efectos tributarios se ha venido llevando a cabo de acuerdo con lo señalado en la norma contable “Norma Internacional de Contabilidad No. 18” (En adelante “NIC 18”) Ingresos de actividades ordinarias. Este tratamiento ha sido refrendado por los funcionarios públicos en diversas resoluciones emitidas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (En adelante SUNAT) y el “Tribunal Fiscal”.

Desde el 01 de enero 2019 entró en vigor el “DL 1425” publicado en el diario Oficial El Peruano el 13 de setiembre del 2018, en el que se incluyó por vez primera en la LIR un concepto general del devengado. Además, la norma en mención incorporó reglas específicas para el reconocimiento de ingresos y gastos en operaciones particulares como, por ejemplo, la venta de bienes, la prestación de servicios de ejecución continua (con y sin plazo definido), la expropiación de bienes, las regalías, la cesión temporal de tangibles e intangibles, entre otros.

Este “DL 1425” señala que las rentas de tercera categoría se reconocen, para efectos tributarios, en el ejercicio en que se produzcan los hechos sustanciales que generen el derecho a obtener el ingreso, aunque no se haya cobrado o no sea aún exigible el cobro. En la venta de bienes, ello ocurre en el momento de la transferencia del control o del riesgo de pérdida del bien.

Sin embargo, los ingresos no se devengarán a efectos del “Impuesto a la Renta” si:

1. “El derecho a obtener la renta está sujeto a una condición suspensiva.
2. La contraprestación o parte de esta se fija en función de un hecho o evento futuro, en cuyo caso el ingreso se devengará cuando tal hecho ocurra.”

Sobre lo expuesto en el punto 2, la SUNAT ha opinado en el Informe No. 010-2019-SUNAT/7T0000 señalando que en el supuesto de una venta de minerales o concentrado de mineral, en la que la contraprestación pactada está sujeta a ajustes por la verificación de la calidad, peso o contenido, 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.

Como se observa en el informe en mención, la SUNAT imposibilita al contribuyente de diferir sus ingresos aun cuando éstos se encuentran sujetos a verificaciones por parte del cliente, circunstancia que claramente afecta la liquidez del

contribuyente, en vista de que, a través de dicha interpretación, el fisco estaría gravando una renta en base a ingresos expectaticios y no la renta que efectivamente se obtiene de la operación, en aplicación del principio de capacidad contributiva.

CAPITULO III: DESCRIPCION DE LA METODOLOGIA

La presente tesis se realizará bajo un enfoque cualitativo empleando como metodología de investigación la aplicación de métodos y técnicas de análisis tales como descriptivos y explicativos. Además, como fuentes de investigación, se emplearon fuentes primarias y secundarias que se detallarán a continuación.

Finalmente, la principal fuente de recolección de datos corresponde a entrevistas a expertos en la materia.

3.1. A nivel descriptivo

Se realizará una revisión de la “NIC 18” y “NIIF 15” a efectos de analizar los criterios contables sobre los que se determina el devengo.

Asimismo, se analizará el “DL 1425”, su exposición de motivos y reglamento. También se revisarán los pronunciamientos de la Administración Tributaria y del “Tribunal Fiscal” respecto del devengo. De igual forma, se revisarán los artículos pertinentes del “Código Civil” acerca de la condición suspensiva, así como doctrina y jurisprudencia correspondiente.

3.2. A nivel explicativo

La presente investigación abordará a nivel explicativo los conceptos de devengo desde la perspectiva contable y tributaria. Así como la condición suspensiva y hecho o evento que se producirá en el futuro en base a lo dispuesto en el “Código Civil” y la LIR.

3.3. Métodos de investigación utilizados

3.3.1. Método analítico

Asimismo, se analiza desde fuentes relevantes y oportunas para nuestro tema, tales como entrevistas a expertos académicos y profesionales especialistas en materia tributaria. Ello con la finalidad de obtener sus apreciaciones, críticas y propuestas a la incorporación de un concepto jurídico del devengo y a los criterios para su reconocimiento de acuerdo con lo señalado del “DL 1425”.

3.3.2. Método comparativo

Se analizará el concepto de devengo señalado por la normativa contable comparándolo con la normativa tributaria. De igual manera, se revisará el concepto de condición suspensiva de acuerdo con lo señalado en el “Código Civil” y lo dispuesto en nuestra legislación tributaria.

3.4. Fuente de Investigación

Es necesario tener un conocimiento a detalle del tema materia de la tesis para lo cual es imprescindible recurrir a diversas fuentes de información que nos brinde un marco adecuado de investigación. Dentro de las diversas fuentes podemos observar dos claramente definidas las cuales son las fuentes primarias y las fuentes secundarias.

3.4.1. Fuente Primaria

Como fuentes primarias de la tesis, tenemos las siguientes:

- a. Entrevistas: se han realizado entrevistas por medio electrónico a diversos especialistas en materia tributaria del sector privado.

Para realizar las entrevistas se eligió a profesionales destacados en materia tributaria y que su experiencia se encuentre ligada al rubro minero, en ese sentido, hemos entrevistado a abogados y contadores que pertenecen a firmas de auditorías legales y contables, firmas de abogados y abogados internos dentro de empresas del sector minero.

Esta diversidad de profesionales ha enriquecido la tesis al tener varios puntos de vista acerca del devengo jurídico.

3.4.2. Fuente Secundaria

Como fuentes secundarias de la tesis, tenemos las siguientes:

- a. Libros: se ha revisado diverso material literario de índole jurídico y de índole contable. En el caso del ámbito jurídico se han analizado libros sobre derecho tributario y derecho civil. En el aspecto contable se ha revisado libros sobre normas internacionales de contabilidad.

- b. Tesis: se ha tenido en cuenta otras investigaciones realizadas por alumnos de otras casas de estudios con la finalidad de conocer otras opiniones.
- c. Charlas y disertaciones: se ha tenido acceso a información de seminarios y cursos dictados por especialistas sobre el devengo jurídico regulado en el “DL 1425”.
- d. Artículos: Hemos revisado diversos artículos en el ámbito jurídico y contable.
- e. Sitios web: se ha utilizado información de páginas web del Ministerio de Economía y Finanzas, Ministerio de Energía y Minas y otras páginas de organismos del Estado Peruano y de entidades privadas.

CAPITULO IV: DEVENGO DESDE LA PERSPECTIVA CONTABLE

4.1. Objetivo de la Contabilidad

La Contabilidad tiene como objetivo principal dotar de información financiera fiable y oportuna, a través de los Estados financieros, a los usuarios tales como inversionistas, socios y directores y a sus partes interesadas como lo son los bancos, empleados, gobierno, clientes, proveedores, entre otros.

Leandro Cañibano (1997) sostiene que

[I]a contabilidad es una ciencia de naturaleza económica, cuyo objeto es el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica en términos cuantitativos a todos sus niveles organizativos, mediante métodos específicos apoyados en bases suficientemente contrastadas, a fin de elaborar una información que cubra las necesidades financieras externas y las de planificación y control internas (Cañibano,1997:33).

Además, Gonzalo (1983, 107) afirma que

[I]a contabilidad, (...) como cuerpo de conocimientos, es una ciencia empírica, de naturaleza económica, cuyo objeto es la descripción y predicción, cualitativa y cuantitativa, del estado y la evolución económica de una entidad específica, realizada a través de métodos propios de captación, medida, valoración, representación e interpretación, con el fin de poder comunicar a los usuarios una información objetiva, relevante y válida para la toma de sus decisiones (Gonzalo, 1983:107).

Como puede apreciarse, la contabilidad no tiene como objetivo determinar una capacidad contributiva, ni contribuir a la determinación de tributos. Por el contrario, basa sus métodos de análisis en representar cuantitativamente la realidad económica en la que se desenvuelve el negocio. Para ello, emplea una serie de métodos que incluyen, entre otros, el uso de estimaciones y juicios profesionales, permitiendo, incluso, los cambios de éstos de un periodo a otro con el propósito adaptarse a la realidad económica.

4.2. Las Normas Internacionales de Contabilidad - NIC

Las “Normas Internacionales de Contabilidad” son un conjunto de normas de carácter global emitidas entre los años 1973 y 2001 por el **IASC** (*International Accounting Standards Committee*). La finalidad de estas normas es unificar los lineamientos para la preparación de los Estados Financieros ayudando así a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo a tomar decisiones

económicas en base a información transparente y comparable. No tienen como propósito revelar capacidades contributivas ni crear hechos imponderables.

4.3. Las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF

En el año 1995, el **IASC** firmó un acuerdo con **IOSCO** (*International Organization of Securities Commissions*) por el cual se comprometían a revisar las **NIC** con la finalidad de ampliar su alcance a las empresas que cotizaban bolsa.

Años más tarde, en el 2000, la Junta de **IASC**, aprueba por unanimidad su reestructuración y al año siguiente pasa a denominarse **IASB** (*International Accounting Standards Board*) y las **NIC** pasan denominarse **NIIF**. El objetivo principal del **IASB** es "Desarrollar estándares contables de calidad, comprensibles y de cumplimiento forzoso, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable dentro de los estados financieros para poder tomar decisiones en función de estos".

Como se puede apreciar, la creación de las **NIIF** obedece a uniformizar criterios financieros a fin de que sean comparables en distintas jurisdicciones y permiten obtener información estandarizada de calidad.

4.4. Organismos emisores de las Normas Contables

El **IASC** estuvo vigente desde 1973 hasta el año 2000. A inicios del 2001 el **IASC** fue reestructurado por el **IASB** cuyas responsabilidades, entre otras, es dotar a los usuarios económicos de información financiera armonizada, aprobar las **NIIF** y documentos relacionados con ellas, tales como las Interpretaciones desarrolladas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (**CINIIF**).

Asimismo, el **IFAC** (*International Federation of Accountants*) es responsable de la recopilación, revisión y difusión de las Normas de Contabilidad antes mencionadas. La difusión la realiza través de sus miembros, entre ellos, la Junta de Decanos de los Colegios de Contadores Públicos del Perú. Estos últimos, recomiendan al Consejo Normativo de Contabilidad la aplicación de las Normas Contabilidad.

El Consejo Normativo de Contabilidad es integrante del Sistema Nacional de Contabilidad que pertenece al Ministerio de Economía y Finanzas y tiene a su cargo, entre otras responsabilidades, la aprobación de las **NIC**, **NIIF** e interpretaciones. La

oficialización de estas Normas las realiza a través de Resoluciones y su aplicación involucra a entidades del sector público y privado.

Por su parte, la Ley General de Sociedades establece en su artículo No. 223° que “los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país” (Ley No. 26887, 1997).

Se precisa que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere el mencionado artículo comprende, substancialmente, a las NIC, oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad, y las normas establecidas por Organismos de Supervisión y Control para las entidades de su área siempre que se encuentren dentro del Marco Teórico en que se apoyan las Normas Internacionales de Contabilidad. (Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad No. 013-98-EF/93.01, 1998)

4.5. Definición de devengo

Los “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” (PCGA) son los pilares sobre los que se construyen los criterios contables. Caso contrario, se carecería de uniformidad en la preparación de Estados Financieros, siendo estos documentos deliberantes en la toma de decisiones de inversionistas, directores y en general, todos los usuarios internos y externos a una organización

Gavelán (2014) señala que Eric L. Kohler en su obra "Diccionario para Contador" define a los Principios de Contabilidad como "[c]uerpo de doctrina asociado con la contabilidad que sirve de explicación de las actividades corrientes o actuales y como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos" (Gavelán, 2014).

Uno de estos principios es el “devengado” y su importancia radica en enmarcar el llevado de la contabilidad además de regir la conducta del contador. Asimismo, su definición encuentra asidero en los siguientes preceptos contables:

La “NIC 1 –Presentación de Estados Financieros”, define al Devengado de la siguiente manera:

[U]na entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo). Cuando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando éstas satisfagan las definiciones

y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual (Norma Internacional de Contabilidad No.1,1994).

Por su parte, el Marco Conceptual ha definido el devengo a través de sus dos versiones:

[C]on el fin de cumplir sus objetivos, los estados financieros se preparan sobre la base de la acumulación o del devengo contable. Según esta base, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo), asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los periodos con los cuales se relacionan. Los estados financieros elaborados sobre la base de acumulación o del devengo contable informan a los usuarios no sólo de las transacciones pasadas que suponen cobros o pagos de dinero, sino también de las obligaciones de pago en el futuro y de los recursos que representan efectivo a cobrar en el futuro. Por todo lo anterior, tales estados suministran el tipo de información, acerca de las transacciones y otros sucesos pasados, que resulta más útil a los usuarios al tomar decisiones económicas (Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, 1989).

[L]a 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 (Marco Conceptual para la Información Financiera, 2014).

Asimismo, el “Plan Contable General Empresarial” define el devengado como:

[H]ipótesis fundamental de la contabilidad. Sobre esta base, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo), y se informa sobre ellos en los estados financieros. Los estados financieros elaborados sobre la base del devengado informan a los usuarios no solo sobre transacciones pasadas que suponen ingresos o salidas de flujos de efectivo, sino también sobre obligaciones futuras y de los recursos que representan flujos de ingreso de efectivo a recibir en el futuro (Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad, No. 002-2019-EF/30, 2019).

En esa línea, Mur Valdivia, ha señalado que “[e]l devengo contable involucra un acto de reconocimiento para lo cual se exige que sea probable que el beneficio económico asociado con la partida llegue o salga de la empresa y que la partida tenga un costo o valor susceptible de ser medido confiablemente (costo histórico, valor razonable, valor neto de realización, valor presente, entre otros)” (Mur Valdivia, 2003).

Por otra parte, Vela Varguez (1992) describe el devengo como “[l]a forma correcta de presentar resultados económicos por sus derechos y obligaciones, lo que define la estructura patrimonial de la entidad contable” (Vela, 1992).

De la misma manera, Beaver y Demski (1979) reconocen la existencia de una superioridad de la contabilidad de acumulación o devengo (*accrual basis*) sobre la contabilidad de efectivo (*cash basis*), señalando que

- [1]. Los ingresos informados según las reglas de contabilidad de acumulación transmiten más información que un sistema de contabilidad menos ambicioso orientado al flujo de efectivo,
2. La contabilidad de acumulación es el medio más eficiente para transmitir esa información adicional y, como corolario,
3. El valor de dicho sistema de información adicional excede su costo. (Beaver y Demski, 1979).

Con la misma perspectiva, Montesinos et al. (1989) y otros explican que

[e]l devengo equivale al reconocimiento en función de corrientes reales constitutivas de ingresos y gastos, frente al reconocimiento en función de las corrientes monetarias o financieras derivadas de las anteriores (base de efectivo). Asimismo, explican que en, sentido amplio, los gastos o ingresos devengados son aquellos que se reconocen ya sea en el balance o en los resultados de acuerdo con las reglas que corresponda aplicar para ese efecto; y que, en sentido más restringido, se consideran gastos o ingresos devengados a aquellos que se reconocen como ingresos y gastos del ejercicio y que, en consecuencia, son incorporados a los resultados del periodo (Montesinos et al., 1989).

Así, “[l]os efectos procedentes de las transacciones que hace un ente económico con otros entes, de las transformaciones internas y de otros sucesos que la han afectado económicamente, tienen que registrarse contablemente cuando ocurren, sin interesar la fecha en que estén realizados para fines contables” (Calleja, 2011).

Como puede advertirse, no hay una definición unívoca del devengo puesto que en todos los casos su aplicación va a depender de la naturaleza del negocio y los juicios profesionales empleados. De ello desprenden una serie de criterios a tomarse en cuenta para reconocer el momento del devengo de una operación.

Por ende, elaborar los Estados financieros bajo el criterio del devengo significa informar a los usuarios acerca de operaciones ocurridas en un determinado periodo que involucren fluctuaciones patrimoniales sin estar sujetas, necesariamente, al pago o cobro de las contraprestaciones dentro del mismo periodo.

4.6. Definición de ingresos y gastos

Ahora bien, a fin de conocer el momento de reconocimiento de ingresos y gastos se revisará lo que señala el Marco Conceptual para la preparación de información financiera emitido por el IASB (2016)

[a]. Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

b. Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio (IASB, 2016, párr. 4.25).

4.7. Criterios de reconocimiento de ingresos y gastos

Los criterios de reconocimiento de ingresos y gastos de acuerdo con el Marco Conceptual emitido por el IASB (2016) son los siguientes

[s]e reconoce un ingreso en el estado de resultados cuando ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, y además el importe del ingreso puede medirse con fiabilidad (IASB, 2016, párr. 4.47).

[s]e reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. (IASB, 2016, párr. 4.49).

Como puede advertirse, el Marco conceptual explica a detalle sobre los elementos de los Estados Financieros y el criterio de asociación entre ingresos y gastos para tener en cuenta a la hora de su reconocimiento en la preparación de los Estados Financieros.

4.8. Aplicación del devengo según “NIC 18” - Ingresos de Actividades Ordinarias

La “NIC 18” señala el tratamiento a seguir para el reconocimiento de ingresos provenientes de actividades ordinarias, tales como la venta de bienes, prestación de servicios, regalías, intereses y dividendos.

Esta Norma fue oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad el 31 de Julio de 1996 mediante “Resolución No. 007-96-EF/93.01”, modificada mediante “Resolución No. 044-2010-EF/94” y está vigente en Perú desde el 01 de enero de 2011.

Su propósito es determinar el tratamiento contable para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias a partir del cumplimiento de determinados criterios.

De acuerdo con el Marco Conceptual, los criterios generales para el reconocimiento de una partida en los Estados financieros son “[q]ue sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la empresa; y la partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad” (IASB, 2014).

Para medir la probabilidad se debe tomar en cuenta el grado de incertidumbre. Para ello, es importante evaluar el entorno de la empresa y la coyuntura que recae en la operación. Por ejemplo, cuando existe una probabilidad de un impago de la cuenta por cobrar, la compañía evaluará si corresponde reconocer un gasto que disminuya el beneficio económico esperado.

Por otro lado, se entiende por fiabilidad a la información fidedigna, confiable y segura.

Es común realizar estimaciones contables a la hora de reconocer una partida en los Estados financieros, para ello, es necesario que los valores que se determinen sean razonables con la operación que se desea reflejar.

Los cimientos sobre los que se construye la “NIC 18” se basan en los principios de devengo y empresa en marcha que establecía el Marco Conceptual. En ese sentido, el enfoque de aplicación de la “NIC 18” fue el siguiente:

Tabla 4.1. Modelo “NIC 18”

No.	Modelo “NIC 18”
1	Determinar la sustancia del contrato
2	Identificar sus componentes
3	Aplicar los criterios de reconocimiento
4	Medición
5	Revelación en los Estados Financieros

Fuente: NIC 18.

Elaboración: Autores de esta tesis.

- Devengo en la venta de bienes

Además de los criterios generales mencionados por el Marco Conceptual, la “NIC 18” señala que cuando se trata de la venta de bienes se deben cumplir todas las siguientes condiciones (criterios específicos) para reconocer un ingreso:

- [a]. la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- b. la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos (Norma Internacional de Contabilidad No. 18,2011)

En síntesis, los criterios de reconocimiento de ingresos en la venta de bienes serían los siguientes:

Tabla 4.2. Criterios para el reconocimiento de ingresos en la venta de bienes

Criterios	Descripción
Generales: Marco conceptual	“Que sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la empresa”
	“Que las partidas (ingresos y costos) tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad”
Específico: “NIC 18”	“Riesgos y beneficios significativos de propiedad son transferidos al comprador”
	“No se retiene la participación gerencial ni el control efectivo de los bienes”

Fuente: Marco Conceptual para la preparación de información Financiera y NIC 18.
Elaboración: Autores de esta tesis.

Como se puede apreciar, determinar si una partida debe ser reconocida como un ingreso o no parte de una evaluación subjetiva para definir si las circunstancias mencionadas anteriormente se cumplen de manera congruente y los ingresos pueden reflejarse en los Estados Financieros.

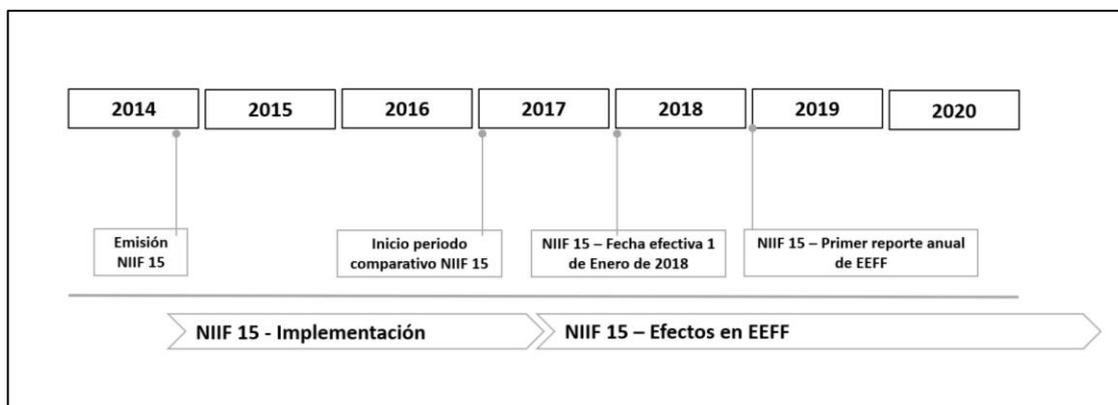
Cabe señalar que, de acuerdo con lo mencionado por el Marco Conceptual respecto a los criterios de reconocimiento de ingresos y gastos, si se cumplen los criterios para el reconocimiento de una partida de ingresos, deben también reconocerse los gastos asociados al mismo. Esta práctica es conocida como correlación e implica el reconocimiento simultáneo de ingresos y gastos relacionados a una misma operación con la finalidad de reflejar la ganancia (neta) en un mismo periodo de tiempo.

En el Perú, la “NIC 18” estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 y ha sido sustituida por la “NIIF 15” mediante la Resolución No. 003- 2017-EF/30 emitida por el Consejo Normativo de Contabilidad.

4.9. Aplicación del devengo según “NIIF 15”

La “NIIF 15” fue emitida por el Consejo Normativo de Contabilidad en el 2014, entró en vigor en el 2018 considerando que se permitía su aplicación anticipada.

Figura 4.1. Implementación de NIIF 15



Fuente: NIIF No. 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.
Elaboración: Autores de esta tesis.

Esta Norma es el resultado de una convergencia entre el IASB y FASB iniciada en el 2002, luego, en el 2008 emitieron un primer borrador seguido por dos siguientes en el 2010 y 2011 para obtener su versión final en el 2014.

La “NIIF 15” coincide en muchos aspectos con la versión del FASB ASU 2014-09 *Revenue from Contracts with Customers*, una guía que señala los principios sobre los que se deben reportar los contratos con clientes en los Estados Financieros.

Fue creada con el objetivo de hacer la información más útil a los usuarios de los Estados Financieros a través de mejoras en la comparabilidad de las prácticas de reconocimiento de ingresos. Asimismo, ayuda a obtener la convergencia entre las NIIF y los US GAAP.

La “NIIF 15” reemplaza a las siguientes normas:

- NIC 11 – Contratos de construcción
- NIC 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

El principio que subyace a esta Norma es que el reconocimiento de ingresos describe la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes. Los importes reconocidos deberán reflejar la contraprestación esperada por la entidad a cambio de dichos bienes o servicios.

Es importante mencionar que la “NIIF 15” introduce nuevas definiciones en su Apéndice A, tales como:

Tabla 4.3. Definición de términos

Término	Definición
Contrato	Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.
Activo de contrato	“El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado por algo distinto al paso del tiempo (por ejemplo, el desempeño futuro de la entidad)”.
Pasivo de Contrato	“La obligación de una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente por los que la entidad ha recibido una contraprestación (o se ha vuelto exigible) del cliente”.
Cliente	“Una parte que ha contratado con una entidad la obtención de bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la entidad a cambio de una contraprestación”.
Ingresos	“Incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos en el patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios”.
Obligación de desempeño	Un compromiso en un contrato con un cliente para transferirle: (a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o (b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.
Precio de venta independiente	“El precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente”.
Precio de transacción	“El importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos al cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros”.

Fuente: IFRS Foundation, 2017, p.22 NIIF No. 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.

Elaboración: Autores de esta tesis.

4.9.1. Modelo de cinco pasos

A diferencia de la “NIC 18”, la “NIIF 15” plantea un modelo de 5 pasos para evaluar si se está ante una situación que amerite reconocer un ingreso. Bajo el enfoque de la “NIIF 15”, los ingresos se registran cuando el cliente tiene el control de los bienes o servicios, esto se mide a través de las cinco etapas propuestas.

4.9.1.1. Paso 1: Identificar los contratos con clientes

Tal como se menciona en las definiciones, un contrato es un acuerdo (oral, escrito o por práctica habitual) entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.

Este primer paso requiere la revisión de contratos con clientes y el análisis para saber si se cumplen de manera congruente todos los criterios siguientes a fin de determinar la contabilización de un contrato:

- i. Las partes aprueban el contrato y se comprometen al cumplimiento de sus respectivas obligaciones.
- ii. Se pueden identificar los derechos de cada parte.
- iii. Las condiciones de pago son identificables.
- iv. El contrato tiene sustancia comercial, y
- v. Es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho.

Cabe precisar que bajo la “NIC 18” no existían requisitos para determinar la presencia de un contrato. Por ende, la aplicación de este primer paso va a requerir el uso del juicio profesional en cada entidad atendiendo al objetivo contable de reflejar la realidad económica.

Asimismo, la “NIIF 15” considera como contrato, entre otros, a los acuerdos verbales, en ese sentido, se puede apreciar el predominio que esta norma le brinda a la realidad económica sobre la forma jurídica.

Por ejemplo, la “NIIF 15” señala que no se deben tomar en cuenta aquellos acuerdos por los que no existe ningún tipo de obligatoriedad entre las partes y esta idea pierde simplicidad en aquellas entidades cuya práctica comercial se basa acuerdos verbales, ya que tendrían que determinar en qué momento del tiempo este acuerdo es de cumplimiento forzoso y crea obligaciones entre las partes.

Tal como lo menciona Deloitte¹ en la Guía de implementación de NIIF

[s]i bien la NIIF 15 no requiere un contrato escrito como evidencia del acuerdo, el contrato que está siendo preparado, pero todavía no ha sido firmado puede ser evidencia de que el acuerdo todavía no ha sido logrado. Las entidades deben tener cautela antes de reconocer ingresos ordinarios en tales circunstancias, dado que la aparente ausencia de un entendimiento contractual entre las partes puede hacer improbable que las condiciones contenidas en la “NIIF 15” hayan sido satisfechas. (Deloitte, Guía de implementación de NIIF 15, 2018, p.45)

¹ Deloitte & Touche Ltda, Firma de auditoría

Asimismo, la “NIIF 15” permite que, a criterio de la entidad, la revisión del cumplimiento del Paso 1, puede realizarse agrupando contratos similares. En este caso, la entidad deberá realizar una valoración de las características más similares de sus contratos como oportunidad de reconocimiento, obligaciones de desempeño equivalentes, entre otros. Las circunstancias que subyacen a cada uno de los contratos también serán determinantes a la hora de evaluar las similitudes de agrupación.

Es indispensable evaluar, también, los hechos y circunstancias relevantes del contrato, por ejemplo, si existen condicionantes como contar con aprobaciones del cliente o acuerdos de recompra, entre otros. Ello no aplica para el análisis de la probabilidad de cobro, el cual deberá ser revisado de manera individual, es decir, por cada contrato y no a nivel de portafolio con características similares. Por ejemplo, si en un portafolio de 10 contratos, a juicio de la entidad se espera una cobrabilidad del 70%, no significa que la entidad dejará de contabilizar el 30% del portafolio. Sino que cada contrato deberá satisfacer individualmente el porcentaje determinado.

De la misma manera, si la entidad considera que la probabilidad de cobro de su cartera ha cambiado, puede revalorar los criterios contenidos en este paso y no registrar el ingreso por el deterioro de la cartera.

Por otro lado, si luego de la revisión, la entidad observara que un contrato no cumple los criterios previamente descritos, y la entidad recibe la contraprestación del cliente, se reconocerá un pasivo para expresar la obligación con el cliente o el saldo a reembolsar hasta que se cumpla alguno de los sucesos siguientes, que permitirán reconocer el ingreso:

- La entidad no tiene obligaciones restantes por transferir y la contraprestación recibida no es reembolsable, o
- El contrato ha concluido y la contraprestación recibida por el cliente no es reembolsable

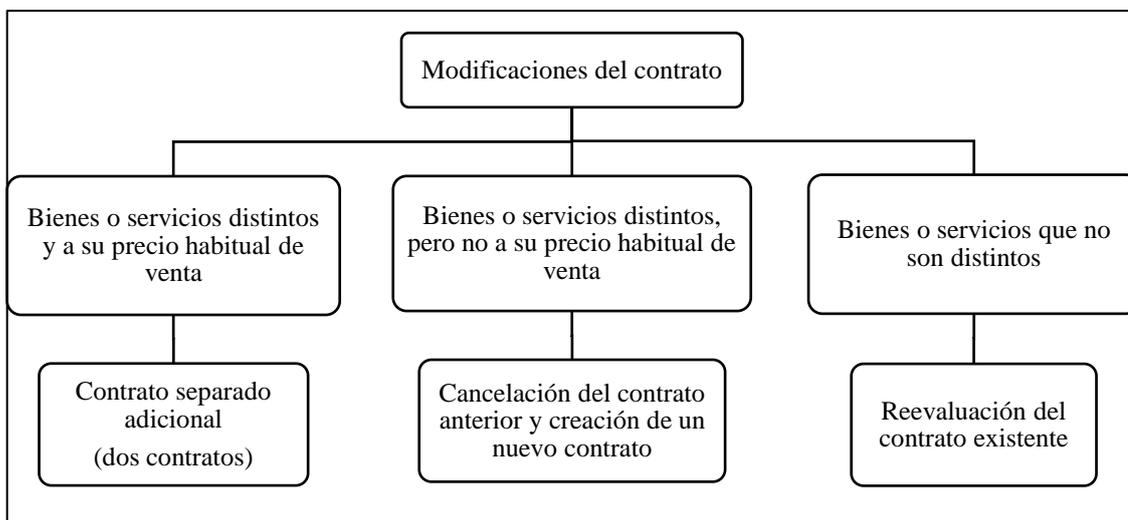
Asimismo, si un contrato se encuentra totalmente sin ser ejecutado no existirá para efectos de la presente Norma. Para ello, deben cumplirse congruentemente los siguientes criterios:

- Los bienes o servicios no han sido transferidos al cliente; y
- La entidad no ha recibido ni tiene el derecho a recibir una contraprestación por los bienes o servicios.

Ahora bien, si las partes acuerdan modificaciones al precio y/o al alcance del contrato, la entidad vendedora determinará si la modificación conlleva a:

- Ajustes al contrato existente
- Nacimiento de un nuevo contrato

Figura 4.2. Formas de modificaciones del Contrato



Fuente: NIF No. 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.
Elaboración: Autores de esta tesis.

En todos los supuestos, la entidad deberá evaluar periódicamente si sus contratos cumplen los criterios señalados en este primer paso a fin de verificar si hay un cambio significativo en los hechos y circunstancias del contrato que ameriten un cambio en el reconocimiento de ingresos.

4.9.1.2. Paso 2: Identificar las obligaciones de desempeño de cada contrato

Cuando ya se ha identificado el contrato en el paso uno y se ha determinado que aplica para el modelo de cinco pasos, se debe revisar qué obligaciones de desempeño se encuentran comprometidas con el cliente.

Como ya se ha mencionado anteriormente, “una obligación de desempeño es una promesa para transferir:

- a. un bien o servicio (o un paquete de bienes o servicios) que es distinto; o
- b. una serie de bienes o servicios distintos que sean sustancialmente los mismos y tengan el mismo patrón de transferencia para el cliente.”

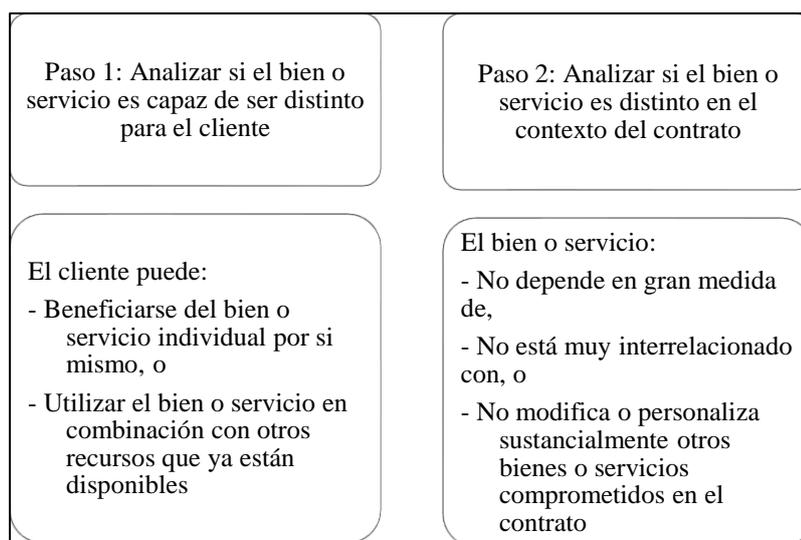
Las obligaciones de desempeño deben ser determinadas correctamente dado que de ello depende el momento de reconocimiento del ingreso.

Asimismo, el análisis debe hacerse desde la perspectiva del cliente, es decir, conocer si para el cliente los bienes o servicios comprometidos satisfacen o no una obligación de desempeño.

Ahora bien, existen contratos que contemplan múltiples bienes y servicios y no necesariamente corresponden a múltiples obligaciones de desempeño. En este caso, la entidad deberá revisar si los múltiples bienes y servicios contenidos en el contrato satisfacen por sí mismos o en su conjunto las promesas contenidas en el contrato con el cliente.

Para ello, la “NIIF 15” contempla un modelo de dos pasos para realizar dicha identificación:

Figura 4.3. Modelo de los 2 pasos – NIIF 15



Fuente: NIIF No. 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.
Elaboración: Autores de esta tesis.

Si cumple con estos requisitos se está ante obligaciones de desempeño distintas que deben ser registrados por separado y probablemente, con oportunidades distintas de devengo.

4.9.2.3. Paso 3: Determinar el precio de la transacción

Una vez que se han determinado las obligaciones de desempeño a las que la entidad se ha comprometido con el cliente, la entidad deberá asignarle un precio. Para ello, deberá estimar la contraprestación a la que espera tener derecho considerando factores como: prácticas del negocio, naturaleza de la operación y oportunidad.

En la medida que los contratos incluyan contraprestaciones con importes fijos, importes variables o ambos, la entidad considerará en su evaluación la incidencia en la determinación del precio de descuentos y bonificaciones, penalidades, intereses por demoras, derechos a devolución, entre otros.

Adicionalmente, a fin de determinar el precio de la transacción, la entidad asumirá el cumplimiento de las promesas señaladas en el contrato y la inexistencia de cancelaciones, renovaciones o modificaciones de este.

- Precio variable

Como ya se había mencionado, el propósito de esta Norma es reflejar el ingreso por el importe al cual la entidad tendrá derecho a obtener. Es decir, si en la determinación del precio existen factores variables, como penalidades, descuentos o bonificaciones, la entidad deberá expresar dicha expectativa en la determinación del precio.

Ahora bien, así como existen variables explícitas que son señaladas en los contratos y de conocimiento de ambas partes; también existen variables implícitas que surgen de prácticas habituales del negocio, tales como rebajas, créditos o reembolsos, entre otros.

La “NIIF 15” introduce dos métodos para la estimación del precio variable cuando en el contrato se han establecido bonificaciones, descuentos, condiciones, penalidades, incentivos, existencia o inexistencia de un evento futuro, reembolsos, entre otros.

Comparativamente, la “NIC 18” señalaba que los ingresos por venta se miden al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir, por ende, es muy probable que de la aplicación de este nuevo estándar surjan impactos en los estados financieros.

Es importante señalar que la entidad deberá asegurarse de que el método elegido sea el que refleje mejor la contraprestación a la que tendrá derecho.

Los métodos de determinación del precio variable son los siguientes:

1. Método del valor esperado: consiste en determinar la media ponderada en una gama de posibilidades.

Normalmente este método es aplicado cuando la entidad posee grandes poblaciones de contratos de características similares y resultados independientes.

2. Método del importe más probable: es usado particularmente cuando existen sólo dos resultados posibles.

Cuando un contrato contiene transacciones con diferentes elementos de variabilidad del precio, la entidad puede optar por aplicar ambos métodos en un mismo contrato asegurándose que la estimación del grado de incertidumbre se vea reflejado correctamente en la determinación del precio.

Asimismo, cualquiera sea la metodología aplicada por la entidad, ésta deberá aplicarse uniformemente durante la vigencia del contrato.

Como se mencionó en párrafos anteriores, los efectos de las variaciones deben ser incluidos en la determinación del precio en la extensión en que sus ingresos son altamente probables de no ser revertidos significativamente.

Sin embargo, existen elementos que podrían limitar dicha evaluación en la medida incrementarían la magnitud o la probabilidad de una reversa de los ingresos ordinarios.

Estos elementos son, mas no se limitan a:

- Factores externos a la influencia de la entidad que varían el importe de la contraprestación. Tal es el caso de la venta de *commodities* a precios de mercado futuros, honorarios fijados en base al juicio de terceros, precios sujetos a aprobaciones regulatorias, entre otros.

- No se espera una respuesta a la incertidumbre sobre el importe de la contraprestación durante un largo periodo de tiempo.

Por ejemplo, las regalías sobre ventas de clientes a los que se ha vendido licencia de propiedad intelectual cuya contraprestación se va a resolver hasta que se produzcan las ventas.

- La entidad posee una experiencia limitada en contratos con similares características o existe poca predictibilidad acerca de la experiencia misma.

- Es común que la entidad cambie los términos contractuales, ofrezca descuentos, rebajas u otra consideración que ocasione disminuciones a la contraprestación inicialmente pactada.

- El contrato contempla una amplia gama de posibles importes para la contraprestación.

Asimismo, es importante señalar que la entidad deberá analizar el alcance de estos elementos en la determinación del precio a nivel de contrato y no como una obligación de desempeño.

4.9.1.4 Paso 4: Asignar el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

Este paso no sería necesario si un contrato contiene una única obligación de desempeño. Caso contrario sucede con entidades que poseen una magnitud de contratos con una amplia gama de obligaciones de desempeño, puesto que para este grupo el presente paso significaría un desafío.

La derogada “NIC 18” no incluía un procedimiento para asignar el precio a los diferentes componentes independientes de un contrato. Sin embargo, la “NIIF 15” propone métodos de asignación dependiendo de si se trata de contraprestaciones fijas o variables.

- Asignación basada en precio de venta independiente

El precio de venta independiente (en adelante PVI) es el precio al cual se venderían por separado bienes o servicios a un cliente. La evidencia más idónea para hallar el precio de venta independiente es observar a qué precio se hubiesen vendido los bienes o servicios en circunstancias similares y a clientes parecidos. Para esta evaluación la entidad puede incluir distintos *inputs* como: condiciones del mercado, rubro al que pertenece el cliente, condiciones de pago, temporalidad, entre otros.

Como resultado de esta evaluación, la entidad podrá obtener los precios directamente observables de los bienes y servicios los asignará a los PVI.

Sin embargo, cuando no existen situaciones de las que la entidad pueda obtener el PVI, deberá estimarlo. Para ello, la “NIIF 15” propone algunos métodos posibles (sin limitarse y pudiendo usar una combinación de ellos):

a) Enfoque de evaluación del mercado ajustado

Este método consiste en observar el precio que los competidores de la entidad le han asignado al bien o servicio. Este precio es susceptible de ajustes por parte de la entidad en cuanto al margen que desean obtener. En ausencia de competidores con el mismo bien o servicio, la entidad podría estimar el precio a que los clientes estarían dispuestos a pagar.

b) Enfoque del costo esperado más un margen adecuado

Consiste en realizar una proyección de los costos que la entidad incurriría con el propósito de satisfacer una obligación de desempeño.

Una vez que se tiene la estimación, la entidad deberá agregarle el margen que espera obtener de la venta del bien o servicio.

c) Enfoque residual

Este enfoque está limitado a contratos que incluyen precios de venta volátiles o altamente susceptibles de variación, o que aún no se han fijado en un mercado externo. Bajo este enfoque, la entidad puede predecir el precio de venta independiente tomando como base el precio de la transacción total disminuido de la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.

Cualquiera sea el método o la combinación de estos que la entidad aplique, deberá ser consistente, uniforme y razonable con la naturaleza de la obligación de desempeño.

4.9.1.5. Paso 5: Reconocer los ingresos cuando cada obligación de desempeño se haya alcanzado

[E]l reconocimiento es el proceso de captar, para su inclusión en el estado de situación financiera o en el estado (o estados) del rendimiento financiero, una partida que cumple la definición de uno de los elementos de los estados financieros—un activo, un pasivo, patrimonio, ingresos o gastos (IFRS Foundation, 2018, p.45)

La “NIIF 15” señala que los ingresos provenientes de actividades ordinarias deben ser reconocidos cuando o a medida que las obligaciones de desempeño son satisfechas. Por ende, es imperativo conocer el momento de la transferencia de los bienes o servicios comprometidos en el contrato. Aún si se está ante contratos de corta duración la entidad debe realizar una cuidadosa evaluación de los acuerdos contractuales con la finalidad

de establecer si una obligación de desempeño es satisfecha con el tiempo o en un punto en el tiempo.

La “NIC 18” tenía criterios de reconocimientos distintos para bienes y para servicios basados en la transferencia de riesgos y beneficios, por el contrario, la “NIIF 15” propone un único modelo aplicable (tanto a bienes como a servicios) asentados en el criterio de control.

Existen obligaciones de desempeño que son satisfechas en un determinado momento y otras que se satisfacen a lo largo del tiempo. Es imperativo que las entidades ubiquen sus contratos en estas clasificaciones a fin de hacer un reconocimiento de ingresos que refleje más fielmente la naturaleza de la operación. Asimismo, esta evaluación debe hacerse al inicio del contrato, para ello, la “NIIF 15” aborda ciertos criterios para ayudar a la entidad a identificar correctamente sus contratos:

Algunos ejemplos de actividades que se satisfacen a lo largo del tiempo son:

- Servicios cuya prestación y consumo se realizan de manera simultánea: Servicios de limpieza, servicios de capacitación, servicios de mantenimiento, consultoría *in-house* donde el cliente consume inmediatamente los servicios.
- Se crea o mejora un activo que el cliente controla en su proceso: Desarrollo de sistemas informáticos en las oficinas del cliente, obras de construcción, “*Work in progress*” que controla el cliente.
- No se crea un activo con un uso alternativo y se tiene el derecho legal al pago por el trabajo realizado: Servicios de consultoría legal o similares que se determinan por horas.

Por otro lado, las actividades que se satisfacen en un momento determinado son, por ejemplo, la venta de bienes.

Un punto clave para determinar el momento del reconocimiento de ingresos bajo la “NIIF 15” es la transferencia del control del activo hacia el cliente.

4.9.2. Definición de control

Tal como se ha mencionado en párrafos anteriores, los criterios de reconocimiento de ingresos han evolucionado desde la “NIC 18” hasta la NIIF15, mientras la primera

requería la transferencia de riesgos y beneficios, la segunda requiere la transferencia del control.

La IASB² según párrafo FC 118 del Marco conceptual para la preparación de información financiera señala que

[D]esde la perspectiva de la “NIIF 15”, el enfoque de riesgos y recompensas puede entrar en conflicto evaluación de la transferencia de los bienes mediante la identificación de las obligaciones de desempeño; en cambio, la evaluación mediante el criterio del control permite una mejor identificación de las obligaciones de desempeño cumplidas, especialmente en aquellos casos en los que la ejecución del contrato implica la transferencia un bien y la prestación de un servicio en relación con ese bien y ambas obligaciones de desempeño se satisfacen en momentos diferentes (IASB, 2018)

Ahora bien, es importante precisar que el IASB aprobó la “NIIF 15” en tres partes:

- Parte A: Texto Normativo
- Parte B: Ejemplos ilustrativos y guía de implementación
- Parte C: Fundamentos de conclusiones

El texto normativo es el documento aprobado por el Consejo Normativo de Contabilidad, y señala respecto del control lo siguiente:

[E]l control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios. Los beneficios de un activo son los flujos de efectivo potenciales (entradas o ahorros de salidas de recursos) que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas formas) (IFRS Foundation, 2017, IFRS 15, p.7).

Por su parte, los fundamentos de conclusiones de la “NIIF 15” brindan un mayor alcance acerca de los tres componentes que se deben cumplir de concurrentemente a fin de determinar el control:

- a) Capacidad. El cliente adquirente debe tener el derecho presente de dirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios, de manera que el transferente pueda reconocer los ingresos provenientes de sus actividades ordinarias.
- b) Dirección del uso. Es el derecho del adquirente de utilizar el activo para el desarrollo de sus actividades ordinarias. Puede permitir o restringir el uso del activo por otra entidad.
- c) Obtención de beneficios. Es la capacidad del adquirente de obtener sustancialmente todos los beneficios del activo. Los beneficios de un bien o un activo como los flujos de efectivo potenciales (incremento de entradas de efectivo

² IASB - International Accounting Standards Board - La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad es un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera.

o disminución de salidas de efectivo) (IFRS Foundation, Fundamentos de conclusiones, p.39 FC 118).

En muchas situaciones, establecer el momento de la transferencia del control es relativamente sencilla. Sin embargo, existen circunstancias que conllevan a que esta determinación sea más compleja. Por ello, en el texto normativo el IASB incluyó algunos indicadores que podrían ayudar a la entidad a identificar la transferencia de control, no es imperativa la presencia de todos ellos, ni hay un orden de prelación, solo se tratan de factores que usualmente se presentan cuando el cliente obtiene el control.

En ese sentido, la entidad podría considerar otros indicadores primando la realidad económica de su operación.

Los indicadores son los mencionados a continuación:

(a) La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo.

Este indicador puede ser una señal de que el cliente ha obtenido el control del activo y por ende la capacidad para dirigir su uso y obtener los beneficios restantes, sin embargo, ello no podría afirmarse cuando existen contratos que requieren adelantos no reembolsables aún sin recibir el activo.

(b) El cliente tiene título legal sobre el activo.

El término 'título' a menudo se asocia con una definición legal que denota la propiedad de un activo o derechos legalmente reconocidos que excluyen el reclamo de otros sobre el activo. La transferencia del título a menudo indica que se ha transferido el control de un activo y ello no siempre depende de la posesión física del activo, sino de las condiciones contractuales establecidas.

Por ejemplo, en una transacción de una tienda minorista, a menudo no existe una documentación clara de la transferencia del título. Sin embargo, generalmente se entiende que el título de un producto se transfiere en el momento en que el cliente lo compra.

Si bien la transacción de la tienda minorista es relativamente sencilla, determinar cuándo se transfirió el título puede ser más complicado en otros acuerdos. Las transacciones que involucran el envío de productos pueden tener diferentes términos de envío y pueden involucrar agentes de envío externos. En tales casos, se requiere una

comprensión clara de las prácticas del vendedor y los términos contractuales para poder evaluar cuándo se transfiere el título (A closer look at IFRS 15, the revenue recognition standard, p. 305 EY, Setiembre 2019).

(c) La entidad ha transferido la posesión física del activo.

Generalmente este indicador da cuenta que el cliente tiene en su poder el activo y, por lo tanto, tiene la capacidad de dirigir su uso y obtener los beneficios de este.

Sin embargo, en los acuerdos de recompra o consignación este indicador no va a representar, necesariamente, el momento del control del activo.

(d) El cliente tiene los riesgos y las recompensas importantes de la propiedad del activo.

El concepto de riesgos y recompensas de la propiedad se basa en cómo el vendedor y el cliente comparten tanto la ganancia potencial (la recompensa) como la pérdida potencial (riesgo) asociada con la propiedad de un activo. Las recompensas de la propiedad incluyen lo siguiente:

- Derechos a toda apreciación del valor del activo
- Uso sin restricciones del activo
- Capacidad para modificar el activo
- Capacidad para transferir o vender el activo
- Capacidad para otorgar una garantía mobiliaria sobre el activo

A la inversa, los riesgos de propiedad incluyen los siguientes:

- Absorber todas las disminuciones en el valor de mercado
- Incurrir en pérdidas debido al robo o daño del activo
- Incurrir en pérdidas debido a cambios en el entorno empresarial (por ejemplo, obsolescencia, exceso de inventario, efecto del entorno de precios minoristas) (A closer look at IFRS 15, the revenue recognition standard, p. 307 EY, Setiembre 2019)

(e) El cliente ha aceptado el activo.

La aceptación por parte del cliente puede estar especificada de manera objetiva en los contratos o tratarse de una determinación subjetiva por parte del cliente. En ese

sentido, la entidad debe analizar cuidadosamente bajo las practicas del negocio, el momento en que el cliente ha aceptado el activo.

Los criterios de aceptación objetivos pueden consistir en la aprobación formal del cliente o, incluso, la caducidad de las disposiciones de aceptación. Tal es el caso de entidades que especifican un único plazo para que el cliente realice algún cambio o devolución del activo adquirido. En estos casos la entidad es capaz de determinar objetivamente el momento en que el cliente tiene el control del activo.

Sin embargo, existen situaciones que impiden a la entidad concluir si un cliente ha obtenido el control del activo, tales como:

- El periodo de aceptación para un determinado activo es mayor que el de otros activos similares.
- Los contratos, en su mayoría, carecen de criterios de aceptación similares.
- En el contrato existen requisitos explícitos que necesitan cumplirse antes de la aceptación.
- Existen condiciones ambientales o propios del equipo o software que impiden que la entidad tenga claridad acerca del funcionamiento del activo en posesión del cliente.
- Los activos transferidos son muy complejos.
- Existen limitaciones en cuanto a las pruebas en productos o de aceptaciones de éstos por parte de los clientes.

“A diferencia de la NIC 18, que tiene requerimientos separados para bienes y servicios, la NIIF 15 aplica un solo modelo (basado en el control) para todas las transacciones de ingresos ordinarios en orden a determinar cuándo los ingresos ordinarios deben ser reconocidos. Finalmente, como se puede apreciar, la determinación de cuando una entidad ha transferido el control al cliente incluye la valoración de criterios objetivos y subjetivos.” (Guía de implementación de “NIIF 15”, Deloitte, 2018, p. 145)

Como bien señala Deloitte, es imprescindible analizar cuidadosamente los criterios objetivos y subjetivos en la determinación de la transferencia del control al cliente. Incluso, en la venta de bienes, no siempre la transferencia del control está sujeta a la entrega de estos. Tal es el caso de la fabricación de activos a medida. Por ejemplo, si se manda a fabricar una maquinaria para un producto específico la transferencia de control

se producirá cuando la maquinaria funcione óptimamente y cumpla los parámetros requeridos para el producto que resulta de la misma.

E incluso, para el caso planteado, la transferencia de control podría estar sujeta a índices de desempeño alcanzados por la maquinaria.

En ese sentido, resulta evidente que a fin de que la entidad determine el momento de la transferencia de control del activo deberá realizar juicios de valor primando la realidad económica de sus operaciones basados en prácticas comerciales antes que los indicadores de la “NIIF 15” puesto que, como se ha podido notar, solo sirven de orientación.

Asimismo, la entidad deberá revisar que las cláusulas contenidas en sus contratos representen la realidad económica y operatividad del negocio. Incluso, de ser necesario, evaluar realizar las modificaciones pertinentes.

Finalmente, como se ha podido apreciar, la evolución de la “NIC 18” hacia la “NIIF 15” ha considerado cambios importantes en los criterios de reconocimiento bajos perspectivas distintas. Concretamente, incluso, este cambio normativo ha conllevado a la adaptación de los sistemas contables modificando los parámetros de reconocimiento.

4.10. Casuística de reconocimiento de ingresos de acuerdo con la “NIC 18” y “NIIF 15” aplicado a empresas mineras.

En el presente apartado se analizará un caso específico de venta de minerales a fin de reflejar la diferencia en el tratamiento de reconocimiento de ingresos aplicando “NIC 18” y la “NIIF 15”. Para ello, se ha tomado como ejemplo una empresa del rubro minero exportador.

La empresa Minera ABC S.A se dedica a la venta de concentrado de cobre y ha firmado dos contratos con sus clientes del exterior “X” e “Y”. En ambos contratos se ha establecido que la venta se realizará el 1 de enero de 2020 bajo en Incoterm CIF³ - *Cost, Insurance and Freight* y la cantidad a exportar será de 100 toneladas.

Las condiciones de entrega acordadas para ambos clientes son:

- Cliente “X”: En la Refinería
- Cliente “Y”: En el puerto de destino

³ Bajo el incoterm CIF, el vendedor es responsable del coste y contratación del transporte marítimo hasta el puerto de destino especificado por el comprador.

Por otro lado, para el cliente “X” se ha establecido que el precio del concentrado de cobre se determina en función del precio *spot* (*London Metal Exchange*) considerando como periodo de cotización la fecha de embarque. El contrato también indica que el cliente debe dar conformidad a las cantidades recibidas, por tal razón, la factura final se emitirá a los 30 días de producida la venta, es decir, 1 de febrero de 2020.

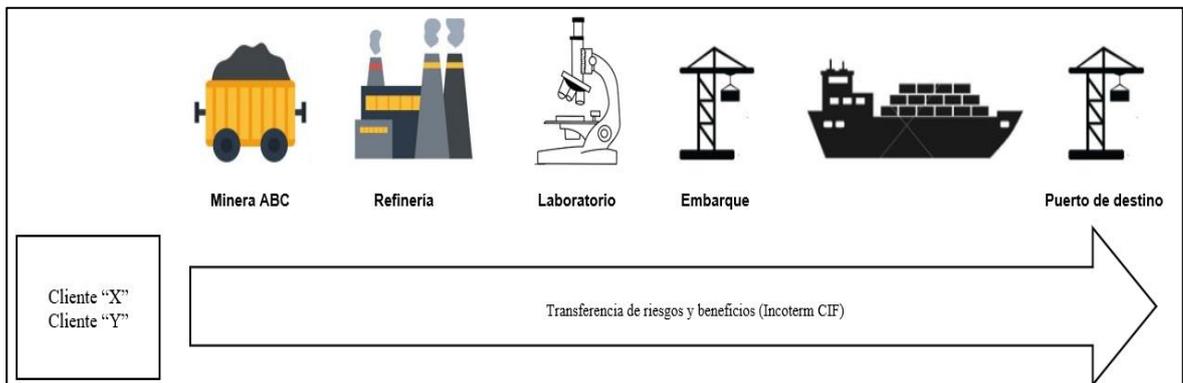
Para el cliente “Y”, se ha considerado que el precio *spot* a tomar en la determinación del precio de concentrado de cobre será el indicado en el puerto de destino.

Asimismo, se tiene como dato los precios *spot* del concentrado de cobre y de los servicios intervinientes en la operación:

- \$ 5,000 precio *spot* del 01.01.2020
- \$ 5,500 precio *spot* del 01.02.2020
- \$ 7,000 servicios de laboratorio
- \$ 1,500 servicios de embarque
- \$ 3,000 flete y seguro

Ahora bien, si se evalúa la operación bajo los criterios señalados en la “NIC 18” se tiene que la transferencia de riesgos y beneficios, de acuerdo con el Incoterm CIF, se produce en el puerto de destino para ambos clientes. A pesar de que, en el caso del cliente “X” la entrega del concentrado se efectúa en la Refinería, el riesgo es trasladado al cliente en el puerto de destino.

Figura 4.4. Operativa en la exportación de minerales



Elaboración: Autores de esta tesis.

Finalmente, en el Estado de Resultados Integrales quedará como sigue:

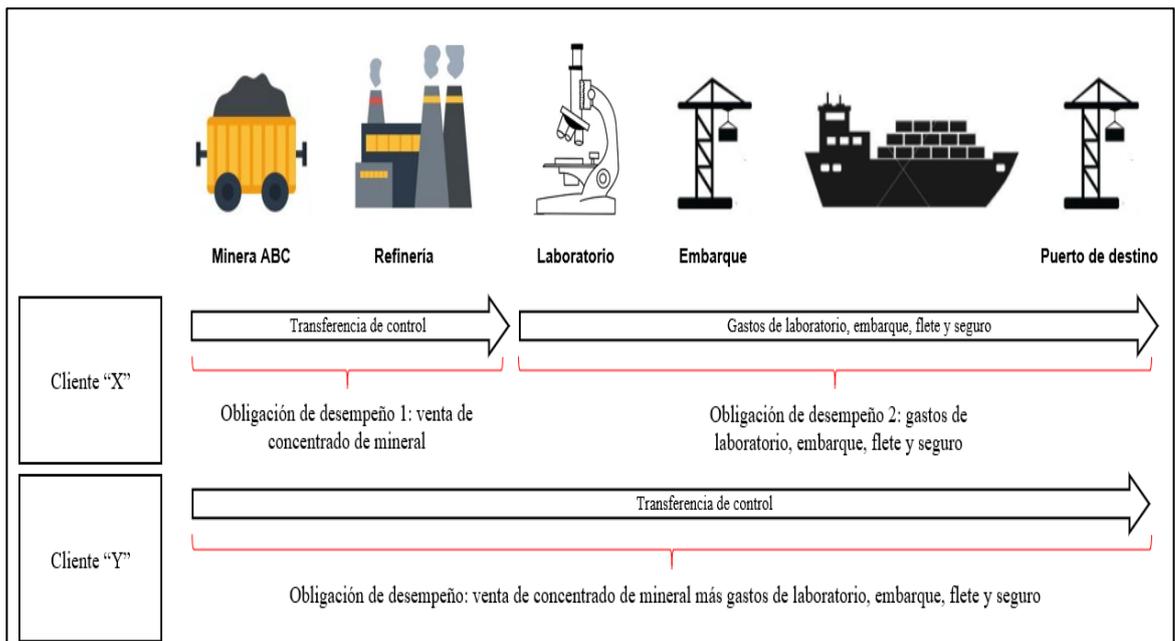
Tabla 4.4. Estado de Resultados Integrales

Mineta ABC	Cliente "X"	Cliente "Y"	Total
Ingreso por ventas de minerales	500,000	500,000	1,000,000
Ingresos por precios provisionales	50,000	50,000	100,000
<i>Subtotal</i>	<i>550,000</i>	<i>550,000</i>	<i>1.100,000</i>
Costo de venta de minerales	(300,000)	(300,000)	(600,000)
<i>Utilidad bruta</i>	<i>250,000</i>	<i>250,000</i>	<i>500,000</i>
Gasto de venta	(11,500)	(11,500)	(23,000)
<i>Utilidad antes de impuestos</i>	<i>238,500</i>	<i>238,500</i>	<i>477,00</i>

Elaboración: Autores de esta tesis.

Del mismo modo, se analiza la operación bajo los criterios (modelo de cinco pasos) establecidos en la "NIIF 15":

Figura 4.5. Análisis de operación bajo la NIFF 15



Elaboración: Autores de esta tesis.

Paso 1: Identificación del contrato.

Tanto para el cliente “X” como para el cliente “Y” se tiene un contrato por la venta de 100 toneladas de concentrado de cobre.

Paso 2: Identificación de las obligaciones de desempeño

- En el cliente “X” la transferencia de control se produce con la entrega del concentrado de mineral en la Refinería. Por lo cual, se identifican dos obligaciones de desempeño:

1. Venta de concentrado de cobre
2. Servicios de laboratorio, embarque, flete y seguro.

- En el cliente “Y” la transferencia de control acaece con la entrega del concentrado de mineral en el puerto de destino. En ese sentido, los servicios de refinación, laboratorio, flete y seguro conforman una única obligación de desempeño.

Paso 3: Determinación del precio de la transacción

- Para el cliente “X” se toman las siguientes variables a fin de establecer el precio:
- \$ 500,000 (\$5,000 *spot* del 01.01.2020 x 100 toneladas)
- \$ 550,000 (\$5,500 *spot* del 01.02.2020 x 100 toneladas)

La diferencia de precios determinada (\$50,000) entre fecha de entrega y la fecha de emisión de la factura final representan una contraprestación variable.

- Para el cliente “Y” se toma únicamente el spot de la fecha de embarque y se obtiene un precio ascendente a \$ 550,000 (\$5,500 *spot* del 01.02.2020 x 100 toneladas)

Paso 4: Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

- Habiéndose determinado dos obligaciones de desempeño en el cliente “X”, la asignación deberá calcularse considerando el PVI – precio de venta independiente puesto que la información acerca de los precios de cada servicio es de conocimiento de Minera ABC.

Tabla 4.5. Ejemplo del paso 4 de la NIIF 15

Obligaciones de desempeño	Ingresos al 01.01.2020	% PVI usando método de mercado ajustado	Ingresos al 01.01.2020
Venta de concentrado de cobre	\$ 500,000	95.5 %	\$ 477,500
Servicio de laboratorio	\$ 0	3.0%	\$ 15,000
Servicio se embarque	\$ 0	0.5%	\$ 2,500
Flete y seguro	\$ 0	1.0%	\$ 5,000
Total	\$ 500,000	100%	\$ 500,000

Elaboración: Autores de esta tesis.

- En el cliente “Y” este paso resulta irrelevante por cuanto solo tiene una obligación de desempeño.

Paso 5: Reconocimiento de ingresos a medida que se satisfacen las obligaciones de desempeño

Tabla 4.6. Ejemplo del paso 5 de la NIIF 15

Mineta ABC	Cliente “X”	Cliente “Y”	Total
Ingresos por venta de minerales	477,500	550,000	1,027,500
Ingresos por precios provisionales	50,000		50,000
Servicios de laboratorio	15,000		15,000
Servicios de embarque	2,500		2,500
Flete y seguro	5,000		5,000
<i>Subtotal</i>	<i>550,000</i>	<i>550,000</i>	<i>1,100,000</i>
Costo de ventas de minerales	(300,000)	(300,000)	(600,000)
Costo de laboratorio	(7,000)	-	(7,000)
Costo de embarque	(1,500)	-	(1,500)
Costo de flete y seguro	(3,000)	-	(3,000)
<i>Utilidad bruta</i>	<i>238,500</i>	<i>250,000</i>	<i>488,500</i>
Gasto de venta	-	(11,500)	(11,500)
<i>Utilidad antes de impuestos</i>	<i>238,500</i>	<i>238,500</i>	<i>477,000</i>

Elaboración: Autores de esta tesis.

Ahora bien, comparando los resultados obtenidos en aplicación de la “NIC 18” y la NIIF15 para la misma operación se tendría lo siguiente:

Tabla 4.7. Comparativo de Estado de resultados de la “NIC 18” y la “NIIF 15”

Estado de resultados integrales	NIC 18			NIIF 15		
	Cliente X	Cliente Y	Total	Cliente X	Cliente Y	Total
MINERA ABC						
Ingresos por venta de minerales	500,000	500,000	1,000,000	477,500	550,000	1,027,500
Ingresos por precios provisionales	50,000	50,000	100,000	50,000		50,000
Servicios de laboratorio	-	-	-	15,000		15,000
Servicios de embarque	-	-	-	2,500		2,500
Flete y seguro	-	-	-	5,000		5,000
<i>Subtotal</i>	<i>550,000</i>	<i>550,000</i>	<i>1,100,000</i>	<i>550,000</i>	<i>550,000</i>	<i>1,100,000</i>
Costo de ventas de minerales	(300,000)	(300,000)	(600,000)	(300,000)	(300,000)	(600,000)
Costo de laboratorio	-	-	-	(7,000)	-	(7,000)
Costo de embarque	-	-	-	(1,500)	-	(1,500)
Costo de flete y seguro	-	-	-	(3,000)	-	(3,000)
<i>Utilidad bruta</i>	<i>250,000</i>	<i>250,000</i>	<i>500,000</i>	<i>238,500</i>	<i>250,000</i>	<i>488,500</i>
Gasto de venta	(11,500)	(11,500)	(23,000)	-	(11,500)	(11,500)
<i>Utilidad antes de impuestos</i>	<i>238,500</i>	<i>238,500</i>	<i>477,000</i>	<i>238,500</i>	<i>238,500</i>	<i>477,000</i>

Elaboración: Autores de esta tesis.

Como se puede apreciar, existe una variación en cuanto a los procedimientos utilizados para obtener el ingreso, costo y gasto que se va a reconocer por la misma operación bajo la perspectiva de la “NIC 18” y la “NIIF 15”. La lógica subyace a que la “NIIF 15” es mucho más descriptiva que la “NIC 18”, su aplicación requiere de un mayor análisis y juicios significativos.

Por otro lado, el presente caso permite observar que para determinar el precio de venta independiente que requiere la “NIIF 15”, se hace imprescindible de la aplicación de juicios profesionales. Inclusive los mencionados juicios pueden variar de un periodo a otro, por lo que su aplicación, en varios casos, no es sencilla.

Asimismo, la aplicación del concepto de control puede requerir el uso del juicio profesional y, por ende, estar sujeta a evaluaciones subjetivas que deberán ser revelados en las Notas a los Estados financieros.

Incluso, existen entidades cuyas ratios son determinados en función a la utilidad bruta y la aplicación de la “NIIF 15” originaría variaciones que tendrían que ser explicadas por la entidad.

CAPITULO V: DEVENGO DESDE LA PERSPECTIVA TRIBUTARIA

El Derecho Tributario, entendido como un sistema normativo, independiente del Derecho Administrativo, comprende la regulación aplicable a la relación jurídica fiscal entre el ciudadano, entendido como el contribuyente y el Estado, representado por sus distintos niveles organizativos⁴. Aquella relación jurídica se encuentra establecida en la hipótesis de incidencia la cual comprende de cuatro elementos; el aspecto personal, aspecto material, aspecto temporal y aspecto espacial. Hipótesis que determina qué acciones serán calificadas como hechos generadores tributarios, qué tasas serán aplicadas, en qué momento serán pagados los tributos y bajo qué territorios el sujeto activo tendrá jurisdicción para exigir el pago correspondiente, en tal sentido, el ciudadano en calidad de sujeto pasivo le entregará al Estado, en uso de su *ius imperium*, una suma dineraria sin que ello signifique el resarcimiento de una sanción, sino por el contrario, representa su participación ciudadana en el financiamiento de las arcas públicas. A su vez, es de suma relevancia mencionar que dicha relación se encuentra regulada por diversos principios de jerarquía constitucional. Elementos que serán materia de análisis en el presente capítulo.

5.1. Hipótesis de incidencia

Según Ataliba (1987) en su obra Hipótesis de Incidencia Tributaria la define de la siguiente manera:

[I]a Hipótesis de Incidencia es primeramente la descripción legal de un hecho, es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho. Es, por lo tanto, un mero concepto, necesariamente abstracto. Es formulado por el legislador haciendo abstracción absoluta de cualquier hecho concreto. Por eso es mera previsión legal. Hipótesis de Incidencia es la hipótesis de la ley tributaria (Ataliba, 1987: 66).

Tal como se ha mencionado en reglones superiores y coincidiendo con Ataliba⁵ la hipótesis de incidencia presenta como aspectos esenciales:

- a. “Aspecto personal”
- b. “Aspecto material”
- c. “Aspecto temporal”

⁴ Gobierno central; gobierno regional y gobierno local.

⁵ Ibídem Pag. 91

d. “Aspecto espacial”

a. Aspecto personal

De tal manera, el profesor Ataliba comenta que el aspecto personal es el concepto que determina el sujeto activo de la obligación tributaria, asimismo, señala los criterios para la elección del sujeto pasivo. Asimismo, el sujeto activo es la persona a quien la Ley le otorga la potestad de exigir el pago del tributo, de otro lado, cabe indicar que quien ejerce la potestad tributaria al crear un tributo, puede ser también el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, circunstancia bajo la cual se vuelve prescindible que la hipótesis de incidencia mencione al sujeto activo, en vista que la naturaleza del sujeto activo ya se encuentra implícitamente en ella, tal es así que en el caso el “Impuesto a la Renta” el sujeto activo es el gobierno central.

De otro lado, el sujeto pasivo, es quien se encuentra obligado a soportar la carga fiscal en favor del sujeto activo, a su vez, cabe precisar que su identificación no se dará con la sola aplicación de la hipótesis de incidencia, sino que será necesario que se realice un hecho económico en la realidad que coincida con los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria, entre ellos el aspecto personal y en concreto las características del sujeto pasivo, con lo que finalmente se determina la identidad del sujeto pasivo, siendo en el caso del “Impuesto a la Renta”, toda persona natural o jurídica que genera nuevas rentas.

b. Aspecto Material

Conocido como el aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia, es lo que el legislador ha decidido afectar con un tributo, siendo en el presente caso del “Impuesto a la Renta” el aspecto material recae en la riqueza nueva.

c. Aspecto Temporal

Acercas del aspecto temporal, Ataliba⁶ señala que la Ley que preceptúa la hipótesis de incidencia trae la indicación de las circunstancias de tiempo necesarias para la configuración de los hechos imposables, las cuales pueden ser implícitas como

⁶ Ibídem Pag. 105

explícitas, y tiene como función establecer el momento en el cual se da por ocurrido el hecho imponible. Asimismo, es definida como el momento en que se debe considerar como realizado o sucedido un hecho imponible, siendo que, para el caso del “Impuesto a la Renta”, la ley fiscal peruana que lo regula lo ha establecido como el 31 de diciembre de cada año.

d. Aspecto Espacial

Finalmente, el aspecto espacial se refiere a la ubicación del espacio físico donde se van a llevar a cabo los elementos necesarios para la ocurrencia de la hipótesis de incidencia, siendo así el aspecto espacial en el caso del “Impuesto a la Renta”, la totalidad del espacio nacional peruano, lo cual incluye el subsuelo, sobresuelo, así como las millas náuticas reconocidas en tratados internacionales.

Con el análisis previo de la construcción de la relación jurídica tributaria, corresponde estudiar los límites constitucionales que deben ser observados por los legisladores fiscales durante el proceso de creación de normas que revelen una afectación tributaria, de tal manera toda norma tributaria, debe cumplir fielmente con los principios de legalidad, reserva de Ley, principio de no confiscatoriedad y capacidad contributiva y con el principio a los derechos fundamentales de la persona, principios que serán analizados en el presente subcapítulo:

5.2. Análisis de los principios aplicables

A manera de introducción cabe mencionar que la Carta magna de 1993 recoge determinados principios tributarios, similar labor desarrolla el “Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario”, (en adelante Código Tributario), aprobado por “Decreto Supremo N° 135-99-EF”, entre los que se aprecian:

1. Principio de legalidad.
2. Principio de reserva de Ley
3. Principio de no confiscatoriedad y capacidad contributiva
4. Principio de respeto a los derechos fundamentales de la persona

Siguiendo el desarrollo del capítulo Ronald Vargas dentro de la XIV Jornadas Nacionales de Tributación, desarrollada por la Asociación Fiscal Internacional – Grupo

Peruano, comenta que los principios tributarios, cumplen entre otras las siguientes funciones:

- Interpretativa: son una herramienta hermenéutica para aclarar el sentido de las normas tributarias.
- Integradora: establece criterios en caso de lagunas (ausencia de normas tributarias).
- Limitativa: establece los límites dentro de los cuales se puede ejercer cierta competencia por parte de los legisladores en lo que compete al ordenamiento tributario.

En esa línea de pensamiento, se analizarán los principios previamente señalados.

5.2.1. Principio de legalidad

El Principio de Legalidad, tiene su origen en la Carta Magna de 1215 del Rey Juan Sin Tierra de Inglaterra, en ella se estableció que los tributos únicamente podían establecerse con la aceptación de quienes iban a ser los responsables de pagarlos.

En la actualidad, dicha responsabilidad recae en el Poder Ejecutivo y en el Poder Legislativo, quienes representan a la sociedad, lo cual se aprecia en el primer párrafo del artículo 74° de nuestra “Constitución Política” el cual establece que:

[P]rincipio de Legalidad

Artículo 74.- 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.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley (Constitución Política del Perú)

Siguiendo la línea de pensamiento el Tribunal Constitucional peruano ha emitido las sentencias Nro. N.º 0001-2004-AI/TC y 0002-2004-AI/TC, publicadas el 5 de octubre de 2004, que desarrollan el principio de legalidad en materia tributaria en los siguientes términos:

[E]l principio de legalidad en materia tributaria se traduce en el aforismo nullum tributum sine lege, consistente en la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma de rango equivalente no lo tiene regulado. Este principio cumple una función de garantía individual, al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos, y cumple, también, una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, puesto que su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad (Sentencia No. 001-2004-AI/TC del Tribunal Constitucional, 2004)

De otro lado, Humberto Medrano menciona que en los países de organización federal el poder tributario de los diversos estados y sus limitaciones emanan de la Constitución de forma tal que ellos sólo pueden ser modificados mediante reforma constitucional (Medrano, 1981).

Por su parte, dentro de la legislación especial, la Norma VI del “Código Tributario”, establece que “[l]as normas tributarias sólo se derogan o modifican por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía superior. Toda norma tributaria que derogue o modifique otra norma, deberá mantener el ordenamiento jurídico, indicando expresamente la norma que deroga o modifica” (Código Tributario).

Como se puede apreciar, el principio de legalidad otorga seguridad jurídica y predictibilidad en el sistema jurídico en vista que coloca limitaciones al Estado, dentro de sus tres niveles, respecto de su capacidad para crear nuevos tributos que encarezcan las operaciones de los contribuyentes. A su vez, seguido del principio de legalidad, es necesario desarrollar el alcance del principio de reserva de Ley, el cual también constituye una garantía para los contribuyentes.

5.2.2. Principio reserva de Ley

El principio de reserva de Ley proviene del aforismo “*no taxation without representation*” del cual se desprende que los tributos deben ser aceptados por quienes serán obligados a su pago.

De otro lado, el “Tribunal Constitucional” peruano, ha definido el principio materia de estudio del presente subcapítulo, a través de la Sentencia Nro. 042-2004-AI/TC, en los siguientes términos:

[l]a reserva de ley en materia tributaria es en principio una reserva relativa. Es posible que la reserva de Ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia. (Sentencia No. 042-2004-AI/TC del Tribunal Constitucional, 2004)

Siguiendo con el desarrollo que expone el “Tribunal Constitucional” resulta pertinente traer a colación la sentencia STC 2689-2004-AA/TC, que señala lo siguiente:

[e]l principio de reserva de ley en materia tributaria es, prima facie, una reserva relativa, salvo en el caso previsto en el último párrafo del artículo 79° de la Constitución, que está sujeto a una reserva absoluta de ley (ley expresa). Para los supuestos contemplados en el artículo 74° de la Constitución, la sujeción del ejercicio de la potestad tributaria al principio de reserva de ley -en cuanto al tipo de norma- debe entenderse como relativa, pues también la creación, modificación, derogación y exoneración tributarias pueden realizarse previa delegación de facultades, mediante decreto legislativo. Se trata, en estos casos, de una reserva de acto legislativo (Sentencia No. 2689-2004-AI/TC del Tribunal Constitucional, 2004)

De ambas definiciones propuestas por el “Tribunal Constitucional”, se desprende que el principio de Reserva de Ley presenta una doble aplicación; pudiendo ser absoluta y relativa y aplicarse de la siguiente manera:

Tabla 5.1. Aplicación del principio de “Reserva de Ley”

Tipo	Descripción
Absoluta	Cuando los elementos esenciales del tributo están regulados en la norma, circunstancia en la cual no es aplicable la delegación de facultades con el fin de regular alguno de los presupuestos legales.
Relativa	Ocurre en el supuesto que sea necesaria la integración legislativa de un concepto que viabilice la aplicación del tributo, pudiendo ser a través de su reglamentación a través de un decreto supremo o una norma de rango inferior

Fuente: Tribunal Constitucional del Perú
Elaboración: Autores de esta tesis.

Por su parte, la Norma IV del Título Preliminar del “Código Tributario” preceptúa el principio de Reserva de Ley en los siguientes términos:

[S]ólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:
a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10°; (...)
Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias.
En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley (Código Tributario).

Tal como se puede apreciar el principio de reserva de Ley al igual que el principio de legalidad les otorga a los contribuyentes las garantías en lo que refiere a la preparación de la norma fiscal, siendo que, en el caso del principio de reserva de Ley, establece directrices para el legislador y al ejecutivo, en los casos de delegación de facultades, acerca de qué instrumento legal utilizar al momento de legislar en materia tributaria.

Después de haber desarrollado los principios de legalidad y de reserva de Ley, corresponde desarrollar el principio de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad, el cual está enfocado en la protección del obligado a contribuir, con el fin de que el sufragio del tributo no mengue su calidad de vida.

5.2.3. Principio de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad

El principio de capacidad contributiva establece como postulado la obligación de parte de los ciudadanos a participar en el funcionamiento de las entidades estatales, a través del tributo; mientras que el principio de no confiscatoriedad establece un límite al *ius imperium* con el que cuenta al Estado con la finalidad de no gravar a la totalidad de la ciudadanía sino únicamente a aquellos que tienen la posibilidad de hacerlo.

Siguiendo la línea de pensamiento, Fonrouge (1962) comenta que el principio de capacidad contributiva “[r]esponde a un encomiable propósito de justicia tributaria a ser tenido en cuenta por el legislador, según su libre apreciación pero que no puede ser erigido en condición de dogma jurídico” (Giullianni, 1962: 93)

Por otra parte, dentro de la doctrina nacional, Jorge Bravo Cucci expone acerca del principio de no confiscatoriedad y capacidad contributiva:

[N]o encuentra este principio, un fundamento positivo en el ordenamiento jurídico peruano. No obstante, ello apreciamos que él se encuentra ínsito en el ordenamiento jurídico fundamentalmente en lo que respecta a la especie tributaria "impuesto" en tanto se le reconoce y respeta al diseñar las normas impositivas que integran el Sistema Tributario Peruano y preponderantemente por encontrarse íntimamente relacionado con el principio de igualdad, siendo una especie de doblez del mismo (Bravo, 2006: 120)

Continuando con la línea de análisis, el principio de no confiscatoriedad reserva dos aspectos; la confiscatoriedad cuantitativa, así como la cualitativa. Siendo así, el “Tribunal Constitucional”, a través de la sentencia 0041-2004-AI/TC, reconoce el aspecto cualitativo de la siguiente manera:

[D]ebe tomarse en cuenta, además, que la confiscatoriedad puede evaluarse no sólo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente (Sentencia No. 0041-2004-AI/TC del Tribunal Constitucional, 2004)

Respecto al aspecto cuantitativo, mediante la sentencia 00041-2004-AI/TC, dispone lo siguiente:

[L]a evaluación de la confiscatoriedad cuantitativa tiene una mayor dificultad por cuanto debe determinarse, primero, si el costo global del servicio es el que verdaderamente corresponde al gasto incurrido por el Municipio; y, luego, si la distribución de dichos costos entre la totalidad de contribuyentes ha sido tal, que cada contribuyente termine pagando lo que verdaderamente le corresponde por el beneficio, en función a la intensidad del uso del servicio. (...)

Definitivamente, uno de los elementos que contribuyen a verificar la confiscatoriedad cuantitativa, en el primer caso, es la falta del informe económico-financiero que sustente el coste; y, en el segundo, el uso de criterios válidos para la distribución de arbitrios. De este modo, si la distribución del coste se ha basado en criterios que no guardan relación lógica con la naturaleza del servicio, cabe una fuerte presunción de que la carga asumida por el contribuyente no es la real, pudiendo ser mayor al costo ideal, o incluso extremadamente mayor, debiéndose analizar las circunstancias particulares de cada caso (Sentencia No. 0041-2004-AI/TC del Tribunal Constitucional, 2004).

Finalmente, la fórmula legislativa debe observar adicionalmente a los principios previamente expuestos el del respeto a los derechos fundamentales de la persona, de tal manera que el legislador tributario, debe considerar en todo momento el cumplimiento de los derechos fundamentales de la persona, independientemente que esté recogido textualmente por la Constitución.

5.2.4 Principio de respeto a los derechos fundamentales de la persona

El principio materia de estudio, encuentra asidero legal en el artículo 74° de nuestra Constitución previamente citado.

A su vez, Jorge Bravo Cucci menciona que los principios tributarios se clasifican como principios operativos los cuales regulan directamente las relaciones intersubjetivas de los operadores del Derecho Tributario, y son entendidos como mandatos que regulan directa e inmediateamente las conductas de los sujetos de la obligación tributaria (Bravo, 2006: 121).

Bajo tal premisa, se puede afirmar que el principio del respeto a los derechos fundamentales de la persona lleva implícitos los derechos garantizados por la

Constitución, sin limitación alguna, por lo que se puede deducir que su aplicación se puede ver reflejada entre otros principios no señalados taxativamente en la Constitución, como los de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, estudiados en los párrafos previos.

En ese orden de ideas, se puede concluir que el legislador, en cumplimiento del principio de respeto de los derechos fundamentales de la persona, debe observar los siguientes derechos; el secreto bancario, reserva tributaria, a la intimidad personal y familiar, entre otros. Sin perjuicio de que aquellos puedan ser limitados previo cumplimiento de los requisitos establecidos en las leyes de la materia.

Después de haber analizado los requisitos necesarios para la creación de nuevos tributos, entendidos como los elementos de la relación jurídica tributaria, así como las limitaciones constitucionales que deben observar los legisladores tributarios, se torna pertinente desarrollar uno de los aspectos más relevantes del “Impuesto a la Renta”, que es el reconocimiento de ingresos en vista que nuestro sistema fiscal, considera dos formas de reconocer los ingresos aquella bajo la cual se aplica el criterio de lo percibido, y del devengado, siendo éste último materia de un estudio a mayor profundidad.

5.3. Análisis de los criterios de reconocimiento de ingresos

Sobre el particular, cabe indicar que en la actualidad la legislación tributaria peruana recoge dos criterios para el reconocimiento del ingreso; el criterio del percibido y el del devengado, los cuales serán materia de análisis a continuación.

5.3.1. Análisis de la naturaleza del criterio del percibido.

Es relevante mencionar que el criterio del percibido es aplicable únicamente a las rentas provenientes del trabajo ya sea de manera independiente cómo dependiente, y a las ganancias de capital, tal como lo establece el artículo 59° de la LIR mencionando que “[L]as rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando éste no las haya cobrado en efectivo o en especie” (Ley del Impuesto a la Renta).

Por su parte, el “Tribunal Fiscal”, a través de la RTF No. 5657-5-2004, comenta lo siguiente acerca del criterio del percibido:

[L]as rentas de cuarta categoría se imputarán al ejercicio en que se perciban, considerándose percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, debiendo entenderse la “puesta a disposición” como la oportunidad en que el contribuyente puede hacer suyo el ingreso, esto es, cuando el recurrente recibió y cobró el cheque (Resolución del Tribunal Fiscal No. 5657-5-2004).

Lo expuesto por el Tribunal encuentra sustento en el artículo 1233° del “Código Civil” peruano, el cual precisa que:

[A]rtículo 1233.- La entrega de títulos valores que constituyen órdenes o promesas de pago, solo extinguirá la obligación primitiva cuando hubiesen sido pagados o cuando por culpa del acreedor se hubiesen perjudicado, salvo pacto en contrario. Entre tanto la acción derivada de la obligación primitiva quedará en suspenso (Código Civil)

Hecho que se considera adecuado en vista que son los hechos civiles los cuales son los que conllevan el desarrollo de la hipótesis de incidencia que deriva en el nacimiento de la obligación tributaria.

5.3.2. Análisis de la naturaleza del criterio del devengado.

En principio, el Diccionario de la Lengua española, define al devengo como “[e]l momento en el que nace la obligación de pago de un tributo” (RAE).

Por su parte, hasta el 31 de diciembre de 2018 la LIR señalaba lo siguiente acerca del devengo:

[A]rtículo 57°. - A los efectos de esta Ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas: a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen (Ley del Impuesto a la Renta).

Dado que no existía una definición de devengo, los operadores tributarios tenían que recurrir a la “NIC 18” - Ingresos provenientes de actividades ordinarias a fin de identificar en qué momento se debían reconocer los ingresos y gastos de una operación.

Tal como se ha mencionado en el Capítulo V, la “NIC 18” basaba su reconocimiento en la transferencia de riesgos y beneficios al cliente, no obstante, permitía la aplicación de juicios profesionales al momento de deliberar la oportunidad de ejecución de dicha transferencia.

Asimismo, existen numerosos pronunciamientos de la Administración tributaria y el “Tribunal Fiscal” en los que se aplicaron criterios distintos a los de la “NIC 18”. Tal

es así que ha habido supuestos en los que han emitido resoluciones aplicando únicamente una definición jurídica la cual proviene la doctrina argentina de la mano de Roque García Mullín, así como Enrique Reig. En la misma línea, han emitido informes y resoluciones remitiéndose únicamente las normativas contables aprobadas por el Consejo Normativo de Contabilidad, y finalmente han aplicado en diversas resoluciones una combinación de ambos criterios, circunstancia que restaba predictibilidad y seguridad jurídica para los administrados.

Dada la falta de uniformidad en la aplicación de criterios, el 13 de setiembre del 2018 se publicó el “DL 1425” que modificó el artículo 57 de la LIR en los siguientes términos para la venta de bienes:

[A]rtículo 57°. - A los efectos de esta Ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. Las rentas se imputan al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas: a) Las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

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 (Ley del Impuesto a la Renta).

Esta modificación nace con el propósito de eliminar la incertidumbre jurídica relacionada con el criterio del devengado, a través del establecimiento de una definición legal del criterio del devengado.

Sin embargo, como se puede apreciar en la norma modificada, no se incluyó una definición de devengo sino más bien, se establecieron reglas generales y específicas para el reconocimiento de ingresos y gastos.

Asimismo, se aprecia la introducción del término enajenación, el cual no estaba presente antes de la modificación introducida por el “DL 1425”, circunstancia por la cual se torna relevante profundizar en su desarrollo.

5.4. Tratamiento del reconocimiento de ingresos según el DL1425.

Con el propósito de desarrollar el tratamiento aplicable se procederá a analizar, entre otras fuentes, su exposición de motivos, la interpretación que le ha dado la Administración Tributaria al propio Decreto Legislativo y las diversas posiciones que ha adoptado el “Tribunal Fiscal” a través de sus resoluciones, así como un estudio del concepto de enajenación y de hecho o evento que se producirá en el futuro.

5.4.1. Análisis de la exposición de motivos⁷

Considerando que el tema de estudio de la presente tesis está abocado al reconocimiento de ingresos producto de la exportación del mineral, únicamente se analizará el reconocimiento de ingresos por la venta de bienes.

En principio, el legislador notó que producto de la ausencia de definición del concepto del devengado, a diferencia del criterio del percibido, se había generado una discrepancia respecto de las fuentes a las cuales se debe acudir a fin de dotar de contenido al concepto de devengo, si es que debe ser a la doctrina jurídica, a las normas contables o ambas.

Más aún cuando doctrinariamente hay posiciones encontradas entre quienes consideran que se debe recurrir a las normas contables y otras frente a su negativa; sustentado sus posiciones al considerar que en vista que es posible definir el concepto del devengado desde el ámbito jurídico, no es necesario remitirse a las normas contables, mientras que aquellos que señalan que se debe aplicar la normativa contable, lo sustentan en el hecho de que el término tiene un origen contable y que tanto el artículo 223° de la Ley General de Sociedades, así como el artículo 1° de la Resolución del

⁷ Exposición de motivos según Oficio Nro. 256-2018-PR

Consejo Normativo de Contabilidad Nro. 013-98-EF/93.01 y el artículo 33° del Reglamento de la LIR remiten a los principios de contabilidad generalmente aceptados y a las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC.

No obstante, la problemática también alcanza a la jurisprudencia emitida por el “Tribunal Fiscal”, debido a la ausencia de uniformidad acerca del alcance que se le otorga al término devengo, en concordancia de lo dispuesto en el subcapítulo 5.4.3.

5.4.1.1. Informes y Resoluciones del “Tribunal Fiscal” aplicando un criterio de Devengo Jurídico

El criterio de devengo jurídico ha sido aplicado mediante diversos informes de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal. En ese sentido, la RTF Nro. 466-3-1997 señala que

[I]a aceptación del rédito devengado como sistema para imputarlo al ejercicio fiscal, por oposición al rédito percibido, que significa admitir que un rédito devengado importa solo una disponibilidad jurídica, pero no una disponibilidad económica o efectiva del ingreso; existe pues un derecho del beneficiario que se incorpora a su patrimonio, que como tal puede valuarse en moneda, hay una realización potencial, pero no una realización efectiva, porque todavía no hay disponibilidad para el beneficiario (Resolución del Tribunal Fiscal No. 466-3-1997).

Por su parte, la Administración Tributaria mediante el Informe Nro. 044-2006-SUNAT/2B0000, precisa que

[d]e acuerdo con lo dispuesto en el artículo 57° del TUO de la Ley del IR, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Agrega que esta norma será de aplicación analógica para la imputación de gastos. Sobre el principio de lo devengado, Enrique Jorge Reig señala que "ingreso devengado es, entonces, todo aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina."

Añade el citado autor, que "... el concepto tiene estas características:

Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.

Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición de que pueda hacerlo inexistente.

No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago; puede ser obligación a plazo y de monto no determinado"

Asimismo, Juan Roque García Mullín indica que "tratándose de gastos, el principio de lo devengado se aplica considerándoseles imputables (deducibles) cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se hayan pagado, ni sean exigibles". (Informe No. 044-2006-SUNAT/2B0000).

5.4.1.2. Informes y Resoluciones del “Tribunal Fiscal” aplicando “NIC 18”

De la misma manera, se ha utilizado la Norma Internacional de Contabilidad – 18 para definir el criterio de devengado.

Es así, que la RTF No. 604-5-2001 precisa lo siguiente:

[I]a Norma Internacional de Contabilidad – NIC 18 que establece el criterio de lo “devengado” implica que los ingresos de la venta de productos deben ser reconocidos cuando, entre otros requisitos, la empresa haya transferido al comprador los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los productos, y dado que en el presente caso si bien se había emitido la factura correspondiente la recurrente mantenía la posesión de los bienes, puede afirmarse que los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los mismo no habían sido transferidos al comprador en el ejercicio 1994, por lo que el reconocimiento del ingreso debió efectuarse en el año 1995.

Agrega que, en ese orden de ideas, la NIC 2 establece que cuando las existencias son vendidas, su valor registrado debe ser conocido como gasto en el periodo en que es reconocido el correspondiente ingreso, por lo que los gastos deducidos por la recurrente en el ejercicio 1995 se encuentran arreglados a ley (Norma Internacional de Contabilidad 18 – Ingresos de actividades ordinarias).

En tanto, la Administración Tributaria según el Informe No. 030-2017-SUNAT/7T0000 arriba a las siguientes conclusiones:

[E]n el supuesto de un contrato de préstamo sindicado en el que se pacta, además de los intereses, el pago de una serie de comisiones por parte del prestatario distintas de aquellas que se acumulan (o devengan) a medida que se suministran los servicios financieros de las cuales se derivan, a las que se refiere el literal b) del párrafo 14 del Apéndice de la “NIC 18”, para efectos de la determinación del “Impuesto a la Renta” de tercera categoría, el prestatario debe reconocer los gastos por concepto de tales comisiones:

(i) En el caso de comisiones que formen parte integrante del interés efectivo del instrumento financiero de que se trate, en la misma oportunidad que se devenga el interés correspondiente al servicio financiero del cual se derivan.

(ii) Si están relacionadas con un acto significativo, cuando se ha completado el acto significativo (Informe No. 030-2017-SUNAT/7T0000).

5.4.1.3. Informes y Resoluciones del “Tribunal Fiscal” en las que se utilizan ambos criterios:

Asimismo, se han emitido informes por parte de la Administración Tributaria y resoluciones por parte del Tribunal Fiscal en las que se han utilizado ambos criterios.

Tales como la RTF Nro. 8534-5-2001 precisa que

[A]l tratarse el devengado de una definición contable resulta pertinente que se recurra a la explicación que da el Marco Conceptual de las NIC y la NIC 1. La cual establece que conforme con el criterio del devengo, los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados

financieros a los que corresponden (Resolución del Tribunal Fiscal No. 8534-5-2001).

Dichos informes también han incluido las definiciones realizadas por Enrique Reig y García Mullín.

Asimismo, la SUNAT a través del Informe Nro. 089-2008-SUNAT/2B0000 usa como sustento ambos criterios, tal como se puede apreciar a continuación:

[c]abe señalar que el inciso a) del artículo 57° del TUO de la Ley del “Impuesto a la Renta” establece que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

De esta manera, para la imputación de rentas de tercera categoría nuestra legislación recoge el principio del devengado.

Conforme a la doctrina, en virtud de este principio, la renta se imputará al ejercicio en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo, es decir, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y por ende imputable a ese ejercicio.

Este concepto de devengado debe reunir las siguientes características:

a) Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del rédito o gasto.

b) Requiere que el derecho de ingreso o compromiso no esté sujeto a condición de que puede hacerlo inexistente.

c) No requiere actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago, ya que puede ser obligación a plazo y de monto no determinado.

Existe pues un derecho del beneficiario que se incorpora a su patrimonio, que, como tal, puede valuarse en moneda, habiendo una realización potencial pero no una realización efectiva, porque todavía no hay disponibilidad para el beneficiario. En ese sentido, los rendimientos del Encaje Legal que, de acuerdo a la metodología establecida para su contabilización en el Manual de Contabilidad para las AFP son ingresos de las AFP y así deben ser registradas en su contabilidad, constituyen ingresos devengados y, por lo tanto, deben ser considerados en la determinación del “Impuesto a la Renta”, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 57° del TUO de la Ley del “Impuesto a la Renta” (Informe No. 089-2008-SUNAT/2B0000).

Siguiendo la línea de pensamiento, emite el Informe Nro. 97-2010-SUNAT/2B0000, el cual señala que:

[S]obre el particular, en doctrina se afirma que en el sistema de lo devengado se atiende únicamente al momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo, es decir, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente de que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y por ende imputable a ese ejercicio.

Ahora bien, el párrafo 95 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros señala que los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de gastos con ingresos, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Por ejemplo, los diversos componentes de gasto que constituyen el costo de las mercancías

ventas reconocen al mismo tiempo que el ingreso ordinario derivado de la venta de los bienes.

Por su parte, el párrafo 14 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18 establece que los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

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

Asimismo, el párrafo 19 de la mencionada NIC señala que los ingresos ordinarios y los gastos, relacionados con una misma transacción o evento, se reconocerán de forma simultánea. Este proceso se denomina habitualmente con el nombre de correlación de gastos con ingresos. Los gastos junto con las garantías y otros costos a incurrir tras la entrega de los bienes podrán ser medidos con fiabilidad cuando las otras condiciones para el reconocimiento de los ingresos ordinarios hayan sido cumplidas. No obstante, los ingresos ordinarios no pueden reconocerse cuando los gastos correlacionados no puedan ser medidos con fiabilidad: en tales casos, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se registrará como un pasivo.

De la normatividad contable antes citada se tiene que los ingresos ordinarios de la empresa deben reconocerse contablemente cuando los costos incurridos o por incurrir relacionados con la transacción pueden ser valorados con fiabilidad. De no cumplirse con ello, no se puede considerar al ingreso como devengado y, por tanto, no debe reconocerse ni registrarse contablemente en el ejercicio, lo cual sería también de aplicación para fines impositivos. Ahora bien, en el supuesto materia de consulta, aun cuando la empresa adquirente de los vales cancela a la empresa emisora el monto que representan los mismos, en dichos vales no se especifican los bienes que podrían ser adquiridos por los terceros, por lo que los costos incurridos o por incurrir relacionados con la operación de venta de bienes sólo podrían ser determinados al momento del canje (esto es cuando se produce la transferencia de los bienes) o cuando caduque el plazo para el canje de los vales (en caso se hubiese pactado que la empresa emisora no devolverá el dinero si los vales no son canjeados). Por lo tanto, el ingreso para la empresa emisora de los vales se devengará cuando se realice la venta de los bienes, o cuando caduque el plazo para el canje de los vales, siempre que no exista obligación por parte de la empresa emisora de devolver el dinero en caso de que dichos vales no sean canjeado (Informe Nro. 97-2010-SUNAT/2B0000)

De acuerdo con lo expuesto, resultaba necesario establecer un solo criterio del devengo por lo que el Ministerio de Economía y Finanzas realizó la siguiente propuesta, la cual contemplaba una regla general y otras particulares en la venta de bienes.

5.5. Regla general de devengo

En ese sentido, como regla general el “DL 1425” dispone que los ingresos se devengan con la producción del hecho sustancial, no sujeto a condición suspensiva, ni a la oportunidad del cobro y cuya contraprestación no esté sujeta a un hecho o evento que acaecerá en el futuro.

Sustentan lo expuesto previamente, en el hecho que existen casos en los que toda o parte de la contraprestación se fija en función al acontecimiento de hechos o eventos futuros. Supuestos en los que las normas contables disponen que se efectúe un cálculo de probabilidades a efecto de determinar la parte de la retribución variable que corresponde reconocer desde el primer momento, sin embargo, dicho cálculo se sustenta en estimaciones, siendo que, para efectos tributarios, no se considera conveniente sujetar la determinación del “Impuesto a la Renta” a las mismas.

Sin perjuicio de lo expuesto, se puede admitir el diferimiento del ingreso hasta que se produzcan los hechos o eventos futuros que sujeten la contraprestación.

Situación que se ve reflejada, en el tema materia de tesis, bajo la cual las compañías mineras fijan el precio de la venta de mineral o concentrado de mineral en función a valores de cotización de *comodities* que se conocerán en una fecha fijada a futuro.

5.6. Reglas particulares

Por otra parte, dentro de las reglas particulares se distribuyen de acuerdo con el tipo de operación, habiendo una regla especial para la enajenación de bienes, prestación de servicios, cesión temporal de bienes entre otros supuestos. En tal sentido, la presente tesis se abocará al estudio de la regla aplicable para la enajenación de bienes.

5.6.1. Concepto de enajenación

De acuerdo con el diccionario jurídico elemental de Guillermo Cabanellas, se entiende por enajenación al “[a]cto jurídico por el cual se transmite a otro la propiedad de una cosa, bien a título oneroso, como en la compraventa o en la permuta; o a título lucrativo como en la donación y en el préstamo sin interés” (Cabanellas, 1993: 118)

De otro lado, la definición dispuesta en el artículo 5° de la LIR establece que “[p]ara los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva,

expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.” (Ley del Impuesto a la Renta)

Definición que se vuelve necesaria de estudio, considerando que es a partir de ella que aplican las condiciones propias del devengo de las rentas producida por las transferencias de bienes dispuestas en el “DL 1425”.

En tal orden de ideas, las rentas producidas por las transferencias de bienes únicamente serán de aplicación de las reglas del devengo a partir de la transmisión de la propiedad.

Para lo cual el Derecho Común, dispone que la transferencia de bienes muebles se efectúa con la tradición (entrega) salvo disposición legal diferente⁸. Mientras que en el caso de bienes inmuebles la entrega se lleva a cabo por la voluntad de las partes⁹.

De tal manera, se colige que el devengo en el caso de bienes exige primigeniamente la transferencia de propiedad, dado que hasta que aquella no se haya dado no podrán ser aplicables las disposiciones establecidas en el artículo 57° de la LIR. Siendo éste, el primer requisito de entrada para considerar como devengado un ingreso, por lo que su determinación es clave al momento de determinar el devengo del ingreso.

De otro lado, Marysol León (2021) comenta lo siguiente acerca de la enajenación:

[E]l artículo quinto habla de enajenación de bienes y el artículo quinto está dentro del ámbito de aplicación, o sea, ¿qué es enajenación para que califique como una renta? Y el cuándo es el siguiente paso. Entonces la enajenación de bienes, el artículo quinto habla de que se da una enajenación cuando hay transferencia de dominio. Y habla de venta, permuta, expropiación, sesión definitiva, pero esta se da cuando hay transferencia de dominio y la jurisprudencia y los informes de SUNAT han dicho que transferencia de dominio es equivalente a la transferencia de propiedad. Y cuando estoy hablando de muebles, la transferencia de propiedad se da con la entrega y cuando hablo de inmuebles, la transferencia de propiedad se da con el solo acto de firmar el contrato por acuerdo entre las partes. Entonces ese es el primer filtro que hay que hacer para ir recién al cuándo (León, 2021).

Siendo pertinente hay que mencionar que, el proyecto de Ley considera que se han producido los hechos sustanciales para la generación del ingreso cuando ocurre cualquiera de los siguientes hechos, lo que ocurra primero:

- *“El adquirente tenga control sobre el bien, es decir, tenga el derecho a decidir sobre el uso del bien y obtener sustancialmente los beneficios correspondientes.*

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

⁸ Artículo 947° del “Código Civil” Peruano.

⁹ Artículo 949° del “Código Civil” Peruano.

Al respecto, cabe señalar que el termino de enajenación abarca todo tipo de acto de disposición por el cual se transmita el dominio a título oneroso, conforme a lo establecido en el artículo 5° de la LIR, antes mencionado, salvo las excepciones legales aplicables. A su vez, se torna pertinente mencionar que el término bienes comprende a los bienes tangibles e intangibles.

Asimismo, como se ha explicado en el capítulo anterior de la presente tesis, la introducción del concepto de control recogido de la “NIIF 15” conlleva a la aplicación de juicios profesionales que dan espacio a subjetividades. En ese sentido, somos de la opinión que ello resta de seguridad jurídica y predictibilidad al “DL 1425”.

Finalmente, a efectos de concluir el presente capítulo, se desarrollará el concepto del hecho o evento futuro, establecido por la Administración Tributaria, a través de diversos informes en los que se aplican las disposiciones vigentes del devengado regulado en el artículo 57° de la LIR.

5.7. Análisis del hecho o evento futuro.

De acuerdo con lo expuesto por la Administración Tributaria en el Informe Nro. 034-2020-SUNAT/7T0000, citado en el párrafo anterior se puede apreciar que, respecto del hecho o evento futuro, se tiene certeza que ocurrirá siendo la diferencia principal frente al hecho incierto, que también sucederá en el futuro, pero su ocurrencia escapa a una pronosticación.

A su vez, a través del Informe Nro. 010-2019-SUNAT/7T0000, la Administración Tributaria ha señalado que “[l]a verificación de la calidad, características, contenido, peso o volumen del bien vendido que implique un ajuste posterior al precio pactado, no constituye un hecho o evento futuro, toda vez que dicha verificación supone únicamente contrastar lo pactado” (Informe No. 010-2019-SUNAT/7T0000).

Agrega además que, “[s]e entiende por “hecho o evento que se producirá en el futuro” a aquel hecho o evento posterior, nuevo y distinto de aquel hecho sustancial que genera el derecho a obtener el ingreso o la obligación de pagar el gasto”

De los informes expuestos se desprende que para la Administración un hecho o evento que se producirá en el futuro es aquel suceso nuevo y esperado, del cual las partes tienen conocimiento. No obstante, su consecución ocurrirá en un momento posterior en el que se pactan las obligaciones, el cual es generador de derechos y obligaciones, y con ello de la obligación fiscal del reconocimiento del ingreso o del

gasto, según corresponda. Asimismo, cabe recalcar que, de lo expuesto en el informe 010-2019 acerca del devengo en la exportación de minerales, se desprende que la SUNAT hace una interpretación textual de la LIR y su reglamento, en los cuales no menciona la cotización internacional punto que si ha sido mencionado en la exposición de motivos del Reglamento:

Ahora bien, existen transacciones en las que se realizan liquidaciones provisionales al momento de la entrega de los bienes, en las cuales el precio se determina sobre la base de ciertos elementos (tales como cantidad, calidad, cotización o similares), siendo dicha entrega la que da derecho a la contraprestación. En estos casos la verificación de los citados elementos –en un momento posterior– que conlleve a realizar un ajuste al precio pactado no califica como un hecho o evento futuro a que se refiere el tercer párrafo del inciso a), el inciso b) y el quinto párrafo del artículo 57° de la Ley.

[A]sí por ejemplo, en la exportación (de minerales, productos agropecuarios, entre otros) se realiza una liquidación provisional cuando se envían los bienes para luego –cuando lleguen estos al cliente– efectuar la liquidación final con el ajuste respectivo. En estos casos el devengo de los ingresos ocurre, a tenor de lo señalado en el Decreto Legislativo No. 1425, cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, esto es, cuando el adquirente tenga control sobre el bien o cuando el enajenante haya transferido a aquel el riesgo de la pérdida del bien, lo que ocurra primero, sin importar si luego debe efectuarse un ajuste al precio pactado que se refleje en la liquidación final.

Nótese que la verificación de la calidad, características, contenido, peso o volumen del bien vendido que implique un ajuste posterior al precio pactado no constituye un hecho o evento futuro, toda vez que dicha verificación supone únicamente contrastar lo pactado.

En ese sentido se mantiene la incertidumbre si es que habrá una aplicación irrestricta de la exposición de motivos de Reglamento de la LIR que considera que la cotización si califica como un hecho o evento que se producirá en el futuro, o si efectivamente no califica como un hecho o evento futuro, dado que el reglamento no la ha considerado como tal, aspecto que será elaborado en los siguientes capítulos.

CAPITULO VI: ANÁLISIS DE LA CONDICIÓN SUSPENSIVA Y HECHO O EVENTO QUE DE PRODUCIRÁ EN EL FUTURO

Como se ha desarrollado en el capítulo anterior, para que se otorgue el reconocimiento del ingreso por parte de los contribuyentes es necesario que se hayan cumplido los hechos sustanciales referidos a la transferencia del control y del riesgo; sin embargo, existen algunas excepciones como las que ha establecido el “DL 1425” y el Reglamento de la LIR al insertar dos términos que constituyen causales válidas para diferir el reconocimiento del ingreso y, en consecuencia, pagar el tributo de forma posterior. Estos términos son la condición suspensiva y el hecho o evento que se producirá en el futuro. Sin embargo, el Reglamento estableció que no será considerado un hecho o evento que se producirá en el futuro cuando el pago de la contraprestación esté sujeto a una verificación de la calidad, características, contenido, peso o volumen, por lo tanto, el contribuyente tendrá la obligación de reconocer el ingreso, siendo este punto desarrollado ampliamente por el Informe No. 010/2019-SUNAT/7T0000.

En este capítulo se analizará la condición suspensiva y el hecho o evento que se producirá en el futuro con la finalidad de comprender la naturaleza jurídica de estos términos incluidos en el “DL 1425” y el Reglamento, para ello estudiaremos el acto jurídico, sus elementos, la condición y las diversas resoluciones e informes emitidos por la autoridad administrativa en relación con la condición suspensiva.

6.1. Acto jurídico

El acto jurídico se encuentra definido en el artículo 140° del “Código Civil” como “[l]a manifestación de la voluntad destinada a crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas” (Código Civil).

De lo mencionado, se observa que el acto jurídico es la máxima expresión de la manifestación de voluntad y se encuentra en la mayoría de las actividades cotidianas que realizan de las personas, también siendo el acto jurídico transversal a todas las áreas del derecho. En el área del derecho civil lo encontramos al momento de celebrar todo tipo de contratos, en el derecho público a través del voto de una ley y en el derecho internacional a través de los tratados.

Por su parte, el autor Fernando Vidal Ramírez comenta que “[a]tendiendo a la noción incorporada por el artículo 140, el acto jurídico es una manifestación de

voluntad, lo que hace de la voluntad la esencia misma del acto pero que requiere de su manifestación, lo que nos lleva a la conclusión sin una voluntad que sea manifestada no puede existir un acto jurídico” (Gaceta Jurídica, 2020).

El aspecto más importante de un acto jurídico radica en la manifestación libre de la voluntad de las personas, sin ningún tipo de coacción o presión. Teniendo las partes total libertad para que de común acuerdo puedan establecer los términos y condiciones que contendrá el acto jurídico y a los cuales se someterán voluntariamente. La manifestación tiene dos etapas, la primera en la cual se forma la voluntad al interior de la persona (discernimiento) y la segunda en la cual se exterioriza la voluntad. Dicha manifestación de voluntad puede ser expresa o tácita según lo señala el artículo 141° del “Código Civil”.

El acto jurídico también requiere del cumplimiento de los siguientes presupuestos para que tenga validez:

- a. “Plena capacidad de ejercicio, salvo las restricciones contempladas en la ley.
- b. Objeto física y jurídicamente posible.
- c. Fin lícito.
- d. Observancia de la forma prescrita bajo sanción de nulidad”.

Sin el cumplimiento u observancia de estos presupuestos el acto jurídico podría ser declarado inválido.

6.1.1. Elementos del acto jurídico

Para José León Barandarán (2020)

[E]l acto jurídico se asienta sobre la base de tres pilares fundamentales que van a influir directamente en su existencia jurídica, en un acto en particular, e incluso, sobre los efectos del mismo. Éstos son los denominados elementos del acto jurídico, pudiendo ser en consideración a aquél, esenciales, naturales, accidentales, respectivamente (León Barandarán, 2020: 736).

En la doctrina tiene amplio desarrollo los elementos del acto jurídico cuyas características se pasan a desarrollar:

- Elementos esenciales: son intrínsecos al acto jurídico, es decir, que no pueden faltar y que sin ellos no existirían jurídicamente o no serían válidos.

Cabe precisar que estos elementos al ser propios del acto jurídico no pueden ser retirados o prescindirse de ellos por acuerdo de las partes contratantes.

Los elementos esenciales son los establecidos en el artículo 140° del “Código Civil”, que han sido desarrollados al tratar el concepto de acto jurídico (capacidad de ejercicio, fin lícito, objeto física y jurídicamente posible), cuyo incumplimiento convierte el acto en nulo.

- Elementos naturales: estos elementos, a diferencia de los elementos esenciales, pueden prescindirse de ellos por acuerdo de voluntad de las partes sin que resulte un acto nulo o ineficaz.

Un claro ejemplo de estos elementos puede ser las obligaciones de saneamiento que si bien son propios del acto jurídico de compraventa, las partes libremente pueden prescindir de estos.

- Elementos accidentales: Estos elementos no son requisitos exigidos por la norma para la validez del acto jurídico y tampoco corresponden a su naturaleza. Sin embargo, las partes de común acuerdo pueden incorporarlos y cuya inclusión hace obligatorio su cumplimiento y subordina su eficacia a su realización.

Este tipo de elementos son denominados elementos accidentales que el “Código Civil” regula expresamente como Modalidades del Acto Jurídico, y dentro de los cuales se encuentran la condición, el plazo y el cargo.

Tabla 6.1. Elementos del acto jurídico

Esenciales	Naturales	Accidentales
No puede prescindirse, están referida a su existencia y eficacia.	Pueden ser obviados sin afectar la validez del acto jurídico.	Voluntad de las partes, subordina su eficacia al cumplimiento. Tipos: Condición/plazo/cargo.

Fuente: Tribunal Constitucional del Perú

Elaboración: Autores de esta tesis.

6.1.2. Modalidades del acto jurídico

Los elementos accidentales o, según como lo denomina nuestra legislación, las modalidades del acto jurídico, constituyen elementos ajenos al acto jurídico, incorporados por autonomía de la voluntad de las partes y que una vez insertos, subordinarán sus efectos y la eficacia del acto jurídico a su cumplimiento. Entre las modalidades del acto jurídico se encuentran la condición, el plazo y el cargo.

Según Fernando Vidal Ramírez,

[I]a condición y plazo son dos modalidades del acto jurídico que el codificador ha llevado a la normatividad de los contratos. Como se sabe, el acto jurídico sometido a una condición suspensiva o a un plazo suspensivo, es un acto válidamente celebrado, pero ineficaz, hasta tanto se cumpla la condición o se venza el plazo (Vidal, 2004: 2003)

En decir, que los elementos del acto jurídico dejan en suspenso los efectos de este, tornando incierta la existencia de los derechos que les corresponden a cada de una de las partes que participan y postergando su ejercicio.

Sin embargo, es necesario precisar que, de las modalidades del acto jurídico, solo la condición y plazo suspenden la eficacia del acto. Tal hecho no ocurre en el caso del cargo, respecto a lo mencionado, Fernando Vidal Ramírez señala que “[I]a expresión determinación o disposición accesoria, que corresponde al cargo, se explica pues mientras la condición y el plazo se constituyen en requisitos voluntarios de eficacia del acto jurídico, el cargo no se constituye en un requisito de eficacia del acto jurídico, como veremos en su oportunidad” (Vidal, 2016: 465).

También es necesario mencionar, que el acto jurídico será modal cuando se le hayan incorporado alguna de las modalidades previstas en la norma; caso contrario, será considerado un acto jurídico puro, exento de modalidad alguna.

6.1.3. Condición en el “Código Civil”

La condición se encuentra regulada por la norma sustantiva entre los artículos 171° y 177° del “Código Civil”.

Por su parte, el artículo 171° del “Código Civil” señala que “[I]a condición suspensiva ilícita y la física o jurídicamente imposible invalidan el acto. La condición resolutoria ilícita y la física o jurídicamente imposible se consideran no puestas” (Código Civil).

Sobre la condición, Fernando Vidal Ramírez (2016), señala que debe ser entendida:

[c]omo la cláusula por la cual las partes del negocio jurídico hacen depender su eficacia en un acontecimiento futuro e incierto. De este modo, la condición viene a ser el hecho, acontecimiento o suceso futuro e incierto del que se hace depender la eficacia del acto jurídico para que comience a desplegarse o para que cese (Vidal,2016: 466).

La condición debe ser considerada como el hecho incierto y futuro que las partes de común acuerdo incluyen en el acto jurídico que supedita la eficacia y los efectos de este al cumplimiento de tal condición.

La condición cuenta de dos etapas:

- La primera etapa denominada la etapa de pendencia, se encuentra referida al periodo comprendido entre la celebración del negocio y la realización o la falta de cumplimiento de la condición.
- La segunda etapa denominada la etapa de verificación, comprende la verificación de la condición y el momento que el acto jurídico produce todos sus efectos.

La condición debe tener las características de ser un hecho incierto, es decir que las partes no tienen conocimiento o certeza que sucederá, y debe ser un hecho futuro. Como señalan algunos autores, ambas características deben concurrir simultáneamente, pues si la condición solo es un hecho futuro podría ser confundido con el plazo suspensivo, por lo que requiere el aspecto de la incertidumbre.

Entonces, se puede señalar las siguientes características que debe tener una condición:

- Pactado por acuerdo de las partes.
- El hecho debe ser futuro.
- La incertidumbre de la ocurrencia del hecho incluido como condición.

También es necesario diferenciar la *conditio iuris* o condición de derecho, que forma parte de los elementos esenciales del acto jurídico y que constituyen un requisito de eficacia establecido por ley, de la *conditio facti* o condición de hecho, condición como elemento extraño e incorporado voluntariamente por las partes que viene a ser las modalidades del acto jurídico.

Por otro lado, y según la consecuencia que la condición produzca con relación a los efectos del acto jurídico, puede ser suspensiva o resolutoria.

La condición suspensiva es aquella que determina que el contrato no produzca sus efectos (o alguno de ellos) sino hasta que se verifique el evento futuro e incierto puesto como condición, recién a partir de este momento el contrato producirá todos sus efectos, el contrato ineficaz se convierte en un contrato eficaz.

Es resolutoria cuando los efectos del acto jurídico cesan al verificarse el hecho puesto como condición; si ello no sucede, el acto permanecerá en la misma forma.

En cuanto a la validez de la condición, puede distinguirse en propia e impropia. La condición impropia se presenta cuando el hecho condicionante es imposible físicamente, absolutamente necesario o legalmente inadmisibles. Será propia la condición, por el contrario, cuando el hecho es física y legalmente posible y no es necesario.

6.2. Jurisprudencia - Resoluciones del Poder Judicial

Como se ha mencionado, la doctrina señala que la condición y el plazo son mecanismos o instrumentos de la autonomía privada de las partes, que permite a los sujetos regular sus propios intereses insertando instrumentos que influirán sobre los efectos del contrato; sin embargo, también es relevante revisar las opiniones de las autoridades judiciales sobre el tema.

Mediante Casación No. 4442-2015 Moquegua (IX Pleno Casatorio Civil - Página 76), se indicó lo siguiente sobre la condición suspensiva:

[I]a condición y el plazo inciden en la eficacia del contrato, no en su existencia, ni en su vinculabilidad, ni en su validez. El contrato sujeto a condición o a plazo, es un contrato que ha cumplido su procedimiento de formación, es un contrato que vincula a las partes y genera deberes instrumentales a cargo de las partes y, es además, un contrato válido, a menos que su validez se vea perjudicada por un defecto de la condición, como alguno de aquellos previstos en los artículos 171° y 172° del “Código Civil (Casación No. 4442-2015 Moquegua).

Como se aprecia de la Casación mencionada el contrato que contiene una condición suspensiva es totalmente válido; sin embargo, su eficacia queda condicionada al cumplimiento de las condiciones establecidas por las partes.

Además, la condición suspensiva incluida en un acto jurídico no puede ser ilícita y/o jurídicamente imposible, de ser así, el acto jurídico será considerado un acto inválido.

Esta precisión establecida por la casación tiene sustento en los artículos 140° y 171° del “Código Civil” que establece como requisitos para la validez del acto el objeto física y jurídicamente posible y el fin lícito, entre otros.

6.3. Resoluciones del “Tribunal Fiscal”.

El “Tribunal Fiscal” ha emitido algunos pronunciamientos sobre la interpretación que debe otorgarse a la condición suspensiva pactada en los contratos en el marco del principio de libertad contractual.

Con fecha 16 de junio de 2009, el “Tribunal Fiscal” emitió la Resolución No. 07751-7-2008 recaída en el expediente 8657-2005, en la que señala lo siguiente sobre la condición suspensiva:

[Q]ue, en el caso de autos la prestación diferente a la que debía cumplirse consistía en la transferencia de propiedad de un bien inmueble a favor de la recurrente; sin embargo, el contrato de dación en pago fue celebrado bajo condición, lo que implica que el acto jurídico fue válidamente celebrado, pero resultaba ineficaz en tanto no se cumpliera con la condición a la cual fue sujeta, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 171° del “Código Civil”.

Que, de acuerdo con lo expuesto, no cabe interpretar el artículo 21° de la Ley de Tributación Municipal en el sentido que la mención a “cualquiera sea su forma o modalidad” implica que aún si las partes en virtud de la libertad de contratar han utilizado la modalidad del acto jurídico como la condición suspensiva, en la fecha de celebración del contrato nace la obligación tributaria, toda vez que ello supone entender que la obligación tributaria nace aun cuando no se produce la transferencia de propiedad, esto es, aun cuando no se produce el hecho gravado.

Que, en tal sentido, al no haberse acreditado en autos el cumplimiento de las condiciones suspensivas establecidas en la cláusula novena del contrato, no puede considerarse que la transferencia de dominio se haya llevado a cabo el 4 de agosto de 2003, fecha de celebración del contrato.

Que, en consecuencia, al no haber producido la transferencia de dominio que constituye el hecho imponible del Impuesto de Alcabala, corresponde revocar la apelada y dejar sin efecto la Resolución de Determinación Alcabala No. 197-2003-AFT-UR-MDP (Resolución del Tribunal Fiscal No. 07751-7-2008).

Como se observa de la resolución mencionada, tiene gran relevancia el principio de libertad para contractual, entendida como la autonomía de la voluntad de la que gozan las personas para definir el contenido y todos los términos de los contratos que celebran.

Dentro de esta autonomía de la voluntad las partes pueden incluir alguna de las modalidades del acto jurídico, encontrándose entre ellas la incorporación de la condición suspensiva, que como se ha explicado anteriormente, condiciona la eficacia y efectos del contrato al cumplimiento de estas.

Asimismo, se debe tener en cuenta que la manifestación de la voluntad es parte esencial del acto jurídico y que las partes han puesto de manifiesto en el caso analizado por la Administración Tributaria.

Es por ello, que el “Tribunal Fiscal” a través de la RTF No. 07751-7-2008 mencionada anteriormente, consideró de forma acertada que no correspondía realizar el pago de la alcabala en un contrato que no ha surtido efectos y, por lo tanto, no ha ocurrido la transferencia de propiedad que constituye el hecho gravado.

6.4. Análisis de la condición suspensiva en materia tributaria

A continuación, se analizarán las interpretaciones de la condición suspensiva por parte de la Administración Tributaria mediante los informes de la SUNAT:

a. En el Informe No. 068-2014-SUNAT/5D000 de fecha 30 de septiembre de 2014 se trata la aplicación de la condición suspensiva en la venta de un bien inmueble, señalando la autoridad administrativa lo siguiente:

[S]in perjuicio de lo antes señalado, cabe indicar que, en general, tratándose de la venta de bienes inmuebles sujeta a condición suspensiva, no se entiende producida la transferencia al comprador de los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes objeto de dicha venta, a los que alude el literal a) del párrafo 14 de la “NIC 18”, en tanto no se llegue a cumplir la referida condición, por cuanto los efectos de aquella están subordinados al cumplimiento de esta (Informe No. 068-2014-SUNAT/5D000).

b. Con fecha 15 de mayo de 2020, mediante Informe No. 032-2020-SUNAT/7T000, la SUNAT señala lo siguiente respecto de la condición suspensiva:

[A]l respecto, conviene señalar que existen requisitos esenciales para que un acto tenga validez y, por consiguiente, para que produzca sus efectos; sin embargo, el acto puede contener otros elementos accidentales incorporados en algunas cláusulas por las partes que realizan un negocio, como la condición, el término y el modo. Estos elementos no determinan la validez del acto (existencia), pero sí inciden en su eficacia. Con relación al concepto de “condición”, explica la doctrina que esta debe ser entendida como “la cláusula por la cual las partes del negocio jurídico hacen depender su eficacia o resolución de un acontecimiento futuro e incierto. De este modo, la condición viene a ser el mismo hecho, acontecimiento o suceso futuro o incierto del que se hace depender la eficacia del acto jurídico para que comience a desplegarse o para que cese.

Asimismo, respecto a la modalidad suspensiva, la citada doctrina afirma que esta “es el acontecimiento futuro e incierto del que se hace depender el negocio jurídico, esto es, el negocio existe aun antes de que la condición se cumpla, pero permanece en suspenso su eficacia” (Informe No. 032-2020-SUNAT/7T000)

Queda claro del mencionado informe, que la Administración Tributaria realiza un análisis de la condición suspensiva desde el punto de vista de las normas en el ámbito civil. En ese sentido, se reconoce que mediante acuerdo y como una expresión de manifestación de la voluntad, las partes pueden válidamente incluir cláusulas que no afectan la validez del acto jurídico pero que suspenden sus efectos.

Así las cosas, se concluye que la obligación de pago se encuentra sujeta a una condición suspensiva, cuando siendo el acto válido y existiendo la obligación, esta se mantiene condicionada a la ocurrencia de un hecho futuro e incierto para producir sus efectos.

c. En el mismo sentido, con fecha 20 de mayo de 2020, mediante Informe No. 034-2020-SUNAT/7T000 la Sunat señala lo siguiente respecto de la condición suspensiva:

[S]in embargo, en el supuesto bajo análisis el pago está condicionado a que el trabajador se encuentre en planilla a la fecha en que debe realizarse el pago, lo cual se produciría en el ejercicio gravable siguiente.

Al respecto, cabe indicar que la segunda condición para que se impute el gasto en un determinado ejercicio es que la obligación del pago no esté sujeta a una condición suspensiva; siendo que, sobre ella, esta Administración Tributaria ha señalado que “la obligación de pago está sujeta a una condición suspensiva cuando existiendo una obligación de pago, está supeditada a un hecho futuro e incierto”. Por tal motivo, al encontrarse la obligación de pago del bono supeditada a que el trabajador permanezca en planilla (hecho incierto) en el momento en que se realice el pago del referido bono (hecho futuro), tal permanencia constituye una condición suspensiva de dicha obligación (Informe No. 034-2020-SUNAT/7T000).

De lo esbozado por la administración tributaria, se ratifica que en los casos que exista una condición suspensiva, la eficacia del acto jurídico se encuentra supeditada al cumplimiento de la referida condición.

También es importante recalcar que el informe señala que la condición suspensiva debe entenderse como un hecho futuro e incierto que ha sido incluido por las partes en el acto jurídico.

Esta referencia basada en el concepto de condición suspensiva en el marco del “Código Civil” reviste gran importancia que como se explicará más adelante ha sido desconocido para el caso de los contratos de exportación minera.

De las resoluciones del “Tribunal Fiscal” y los informes emitidos por la autoridad administrativa se puede observar que estas entidades con la finalidad de analizar la

condición suspensiva se han amparado en los conceptos otorgados por las normas del “Código Civil”, así como por su doctrina.

El análisis desde el ámbito civil realizado por el “Tribunal Fiscal” y la SUNAT resulta totalmente razonable en el sentido que deben dotar de contenido a un concepto que se encuentra codificado en la esfera civil y que no ha sido regulado por las normas tributarias emitidas.

Sin embargo, lo desarrollado por las normas en el ámbito civil, las resoluciones emitidas y los informes otorgados por la administración tributaria no guardan relación con el Informe 010-2019/SUNAT.

En dicho Informe, SUNAT señala que, de acuerdo con la regla general de imputación, un ingreso devenga cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, el derecho a obtenerlos no está sujeto a condición suspensiva y la determinación de la contraprestación o parte de esta no depende un hecho o evento futuro.

Sobre el hecho o evento futuro, la autoridad administrativa ha señalado que este se produce cuando:

- a. “Constituye un hecho posterior, nuevo y distinto del hecho sustancial que generó el derecho a obtenerlo
- b. Cuando la contraprestación no se encuentra en función de un hecho o evento futuro cuando el importe de aquella solo está supeditada a una verificación de calidad, característica, contenido, peso o volumen del bien vendido que implique un ajuste al precio pactado, esto debido a que supone únicamente contrastar lo pactado y establecer el importe definitivo a pagar”.

Como se observa, las únicas excepciones para diferir el ingreso son las referidas a la existencia de una condición suspensiva o a un hecho o evento que se producirá en el futuro. Sobre este último, la norma y el informe señalan que no será considerado un hecho o evento futuro cuando el ajuste del precio se realice en base a verificaciones únicamente de carácter físico.

Ahora bien, las resoluciones emitidas por el “Tribunal Fiscal” y los informes de SUNAT, definen a la condición suspensiva como el hecho futuro e incierto que las partes mediante la manifestación de la voluntad incorporan en los contratos y que suspenden sus efectos hasta el cumplimiento de la referida condición. Un acto jurídico

que no ha desplegado sus efectos es considerado un acto ineficaz, siendo necesario el cumplimiento de la condición suspensiva para se convierta en uno eficaz.

Sin embargo, en la LIR y en el Informe SUNAT no se toma en consideración los criterios o pronunciamientos que el “Tribunal Fiscal” y la SUNAT han venido desarrollando en las diversas resoluciones e informes emitidos y que, en el sentido estricto, el ajuste del precio por verificaciones de las características, peso o volumen podría ser considerado como una condición suspensiva toda vez que en los contratos de exportación minera, si bien es cierto, las partes acuerdan un precio estimado este puede variar según los cambios del propio mineral e inclusive por las cotizaciones internacionales (hecho que no ha sido considerado en el Reglamento como se explicará más adelante), estos actos constituyen **hechos futuros y de carácter incierto** que ambas partes desconocen y que hace depender la eficacia del acto jurídico a su cumplimiento, de esta manera se cumpliría con las características y naturaleza jurídica de la condición suspensiva.

Además, si bien es cierto el Reglamento ha señalado que no podrá considerarse un hecho o evento que se producirá en el futuro los ajustes de precio que se realicen por cambios de las características físicas, no ha señalado tal excepción para el caso de la condición suspensiva, en tal sentido y según lo mencionado en el párrafo precedente, dichos ajustes si pudieran ser considerados como una condición suspensiva.

6.5. Transferencia del riesgo

El artículo 57° de la LIR no ha desarrollado el concepto de “transferencia de riesgo” que constituye uno de los hechos sustanciales establecidos por la norma para que ocurra el devengo jurídico. Ante esta falta de conceptualización, las Normas III y IX del Código Tributario señalan que las disposiciones del “Código Civil” pueden aplicarse de forma supletoria, corresponde recurrir a ellas para establecer los momentos en los que ocurre la transferencia del riesgo y qué parte de la relación jurídica debe asumirlo.

El artículo 1138° del “Código Civil” establece algunas reglas sobre la transferencia del riesgo de bienes ciertos, también conocida como la teoría del riesgo, el cual ha establecido de manera general los siguientes supuestos:

[E]n las obligaciones de dar bienes ciertos se observan, hasta su entrega, las reglas siguientes:

1. Si el bien se pierde por culpa del deudor, su obligación queda resuelta; pero el acreedor deja de estar obligado a su contraprestación, si la hubiere, y el deudor queda sujeto al pago de la correspondiente indemnización (...).
2. Si el bien se deteriora por culpa del deudor, el acreedor puede optar por resolver la obligación, o por recibir el bien el estado en que se encuentre y exigir la reducción de la contraprestación, si la hubiere, (...)."
3. Si el bien se pierde por culpa del acreedor, la obligación queda resuelta, pero éste conserva el derecho a la contraprestación si la hubiere (...).
4. Si el bien se deteriora por culpa del acreedor, éste tiene la obligación de recibirlo en el estado en que se halle, sin reducción alguna de la contraprestación, si la hubiere.
5. Si el bien se pierde sin culpa de las partes, la obligación del deudor queda resuelta, con pérdida del derecho a la contraprestación, si la hubiere (...).
6. Si el bien se deteriora sin culpa de las partes, el deudor sufre las consecuencias del deterioro, efectuándose la reducción proporcional de la contraprestación (Código Civil).

Como se aprecia, el artículo 1138° del "Código Civil" establece cuál de las partes del contrato debe asumir el riesgo por la pérdida del bien.

a. Pérdida o deterioro del bien por culpa del deudor. En caso de pérdida la obligación queda resuelta, por quedar una de las partes imposibilitada de ejecutar la prestación y, en el caso de deterioro, el acreedor decide si recibe el bien con la consecuente reducción de la contraprestación.

b. Pérdida o deterioro del bien por culpa del acreedor. En este caso el riesgo de la pérdida debe ser asumido por el acreedor, el cual tendrá la obligación de recibir el bien en el estado que se encuentra si se trata de un deterioro y en ambos casos (pérdida o deterioro) quedará obligado a pagar la totalidad de la obligación pactada.

c. Pérdida y deterioro del bien sin culpa de las partes. En este caso, la pérdida o deterioro del bien es asumido por deudor, quién en el primer caso asume la pérdida total del bien sin derecho a contraprestación y, en el segundo, asume la reducción de la contraprestación.

Ahora bien, el mismo artículo 1138° del "Código Civil" señala que las reglas operan hasta la entrega del bien por parte del deudor a favor el acreedor, y esto se debe a que a partir del momento de la entrega del bien el riesgo pasa al acreedor, salvo pacto en contrario.

Sin perjuicio de lo mencionado, las partes contratantes gozan del derecho constitucional de la libertad de contractual, lo que les permite establecer todos los

términos y condiciones del contrato siempre y cuando no se opongan a normas de carácter imperativo, en tal sentido, las partes pueden establecer válidamente un momento distinto para realizar la transferencia del riesgo de los bienes materia de la transacción.

En esa línea de la autonomía privada de las partes para establecer el momento de la transferencia de riesgo, el Dr. José Alberto Barja Quispe señala que

[P]or lo tanto, es posible inferir que, para definir el momento de la transferencia del riesgo de pérdida del bien, en principio, es pertinente atender al pacto contractual de las partes intervinientes; empero, si el contrato no establece una condición particular en ese extremo resultará apropiado recurrir a las normas generales del “Código Civil” por lo que, en términos generales, el riesgo de pérdida del bien se transferiría con la entrega del mismo (Barja, 2021).

Entonces, para establecer el momento de la transferencia del riesgo, primero debemos acudir a las cláusulas establecidas en el contrato por acuerdo de voluntades de las partes y, en caso, no encontremos la respuesta en el contrato, podemos recurrir válidamente al artículo 1138° del “Código Civil” y aplicar las reglas establecidas para la transferencia del riesgo de los bienes.

6.6. Análisis de la condición suspensiva y el hecho o evento futuro que se producirá en el futuro

Tal como se señaló en el capítulo anterior, el artículo 3° del “DL 1425” modificó el artículo 57 de la LIR. Sin embargo, la norma tributaria no insertó un concepto al término de “condición suspensiva” incluido, por lo que en función a lo señalado en el Artículo IX del Título Preliminar del Código Tributario, corresponde remitirse a las normas del “Código Civil” para poder otorgarle contenido.

Como se ha mencionado anteriormente, para Fernando Vidal Ramírez, la condición que debe ser entendida “[c]omo la cláusula por la cual las partes del negocio jurídico hacen depender su eficacia en un acontecimiento futuro e incierto. De este modo, la condición viene a ser el hecho, acontecimiento o suceso futuro e incierto del que se hace depender la eficacia del acto jurídico para que comience a desplegarse o para que cese” (Vidal, 2016).

Por su parte, Casanova-Regis y Arana (2021) señalan lo siguiente respecto a la condición suspensiva:

[E]n materia de Derecho Civil, la obligación es el vínculo jurídico de contenido patrimonial entre dos sujetos, uno acreedor y el otro deudor, siendo la prestación el objeto de la obligación de este último la cual será definida como de dar, hacer o no hacer, en virtud del vínculo obligacional con contenido patrimonial surgido del respectivo contrato.

En dicha línea, partiendo de la premisa que la fijación de una condición suspensiva incide directamente la eficacia y exigibilidad de la obligación jurídica, entonces cuando exista una condición suspensiva el ingreso o gasto deberá postergarse hasta que la referida condición efectivamente se cumpla (Casanova-Regis y Arana, 2021).

Dentro del acto jurídico, la condición suspensiva incide directamente sobre el vínculo obligacional entre el acreedor y deudor, lo cual genera que la eficacia del acto quede en suspenso hasta el cumplimiento de la condición.

Por otro lado, el Artículo 57° de la LIR nombra al hecho o evento que se producirá en el futuro como otra causal válida de diferimiento del ingreso hasta que dicho hecho o evento ocurra.

Si bien es cierto, el artículo 57° de la LIR nombra al hecho o evento futuro es el artículo 31° del Reglamento de LIR que define estos términos señalando lo siguiente:

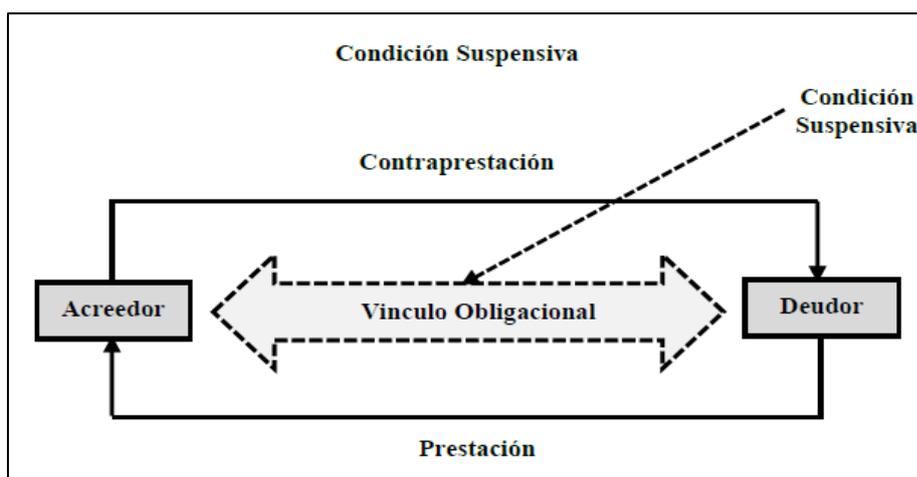
[c]. Entiéndase por “hecho o evento que se producirá en el futuro” a aquel hecho o evento posterior, nuevo y distinto de aquel hecho sustancial que genera el derecho a obtener el ingreso o la obligación de pagar el gasto.

En consecuencia, se considera que la contraprestación se fija en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro cuando aquella se determina, entre otros, en función de las ventas, las unidades producidas o las utilidades obtenidas (Ley del Impuesto a la Renta).

De la definición señalada vemos que, a diferencia de la condición suspensiva, el hecho o evento futuro incide únicamente sobre el monto de la contraprestación y no sobre el vínculo obligacional según lo ha regulado la norma tributaria al señalar que no se considera un hecho o evento futuro cuando el importe de la contraprestación este supeditada a una verificación de la calidad, características, contenido, peso o volumen del bien vendido que implique un ajuste posterior al precio pactado.

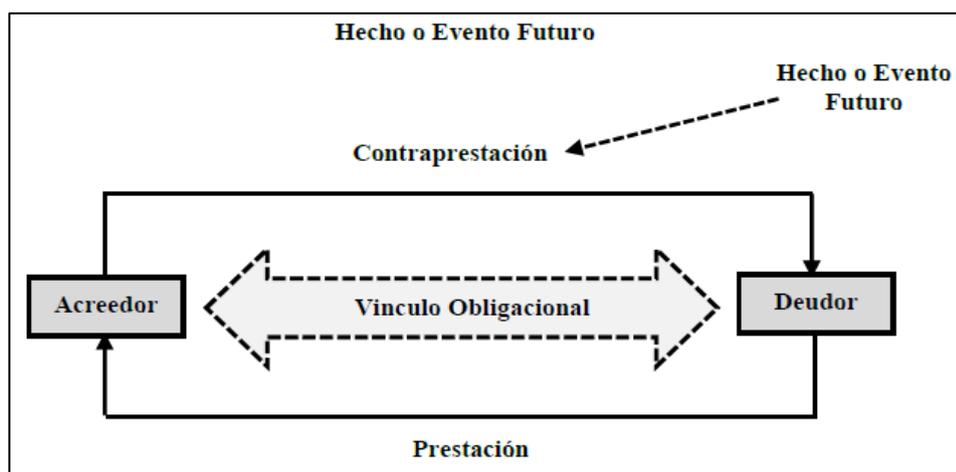
Finalmente, se ha extraído del artículo de Roberto José Casanova-Regis y Daniel Martín Arana Yances los siguientes cuadros para mejor comprensión entre la diferencia de la condición suspensiva y el hecho o evento futuro.

Figura 6.1. Condición Suspensiva



Fuente: Casanova-Regis y Arana, 2021

Figura 6.2. Hecho o evento futuro



Fuente: Casanova-Regis y Arana, 2021

Entonces, queda claro que el hecho o evento futuro únicamente puede incidir sobre la contraprestación (monto, oportunidad, forma de pago) pactada en un acto jurídico y la condición suspensiva afecta el vínculo obligacional de la relación.

CAPITULO VII: IMPACTO TRIBUTARIO DE LA ACTIVIDAD MINERA

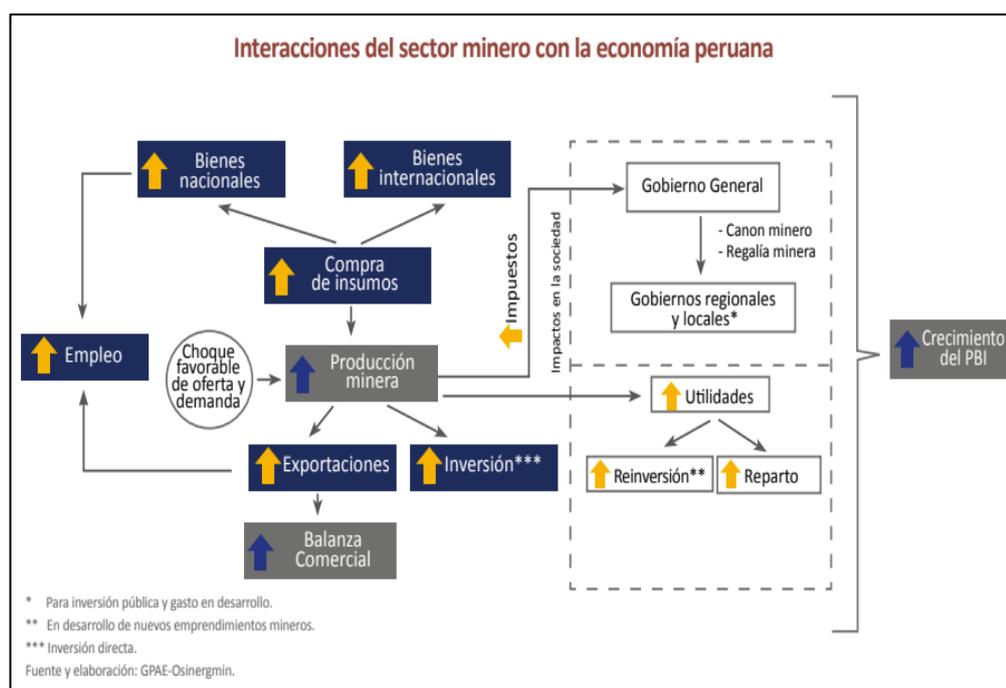
7.1. Actividad minera en el Perú

A través de la historia del Perú, la actividad minera ha desempeñado un rol importante en nuestra economía, siendo una de las principales fuentes de ingresos para el país mediante la inversión de nuevos capitales extranjeros y nacionales, la recaudación a través de los impuestos y la generación de empleos directos e indirectos.

En los últimos 20 años la actividad minera ha impactado positivamente en la economía peruana mediante la interrelación con otras actividades productivas como la manufactura e industria, fomentando otros rubros económicos relacionados con la actividad minera generando de esta forma un clima de crecimiento transversal.

En el siguiente gráfico elaborado por Osinergmin se aprecia el ecosistema productivo que genera el sector minero en la economía peruana.

Figura 7.1. Interacciones del sector minero con la economía peruana

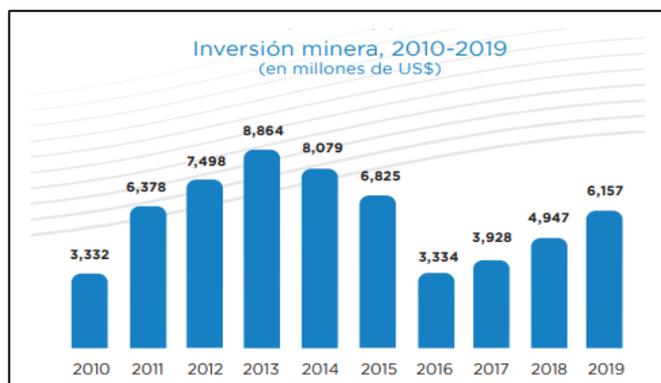


Fuente: GPAE-Osinergmin

Según la fuente del Ministerio de Energía y Minas, en el año 2019, el Perú, se ubicó en el segundo lugar de producción de cobre y plata a nivel mundial y octavo en la producción de oro, pero primero a nivel de Latinoamérica.

La inversión en proyectos mineros varía anualmente siendo que el año 2019 llegó a una inversión total de US\$ 6 157 millones; sin embargo, el año anterior, es decir, el 2018, solo alcanzó la suma de US\$ 4 947 millones, evidenciándose una clara mejora en los niveles de inversión conforme se aprecia en el cuadro siguiente:

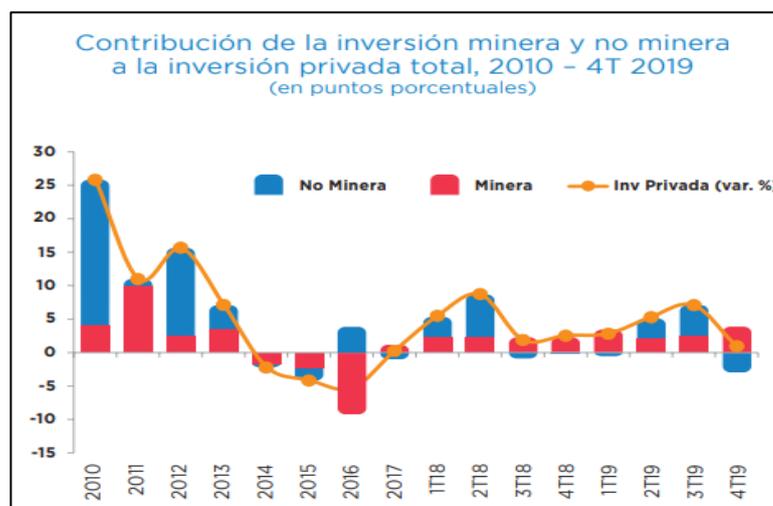
Figura 7.2. Evolución de la inversión en proyectos mineros



Fuente: Ministerio de Energía y Minas (MINEM)

Según la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía, la inversión minera en la última década representó alrededor del 16% de la inversión privada total del Perú. En los últimos años, con excepción del año 2020, la inversión minera creció 14.8% en promedio cada año apoyado en la inversión en equipamiento minero y en la ampliación de “Toquepala y Marcona”, así también se evidenció mayor inversión en proyectos como “Quellaveco”, “Mina Justa”, “Ampliación Toromocho” y “Quecher Main”.

Figura 7.3. Contribución de la inversión minera a la inversión privada total



Fuente: INE, Estimación IPE

Los cuadros mostrados anteriormente reflejan como viene siendo el desempeño del Perú en la inversión minera, pero también es importante ver las proyecciones que se tendrán en los próximos años teniendo en consideración que los minerales son finitos y son recursos no renovables.

Según el U.S. Geological Survey, en el año 2016 el Perú ocupó el primer puesto a nivel mundial en la cantidad de reservas de plata alcanzando el 21% del total a nivel mundial, superando inclusive a Australia conocida como potencia en el sector. Respecto a las reservas del zinc (12.5% del total), cobre (11.4% del total) y oro (5% del total) el Perú ocupa el tercer, cuarto y sexto puesto respectivamente a nivel mundial.

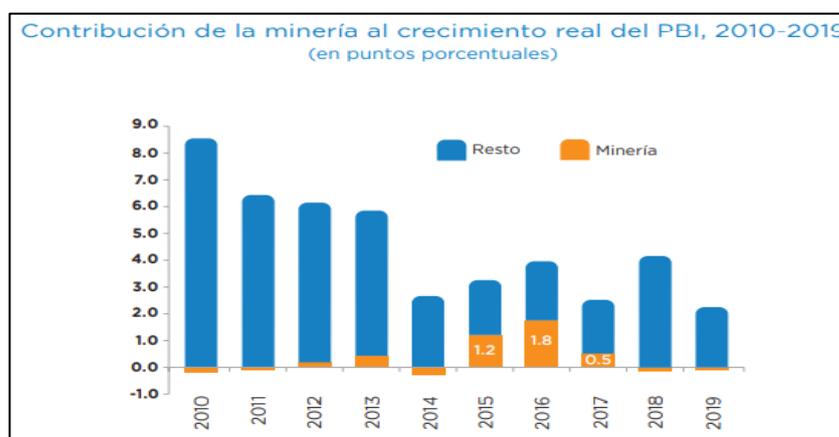
7.2. Participación de la actividad minera en la economía del Perú

7.2.1. Contribución al PBI

Como mencionados al inicio de este capítulo, la minería representa un sector importante en el crecimiento del país, en la última década el PBI generado por el sector minero fue de 10% del total de la economía peruana, inclusive el PBI de la minería (3.9%) en promedio creció por encima del PBI nacional (4.0%).

En el siguiente gráfico se aprecia la participación del PBI del sector minero en el crecimiento del PBI nacional, teniendo su mayor aporte en el año 2016 que llegó al 1.8 puntos porcentuales de un total de 4% del crecimiento acumulado, esto impulsado fundamentalmente por la mayor producción de cobre de los proyectos “Cerro Verde” y “Las Bambas”.

Figura 7.4. Contribución de la minería al crecimiento real del PBI



Fuente: INE, Estimación IPE

El año 2020 fue un año atípico para las inversiones mineras debido a la coyuntura de la pandemia mundial a causa del Covid-19. La interrupción de actividades para enfrentar la pandemia ocasionó que la minería metálica registre en el año 2020 una caída del 12.5% en la producción nacional, el peor resultado en los últimos 30 años; sin embargo, el Banco Central de Reserva del Perú (en adelante, BCR) ha proyectado para el año 2021 una recuperación del 14.4.% en la producción minera, siendo uno de los sectores que tendrá una importante recuperación conforme se aprecia en el cuadro siguiente, publicado por el BCR en su Reporte de Inflación del mes marzo del 2021, que analiza que analiza las proyecciones de los sectores productivos del país.

Figura 7.5. PBI por sectores económicos

PBI POR SECTORES ECONÓMICOS (Variaciones porcentuales reales)					
	2020	2021*		2022*	
		RI Dic.20	RI Mar.20	RI Dic.20	RI Mar.20
PBI primario	-7,7	9,5	7,4	4,6	5,7
Agropecuario	1,3	2,7	1,8	3,0	3,0
Pesca	2,1	8,5	7,2	4,7	4,7
Minería metálica	-13,5	14,4	11,0	4,8	6,9
Hidrocarburos	-11,0	6,8	6,5	9,0	9,0
Manufactura	-2,6	8,0	6,7	4,8	5,1
PBI no primario	-12,1	12,0	11,7	3,8	4,2
Manufactura	-17,3	16,9	18,1	2,0	2,0
Electricidad y agua	-6,1	7,9	7,5	2,3	2,3
Construcción	-13,9	17,4	17,4	3,8	3,8
Comercio	-16,0	18,4	18,0	3,3	3,3
Servicios	-10,3	9,5	8,9	4,3	4,8
Producto Bruto Interno	-11,1	11,5	10,7	4,0	4,5

RI: Reporte de Inflación
*Proyección.

Fuente: BCR

De acuerdo con lo señalado por el BCR, a pesar del negativo resultado en el 2020, la producción minera caerá ligeramente menos que la economía en su conjunto. El BCR anticipa una caída de 12.7% para la economía en el año 2020 y un crecimiento de 11% para el año 2021, por lo que el desempeño de la minería (14.4%) estaría por encima de la economía en su conjunto en el año 2021.

7.2.2. Generación de empleo

Por otro lado, el sector minero contribuye también con la generación de empleo directo e indirecto en otros sectores. La actividad minera se caracteriza por tener en

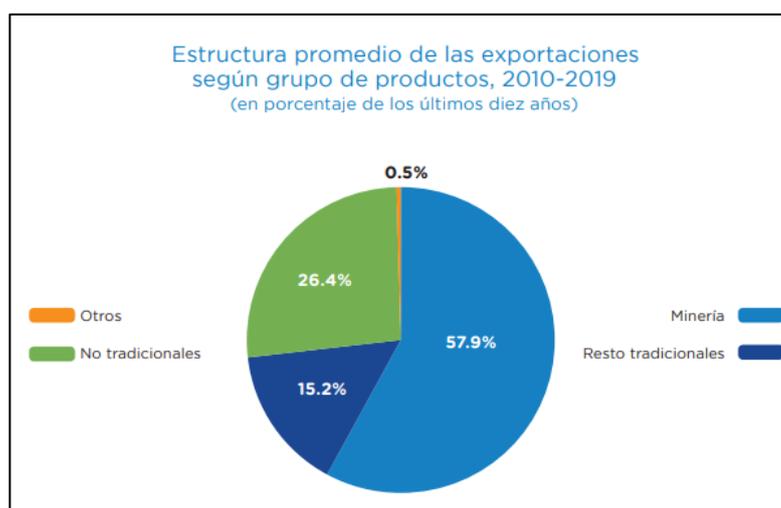
promedio el 90% de sus trabajadores bajo la formalidad, empleando a 190,000 trabajadores aproximadamente lo que representa el 4.5 del empleo formal del Perú.

En el año 2019, el sector minero empleo a 208,000 mil trabajadores de forma directa en sus operaciones o de forma indirecta a través de sus contratistas y empresas conexas.

7.2.3. Rol en las exportaciones

De igual forma, la minería cumple un rol importante en las exportaciones de bienes del país. De acuerdo con el BCR, entre el año 2010 y 2019 se exportaron anualmente un monto aproximado de US\$ 23,655 millones en productos mineros lo que representa el 58% de las exportaciones totales.

Figura 7.6. Exportaciones según grupo de productos



Fuente: BCR

7.3. Recaudación tributaria

7.3.1. Impacto fiscal de la minería en el Perú

Desde la perspectiva fiscal, la minería representa una de las actividades más relevantes dentro del universo de contribuyentes en Perú con un promedio de 8.66% desde el 2016 al 2020 estando detrás solo de la intermediación financiera y el comercio al por mayor que tienen 10.18% y 9.60%, respectivamente, de igual manera el detalle de la recaudación se encuentra en la tabla que sigue a continuación:

Figura 7.7. Ingresos tributarios recaudados por la SUNAT

Cuadro A 6

Ingresos Tributarios Recaudados por SUNAT - Tributos Internos según Actividad Económica, 2016 - 2020 (Millones de Soles)

Concepto	2016	2017	2018	2019	2020
Total Ingresos Tributarios recaudados por la SUNAT	80,347.0	81,224.1	90,918.2	98,302.4	83,415.4
Agropecuario	990.0	1,041.3	1,222.9	1,192.7	1,204.0
Agrícola	509.5	538.2	602.4	620.1	645.7
Pecuario	448.3	475.9	584.6	532.2	525.4
Silvicultura	32.2	27.2	35.9	40.3	33.0
Pesca	295.8	365.1	329.0	507.1	265.9
Minería e Hidrocarburos	6,012.0	9,138.1	12,868.9	10,777.0	7,661.8
Minería	4,307.3	6,989.7	9,834.5	8,001.2	5,907.7
Hidrocarburos	1,704.6	2,148.4	3,034.4	2,775.8	1,754.1
Manufactura	13,943.6	14,302.0	14,482.4	15,840.5	13,578.5
Procesadores de Recursos Primarios	1,907.1	2,064.3	1,733.5	2,607.2	1,979.7
Conservas y Productos de Pescado	192.0	180.6	195.8	550.2	224.4
Refinación de petróleo	1,513.2	1,684.4	1,352.9	1,881.4	1,555.2
Productos Cárnicos	42.0	40.9	45.8	42.0	39.7
Azúcar	159.9	158.4	139.1	133.6	160.4
Industria no Primaria	12,036.5	12,237.7	12,748.9	13,233.3	11,598.8
Alimentos, Bebidas y Tabaco	6,176.0	6,305.0	6,672.9	6,798.5	5,866.2
Textil, Cuero y Calzado	568.1	566.5	595.2	624.6	476.4
Industrias Diversas	747.9	765.0	733.5	795.1	659.1
Industria del Papel e Imprenta	555.0	541.8	546.5	553.5	473.6
Productos Químicos, Caucho y Plástico	1,791.3	1,879.6	1,799.2	1,903.4	1,814.6
Minerales no Metálicos	863.0	954.5	1,078.3	1,002.2	890.7
Productos Metálicos, Maquinaria y Equipo	1,154.5	1,059.1	1,105.5	1,255.2	1,047.6
Industrias del Hierro y Acero	180.5	166.4	217.9	300.8	370.7
Otros Servicios	39,363.1	37,639.5	41,772.4	48,153.0	42,309.4
Generación de Energía Eléctrica y Agua	3,338.1	3,337.3	3,917.6	4,361.8	4,190.2
Otros 1/	16,116.5	13,930.2	15,685.9	18,676.2	16,143.2
Turismo y Hotelería	1,376.4	1,367.5	1,511.9	1,715.5	904.6
Transportes	4,874.8	4,909.1	5,535.2	6,101.3	4,480.3
Telecomunicaciones	2,122.4	1,924.5	2,124.0	2,369.0	2,086.1
Intermediación Financiera	7,919.7	7,479.5	8,591.3	10,220.5	9,727.4
Administración Pública y Seguridad Social	1,230.1	2,223.9	1,551.6	1,521.2	1,802.0
Enseñanza	896.8	955.9	1,055.4	1,227.7	984.1
Salud	1,488.4	1,511.6	1,799.5	1,959.9	1,991.5
Construcción	6,546.7	5,732.2	6,115.4	6,575.8	4,808.9
Comercio	13,196.0	13,005.9	14,127.2	15,256.3	13,586.9
Comercio Automotor	1,857.2	1,792.3	1,912.8	1,956.8	1,671.9
Comercio al por mayor	7,977.1	7,841.7	8,590.7	9,351.4	8,147.6
Comercio al por menor	3,361.7	3,371.9	3,623.7	3,948.0	3,767.4

Fuente: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).

Elaboración: SUNAT - Oficina Nacional de Planeamiento y Estudios Económicos.

7.3.2. Sistema Tributario peruano minero

De otro lado, cabe recordar que, a partir del 28 de setiembre de 2011, el esquema tributario es el siguiente:

1. “Impuesto a la Renta” (pagos a cuenta y regularización)
2. Regalías Mineras
3. Impuesto Especial a la Minería (IEM)
4. Gravamen Especial a la Minería (GEM)

En ese orden de ideas se torna necesario detallar los conceptos previamente enumerados:

7.3.2.1. “Impuesto a la Renta”

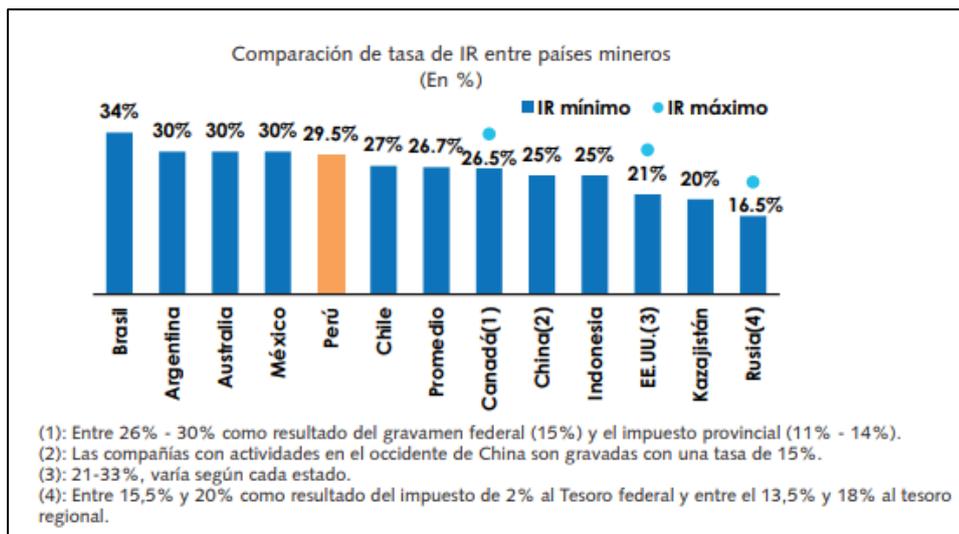
La tasa del “Impuesto a la Renta” ha ido cambiando constantemente, siendo así hasta el 2014, se encontraba vigente la tasa aplicable del 30%, posteriormente entre el 2015 y 2016, se redujo hasta el 28% y a partir del 2017 se ha mantenido en 29.5%.

No obstante, dicha variación se torna relevante considerando que en la actualidad las compañías mineras, producto de la inversión que realizan y previo cumplimiento de otras condiciones, tienen la potestad de suscribir un contrato de estabilidad tributaria, lo cual les permite congelar la normativa vigente a la fecha del contrato, durante su vigencia.

Por otra parte, la tasa impositiva vigente coloca al Perú en el rango impositivo medio, en comparación con otros países mineros de acuerdo con el gráfico producido por PWC citado por la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía.

El Instituto Peruano de Economía realizó una evaluación de la estructura tributaria en el sector minero.

Figura 7.8. Comparación de tasa de IR entre países mineros



Fuente: Instituto Peruano de Economía

7.3.2.2. Regalías Mineras

Por otro lado, las regalías mineras fueron creadas inicialmente en el 2004, como una contraprestación económica que se paga al Estado por la explotación de los recursos minerales.

Inicialmente se legisló a través de la Ley No. 28258, mediante la cual el pago se determina sobre el valor del concentrado o su equivalente, es decir, sobre el valor de las ventas de las empresas.

Posteriormente, fue modificada a través de La Ley No. 29788, estableciendo nuevas reglas para su determinación, entre dichas reglas, se dispuso que graven la utilidad operativa trimestral –la forma de aproximar la renta minera- con una tasa efectiva que varía según los márgenes operativos de 1 al 12%. De igual manera que el pago no debe ser inferior al 1% del valor de ventas.

En la actualidad ambos regímenes de regalías se mantienen vigentes ya que al promulgarse el nuevo régimen algunas empresas, que contaban con Contratos de Estabilidad Tributaria (CET) les permitió seguir aplicando la regalía regulada por la Ley 28258.

7.3.2.3. Impuesto Especial a la Minería

Tiene como materia imponible a la utilidad operativa trimestral de las compañías mineras que realicen actividades de explotación, alcanzando así a los titulares de las

concesiones mineras y los cesionarios, y la tasa efectiva de impuesto es establecida en función del margen operativo de cada trimestre.

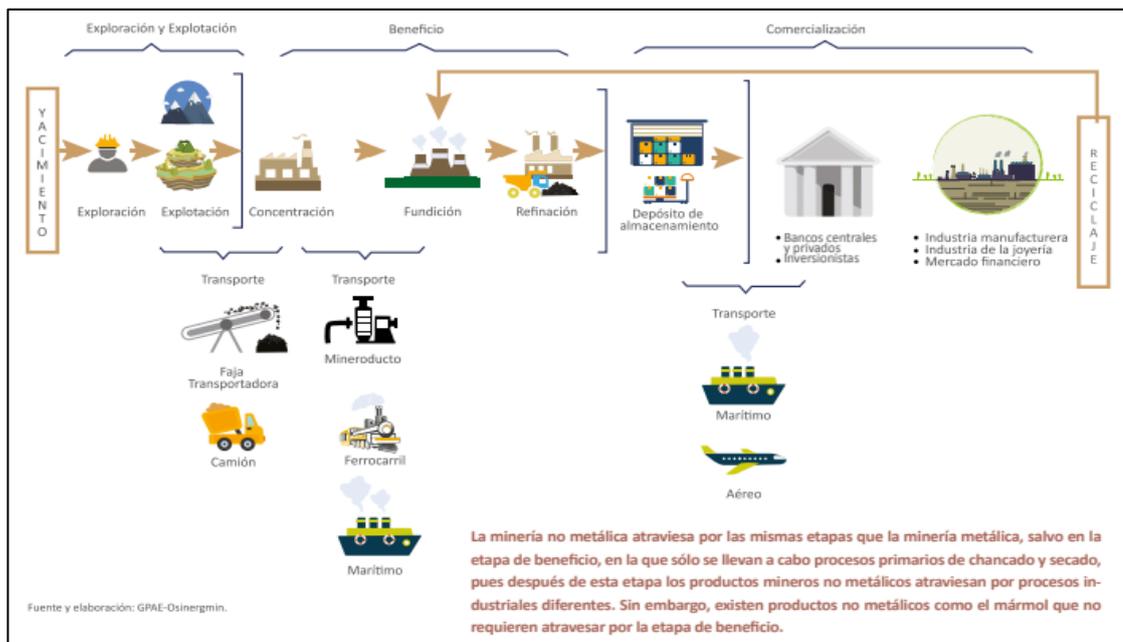
7.3.2.4. Gravamen Especial a la Minería

Es un tributo aplicable únicamente a las empresas que mantengan vigente un CET, con fecha anterior a las modificaciones introducidas en el 2011.

7.4. Operatividad de la industria minera

Para entender el proceso de la actividad minera, se explicará la cadena de valor de un proyecto minero.

Figura 7.9. Operativa de la industria minera



Fuente GPAE-Osinergmin

Tal como lo muestra la imagen, el proceso se divide en tres fases. Las cuales se explicarán a continuación:

La primera fase se denomina exploración y explotación. Dentro de esta fase se puede observar una primera etapa que consiste en la exploración. Esta etapa juega un papel significativo dentro del proceso dado que en ella se puede identificar la magnitud (reserva) y calidad (ley) de mineral que se encuentra en el yacimiento. Asimismo, a

través de perforaciones para extraer muestras, análisis de laboratorio y otros estudios permiten realizar estimaciones de rentabilidad y viabilidad económica del yacimiento. Esta etapa concluye con la planificación acerca de las técnicas de extracción que se emplearán y la infraestructura que se requerirá para obtener los minerales.

Seguidamente, la etapa de desarrollo comprende la inversión en infraestructura como construcción de vías de acceso, campamento minero, saneamiento, entre otros. Asimismo, se consideran las negociaciones con las comunidades y/o áreas en las que el yacimiento tendrá influencia.

Luego, dentro de la etapa de explotación, se realiza la extracción y obtención del mineral. La explotación varía dependiendo de si se realiza un minado a tajo abierto o subterráneo.

Los minerales obtenidos son trasladados mediante fajas transportadoras o camiones hacia la planta de beneficio.

La segunda fase se denomina fase de beneficio e incluye las etapas de concentración, fundición y refinación de los minerales extraídos. Usualmente los minerales extraídos en la etapa anterior no son comercializables por encontrarse con impurezas y en esta fase se procesan para producir bienes de gran valor agregado.

La concentración consiste en tomar el mineral extraído de la mina en forma de rocas y procesarlo a través del chancado, molienda, flotación o lixiviación. Este proceso concluye con la obtención del concentrado de mineral o soluciones lixiviadas que serán transportados hacia la planta fundidora a través de ferrocarriles, mineroductos o transporte marítimo. El concentrado de mineral obtenido en esta etapa es un producto intermedio y comercializable.

Posteriormente, en la fundición, se recuperan los componentes metálicos y son retiradas las sustancias no útiles en hornos a grandes temperaturas. Y, en la refinación, se incrementa la pureza del metal ya fundido agregándole valor. Esto significa que, el concentrado obtenido en la etapa anterior se convierte en metal en esta etapa obteniendo grados de pureza del 99.90% (dependiendo del tipo de mineral).

Finalmente, en la fase de comercialización se trasladan los productos obtenidos desde la planta de beneficio hacia los depósitos aduaneros donde se exportar mediante canales marítimos o aéreos.

La re inserción de metales y residuos metálicos a la fase de fundición se llama reciclaje y consiste en volver a pasar por las etapas de fundición y refinación para su posterior comercialización.

7.4.1. Operatividad contable y tributaria en la exportación de concentrado de mineral

Como primer paso, la entidad minera emite una liquidación provisional del concentrado de mineral que va a exportar en base a su mejor estimado dado que, hasta ese momento, desconoce las variables¹⁰ que operan en la determinación del valor del concentrado como el precio de cotización internacional¹¹. En ese sentido, emite una factura hacia el cliente, generalmente, considerando el 80% o 90% de lo determinado en la liquidación provisional.

De acuerdo con el Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero, los Incoterms más usados en la exportación de minerales son los siguientes:

- [a] Exwork (En fábrica o lugar asignado): El vendedor pone en disposición del comprador la mercadería vendida en sus almacenes ubicados en el Perú.
- b) FAS (Libre al costado del buque): La mercadería es puesta en disposición del comprador al costado del buque en el puerto de embarque en el Perú.
- c) FOB (Libre a bordo): La mercadería es puesta en disposición del comprador al bordo del buque en el puerto de embarque en el Perú. (Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero, Sociedad nacional de minería, petróleo y energía, 2019)

Al cierre de cada mes, entre la fecha de embarque y la llegada a puerto de destino, la entidad minera va reconociendo un derivado implícito o *mark to market*¹² que consiste en un ajuste proveniente de la estimación del precio del mineral entre la liquidación final comparada y la liquidación provisional.

¹⁰ En el cálculo de la valorización del concentrado intervienen variables como el peso del concentrado expresado en toneladas métricas secas, el porcentaje de humedad, el grado de pureza, elementos penalizables, costos de refinación o maquila, escalador de maquila y la cotización internacional del metal. (Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero, Sociedad nacional de minería, petróleo y energía, 2019).

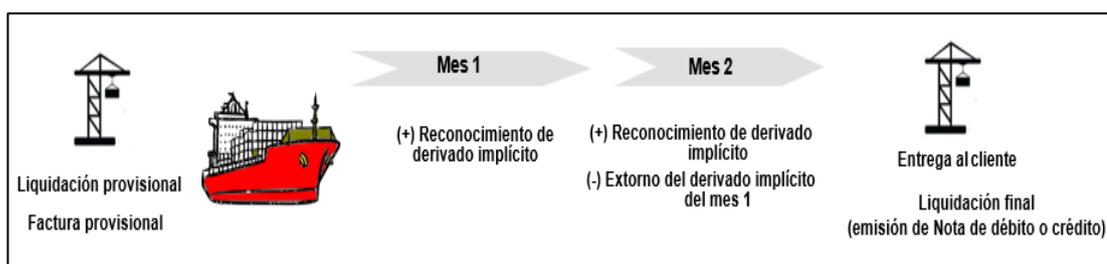
¹¹ Es el precio del mineral fino en el mercado internacional. Los minerales son commodities que se compran y se venden fundamentalmente en lo que se conoce como Bolsas de Productos Básicos. El London Metal Exchange (LME) representa una de las bolsas más importantes y confiables que se utiliza para determinar el precio de los minerales. (Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero, Sociedad nacional de minería, petróleo y energía, 2019).

¹² “Una provisión mark to market es una medición del valor razonable de las cuentas que pueden cambiar a través del tiempo, tales como activos y pasivos. La provisión mark to market busca proveer una valuación realista de la situación financiera actual de una institución o compañía”. Traducción libre de: <https://www.investopedia.com/terms/m/marktomarket.asp>

Con la apertura del mes siguiente se extorna el derivado implícito reconocido en el mes anterior y se vuelve a reconocer un derivado implícito actualizado al cierre del mes actual y así sucesivamente hasta la liquidación final.

Esta dinámica es explicada por Khaled Luyo señalando que contablemente no se espera al cierre de la operación para valorizar la operación, sino que precisamente porque se va conociendo a cada cierre de periodo la cotización internacional, se hace un estimado para ir provisionando o reconociendo cómo fluctúa ese precio a cada cierre de periodo; es decir, no es que se tenga un vacío entre la fecha de exportación y tres meses después cuando cierra la operación y se descubre de pronto una plusvalía o una pérdida, sino que a cada período mensual, cómo se dan los cierres contables, se hace una valorización de esa posibilidad, con lo cual, el día que se cierra la operación, contablemente la fluctuación es mínima porque, en todo caso, es la incertidumbre de los últimos 30 días. (Khaled Luyo, 2021)

Figura 7.10. Operativa contable de la exportación minera



Elaboración: Autores de esta tesis

Estos ajustes generan efectos a nivel contable pero no a nivel tributario, ya que, de conformidad con la Ley del “Impuesto a la Renta”, las provisiones no tienen efecto tributario, salvo las permitidas expresamente por dicha ley. Esta posición ha sido recogida en diversos pronunciamientos del “Tribunal Fiscal”, tales como las Resoluciones No. 1300-1-97, 640-3-98, 5389-8-2013, 3963-8-2014 y 06230-3-2016, en los que señalan:

[Q]ue resulta oportuno mencionar que en la industria de la minería las liquidaciones son documentos de carácter provisional o final, según sea el caso, y que acompañan a la factura de ventas como sustento, por lo que tratándose de ventas de concentrados de mineral se registran inicialmente por el valor de acuerdo con las liquidaciones provisionales y luego dicho monto es ajustado en el ejercicio o período en que se emiten las liquidaciones finales.

Que en tal sentido, teniendo en consideración lo expuesto precedentemente y el criterio previsto por este Tribunal en las Resoluciones No. 513-1-2001 y 468-1-

2000, entre otras, no correspondía que la Administración considerase como mayor ingreso para la determinación del “Impuesto a la Renta” de los períodos fiscalizados a la provisión por ajuste de precios de cotización internacional a pesar que contase con el período de cotización (QP) conocido al cierre de cada ejercicio, pues el precio final de las transacciones objetadas no sólo estaba sujeto a las fluctuaciones en función a las cotizaciones internacionales, sino también a los ajustes respectivos por el peso seco, la humedad, entre otros factores, los cuales se conocerían en definitiva con la liquidación final, por lo que recién en el momento de su emisión se podría determinar el 100% de los ingresos a los que la recurrente tenía derecho, originándose en dicho ejercicio la obligación al pago del “Impuesto a la Renta” por el exceso que pudiese existir respecto a lo establecido en las liquidaciones provisionales.

Que en consecuencia, corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto el reparo por provisión por ajuste de precios de cotización internacional, así como los ajustes, adiciones y deducciones acotadas por la Administración, toda vez que en los períodos fiscalizados sólo correspondía que la recurrente abonara el “Impuesto a la Renta” respecto de los montos contenidos en las liquidaciones provisionales, dado que al cierre de los anotados ejercicios las operaciones observadas aún se encontraban pendientes de liquidación final (Resoluciones del Tribunal Fiscal No. 1300-1-97, 640-3-98, 5389-8-2013, 3963-8-2014 y 06230-3-2016)

En estas Resoluciones se refuerza el hecho de que no tienen efectos tributarios las provisiones contables, fluctuaciones de valor o cambio en los valores estimados, salvo aquellos expresamente admitidos por la Ley del “Impuesto a la Renta”.

Ahora bien, debido a las fluctuaciones del precio del mineral en el mercado internacional, es natural que existan diferencias entre la liquidación provisional y la liquidación final. Estas diferencias, son reconocidas en la contabilidad como un ajuste que a su vez incluye otras variables determinantes del precio final, tales como peso, calidad, entre otros. Consecuentemente, se emiten Notas de débito o Notas de crédito dependiendo de si se determina un importe mayor o menor al de la liquidación provisional.

En línea con lo anterior, se puede concluir que fiscalmente existen como mínimo dos momentos en que el ingreso por la venta (exportación) de mineral tributa, el primer momento se configura con la liquidación preliminar y el segundo con la liquidación final. Cabe señalar que en algunos contratos se acuerdan hasta tres facturaciones, al momento del embarque con la liquidación preliminar, a la llegada a puerto de destino y con la liquidación final.

CAPITULO VIII: CRÍTICA AL “DL 1425” QUE MODIFICA LA LIR

8.1. Vulneración de los principios constitucionales

Somos de la opinión que, conforme lo expuesto en el capítulo V, tanto el “DL 1425”, como el Decreto Supremo Nro. 339-2018-EF, no cumplen con los principios constitucionales de Capacidad Contributiva y Reserva de Ley.

De acuerdo con lo explicado en el acápite anterior, se puede observar que la práctica usual de las empresas mineras exportadoras consiste en fijar el precio en una fecha futura, asimismo, con la llegada al puerto de destino se realizan verificaciones (análisis de laboratorio) acerca de la calidad y peso del mineral.

Sin embargo, el Reglamento estableció no considerar tales verificaciones físicas que implican ajustes posteriores al precio pactado como causales de diferimiento de ingresos.

De tal manera, el quebrantamiento de la capacidad contributiva se observa a través de la obligación del reconocimiento del ingreso resultante de la liquidación provisional, aun cuando no se tiene plena certeza del *quantum* total del ingreso que finalmente se obtendrá por la venta del mineral, sin que haya un incremento patrimonial lo cual se observa a través del uso de notas de crédito y débito que finalmente terminan por ajustar el valor de venta, por lo que el contribuyente no estaría demostrando una capacidad contributiva que deba ser afectada tributariamente.

Finalmente, de lo expuesto se colige el papel primordial de la cotización internacional, concepto que fue considerado como un hecho o evento futuro en la exposición de motivos del Reglamento, pero que finalmente no fue incluido en su publicación dando pie a que la liquidación provisional sea calificada como renta gravada aun cuando la determinación del *quantum* sería conocido con la liquidación final.

Asimismo, se aprecia un incumplimiento al principio de reserva de Ley, sobre el particular cabe precisar que la única remisión del artículo 57° hacía el Reglamento está abocada a la prestación de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo, y únicamente para la aprobación de otros métodos que permitan determinar de mejor manera el grado de avance del servicio.

Sin embargo, el Reglamento contiene las siguientes disposiciones:

[b]) Cuando parte de la 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 ocurra tal hecho o evento.’

c) Entiéndase por “hecho o evento que se producirá en el futuro” a aquel hecho o evento posterior, nuevo y distinto de aquel hecho sustancial que genera el derecho a obtener el ingreso o la obligación de pagar el gasto.

En consecuencia, se considera que la contraprestación se fija en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro cuando aquella se determina, entre otros, en función de las ventas, las unidades producidas o las utilidades obtenidas.

No ocurre lo mencionado en el primer párrafo de este inciso, entre otros, cuando el importe de la contraprestación está supeditado a una verificación de la calidad, características, contenido, peso o volumen del bien vendido que implique un ajuste posterior al precio pactado (Reglamento de la ley del Impuesto a la Renta).

Dichas disposiciones se extralimitan y regulan más allá de lo permitido por la Ley, a través del reconocimiento del ingreso por partes, así como estableciendo que la “verificación de la calidad, características, contenido, peso o volumen del bien vendido” que implique ajustes al precio inicial no califican como un hecho o evento que se producirá en el futuro, circunstancias que no se observan en la Ley. Sobre el particular el “Tribunal Constitucional” a través de la sentencia Nro. 01837-2009-AA, precisa lo siguiente:

[E]n cuanto, a la creación del tributo, la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos (Sentencia No. 01837-2009-AA del Tribunal Constitucional del Perú, 2009).

En tal sentido, lo que hace el reglamento, es establecer un nuevo hecho o supuesto imponible que no ha sido previsto en la Ley quebrantando el principio de reserva de Ley, posición que es compartida por Walker Villanueva (2021) que señala que “[e]se hecho futuro que es precisamente verificar las condiciones de calidad, pesaje, penalidades del mineral, me parece que sí es un hecho futuro, pues claramente. O sea, y debería diferirse el ingreso (...) entonces, yo creo que el reglamento está excediendo a la ley” (Villanueva, 2021).

8.2. Hecho sustancial

Sobre el particular, cabe citar a Manuel Rivera Silva (2021) quien señala que:

[C]uando la norma tributaria alude a “hechos sustanciales” se estaría refiriendo a que para que se reconozcan ingresos o gastos para fines tributarios es necesario que ocurran todos los elementos fácticos o materiales de la prestación, que al producirse en su conjunto revelan su naturaleza plena. Dicho de otro modo, a nuestro parecer, el (los) hecho(s) sustancial(es) equivaldrían al cumplimiento integral de la prestación (Rivera, 2021:1-17)

Al respecto, es relevante mencionar que dicha definición ha sido esbozada a través de la interpretación de los conceptos relacionados al Devengo, establecida en la exposición de motivos del “DL 1425”, de tal manera se identifica una falencia tanto en la LIR como en su Reglamento, la cual está vinculada a la falta de definición del concepto de hecho sustancial, circunstancia que conduce a la creación de distintas interpretaciones que limiten la predictibilidad que perseguía el legislador al momento de establecer una definición del criterio del devengado. Tal es así que pueden generarse interpretaciones dispersas en relación con lo que es y lo que no es sustancial, posponiendo de ese modo el reconocimiento del ingreso, debiendo recurrir a la exposición de motivos del “DL 1425”, para tener una aproximación de lo que efectivamente es sustancial.

De tal manera, cabe recordar que la propuesta del criterio del devengo ha sido proporcionada por el tratadista argentino, Enrique Reig quien precisa que, la determinación del importe exacto del ingreso o gasto, o la fijación de un término preciso para el pago, no son elementos constitutivos del devengado, por lo que podría definirse que son elementos no sustanciales. En tal sentido, lo sustancial será el cumplimiento de todas y cada una de las prestaciones contratadas, así como que el derecho a obtenerlo no esté sujeto a una condición suspensiva. Sin perjuicio de ello, la administración tributaria podría considerar que el hecho sustancial está abocado exclusivamente la prestación en sí, desconociendo el aspecto relacionado al derecho de tenerlos, ello con el propósito de cumplir con su perfil recaudador.

Es por ello, que la ausencia de definición del hecho sustancial debe estar considerada ya sea en la Ley o en su defecto, a nivel reglamentario.

Finalmente, es importante recordar que el “DL 1425”, nació producto de la “Ley que delega en el poder ejecutivo la facultad de legislar en materia de gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, de prevención y protección

de personas en situación de violencia y vulnerabilidad y de modernización de la gestión del Estado - Ley Nro. 30823”.

El inciso 1 del artículo 2° de la citada norma estableció las materias de la delegación de facultades legislativas, entre ellas, la incorporación de una definición de devengo. Lo cual va de la mano con el artículo 1° del “DL 1425” el cual establece que “[e]l Decreto Legislativo tiene por objeto establecer una definición de devengo para efectos del “Impuesto a la Renta” a fin de otorgar seguridad jurídica”.

De lo expuesto se aprecia que existió una coherencia entre lo establecido por la Ley No. 30823 y el “DL 1425”, cuya finalidad era establecer una definición de devengo en la LIR. No obstante, el Poder Ejecutivo, a través del Ministerio de Economía y Finanzas introdujo una combinación de reglas extralegales provenientes de las NIIF cuyo propósito era regular el reconocimiento de ingresos y gastos para efectos de determinar la base imponible del IR aplicable para los contribuyentes generadores de rentas corporativas.

En tal sentido, se torna pertinente traer a colación el concepto del término ‘definición’ otorgada por el Diccionario de la Real Academia que lo define como “[P]roposición que expone con claridad y exactitud los caracteres genéricos y diferenciales de algo material o inmaterial”.

Tal como se puede apreciar, la inclusión de reglas para el reconocimiento de ingresos y egresos no constituyen la dotación de una definición del concepto del devengo, incumpliendo así el mandato constitucional, sin perjuicio de que el Congreso de la República, a través del “Dictamen de la Comisión de Constitución y Reglamento del Congreso”, quien realizó un control constitucional del “DL 1425”, concluyó que el precitado Decreto había cumplido con las normas constitucionales pertinentes y que “se enmarca dentro de las facultades delegadas por el Congreso de la República al Poder Ejecutivo mediante la Ley No. 30823” de dicha manera da fe del supuesto buen accionar del Poder Ejecutivo en la emisión del “DL 1425”.

Finalmente, somos de la opinión, que la Comisión de Constitución y Reglamento del Congreso de la República no ha realizado un examen concienzudo de la constitucionalidad del “DL 1425”, demostrando un pobre análisis en su Dictamen, sin considerar, entre otros aspectos, el propio concepto del término “definición”.

8.3. Crítica a la aplicación de la condición suspensiva y hecho o evento futuro

8.3.1. Desde el punto de vista de la libertad contractual

Las personas dentro del territorio peruano gozan del derecho a la libertad de contractual, entendido este derecho como la autonomía de la voluntad de las partes para definir el contenido, los términos y las condiciones de los contratos que celebran.

La libertad de contratar se encuentra consagrada en el artículo 62° de la “Constitución Política del Perú” al señalar lo siguiente:

[L]a libertad de contratar garantiza que las partes pueden pactar válidamente según las normas vigentes al tiempo del contrato. Los términos contractuales no pueden ser modificados por leyes u otras disposiciones de cualquier clase. Los conflictos derivados de la relación contractual sólo se solucionan en la vía arbitral o en la judicial, según los mecanismos de protección previstos en el contrato o contemplados en la ley (Constitución Política del Perú).

De igual forma, el artículo 1534° del “Código Civil” señala que en libertad de contratar “[l]as partes pueden determinar libremente el contenido del contrato, siempre que no sea contrario a norma legal de carácter imperativo” (Código Civil Peruano).

Como se ha mencionado, la libertad contractual es un pilar fundamental dentro del marco jurídico que otorga a las personas la libertad de manifestar su voluntad mediante la creación de relaciones jurídicas de carácter económico.

Este derecho otorga a las partes la autonomía de la voluntad para pactar y convenir absolutamente todos los términos y condiciones en una relación contractual con el único límite que dichos pactos no contravenga normas de carácter imperativo. En caso no exceden dicho límite, cualquier condición pactada será totalmente válida.

Dentro de este ámbito de libertad, los sujetos pueden incluir alguna de las modalidades del acto jurídico, pudiendo incorporar la condición suspensiva, teniendo como único límite a dicha inclusión que la condición no sea ilícita o física y jurídicamente imposible, en caso de ser así el acto celebrado será inválido.

Ahora bien, como se explicó en el Capítulo VI, la condición es considerada como un hecho futuro e incierto que las partes de común acuerdo incluyen en el acto jurídico que supedita su eficacia y los efectos de este al cumplimiento de tal condición.

En ese sentido, las partes, dentro de su autonomía de la voluntad, pueden incluir la condición de común acuerdo suspendiendo la eficacia del acto jurídico hasta el cumplimiento y verificación de la condición incluida.

Al respecto, el Dr. Roberto Casanova-Regis señala que las partes son todopoderosas para que en una relación contractual que da origen a vínculos obligacionales, puedan establecer e incluir cualquier tipo de condición suspensiva, siendo las únicas limitaciones para el establecimiento de una condición suspensiva aquellas establecidas en el “Código Civil”. (Roberto Casanova-Regis, 2021)

Si bien es cierto, la norma tributaria nombra el término condición suspensiva no establece su definición, por lo que resulta necesario recurrir a otras normas para brindarles contenido.

Para ello debemos recurrir al artículo IX del Título Preliminar del Código Tributario que permite la aplicación supletoria de los principios del Derecho. Según la norma señalada, para realizar la función de interpretación puede recurrirse a normas distintas a las tributarias siempre que no se opongan ni las desnaturalicen.

En tal sentido, con la finalidad de otorgarle una definición al término condición suspensiva se puede recurrir válidamente a normas distintas a las tributarias, como a las normas establecidas en el “Código Civil”.

Ahora bien, el artículo 31° del Reglamento señala que **el ajuste del precio sujeto a una verificación de la calidad, características, contenido, peso o volumen no pueden ser considerados como un hecho o evento futuro**, teniendo el contribuyente la obligación de reconocer el ingreso previa verificación de los hechos sustanciales.

Como se aprecia del texto anterior, el legislador ha señalado que no podrá considerarse un hecho o evento futuro los ajustes del precio realizados por modificaciones en las características físicas; sin embargo, no ha mencionado o ha establecido una limitación a que dichos ajustes no puedan ser considerados como una condición suspensiva. (Énfasis y subrayado nuestro)

Un claro ejemplo que los cambios en las características físicas si pueden ser consideradas como una condición suspensiva se observa en el artículo 1572° del “Código Civil” que regula de forma expresa la compraventa a prueba señalando 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 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 ésta no es comunicado al vendedor dentro del plazo indicado, la condición se tendrá por cumplida” (Énfasis y subrayado nuestro).

Como se observa, el “Código Civil” regula como una de las formas en que se utiliza la condición suspensiva a la compraventa a prueba. En este tipo de contratos lo que se busca es condicionar la eficacia del acto jurídica a verificar justamente que los bienes cumplan con las características o cualidades prometidas por el vendedor y que se encuentran reguladas en el contrato; sin embargo, estos hechos que configuran como una condición suspensiva no han sido tratados por la norma tributaria, sino que únicamente establecieron dicha limitación para el hecho o evento que se producirá en el futuro.

En esa misma línea el Dr. David Bravo Sheen ha señalado que las variaciones en el tamaño, volumen en las compras a granel y que pasan por un filtro previo para posteriormente pesarlo nuevamente y saber cuánto de ese producto realmente se ha entregado, califica como una condición suspensiva porque no se sabe exactamente la cantidad entregada. (David Bravo, 2021).

En ese sentido, al no haberse establecido una limitación o prohibición para que los ajustes de precio por cambios en las características físicas sean considerados como una condición suspensiva, las partes legalmente podrían pactar de forma válida una condición suspensiva con dichas características.

Según lo señalado, es totalmente válido el acuerdo que se otorga en el ámbito de la libertad de contractual y de la autonomía de la voluntad por el cual las partes incluyen una cláusula que supedita la eficacia del contrato al cumplimiento de una condición suspensiva referida a la verificación de la calidad, características, contenido, peso o volumen es perfectamente un hecho futuro e incierto que califica como una condición suspensiva y en caso la autoridad administrativa no reconozca dicha cláusula como una causal válida para diferir el ingreso se estaría atentando con la libertad de contractual consagrada en la “Constitución Política del Perú”, en lo regulado por el “Código Civil” y el principio de legalidad.

Sobre este tema, la Mg. Marisol León señala lo siguiente “Entonces si estamos hablando de un hecho futuro o incierto y yo, en el caso de los minerales al momento de venderlos, no estoy cerrando un precio porque depende de la ley del mineral, depende de muchos factores y por eso el precio se cierra una vez que se haya entregado el mineral al cliente. Además, también, depende del incoterm que hayan pactado con ellos. Si eso es así, es clarísimo que estamos frente a un hecho futuro o incierto”. (Mg. Marisol León, 2021).

Sumado a ello, el Informe 032-2020-SUNAT/7T0000 señala, basándose en la doctrina civil, que el concepto de condición debe ser entendido como la cláusula por la cual las partes del negocio jurídico hacen depender su eficacia o resolución de un acontecimiento futuro e incierto. En este sentido, se puede entender que la condición viene a ser el mismo hecho o suceso futuro e incierto del que se hace depender la eficacia del acto jurídico.

Finalmente, coincidimos con el Dr. Roberto Casanova Regis al señalar que el ordenamiento jurídico, dentro del cual se encuentra el tributario, tiene que guardar coherencia y armonía, no transitando de manera aislada al Derecho Civil y otros, sino que tiene que ser integrado como un todo armónico funcional. (Roberto Casanova Regis, 2021)

8.3.2. Control difuso por parte de la administración tributaria

Por otro lado, como se ha explicado ampliamente en el numeral 8.1 del presente Capítulo, el Reglamento ha excedido los supuestos establecidos por la LIR al establecer que “no se considera un hecho o evento que se producirá en el futuro cuando el importe de la contraprestación está supeditado a una verificación de calidad, características, contenido, peso o volumen del bien vendido que implique un ajuste posterior al precio pactado.”

Este exceso establecido en el Reglamento constituye una infracción al Principio de Reserva de Ley; sin embargo, es necesario analizar si la Administración Tributaria podría dejar de aplicar del Reglamento haciendo uso del control de constitucionalidad y legalidad.

Al respecto, se debe mencionar que se tienen dos sistemas del control de constitucionalidad y legalidad de las normas jurídicas, denominados el control concentrado y el control difuso.

El Control Concentrado de la constitucionalidad se refiere a la facultad con la cuenta única y exclusivamente el “Tribunal Constitucional” para derogar una norma por ser contraria a la constitución y en consecuencia ser declarada inconstitucional.

Por su parte, el Control Difuso debe ser entendido como la potestad jurisdiccional para poder revisar la constitucionalidad de las normas, teniendo en consideración la jerarquía normativa y haciendo prevalecer la constitución sobre las demás leyes y estas sobre otras normas de menor jerarquía.

En ese sentido, al ejercer el Control Difuso no se realiza una derogación de la norma, sino que se inaplica por ser contraria a otra norma y ser de menor jerarquía.

Al no ser derogada la norma, esta podría ser aplicada e invocada en otros casos, lo que no ocurre al momento de realizar el Control Concentrado.

El Control Difuso se encuentra mencionado en el artículo 51° de la “Constitución Política del Perú” al señalar que “[L]a Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado” (Constitución Política del Perú).

Como se aprecia del artículo citado, la Constitución determina la jerarquía de las normas estableciendo un orden prelación para su aplicación.

Además, el segundo párrafo del artículo 138° de la Constitución señala que es el “Poder Judicial”, a través de los jueces, quienes tienen la facultad de ejercer el Control Difuso en caso exista incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal.

[L]a potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por el Poder Judicial a través de sus órganos jerárquicos con arreglo a la Constitución y a las leyes.

En todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre toda norma de rango inferior (Constitución Política del Perú).

Adicionalmente, el “Texto Único de la Ley Orgánica del Poder Judicial”, aprobado por Decreto Supremo No. 017-93-JUS de 28 de mayo de 1993, en el artículo 14° establece la forma de proceder de los jueces, al aplicar el control difuso, pudiendo ejercer dicha función mediante las sentencias de primera y segunda instancia.

En ese orden de ideas, se concluye que el Control Difuso de las normas únicamente puede ser ejercido por los jueces del Poder Judicial y no por una autoridad administrativa.

En ese sentido, la Administración Tributaria no cuenta con facultades para ejercer Control Difuso de las normas y en consecuencia no podría inaplicar el Reglamento a pesar de que, como ya hemos mencionado, va en contra de la LIR y atente contra el Principio de Reserva de Ley.

8.3.3. ¿El Reglamento de la LIR puede regular conceptos que se encuentran en el “Código Civil”?

De forma general se puede señalar que existen casos en los cuales dos o más normas regulan los mismos supuestos o hechos parecidos, lo cual crea un “conflicto normativo” y para resolverlo se debe realizar un análisis sobre cuál norma debe aplicarse.

En ese sentido, la Teoría General del Derecho ha establecido tres criterios que ayudan a la determinación de la norma aplicable al caso en concreto, siendo los siguientes:

a. La jerarquía normativa

Como hemos explicado ampliamente en el numeral 8.3.2 del presente Capítulo, una norma de rango superior prima sobre una norma de rango inferior dentro del principio de jerarquía normativa como lo establece el artículo 51° de la “Constitución Política del Perú”.

b. La especialidad

En primer término, se debe señalar que una norma especial prima sobre norma general.

Ahora se debe tener en cuenta que una norma se considera especial cuando es adecuada o se encuentra destinada a regular un hecho específico o concreto.

Por su parte, una norma general, es aquella que regula un hecho común a varios individuos que no especifica situaciones, clases o tipos de actos.

Ante un conflicto normativo entre norma especial y norma general, en base al principio de especialidad se deberá aplicar la norma especial, es decir, que cuando dos normas regulen o puedan resultar aplicables a un mismo hecho se deberá aplicar la norma de la especialidad.

Entonces, si un hecho sobre un tema de impuestos podría ser regulado por una norma tributaria y a la vez por una norma de carácter administrativo, se deberá aplicar la norma especial, es decir que al tratarse de un tema de impuestos deberá aplicarse la norma tributaria sobre la administrativa.

c. La temporalidad

Se debe tener en consideración que ante un conflicto normativo de dos normas de la misma especialidad que regulan un mismo hecho, se deberá aplicar la norma emitida de forma posterior, es decir que la última norma emitida por el legislador deberá primar o imponerse sobre una norma anterior.

Habiendo analizado las formas en que se puede resolver un “conflicto normativo”, ahora debemos estudiar el supuesto en que la norma tributaria regule el concepto de condición suspensiva a pesar de que esta se encuentra hoy en día regulada en el “Código Civil”.

En caso al legislador opte por regular la condición suspensiva en el ámbito de las normas del derecho tributario, se generaría un “conflicto normativo”, debido a que un acto jurídico, como un contrato, que incluya la condición dentro de sus términos tendrá una regulación en las normas del “Código Civil” y otra en las normas de carácter tributario.

Según lo señalado en los criterios para resolver un conflicto normativo, en caso la condición suspensiva sea regulada por las normas tributarias, la autoridad administrativa, aplicando el principio de especialidad, no podrá hacer uso la condición suspensiva regulada en el “Código Civil” sino deberá aplicar los conceptos establecidos en las normas tributarias al constituirse como una norma especial.

8.4. Remisión al concepto de control proveniente de la “NIIF 15”

El “DL 1425” ha señalado dos supuestos para determinar si se ha producido el hecho sustancial para la generación de ingresos en la enajenación de bienes:

[E]l adquirente tenga el control sobre el bien, es decir, tenga el derecho a:

- (i) decidir sobre el uso del bien; y,
- (ii) obtener sustancialmente los beneficios del mismo.

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

El que ocurra primero de ambos supuestos será el detonante para el reconocimiento del ingreso.

Como se ha explicado en el Capítulo IV de la presente tesis, cuando el IASB aprueba la emisión de la “NIIF 15”, la aprueba en tres partes:

- Parte A: Texto normativo
- Parte B: Los ejemplos ilustrativos y guía de implementación
- Parte C: Fundamentos de conclusiones

Sin embargo, el Consejo Normativo de Contabilidad (en adelante “CNC”) únicamente aprueba el texto normativo, el cual señala, respecto del control que “[u]na entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control del activo” (“NIIF 15”, p. 31).

Asimismo, en su párrafo 33 conceptualiza lo que se debe entender por control señalando que “[e]l control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios” (“NIIF 15”, p. 33).

Por su parte, el libro de fundamentos de conclusiones de la “NIIF 15” señala en su párrafo FC 120 que el control de un bien o servicio comprometido (es decir, un activo) es la capacidad del cliente de dirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos los beneficios restantes de éste.” También explica lo que debe entenderse por capacidad, dirección de uso y obtención de beneficios.

Tabla 8.1. Capacidad de dirección de uso y obtención de beneficios

Capacidad	Dirigir el uso	Obtener los beneficios
Un cliente debe tener el derecho presente de dirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos los beneficios restantes de éste para que una entidad reconozca los ingresos de actividades ordinarias.	Se refiere al derecho del cliente de utilizar ese activo en sus actividades, permitir que otra entidad lo utilice en sus actividades o restringir que otra entidad lo use.	Conceptualmente, los beneficios de un bien o servicio son flujos de efectivo potenciales (un incremento de entradas de efectivo o una disminución de salidas de efectivo).

Fuente: Normas Internacional de Información Financiera 15

Elaboración: Autores de esta tesis.

Cabe señalar que, dado que la Parte C de la “NIIF 15” no está incluida en ninguna de las resoluciones del CNC, las interpretaciones a los conceptos de capacidad, dirección de uso y obtención de beneficios no resultan aplicables para la interpretación del concepto de control para efectos tributarios.

Por otro lado, el párrafo 38 de la “NIIF 15” cita algunos indicadores, que usualmente denotan la transferencia de control, mas no se limita a ellos. De acuerdo con el párrafo FC155 de los Fundamentos de Conclusiones de la “NIIF 15”

[I]os indicadores “no son una lista de condiciones que deben cumplirse antes de que una entidad pueda concluir que se ha transferido al cliente el control de los bienes o servicios. En su lugar, los indicadores son una lista de factores que están, a menudo, presentes si un cliente tiene el control de un activo y esa lista se proporciona para ayudar a las entidades a aplicar el principio de control del párrafo 31 de la NIIF 15 (Norma Internacional de Información Financiera 15, párrafo 38)

En ese sentido, se puede colegir que los indicadores no corresponden a requisitos que deben cumplirse estrictamente y tampoco existe una prevalencia de uno sobre otro, sino que son elementos que típicamente se presentan en las operaciones y reflejarían el momento de la transferencia del control.

Estos indicadores son los siguientes:

- “a) La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo
- b) El cliente tiene el derecho legal al activo
- c) La entidad ha transferido la posesión física del activo
- d) El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad de activo
- e) El cliente ha aceptado el activo”

De lo expuesto se puede concluir que para la “NIIF 15” el desarrollo del concepto de control está estrechamente ligado a la satisfacción total o parcial de las obligaciones de desempeño. Sin embargo, para que el concepto de control sea aplicado tributariamente se debería contemplar qué se entiende por obligación de desempeño en el marco del “DL 1425”.

- Sobre la aplicación de juicios profesionales:

El párrafo 125 de la NIIF15 menciona que “para obligaciones de desempeño que se satisfacen en un momento determinado, una entidad revelará los juicios significativos realizados para evaluar cuándo obtiene un cliente el control de los bienes o servicios comprometidos.”

Asimismo, en su párrafo 110 la misma Norma menciona que los “juicios significativos, y cambios en dichos juicios, realizados” deben ser revelados en las Notas a los Estados Financieros.

La aplicación de juicios profesionales está sujeta a espacios de subjetividad, tal es así que su aplicación incluso puede estar sujeta a cambios y éstos son admitidos por la “NIIF 15”.

Si de acuerdo con la exposición de motivos del “DL 1425” se incorporaba una definición de devengo con la finalidad de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, la remisión al concepto de control no conlleva a tal cumplimiento. Por el contrario, su aplicación resta de seguridad jurídica a contribuyentes que válidamente podrían determinar distintos tratamientos a una misma operación en aplicación de los juicios profesionales que admite el concepto de control para la “NIIF 15”.

Por su parte, Marysol León (2011) coincide con nosotros respecto del control:

[C]onsidero que ha habido un error del legislador al incorporar alguna terminología contable, sobre todo en la enajenación de bienes y en los métodos para prestación de servicios. Creo que con una modificación sobre esos dos puntos y, además, que el reglamento me parece que también está transgrediendo lo indicado por el decreto, considero que podría mejorarse sustancialmente (León, 2021)

- Alcance del concepto de control

El DL No. 1425 en su segunda disposición transitoria final señala que para interpretar el acápite 1.1) del numeral 1) del inciso a) del artículo 57 de la LIR, respecto al concepto de control, se aplicará la “NIIF 15” oficializada por el CNC vigente a la

fecha de publicación del DL No. 1425, es decir 13 de setiembre de 2018, en tanto no se oponga a lo señalado en la Ley.

Posteriormente, el 30 de diciembre de 2018, se publica el DS No. 339-2018-EF señalando en su segunda disposición transitoria final que la versión de la “NIIF 15” a utilizarse es la oficializada en la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad No. 002-2018-EF-30.

Ahora bien, tal como se mencionó en el Capítulo IV de la presente tesis, las NIIF son aprobadas por el IASB y en ellas se señala su entrada en vigencia. Tal es así que para la “NIIF 15” el IASB emitió los siguientes pronunciamientos:

- Aprueba la “NIIF 15” en mayo de 2014
- En septiembre de 2015 modifica la entrada en vigor hasta el 01 de enero de 2018, permitiendo su aplicación anticipada
- En abril de 2016 publica un documento llamado Aclaraciones a la “NIIF 15”.

En Perú, el CNC es el encargado de la aprobación de las NIIF y respecto de esta Norma emitió los siguientes pronunciamientos:

- Resolución No. 003- 2017-EF/30, aprueba la versión 2017 de la “NIIF 15” y dispone su entrada en vigor desde el 01 de enero de 2019, permitiendo la aplicación anticipada. Esta versión incluye las modificaciones publicadas por el IASB hasta abril de 2016.
- Resolución No. 002-2018-EF/30, aprueba la versión 2018 de la “NIIF 15” e igualmente dispone la entrada en vigor desde el 01 de enero de 2019.

Por ende, a la fecha de la publicación del “DL 1425” (13/09/2018) no estaba vigente la aplicación de la “NIIF 15”. Lo que se tenía vigente es el marco regulatorio para la preparación y presentación de la información financiera emitida por el CNC vía Resolución No. 002-2018-EF/30.

Es importante señalar que si bien el DS No. 339-2018-EF menciona la Resolución del CNC a utilizarse para efectos del control, siendo este último un elemento determinante para el reconocimiento de ingresos en la enajenación de bienes, debió estar plenamente regulado en el “DL 1425” respetando el principio de reserva de ley.

Como se puede observar, lo dispuesto en el Reglamento claramente excede a lo regulado en el “DL 1425”.

Asimismo, por lo expuesto, debe entenderse que cualquier cambio a la interpretación del concepto de control de la “NIIF 15” emitido con posterioridad al 1 de enero 2019 no resulta aplicable aun cuando sea oficializado por el CNC.

En ese sentido, si se necesitara modificar la versión de la “NIIF 15” a ser empleada para interpretar el concepto de control, en aplicación del principio de Reserva de Ley y de lo establecido por las Normas IV y VI del Título Preliminar del Código Tributario, sería mediante la emisión de una nueva Ley o Decreto Legislativo, en el marco de delegación de facultades, según corresponda.

- Aplicación del concepto de control en PYMES

Ahora bien, existen contribuyentes que, por el volumen de sus ingresos, pertenecen a las Medianas y pequeñas empresas (en adelante PYMES) que en nuestra legislación son definidas como “[l]a unidad económica constituida por una persona natural o jurídica, bajo cualquier forma de organización o gestión empresarial contemplada en la legislación vigente. Las PYMES peruanas tienen por objeto desarrollar actividades de extracción, transformación, producción, comercialización de bienes o prestación de servicios”.

Las micro, pequeñas y medianas empresas se clasifican de la siguiente manera:

- Microempresas: ventas anuales de hasta 150 UIT¹³ (S/.660,000)¹⁴
- Pequeñas empresas: ventas anuales entre 150 UIT y 1,700 UIT (S/.7,480,000)
- Medianas empresas: ventas anuales entre 1,700 UIT y hasta un monto máximo de 2,300 UIT (S/.10,120,000)

Respecto de las normas contables que aplican este tipo de empresas, el CNC ha emitido dos resoluciones acerca de las NIIF para PYMES, éstas son:

- Resolución de CNC No. 045-2010-EF/94, vigente desde el 1 de enero de 2011.
- Resolución de CNC No. 003-2020-EF/30, vigente desde el 10 de setiembre de 2020.

Cabe señalar que la última Resolución emitida por el CNC en el 2020 menciona lo siguiente respecto al reconocimiento de ingresos:

¹³ Unidad Impositiva Tributaria

¹⁴ Considerando la UIT 2021 equivalente a S/4,400

[U]na entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes cuando se satisfagan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- (a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- (b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- (c) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- (d) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- (e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad. (NIIF PYME, Resolución de CNC N° 003-2020-EF/30, 2020).

Como se puede apreciar, para las PYMES el reconocimiento de ingresos es un símil de la “NIC 18”, en ese sentido, el modelo de los cinco pasos y más aún el concepto de control son inaplicables para este grupo de contribuyentes.

En este contexto, resulta razonable preguntarse, en aplicación del “DL 1425” ¿qué concepto de control aplicarán las PYMES en la venta de bienes si se rigen por un marco normativo contable distinto del señalado en la Resolución No. 002-2018-EF/30?

En todo caso, sería ideal que el legislador efectuara los ajustes correspondientes a la norma y se pronunciara dada la especial relevancia del tema.

8.5. Impacto económico en una empresa minera

Habiendo visto en los acápites anteriores los puntos detectados en la presente investigación, se procederá a determinar el impacto temporal que originaría la aplicación del “DL 1425” en una empresa del rubro minero exportador para el periodo de transición 2018 y 2019.

En ese sentido, se ha procedido a analizar a una empresa minera peruana (en adelante la Compañía) dedicada a la producción y comercialización de concentrado de cobre con contenido de oro, la cual es obtenida a través de su unidad minera “Cerro Corona” que se encuentra localizada en el distrito de Hualgayoc, provincia de Hualgayoc, en el departamento de Cajamarca.

Asimismo, se ha considerado como base del cálculo la determinación del “Impuesto a la Renta” del 2019 debido a que es el ejercicio a partir del cual entró en vigor el “DL 1425”.

Como parte del análisis realizado se aplicaron los siguientes procedimientos:

- Revisión de los contratos de la Compañía con sus principales clientes.

De la revisión de contratos se observó que la entrega de concentrado de mineral fue pactada bajo el Incoterm CIF, con lo cual la Compañía se comprometía a entregar el concentrado en el puerto de destino.

Respecto a los precios pactados, las ventas de concentrado realizadas por la Compañía han fijado el precio de venta sobre los precios spot vigentes a una determinada fecha futura posterior del envío al cliente.

En ese sentido, existe una facturación inicial que fluctúa entre 80% o 90% del total de la venta convenida considerando el precio spot al momento del embarque o previo a ello.

Asimismo, una vez que los concentrados llegan al puerto de destino se deben cumplir las condiciones contractuales pactadas tales como ensayos de laboratorio a los concentrados embarcados, pesajes finales, entre otros.

Ahora bien, la Compañía deberá emitir una nota de crédito o débito correspondiente, por un lado, al ajuste entre el precio spot facturado y al precio spot pactado en el contrato y de otro, al peso real, calidad y demás características físicas que afectan al concentrado vendido.

- Revisión de los registros de ventas de los años 2018, 2019 y 2020.

Esto responde a la necesidad de conocer el importe total de los comprobantes emitidos correspondientes a liquidaciones preliminares y finales cuya temporalidad abarque de un año a otro.

Para ello, se revisaron las facturas emitidas en el año 2018 y 2019 cuyas notas de crédito o débito, que correspondan a los ajustes mencionados en el punto anterior, se emitieron en el 2019 y 2020, respectivamente.

- Determinación del porcentaje costo de venta respecto de los ingresos reconocidos en el año 2019.

Se procedió a calcular la proporción del costo de ventas sobre el ingreso bruto y se obtuvo un porcentaje del 55.57%. Esta información fue obtenida del Estado de Resultados del 2019.

La aplicación de este procedimiento responde al principio de correlación dispuesto en el “DL 1425”¹⁵.

Como resultado de los procedimientos aplicados, se ha observado que existirían dos escenarios para las operaciones que al 31 de diciembre del 2018 tienen consecuencias jurídicas pendientes para el periodo siguiente:

Tabla 8.2. Cálculo del “Impuesto a la Renta” expresado en Soles

Cálculo del Impuesto a la Renta 2018	Diferimento parcial	Diferimento total	Exceso (Defecto)
Expresado en Soles	(a)	(b)	(c) = (b) – (a)
Utilidad (pérdida) neta	435,008,228	435,008,228	
Participación a los trabajadores	62,465,582	62,465,582	
Impuesto a la Renta	215,506,259	215,506,259	
Impuestos diferidos	40,635,659	40,635,659	
<i>Utilidad antes de impuestos y participaciones</i>	<i>753,615,728</i>	<i>753,615,728</i>	
Reparos para determinar la renta neta imponible			
Adiciones – Anexo 2	232,360,263	515,535,030	283,174,767
Deducciones – Anexo 3	(217,062,407)	(726,644,496)	(509,582,090)
<i>Utilidad (pérdida) fiscal</i>	<i>768,913,584</i>	<i>542,506,262</i>	<i>(226,407,322)</i>
Participación a los trabajadores	(61,513,087)	(43,400,501)	18,112,586
<i>Renta neta imponible (Pérdida compensable)</i>	<i>707,400,498</i>	<i>499,105,761</i>	<i>(208,294,737)</i>
<i>Impuesto a la renta 29.5%</i>	<i>208,683,147</i>	<i>147,236,199</i>	<i>(61,446,947)</i>

Elaboración: Autores de esta tesis.

El primer escenario contempla el diferimiento parcial de ingresos y gastos que consiste en reconocer en el 2018 la parte de los ingresos provenientes de las liquidaciones provisionales, es decir, los que devinieron de la facturación inicial. Y, consecuentemente, en el 2019, la parte correspondiente al ajuste de precios conocido en dicho periodo.

El segundo escenario considera el diferimiento total de los ingresos y gastos de aquellas operaciones cuyas consecuencias jurídicas se produjeron en el 2019. En ese sentido, se consideró una mayor deducción correspondiente a los ingresos que devengarán en el 2019 bajo las nuevas reglas del “DL 1425” y una mayor adición correspondiente al costo de venta de dichos ingresos.

Los escenarios planteados permiten preguntarse si los hechos sustanciales ocurridos en el 2018 con consecuencias jurídicas pendientes se devengarán bajo la

¹⁵ El “DL 1425” señala que “tratándose de gastos de tercera categoría se imputan en el ejercicio gravable en que se produzcan los hechos sustanciales para su generación, siempre que la obligación de pagarlos no esté sujeta a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se paguen, 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, los gastos de tercera categoría se devengan cuando dicho hecho o evento ocurra”.

legislación anterior o con el “DL 1425” con motivo de la configuración del hecho o evento futuro por el conocimiento del precio de cotización pactado contractualmente.

Este punto denota la ausencia de normas de transición para aquellas operaciones cuyas consecuencias jurídicas se encontraron pendientes al 31 de diciembre de 2018 dado que llama la atención la falta de claridad en los criterios de devengo que aplicarían a dichas operaciones.

A fin de analizar los efectos temporales, es pertinente señalar que la Sentencia de Casación No. 681- 2008 resolvió una controversia basada en conocer si la acción para solicitar la devolución de los pagos efectuados por concepto de contribución al FONAVI se encontraba prescrita, considerando: (i) que tales pagos fueron realizados entre los años 1996 y 1998; y, (ii) que recién con la notificación de la Resolución del “Tribunal Fiscal” No. 523-4-97 (con fecha 19 de diciembre de 2000) se tuvo conocimiento de que estos eran indebidos.

Al respecto, la Corte Suprema, concluyó lo siguiente:

[N]o obstante este supremo Colegiado no puede dejar de mencionar que recién con la publicación de la Resolución del “Tribunal Fiscal” No. 523-4-97, ocurrida el diecinueve de diciembre del dos mil, que los pagos devinieron en indebidos, y es a partir de dicha fecha que se deben de contabilizar los cuatro años que señala el artículo 43 y 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Como puede observarse, la Corte Suprema concluye que recién en el momento en que el pago dejó de tener cobertura legal (deviniendo en indebido) resulten aplicables las consecuencias jurídicas correspondientes.

Ahora bien, la vigencia de las normas jurídicas se sujeta, principalmente, a lo dispuesto por los Artículos 74°, 103° y 109° de la “Constitución Política del Perú”, los cuales son complementados por la Norma III del Título Preliminar del “Código Civil” y por la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario. Dichas normas sintetizan los siguientes preceptos rectores:

- El principio de aplicación inmediata de la ley y no retroactividad, la cual dispone desde su entrada en vigor su aplicación a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes.
- El principio de no retroactividad de la ley, salvo en materia penal cuando favorece al reo (“retroactividad benigna”).

- El carácter obligatorio de la ley desde el día siguiente de su publicación, salvo: i) disposición contraria de la misma que postergue su vigencia; o, ii) en materia tributaria, tratándose de leyes relativas a tributos de periodicidad anual, las cuales rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

Todos estos preceptos recogen la “teoría de los hechos cumplidos” bajo la cual el hecho jurídico debe quedar sometido y ser regulado por la ley vigente en el momento en que dicho hecho se produce o acontece (*tempus regit factum*) (Espinoza, 1984).

En ese sentido, recurriendo a la teoría de los hechos cumplidos, se tendría que realizar la imputación íntegra -y no progresiva – del reconocimiento de ingresos y gastos en el período 2019 (vigencia el “DL 1425”) puesto que, la *omisión legislativa* se configuraría en dicho período.

Por tal motivo, somos de la opinión que respecto de las operaciones ocurridas hasta el 31 de diciembre de 2018 cuyas consecuencias jurídicas se encuentren totalmente pendientes de ocurrir, el devengo se regulará bajo lo dispuesto por el “DL 1425”.

Asimismo, respecto de operaciones ocurridas hasta el 31 de diciembre de 2018, cuyas consecuencias jurídicas estén totalmente pendientes de ocurrir, en las que en aplicación de lo dispuesto por el “DL 1425” los hechos sustanciales ya se generaron antes del 1 de enero de 2019, corresponde efectuar el reconocimiento de los ingresos y/o gastos aún no devengados en el ejercicio 2019.

Finalmente, de lo desarrollado para el caso planteado, somos de la opinión que la Compañía debería considerar en el 2018 la parte que ya devengó (liquidación provisional) y en el 2019, reconocer los ajustes correspondientes a dichas operaciones.

CAPITULO IX: COMENTARIOS DE LAS ENTREVISTAS Y JUSTIFICACION.

9.1 Justificación y comentarios de las entrevistas

En principio, nuestra investigación es de carácter cualitativo a través de entrevistas, sobre el particular, Kothari en su libro *Research Methodology Methods and Techniques*, citado por Lidia Arbaiza (2014) precisa que “[l]a entrevista consiste en presentarle a una persona un estímulo verbal para que responda, ya sea una pregunta o una frase incompleta. Puede realizarse en persona, por teléfono o por Internet”

Asimismo, las entrevistas se desarrollaron empleando un cuestionario general que nos ha permitido tener distintos puntos de vista de profesionales altamente capacitados en la materia con experiencia en el sector minero.

De otro lado cabe indicar que, sin perjuicio de que las entrevistas hayan sido cualitativas, en algunos casos se produjeron reflexiones que enriquecieron la investigación. De igual manera, mediante dicha investigación logramos conocer de cerca como es la operativa de la exportación minera, en el caso particular de la extracción del cobre.

Por otra parte, es pertinente recordar que las entrevistas se realizaron durante la vigencia del Estado de Emergencia Sanitaria, establecido por el Decreto Supremo Nro. 008-2020-SA, y demás decretos que lo ampliaron, así como en algunos casos durante el aislamiento social obligatorio (cuarentena) establecido por el Gobierno a raíz del embate causado por el Sars-Cov2 (covid19).

Por lo que todas las entrevistas se han llevado a cabo a través de videollamadas, en las cuales todos los entrevistados nos dieron su autorización para grabar la conversación, así como reproducir y consignar sus opiniones y comentarios en nuestra tesis.

La investigación estuvo conformada de acuerdo con los siguientes indicadores:

Figura 9.1. Indicadores



CAPITULO X: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

10.1. Conclusiones

1. El “DL 1425” y su Reglamento que incluyen los conceptos de condición suspensiva y hecho o evento que se producirá en el futuro no cumplen con el principio de capacidad contributiva en vista que obligan al contribuyente a tributar sobre una renta expectativa, lo que deviene en la inconstitucionalidad de la norma.

2. Existe un incumplimiento de la Ley de Delegación de Facultades, así como el propio “DL 1425”, dado que no han introducido una definición propiamente dicha del concepto de devengo, sino por el contrario, han introducido reglas extrafiscales para el reconocimiento de ingresos y gastos.

3. El Reglamento excede lo permitido por la Ley en vista que introduce reglas aplicables para el reconocimiento parcial del ingreso, asimismo, limita el alcance del hecho o evento que se producirá en el futuro. Afectado el principio de reserva de ley cuando ésta y únicamente había autorizado la introducción de métodos de medición del grado de realización en servicios.

4. La falta de definición legal del concepto de hecho sustancial termina por anular la predictibilidad acerca del momento el que debería reconocerse un ingreso o un gasto, hecho que era uno de los objetivos de la dación de la norma.

5. La falta de tratamiento fiscal de la cotización genera incertidumbre a efectos de determinar si es que califica como un hecho o evento que se producirá en el futuro, en vista de que la Exposición de Motivos del Reglamento, lo señala como tal. No obstante, el Reglamento publicado, lo omite dentro de los hechos que no califican como hechos o eventos que ocurrirán en el futuro, lo cual resta predictibilidad en su aplicación.

6. El Reglamento del “DL 1425” ha señalado de forma expresa que los ajustes de precio que se encuentren supeditados a una verificación de la calidad, características, contenido, peso o volumen del bien vendido no podrán ser considerados como un hecho o evento futuro y, por lo tanto, no será posible diferir su reconocimiento; sin embargo,

el mismo Reglamento no ha establecido dicha limitación para el caso de la condición suspensiva, siendo que de acuerdo con la naturaleza y características de la condición suspensiva regulada en el “Código Civil” estos ajustes si podrían ser considerados como tal y en consecuencia sería válido el diferimiento en estos casos.

7. La remisión al concepto de control recogido de la “NIIF 15” resta de predictibilidad y seguridad jurídica al “DL 1425” dado que, como se ha podido apreciar, la “NIIF 15” permite el uso de juicios profesionales para la determinación de la transferencia del control, las cuales están sujetas a espacios de subjetividad.

10.2. Recomendaciones

1. Es imprescindible contar con una norma de transición que clarifique el tratamiento respecto de las operaciones ocurridas hasta el 31 de diciembre de 2018, cuyas consecuencias jurídicas estén pendientes de ocurrir. Somos de la opinión que dicha norma deberá contemplar las diferentes situaciones que se pueden generar al considerar la falta de claridad en el tratamiento aplicable hasta el 31 de diciembre de 2018.

2. Las cláusulas para la configuración del hecho sustancial, en la venta de bienes, únicamente deberían recoger la transferencia de riesgos al cliente puesto que es un concepto que deviene del “Código Civil”. El riesgo de la pérdida del bien desde la perspectiva del transferente es una situación indica ejecución de la prestación de una transferencia de bienes y por tanto denota capacidad contributiva. Cosa que no sucede con el control, dado que no necesariamente está sujeto a la transferencia de bienes que conlleven a un incremento patrimonial.

3. El Poder Ejecutivo mediante el Reglamento ha establecido una limitación al hecho o evento que se producirá en el futuro que no permite diferir el ingreso cuando los ajustes de la contraprestación se encuentren supeditados a los cambios de las características físicas; sin embargo, esta regulación afecta el principio de capacidad contributiva, por lo que será necesario modificar el Reglamento eliminando dicha limitación.

CAPITULO XI: BIBLIOGRAFÍA

Arbaiza, L. (2014) *Diseño de investigación. En L. Arbaiza, En como elaborar una tesis de grado* (págs. 123-174). Lima: Universidad ESAN.

Ataliba, G. (1987) *Aspectos de la Hipótesis de Incidencia. En Instituto Peruano de Derecho Tributario (Eds.), Hipótesis de Incidencia Tributaria* (pp. 78-126). Lima

Barja Quispe, J. (2021) *Nuevo concepto del Devengado y su aplicación a las actividades empresariales. XIV Jornadas Nacionales de Tributación IFA Grupo Peruano. Ponente individual del Subtema D*, 1-20.

Beaver, W., & Demski, J. (1979) “*The nature of income measurement*”. En: *The Accounting Review*. 54(1), A. A. Association, Ed. 1979, Pág. 43.

Bravo Sheen, D. (2021) *Entrevista realizada a David Bravo, socio del Estudio Bravo Sheen, realizada por los autores de esta tesis de manera virtual, el 4 de febrero de 2021*. Anexo 3 de esta tesis.

Bravo Cucci, J. (2006) *Fundamentos de Derecho Tributario*, Lima~ 2006, Palestra Editores, Segunda Edición, Pág. 120

Banco Central de Reserva del Perú (2021) *Reporte de Inflación Marzo 2021* <https://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Reporte-Inflacion/2021/marzo/reporte-de-inflacion-marzo-2021.pdf>

Cabanellas de las Cuevas, G. (1993) *Diccionario Jurídico Elemental*, ed. 1993, Lima, p118

Cañibano, L. (1997). *Teoría actual de la contabilidad: Técnicas analíticas y problemas metodológicos*, 2ª ed. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Casanova – Regis, R. (2021) *Entrevista realizada a Roberto Casanova – Regis, socio de KPMG, realizada por los autores de esta tesis de manera virtual, el 28 de enero de 2021*. Anexo 3 de esta tesis.

Casanova-Regis, R. y Arana Yances, D. (2021) *Nuevo concepto del Devengado y su aplicación a las actividades empresariales. XIV Jornadas Nacionales de Tributación IFA Grupo Peruano. Ponentes individuales del Subtema F*, 1-24.

Decreto Supremo No. 122-94-EF, *Reglamento de la Ley del “Impuesto a la Renta” (19 de setiembre de 1994)*. Recuperado del sitio de internet de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/regla/cap8.htm>.

Decreto Supremo No. 134-2004-EF, *Modifican el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (4 de octubre de 2004)*. Recuperado del sitio de internet de

Mestanza Sánchez Asociados: <http://www.msauditores.com.pe/images/ley/modifican-el-reglamento-de-la-ley-del-impuesto-a-la-renta5.pdf>

Decreto Supremo No. 179-2004-EF, *Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta* (8 de diciembre de 2004). Recuperado del sitio de internet de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.htm>

Decreto Legislativo No. 1425. *Decreto Legislativo que modifica la ley del impuesto a la renta* (13 de Setiembre de 2018). Diario Oficial El Peruano. Lima, Perú.

Decreto Supremo No. 093-2002-EF. *Aprueban el Texto Único Ordenado de la Ley del Mercado de Valores* (15 de 06 de 2002). Publicado en el Diario Oficial El Peruano. Lima, Perú.

Espinoza, J. (1984) *Los Principios Contenidos en el Título Preliminar del Código Civil Peruano de 1984*. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2005, Págs. 140-141.

Gaceta Jurídica (2020) *Código Civil Comentado, Tomo I*, Gaceta Jurídica S.A., Lima – Perú, Publicado febrero 2020, página 557.

Gavelán Izaguirre, J. (2014) *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados Vigencia y Aplicación*, Quipukamayoc, 7(13), 121-134.

Giulliani, C. (1962) *Derecho Financiero*, Ediciones de Palma, Buenos Aires 1962. p.93

Gonzalo Angulo, J. A. (1983). *Memoria de la teoría de la contabilidad (concepto, método, fuentes y programa)*. Madrid.

International Accounting Standards Board (IASB) (2016) *Marco Conceptual de Información Financiera*. Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/niif/marco_conceptual_financiera2014.pdf

International Accounting Standards Board (IASB) (2016) *Norma Internacional de Contabilidad 1 Presentación de Estados Financieros*. Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/1_NIC.pdf

International Accounting Standards Board (IASB) (2016) *Norma Internacional de Contabilidad 18 Ingresos de Actividades Ordinarias*. Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/18_NIC.pdf

León Barandiarán, J. (2020) *Código Civil Comentado, Tomo I*, Gaceta Jurídica S.A., Lima – Perú, Publicado febrero 2020, página 736.

León Huancaya, M. (2021) *Entrevista realizada a Marysol León, socia del estudio Quantum, realizada por los autores de esta tesis de manera virtual el 9 de marzo de 2021*. Anexo 3 de esta tesis.

Luyo Acosta, K. (2021) *Entrevista realizada a Khaled Luyo, gerente de Impuestos y Contraloría de Minera Las Bambas, realizada por los autores de esta tesis de manera virtual el 5 de febrero de 2021*. Anexo 3 de esta tesis.

Medrano Cornejo, H. (1981) *Constitución y poder tributario*. Derecho PUCP, (35), 117-129. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/5829>

Mur Valdivia, M. (2003). *Criterio de lo devengado en el Impuesto a la Renta*. VII Jornadas Nacionales de Tributación IFA Grupo Peruano. Relator General del Tema I, 1-34.

Rivera Silva, M. (2021) *Nuevo concepto del Devengado y su aplicación a las actividades empresariales*. XIV Jornadas Nacionales de Tributación IFA Grupo Peruano. Ponentes individuales del Subtema C, 1-17.

Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía (2019) *Manual de Aplicación Práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el Sector Minero*.

Vidal Ramírez, F. (2004) *Código Civil Comentado, Tomo VII – Contratos en General*, Gaceta Jurídica S.A. 1era Edición, año 2004, p. 2003:

Vidal Ramírez, F. (2016) *El Acto Jurídico*, Décima Edición, Año 2016, Editorial Instituto Pacífico S.A.C., página 465.

Villanueva G, W. (2021) *Entrevista realizada a Walker Villanueva, socio del Área de Impuestos y Comercio Internacional de Philippi Prietocarrizosa Ferrero DU & Uría*, realizada por los autores de esta tesis de manera virtual el 26 febrero de 2021. Anexo 3 de esta tesis.

ANEXO I: PROYECTO NORMATIVO PROPUESTO POR EL EQUIPO DE TESIS

LEY QUE MODIFICA EL INCISO A) ARTÍCULO 57 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, APROBADO MEDIANTE DECRETO LEGISLATIVO NUMERO 1425

Artículo 1: Objeto

La presente Ley tiene el objeto de modificar el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto de la Renta, suprimiendo el acápite 1.1).

Artículo 2: Definición

Para efecto de la presente Ley se entenderá por Ley del IR al Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo No. 179-2004-EF y normas modificatorias.

Artículo 3: Modificación del inciso a) del artículo 57 de la Ley del IR

Modifíquese el inciso a) del artículo 57 de la Ley del IR, conforme a los textos siguientes:

“Artículo 57.- (...)

(...)

a) Las rentas de la 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 el enajenante ha transferido al adquirente el riesgo de la pérdida de los bienes.”

DISPOSICION COMPLEMENTARIA MODIFICATORIA

Única. - Modifíquese a partir del 1 de enero de 2022 el inciso a) del artículo 57 de la Ley.

“Artículo 57.- (...)

(...)

a) Las rentas de la 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 acápite 1.1) o 1.2), lo que ocurra primero:

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

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

(...)

Segunda: Vigencia

La presente Ley entrará en vigencia a partir del 01 de enero de 2021.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

I. FUNDAMENTOS

A. Situación Actual

La actual situación en la determinación del hecho sustancial en la venta de bienes requiere que se cumpla cualquiera de los dos supuestos establecidos en el inciso a) del artículo 57 de la Ley del “Impuesto a la Renta”, los cuales son i) la transferencia del control o ii) transferencia de riesgo de pérdida de los bienes.

Asimismo, en la Segunda disposición complementaria final se señala que se debe interpretar el control recurriendo a la norma contable “NIIF 15” vigente.

B. Problemática

La “NIIF 15” es una norma contable, por ende, tiene un enfoque económico y no jurídico. Su función en la “NIIF 15” responde a determinar el momento en que una obligación de desempeño se encuentra satisfecha para el cliente, para ello, necesita ser analizado desde su óptica.

Para tal fin, la “NIIF 15” dispone de una serie de indicadores que denotarían la transferencia del control al cliente. La misma norma señala que estos indicadores no representan requisitos sino más bien una guía de ayuda. Por lo tanto, se requiere de la aplicación de juicios profesionales en su determinación.

En ese sentido, el reconocimiento de ingresos de acuerdo con la “NIIF 15” no necesariamente va a calificar como renta según la Ley del “Impuesto a la Renta”.

Por ende, la determinación del aspecto temporal de la hipótesis de incidencia no debería estar supeditada a un concepto contable cuyo tratamiento puede dar espacio a subjetividades en la aplicación del juicio profesional. Por ello consideramos que la inclusión del término control como determinante del hecho sustancial en la venta de bienes le resta de seguridad jurídica y predictibilidad a la Ley del “Impuesto a la Renta”.

C. Propuesta

Nuestra propuesta se orienta a eliminar el inciso 1.1) del artículo 57 de la Ley del “Impuesto a la Renta” en la que se señala 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.

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

Consideramos que únicamente se debería mantener el acápite 1.2 acerca de la transferencia de riesgos puesto que es un elemento más objetivo para determinar cuándo se produce el hecho sustancial, ya que encuentra contenido, en vías de interpretación, en las normas del “Código Civil”.

II. ANÁLISIS DE COSTO BENEFICIO

La aprobación del presente Proyecto de Ley no generaría ni demandaría gasto o costo alguno al Estado. Por el contrario, de tomarse esta propuesta, nuestro ordenamiento jurídico tributario se dotaría, en mayor medida, de seguridad jurídica y predictibilidad.

DECRETO SUPREMO QUE MODIFICA EL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, APROBADO MEDIANTE DECRETO SUPREMO No. 122-94-EF.

Artículo 1.- Definición

Para efecto del decreto supremo se entiende por Reglamento al Reglamento de la Ley del “Impuesto a la Renta”, aprobado por Decreto Supremo No. 122-94-EF.

Artículo 2.- Modificación del artículo 31 del Reglamento

Modificase el artículo 31 del Reglamento de acuerdo con el siguiente texto:

“Artículo 31.- IMPUTACIÓN DE RENTAS Y GASTOS

Para efectos de lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley, respecto del devengo de rentas de primera categoría, así como de las rentas y gastos de tercera categoría se tiene en cuenta lo siguiente:

a) Cuando el total de la contraprestación se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, el total del ingreso o gasto se devenga cuando ocurra tal hecho o evento.

b) Cuando parte de la 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 ocurra tal hecho o evento.

Para efectos de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 57 de la Ley, se entiende por hecho sustancial:

A todas y cada una de las prestaciones generadoras de ingresos o gastos, así como al derecho de percibirlos.

En el caso de enajenación de bienes a plazo a que se refiere el primer párrafo del artículo 58 de la Ley, se tiene en cuenta lo siguiente:

a) Dicho párrafo está referido a los casos de enajenación de bienes a plazo cuyos ingresos constituyen rentas de tercera categoría para su perceptor.

b) Los ingresos se determinan por la diferencia que resulte de deducir del ingreso neto el costo computable a que se refiere el inciso d) del artículo 11 y los gastos incurridos en la enajenación.

c) El ingreso neto computable en cada ejercicio gravable es aquel que se haga exigible de acuerdo a las cuotas convenidas para el pago, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

d) El costo computable debe tener en cuenta las definiciones establecidas en el último párrafo del artículo 20° de la Ley.”

Artículo 3.- Refrendo

El decreto supremo es refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas.

DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA FINAL

Primera. - Vigencia

El Decreto Supremo entra en vigencia a partir del 1 de enero de 2022.

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS TRANSITORIAS

Primera. – Rentas devengadas completamente hasta el 31 de diciembre de 2021

Las rentas cuyos hechos hayan sido devengados completamente hasta el 31 de diciembre de 2021, se les aplicará las disposiciones establecidas por el Decreto Legislativo 1425, así como por el Decreto Supremo Nro. 339-2018-EF.

Segunda. – Rentas devengadas parcialmente hasta el 31 de diciembre de 2021

Aquellas rentas cuyas prestaciones permitan una identificación independiente y se hayan devengado antes del 31 de diciembre de 2021, les serán aplicables las disposiciones establecidas en la Primera Disposición Complementaria Transitoria.

Las rentas distintas a las señaladas en el párrafo anterior les serán aplicables las disposiciones establecidas en el presente Decreto Supremo.

DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA DEROGATORIA

Única. - Derogatoria

Deróguese el artículo 31 del Reglamento de la Ley del “Impuesto a la Renta” aprobado por Decreto Supremo No. 122-94-EF.

Dado en la Casa de Gobierno, en Lima, a los veintitrés días del mes de junio del año dos mil veintiuno.

FRANCISCO RAFAEL SAGASTI HOCHHAUSLER

Presidente de la República

WALDO MENDOZA BELLIDO

Ministro de Economía y Finanzas

338711-08

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

I. FUNDAMENTOS

1. DEFINICIÓN DEL HECHO SUSTANCIAL

A. Situación Actual

En la actualidad la Ley del “Impuesto a la Renta” y su Reglamento carecen de una definición del concepto de hecho sustancial que ha sido incluido en dichas normas aplicables a partir del 1 de enero de 2019.

B. Problemática

La falta de definición legal del concepto de hecho sustancial genera incertidumbre en los operadores tributarios, al no saber si gravar total o parcialmente una operación de tal manera que le resta predictibilidad y seguridad jurídica. En vista que se carece de certeza del *quantum* que debería ser considerado como ingreso, y es probable que, a través de una interpretación discordante con la Administración Tributaria de la norma, se obtengan bases imponibles distintas generadoras de hechos imponibles. A su vez, cabe resaltar que la problemática alcanza al aspecto material de la hipótesis de incidencia al no tener certeza del monto que deberá pagarse.

C. Propuesta

Dotar de la siguiente definición legal a efectos de tener predictibilidad sobre el reconocimiento de ingresos y gastos:

"Para efectos de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 57 de la Ley, se entiende por hecho sustancial:

A todas y cada una de las prestaciones generadoras de ingresos o gastos, así como al derecho de percibirlos. "

2. TRANSITORIEDAD

A. Situación Actual

A partir del 1 de enero de 2019 existen nuevas reglas aplicables en el devengo de bienes y servicios dispuestas en el Decreto Legislativo No. 1425 y su Reglamento.

En el ordenamiento jurídico peruano las normas rigen desde el día siguiente de su publicación, salvo que haya un dispositivo legal que señale expresamente lo contrario. Ello es aplicable para las leyes tributarias, salvo para aquellas referidas a tributos de periodicidad anual, como el “Impuesto a la Renta”, las cuales rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

B. Problemática

El Reglamento de la Ley del “Impuesto a la Renta” no ha dispuesto de normas que regulen la transitoriedad de aquellas operaciones iniciadas con anterioridad al 31 de diciembre de 2018 cuyos efectos jurídicos se encuentran pendientes.

Asimismo, el principio de capacidad contributiva requiere expedir normas que respeten la correcta valoración de ingresos y la deducción de gastos para la determinación de la renta neta, ello, vinculado con el principio del deber de contribuir y el principio de causalidad señalado en la Ley del “Impuesto a la Renta”.

C. Propuesta

Consideramos pertinente que el Reglamento de la Ley del “Impuesto a la Renta” disponga de normas transitorias que regulen operaciones iniciadas con anterioridad al 1 de enero 2019 en los preceptos siguientes:

- Las operaciones ocurridas hasta el 31 de diciembre de 2018 sin consecuencias jurídicas pendientes de ocurrir se regirán por el concepto de devengo aplicable antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo No. 1425.

- Para las operaciones ocurridas hasta el 31 de diciembre de 2018 con consecuencias jurídicas totalmente pendientes de ocurrir el devengo se regulará bajo lo dispuesto por el Decreto Legislativo No. 1425.

3. HECHO O EVENTO FUTURO

A. Situación Actual

El Decreto Legislativo No. 1425 insertó el concepto de “hecho o evento que se producirá en el futuro” que permite al contribuyente diferir el reconocimiento del ingreso hasta que tal hecho o evento ocurra.

Por su parte, el Decreto Supremo No. 339-2018-EF estableció que no se considerará un hecho o evento que se producirá en el futuro cuando la contraprestación este supeditada a una verificación de calidad, características, contenido, peso o volumen del bien que implique un ajuste posterior al precio pactado y, por lo tanto, no podrá postergarse el reconocimiento del ingreso.

B. Problemática

El Decreto Supremo No. 339-2018-EF que modificó el Reglamento de la Ley del “Impuesto a la Renta” ha incurrido en infracciones a los principios de Reserva de Ley y de Capacidad Contributiva como se explica a continuación:

- El Decreto Legislativo No. 1425 únicamente estableció que el hecho o evento futuro pospone el devengo del ingreso; sin embargo, el Decreto Supremo No. 339-2018-EF estableció la excepción señalada en el segundo párrafo del inciso A., la cual no se encontraba contemplada en el Decreto excediendo de esta forma el marco regulatorio establecido para elaborar el reglamento, hecho que afecta el Principio de Reserva de Ley.

- Por otro lado, la excepción señalada en el segundo párrafo segundo del inciso A. en el fondo está obligando al contribuyente a tributar sobre una base estimada de ingresos y no sobre una base real porque aún no se encuentra definido el precio final del bien vendido, en tal sentido, al tributar sobre estimados se estaría afectando el principio de capacidad contributiva.

C. Propuesta

En ese sentido, es claro que el Decreto Supremo No. 339-2018-EF afecta los principios de Reserva de Ley y de Capacidad Contributiva, por lo que corresponde suprimir el texto referido a la limitación de diferir el reconocimiento del ingreso en el caso del hecho o evento que se producirá en el futuro.

II. ANÁLISIS DE COSTO BENEFICIO

La aprobación del presente Proyecto de Ley no generaría ni demandaría gasto o costo alguno al Estado. Por el contrario, de tomarse esta propuesta, nuestro ordenamiento jurídico tributario se dotaría, en mayor medida, de seguridad jurídica y predictibilidad respetando los principios de capacidad contributiva y reserva de Ley.

ANEXO II: ABREVIATURAS Y SIGLAS

IR	Impuesto a la Renta
LIR	Ley del Impuesto a la Renta
DL 1425	Decreto Legislativo No. 1425
Reglamento	Decreto Supremo No. 339-2018-EF
NIC	Norma Internacional de Contabilidad
NIIF	Norma Internacional de Información Financiera
SUNAT	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

ANEXO III: ENTREVISTAS

1. Entrevista realizada a David Bravo – Socio del Estudio Bravo Sheen

La entrevista fue realizada el 4 de febrero de 2021 por videollamada y la presentamos a continuación:

Equipo de tesis: Buenas noches, David. Somos alumnos de la Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo de ESAN. Estamos realizando una tesis sobre el análisis de la condición suspensiva en el Decreto Legislativo No. 1425 en los contratos de exportación de las empresas mineras peruanas. Dentro del desarrollo de la tesis, estamos entrevistando a diversos especialistas en la materia para conocer sus opiniones sobre este tema.

¿Qué comentarios generales tienes sobre la emisión del Decreto Legislativo No.1425?

Entrevistado: Dentro de la norma se trata un tema importante referido al reconocimiento de ingresos. El reconocimiento de ingresos nos habla de estas famosas obligaciones de desempeño. Entonces, por ejemplo, si yo vendo un producto, una máquina altamente sofisticada que requiere una instalación, un montaje, una calibración para que pueda ser utilizado efectivamente por el adquirente, mientras yo no cumpla esta condición de desempeño que no solamente es la entrega de la máquina, sino también su instalación y montaje, no hay reconocimiento de ingreso, porque, obviamente, yo no entrego el producto, o sea, no entrego una máquina en caja y esto ya de por sí me genera los beneficios económicos. Quien lo adquiere debe tener control sobre ese bien y solamente tendrá control cuando esté listo ese producto para ser explotado, esa máquina este instalada con su montaje y su calibración.

Esta es una obligación de desempeño en una venta de un producto de esa naturaleza. No estoy hablando de un televisor porque tú tienes un televisor, lo entregas, yo lo enchufo y yo lo uso, o sea, yo no necesito que vaya el técnico. Va a ir el técnico, pero sería irrelevante en esa obligación de desempeño para los reconocimientos, pero en una máquina altamente sofisticada sí lo es. En la NIIF 15, no reconozco el ingreso hasta que esté debidamente instalado el montaje y calibrada la máquina. En la norma tributaria, reconoces el ingreso cuando entregas el bien y la obligación de desempeño, de su instalación y montaje, es otra transacción que la reconocerás en su debida oportunidad. Eso es lo que me dice la norma tributaria, es decir, la norma tributaria no quiere que se aplique en NIIF 15 porque dice que está llena de subjetividades como, por ejemplo, si yo sé que en mi venta voy a tener una morosidad del 10% o el 20%, yo no reconozco el ingreso al 100%. Si yo sé que ese cliente que le vendo siempre tiene derecho a una bonificación, siempre tiene derecho a un descuento, porque estadísticamente siempre me compra y supera la meta, yo no reconozco el 100% cuando le vendo a ese cliente, sino que ya tengo que castigarlo o reducirlo en esa bonificación y ese descuento que, pese a que no se lo he dado todavía, por estadística, se lo voy a dar. Por eso la exposición de motivos es muy

interesante porque me dice: “Yo no quiero que tú apliques esos criterios de la NIIF 15 sobre control o sobre cumplimiento de obligaciones de desempeño para que me difieras el ingreso, yo no quiero que difieras el ingreso”. Y este es un error, en mi opinión, y de muchos especialistas en materia tributaria.

Están tratando de decirme que como ahora se aplica la NIIF 15, cosa que no es cierto, en materia tributaria, no en su integridad, entonces lo que diga el contrato es lo que manda. Y si el contrato dice que el reconocimiento de ingresos se va a dar cuando salga el sol, entonces vas a poder diferirlo hasta cuándo salga el sol. No es así, vuelvo a repetir, está norma lo ha hecho el MEF, es un Decreto Legislativo. Lo que quiere el legislador tributario es que no se difieran ingresos por cualquier situación, sino que esa condición suspensiva sea una condición suspensiva que no dependa de la voluntad de las partes. Ejemplo, las regalías.

Si yo pacto una regalía del 10% sobre las ventas, es imposible que yo sepa cuál ha sido la venta en el trimestre, en el semestre o al final del año. Pues si yo digo: “Las regalías se pagarán en función al 10% de las ventas anuales”. Esa es una condición suspensiva que no hay manera que ni el contribuyente, ni la SUNAT, ni el Tribunal sepan, para reconocer el ingreso en forma anticipada, porque hasta que no haya venta y no se hayan cumplido los 12 meses, no hay manera de calcular ese 10%. Ese es un caso típico que la propia exposición de motivos pone como ejemplo de condición suspensiva. Pero la propia exposición de motivos dice: “No es una condición suspensiva la calidad, la cantidad, el volumen.” Lo que dice la exposición de motivos, ratificado por un informe de la SUNAT, es que cuando se den esas condiciones, se reconoce el ingreso y el ajuste se hace después, es decir, cuando el adquirente haya recibido la mercadería y diga: “Oye, no era la calidad, no era el volumen, no era la cantidad, no era el tamaño, no era el peso, no era en color”. En ese momento que se haga ese tipo de reclamo y sea aceptado el reclamo por parte del proveedor, se hará el ajuste correspondiente por la nota de crédito que corresponda.

Pero cuando se entrega, con la sola entrega de la mercadería, se reconoce el ingreso. Entonces, efectivamente eso nos genera un problema porque entiendo que, a nivel de agroexportación, a nivel de minería, se da mucho el tema del tamaño, volumen, precio, que son, en nuestra opinión, siempre condiciones suspensivas. Porque claro, yo puedo creer que estoy entregando el producto de la mejor calidad posible, pero resulta que el control de calidad de mi cliente no aprueba lo que le he entregado. “¿Sabes qué? Ese tomate, no. Yo lo quería de un color rojo intenso. Me has traído un tomate medio descolorido, no te lo acepto”. “Oye, pero según estándar, según mi norma técnica peruana, el tomate es así.” “Sí, pero acá no te lo acepto”. ¿Yo cómo lo sé? El tamaño, el volumen, digamos que compras a granel, ese producto puede tener una serie de impurezas. Va a pasar seguramente por un filtro para saber cuánto de eso es tierra o piedra. Cuánto de eso es producto que realmente pesa, pero no es el producto. Yo tengo que

pensarlo nuevamente para saber cuánto de producto realmente me has entregado. En mi opinión, eso es una condición suspensiva porque yo no sé exactamente si te ha entregado realmente las dos toneladas o una tonelada 800. Sin embargo, eso, para la norma tributaria, no es condición suspensiva, significa que voy a tener que reconocer el ingreso por las dos toneladas que te he entregado y luego, cuando tú me devuelvas media tonelada, haré el ajuste correspondiente, obviamente cuando coincidíamos si realmente se trata de un problema de volumen, peso o calidad. Entonces, esto nos pone en una situación, no diría peligrosa, pero sí de reconocer un ingreso por anticipado cuando posiblemente el ingreso no se vaya a generar en su totalidad.

Si estamos hablando de que esta situación sucede en el mismo año, en teoría, no pasaría nada. Porque si yo te entrego 100 productos en enero y resulta que tú me aceptas 80, entonces, dentro del mismo año no me va a afectar en Impuesto a la Renta anual, pero si el pago a cuenta. Sí yo ya pagué en enero un pago a cuenta sobre 100, cuando realmente la venta es sobre 80. O sea, el impuesto anual no se vería alterado, pero sí el pago a cuenta y ahora, en actuales circunstancias, es caja. Mi caja que se está yendo hacia el fisco, cuando todos necesitan justamente cuidar la caja. Desde ahí, si hay un problema, pero vuelvo a repetir, la exposición de motivos respalda la posición de la SUNAT. Y la exposición de motivos es de quien hizo la norma, o sea lo hizo con esa intención. Entonces yo creo que ahí tenemos un problema en estos casos. No es tan fácil como colocar una cláusula en el contrato y que eso me va a proteger de no reconocer el ingreso, no es así, porque ya la propia norma, es más, el tema del control, por ejemplo, es sumamente interesante.

Nosotros tenemos dos ejemplos que quiero poner sobre el tema del control. El control, según la propia norma, ¿Qué me dice? Cuando se entienda el control, o sea, las estimaciones, los acuerdos, la recompra, por ejemplo, no son reconocidos para efectos tributarios. En el tema de control hay un tema bien interesante, dice: “El adquirente tenga control sobre el bien, tiene el derecho de decidir sobre el uso del bien lo que me abre sustancialmente los beneficios del mismo”. Y aquí, por ejemplo, hay un tema interesante, nosotros tuvimos dos casos. El primero, la venta de vehículos por parte de un concesionario. Cuando uno va a un concesionario y quiere comprar un carro, un auto, uno lo que ve ahí es un modelo de auto, los autos no están en el almacén de la compañía que vende el auto, están en un depósito aduanero sin haber sido nacionalizados porque obviamente, mientras no se venda, la empresa no va a pagar derechos arancelarios ni IGV por la importación de un auto que no ha vendido. Una vez que se cierre el “deal” con el cliente y si aprueban su crédito vehicular o da la cuota inicial o lo que fuere, recién se activa todo para “desaduanar” el vehículo de este cliente. Entonces ese vehículo no está a nombre de nadie, ¿correcto? Con esa cuota inicial o costo de crédito vehicular, el concesionario va al depósito aduanero y “desaduana” el vehículo, paga los derechos arancelarios, ¿y qué hace después? registra el vehículo, ¿a nombre de quién? A nombre del comprador. Y pueden pasarse

15 o 20 días y ese comprador no tiene el vehículo a su disposición. No lo tiene, no se lo han entregado, se lo entregan de 15 días, 20 días, pero la pregunta que nos hacíamos con este concesionario que nos hizo la consulta es, si la persona ya sabe que el vehículo está a su nombre en los Registros Públicos, ¿puede o no puede disponer de ese vehículo así no lo tenga físicamente a su lado? Por ejemplo, ¿podría entregar en garantía al vehículo? Sí, yo creo que sí. ¿Por qué? Porque yo voy al banco y le digo: “Quiero un préstamo personal”. “Ok, ¿qué garantías me da, señor? ¿Qué va a preñar?” “Mi vehículo”. “¿Dónde está?” “Acá está la tarjeta de propiedad, tengo un vehículo a mi nombre”. Dos, ¿Lo puedo vender? Sí lo puedo vender, si está mi nombre. Voy a la notaría y el notario no me pide ver el carro, me pide ver la tarjeta de propiedad, ve el contrato de compraventa y se acabó. Por lo tanto, miren que interesante, esa empresa ya tenía que reconocer el ingreso porque ya lo había transferido el control al propietario pese a que no le había entregado el vehículo, eso es un punto del Código Civil el cual dice que la transferencia de bienes muebles se produce por entrega.

Pero en este caso, la norma tributaria dice con el control y esa persona ya tiene el control, ya puede disponer del auto, no puede manejarlo, pero lo puede preñar, puede obtener un préstamo, puede venderlo, puede donarlo, o sea, puede disponer del auto, Pero no puede obtener beneficios económicos, no lo puede alquilar, no puede hacer taxi con él, pero sí tiene el control del punto de vista jurídico porque puede entregarlo en prenda, lo puede vender, lo puede donar, por ejemplo.

Obviamente el sistema de este concesionario no estaba preparado para eso. Ellos reconocían el ingreso cuando le entregaban la llave al propietario, pero con esa nueva regla del devengo decíamos: “En todo caso, si vas a reconocer antes entregando la llave, reconociendo el ingreso, puede ser contingente”.

Equipo de tesis: Pero doctor, ahí no habría transferencia de riesgo.

Entrevistado: La norma tributaria dice control o transferencia de riesgo, lo que ocurra primero, y aquí ya transferiste el control.

Porque, efectivamente, si estando en el almacén le cae una piedra al auto y se tiene una pérdida, el propietario no es responsable porque todavía está bajo la custodia del concesionario. Entonces no hay transferencia de riesgo, pero sí hay transferencia de control.

Equipo de tesis: Claro.

Entrevistado: Las ventas en consignación. La venta en consignación no es venta, ¿Estamos de acuerdo? Porque yo te entrego un producto para que tú recién lo ofrezcas a un tercero. Entonces yo no voy a reconocer cuando te entrego el producto de consignación como una venta, lo que voy a tener es un registro de consignaciones donde voy a decir te he entregado tantos productos por un mes y tú al mes me vas a rendir cuenta, de cuántos vendiste y cuántos me devuelves porque todavía no hay venta. Y yo recién, respecto a lo que tú has vendido, te

voy a facturar y en ese momento, automáticamente, se producen dos ventas, o sea, mejor dicho, se reconocen dos operaciones. Cuando el consignatario vende automáticamente el consignante, a pesar de que no sabe todavía de que el consignatario ha vendido, también debería reconocer una venta. El IGV funciona así, es decir, ejemplo, lo voy a plantear otra manera, hoy te entrego mercadería para que tú vendas y te digo, “Nos vemos en 15 días”. Porque yo no voy a estar atrás tuyo para saber cuánto vendes, simplemente te entrego la mercadería y pactamos. De aquí a 15 días hacemos un corte y vemos cuánto has vendido. Pero tú has vendido en el día, tú como consignatario ya vendes porque ya tienes la mercadería en tu almacén o, mejor dicho, en tu tienda.

Empiezas a vender, pero recién el día 15 yo me entero cuánto has vendido y recién ese día te facturo, ¿de acuerdo? Y lo reconozco dentro del mes de febrero, imagínate que yo te diga: “Nos vemos en 30 días”. Entonces nos vamos a ver un 4 de marzo. Pero tú me dices: “David, he vendido el 8 de febrero, el 10 de febrero, el 20 de febrero, ¿cuándo reconozco la venta?” No en marzo, la reconozco en febrero porque se supone que tú no podías haber vendido algo que yo a su vez no te había vendido a ti. Entonces, para IGV, ¿cómo funciona? Pese a que tú me liquidas las ventas en marzo, yo tengo que reconocer toda la venta de febrero como si te lo hubiera vendido. O bajo el supuesto de que tú no podías vender algo que no era tuyo, tú vendiste algo que yo asumí que ya te había transferido y que, en todo caso, no te había facturado. Así funciona.

¿Qué sucede en renta con las nuevas reglas? Cualquier contrato de consignación tiene dos cláusulas muy interesantes. La primera, que yo te entrego uno para que tú lo vendas, ¿sí o no? La pregunta es, ¿te he transferido el control o no? Esto aprovecha que el mismo día que recibe la mercadería de los productos que te he entregado, los puedes transferir a terceros, ¿o no? Sí puedes. Claro que sí puedes porque en el consignatario, o sea, yo no te entrego una consignación y te digo: “Mira, puedes venderlo a partir de 10 días o lo puedes vender de aquí a 15 días”. Te entrego y ya los puedes vender, lo que significa que tienes control porque puedes disponer de los beneficios del bien.

En segundo lugar, hay una cláusula de transferencia de riesgo. Si yo te entrego bienes en consignación en septiembre, ¿quién responde? El consignatario, por lo tanto, el consignante, ¿debe o no reconocer un ingreso desde que entrega la mercadería en consignación para efectos tributarios? Sí debe, porque se dan las dos condiciones, el control y el riesgo, es bien interesante.

Entonces, aquello que no es ingreso contablemente no lo reconoce, tremendo problema para los contadores, porque vas a tener un problema de que estás reconociendo como ingreso cuando corresponde contablemente, ya lo has reconocido tributariamente, tienes que hacer un ajuste de papeles de trabajo, quitar obviamente lo que has reconocido como ingreso un mes en el otro y en la consignación es una locura porque tú estás reconociendo desde que entregas la

mercadería, toda la venta, tributariamente, pero tú sabes que contablemente eso no es venta. Entonces tú vas a tener un control de tu consignación contable y un reconocimiento de ingreso por adelantado para efectos tributarios con la sola entrega de la mercadería. Entonces esos son los problemas. Primero, que bueno que ya tengamos una definición jurídica de devengo. Eso no está mal. Que la norma no nos guste, que nos parece que es abusiva, lo que quieras, pero antes no teníamos nada. Era pura NIC 18 la interpretación que tenía el contribuyente, la SUNAT es criminal de la NIC 18, tremendos problemas que hemos tenido.

Ahora ya tenemos una norma jurídica, que se aparta, en servicios no tanto, pero en venta de bienes se aparta, digamos en una manera muy contundente respecto a la NIIF 15. En servicios no tanto porque le permite al contribuyente de alguna manera reconocer en función al grado de avance, en función al tipo de operación que tiene, o sea, le da cierta libertad, pero en venta de bienes, no. Entonces, lo que sí es súper conservadora. Hay que reconocer el ingreso por adelantado y yo no iría por algunas interpretaciones que he escuchado. “No, mira, sí se puede diferir porque puedes poner una clausulita en el contrato, entonces de esta manera evitas el impuesto”. La verdad, yo creo que no es así, no me parece que sea así porque no es la intención del legislador, no está plasmado eso en la exposición de motivos. Es más, la SUNAT ha tomado una posición muy interesante y también con los bonos a los trabajadores, que están en función de las utilidades y lo que ha dicho es que mientras no hay utilidad, ¿de qué bono estamos hablando? No lo puedes estimar, lo que significa que la SUNAT está tomando la posición de la exposición de motivos.

No incluyas estimaciones, cualquier contrato de retroventa no tiene efecto tributario. Lo tendrá jurídicamente cuando efectivamente el comprador o el vendedor recompra el producto, pero en la primera venta se reconoce el ingreso. Y en el momento de la reventa se reconocerá otra vez el ingreso de ese lado del comprador original al vendedor original, pero se reconoce ingresos desde el inicio. Trayendo todo eso al tema que tienen ustedes, definitivamente las condiciones suspensivas vinculadas con calidad, volumen, tamaño, no van a tener ningún impacto, o mejor dicho, para no reconocer el ingreso, se va a tener que reconocer el ingreso y posteriormente, como consecuencia de los reclamos, de los procedimientos que hay entre comprador y vendedor, se harán los ajustes correspondientes, pero no hay que esperar hasta que haya ese procedimiento de control para recién reconocer el ingreso. Eso ya no va a jugar así, ya no vamos a poder diferir tributariamente en esos casos.

Equipo de tesis: Claro y, por ejemplo, en el caso de control la norma en la segunda disposición final dice que únicamente para definir el control, nos remitamos a la NIIF 15, cuando en el resto del apartado de la norma prácticamente se ha alejado.

Entrevistado: Claro, te lo pone como residual, O sea, pese a lo que yo te he dicho, no estás en ningún supuesto, ándate a la NIIF 15. O sea, prácticamente te dice: “No te vayas a la NIIF

15”. Porque está tan claro lo que es control jurídicamente hablando y lo que es riesgo, que realmente la NIIF 15 es totalmente residual. Y todo el mundo estaba alegre, estaban contentos cuando se pensó que se iba a hacer una reforma sobre devengo, todo el mundo pensó en la NIIF 15 y empezamos a estudiar NIIF 15, porque decíamos: “La norma tributaria, lo que va a ser recoger la norma contable y no lo hizo.”

Y tenemos una discrepancia con NIIF 15 enorme entre lo tributario y lo contable, es correcto.

Equipo de tesis: Entiendo que la idea era un rol recaudador.

Entrevistado: Totalmente.

Equipo de tesis: Ellos lo que buscan es recaudar, y en este rol recaudador, yo creo que, al establecer la condición suspensiva, el hecho o evento futuro y está excepción de calidad, yo creo que se han alejado de las definiciones que da el Código Civil al tema de la condición. O sea, se han alejado de una excepción propia y no han tomado en cuenta las características de lo que es la condición que en realidad lo que hace es inexigible las prestaciones. Si es inexigible, no debería haber reconocimiento. Pero han hecho una excepción específica por un tema recaudador, porque en el tema de minería, la recaudación es enorme, en el tema de agroexportación también, entonces han hecho una excepción específica alejándose un poco del tema jurídico.

Entrevistado: Totalmente de acuerdo, Diego. A eso le llamamos autonomía dogmática del derecho tributario. En la ley del IGV, por ejemplo, encuentras que es bien mueble y te encuentras con intangibles. Es decir, ¿Cómo un derecho de autor puede ser un bien mueble? No lo es, pero desde el punto de vista tributario es bien mueble y, el país, cuando te dicen una venta de un bien inscrito en el Perú vendido fuera de Perú, es venta de mi país de bienes muebles. “Igual, oye, pero no es el país, no estaba dentro del territorio nacional y de las 200 millas”. Pero como estoy inscrito en el Perú, no importa que esté en Ecuador cuando se vendió el auto. Cómo está inscrito en el Perú, se reconoce una venta en el país de bienes muebles, o sea la autonomía dogmática del derecho tributario hace que el legislador tributario se aparte de cualquier otra disciplina jurídica, como en este caso, atropellando lo que es una condición suspensiva del Código Civil, totalmente de acuerdo.

¿Cuál es el motivo en este caso? La recaudación, no hay otro. Adelantar ingresos. No diferir ingresos, esa es la regla, en mi opinión, que ha tenido el legislador cuando ha pensado en esta definición jurídica de devengo.

Equipo de tesis: E Inclusive en esta compraventa de bienes, por ejemplo, de la exportación, en realidad tampoco se cumpliría uno de los hechos sustanciales que es el control, porque la persona, el comprador que tiene el bien, no puede disponer de él.

Entrevistado: Una pregunta, ¿bajo qué incoterm se vende? Acuérdate que también los incoterms, por ejemplo, si es un FOB, free on board, ya transferiste el riesgo, ¿no?

Equipo de tesis: ¿Pero el control?

Entrevistado: Es que es uno u otro, Diego, es uno u otro. Entonces ya trasferiste el riesgo, por lo tanto, ya vendiste, Mira, mira qué interesante. Ojo, los incoterms no necesitan transferencia de propiedad, no necesariamente, pero sí transferencia de riesgo. ¿Estamos de acuerdo? Porque yo, en un contrato de compraventa internacional, podría decir que la transferencia del mineral se produce con el pago o se produce cuando el bien llegue al almacén del cliente, sí, pero si es FOB, el riesgo ya se transfirió cuando pusieron el mineral a bordo del buque y eso sucedió en el Callao, pues ya transferiste control. Tributariamente, reconocerías ese ingreso, yo creo que sí. Tendrías que tratar CIF para que llegues a destino. Ojo, en FOB, transferencia de riesgo, no hay manera de decir que no se ha transferido el riesgo porque el FOB es eso, free on board. Eso significa que ya se cumplió una de una de las condiciones. La norma, no dice que se cumplen las dos, una de ellas. Transferencia de riesgo, en el FOB se transfiere un riesgo.

Equipo de tesis: ¿Y a qué sector considera que esta norma ha afectado más? O sea, nosotros estamos analizando desde el punto de vista minero. De hecho, también hemos leído en algunos informes, ciertas apreciaciones que el sector agroexportación también afectado, ¿y hay algún otro sector donde esté afectando la aplicación del DL 1425?

Entrevistado: Yo creo que en todos los casos donde, efectivamente, hay una condición como las que hemos visto de cantidad, volumen, precio. Porque lo usual siempre ha sido no reconocer el ingreso hasta que la condición no se dé por cumplida. Entonces el caso de minería y agroexportación es absolutamente típico, porque son dos actividades productivas donde realmente se entrega algo y no se sabe todavía si ese algo va a ser aceptado en su integridad. Sí, de hecho, posiblemente en algún otro sector, no recuerdo en este momento, pero va a suceder mucho como en las consignaciones, por ejemplo. Tengo caso de empresas editoriales, que entregan los libros en consignación, ya están reconociendo el ingreso de quien lo entrega. Todos estos casos donde efectivamente se entrega un bien para que sea revisado, para que sea filtrado, previamente pasa por un control de calidad. Todos estas estas actividades productivas tienen el problema del reconocimiento del ingreso por ahí.

Equipo de tesis: ¿Y qué ajustes considera que se debería proponer a la norma?

Entrevistado: Bueno, tendría que eliminarse esa referencia a la condición suspensiva y posiblemente reconocer la condición de suspensiva tal como está en el Código Civil. Una venta sujeta a prueba, por ejemplo, en el Código Civil, que es una condición suspensiva, la venta sujeta a prueba justamente significa eso. Que pase por una prueba y que no se dé por perfeccionada la venta hasta que esta prueba no se haya producido o no haya corrido el plazo

porque también puede suceder. Yo decía: “Oye, te doy diez días. Si en diez días no has probado el producto que te entregué, lo entiendo por vendido.” O sea, o se cumple el plazo o se cumple la condición, pero es un diferimiento, efectivamente, reconocimiento de la operación hasta que no se produzca o la prueba no haya vencido el plazo para que esta prueba se realice. Eso debería hacerse, pero vuelvo a repetir, tomando en consideración que esta norma tiene un evidente afán recaudatorio, dura mucho, por lo menos el Poder Ejecutivo no lo va a hacer. Ahora, podría ser a través de una ley, eso sí, el Congreso lo podría hacer.

Equipo de tesis: Mencionaste que no se presentarían muchos problemas en el caso del reconocimiento cuando se da dentro del mismo año.

Entrevistado: Claro, porque acuérdate que el Impuesto a la Renta es anual.

Equipo de tesis: Entiendo que el gran problema sería cuando se da en los meses finales e inicios del siguiente año.

Entrevistado: Claro, porque imagínate, yo te vendí la mercadería que estaba todavía sujeta prueba, te la entrego en diciembre, reconozco un ingreso, pago el Impuesto a la Renta anual por esa venta también y resulta que en enero, en febrero hay un ajuste importante en esa venta y ese ajuste lo voy a tener que ver en el 2022 ¿no? Claro, ahí se genera un problema en el pago a cuenta y en el pago anual.

Equipo de tesis: Te deja dejás sin liquidez.

Entrevistado: Claro te deja sin liquidez, y ahora, imagínate, en la situación que estamos donde todos estamos cuidando centavos.

Equipo de tesis: Lo peor que podría pasar es que genere un menor pago y luego la SUNAT me diga: “¿Sabes qué? Pagaste menos” Y Se genere una multa.

Entrevistado: Sí, definitivamente eso es lo que va a hacer. La SUNAT te va a decir: “Mira, tu debiste haber reconocido el ingreso en diciembre, ¿Por qué lo pateaste al año siguiente?” Es más, el año siguiente vas a decir, y nos ha pasado a nosotros, con la norma anterior que se facturaba en diciembre y se entregaba en enero, entonces lo normal hubiera sido que para el IGV está correcto porque el IGV se genera cuando se emite el comprobante o se entregue el bien, lo que ocurra primero. Si tu facturaste en diciembre, reconoces lo que es en diciembre para IGV, pero para renta no porque no habías entregado el bien, no habías transferido riesgos y beneficios como decía la NIC 18. Entonces, esta renta era del año siguiente pero el IGV sí se quedaba en el año anterior. Cuando venía la SUNAT, esta venía a fiscalizar el año siguiente, porque esta empresa lo que había hecho era reconocer el ingreso en renta e IGV en el mismo año en que facturaba, no cuando entregaba.

Entonces al año siguiente, el año dos, no había reconocido un ingreso porque eso había sido en el año uno. La SUNAT fiscalizaba el año dos, decía: “Has omitido un ingreso.” Porque de acuerdo a tus guías de remisión, estas guías las has entregado en enero del año dos. Entonces,

¿qué decía el contribuyente? “Oye, pero te he pagado mayor impuesto en el año uno.” Y la SUNAT decía: “Pídemela devolución, pero me pagas el tributo con multa.” En el año dos. O sea, le he reportado mayor ingreso en el año uno y la SUNAT decía: “Bueno, has hecho un pago indebido, en exceso. Inicia tu procedimiento de devolución, pero en el año dos que te estoy fiscalizando, has omitido ingresos.” Si me entregas el impuesto, más las multas y los intereses. Así es.

Equipo de tesis: Y esto también va en contra del principio de asociación porque si va a diferir un ingreso, también tendría que diferir todos los costos y los gastos asociados.

Entrevistado: Sí, clarísimo, tienes toda la razón. O sea, si yo facturo noviembre, pero no entrego no tengo que reconocer ningún ingreso en renta de diciembre. O sea, IGV está bien, pero obviamente, al momento de hacer mi PDT, mi 621, eso no es un ingreso para rentas, solamente es para IGV. Entonces, en este caso la empresa hizo mal, pero hay muchas empresas que hacen eso. Es decir, que facturan y reconocen, como el 621 quieren que la base y la renta y el IGV sea la misma, simplemente lo copian. “Ah ya, mil en renta, mil en IGV”. Eso es pésimo. Yo siempre les digo a mis alumnos cuando dictaba, que hay que preocuparse cuando el 621 tiene la misma base en renta e IGV. Ahí hay que preocuparse, no cuando no coinciden, al contrario, lo normal es que no coincidan. Lo normal es que no coincidan, pero la SUNAT cree que todo es igualito y más bien, cuando no coinciden, te llaman por una supuesta inconsistencia.

Es todo lo contrario. No deben coincidir, salvo que tu entregues la mercadería y las facturas en el mismo mes, pero no siempre sucede así. Fines de mes facturas para asegurarte la venta y entregas al mes siguiente. Entonces, normalmente en una venta, una empresa comercializadora, no tendría por qué coincidir las bases imponibles. Sin embargo, coinciden, está mal. No es como reconocer una venta por un adelanto que también sucede. Reconozco el ingreso, es un anticipo, eso es un pasivo, eso no es un ingreso. Sin embargo, las empresas reconocen el ingreso en renta por un anticipo. No tiene ningún sentido.

Equipo de tesis: Así es.

Entrevistado: Espero haberlos ayudado. Que les vaya muy bien en la maestría, éxitos.

Equipo de tesis: Hasta luego David.

2. Entrevista realizada a Roberto Casanova - Regis – Socio del área de Tax & Legal en KPMG Perú

La entrevista fue realizada el 28 de enero de 2021 por videollamada y la presentamos a continuación:

Equipo de tesis: Buenas noches, Roberto. Somos alumnos de la Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo de Esan. Estamos realizando una tesis sobre el análisis de la condición suspensiva en el Decreto Legislativo No. 1425 en los contratos de exportación de las empresas mineras peruanas.

Entrevistado: El concepto, antes de saltar el concepto de devengo jurídico, veamos el concepto de devengo en la IFRS 15. La IFRS 15 establece una metodología de cinco pasos para medir el ingreso.

Primero, tú identificas la existencia de un contrato con clientes, Luego, en ese contrato tú identificas un sinnúmero de obligaciones de desempeño.

¿Y por qué usó los términos? Voy a usar los términos estrictamente financieros conforme son usados en la IFRS 15, para luego hacer el match entre los conceptos financieros y los conceptos jurídicos para que vean donde conversan y donde no conversa. Entonces la IFRS 15 regula esta metodología de cinco pasos para reconocimiento del ingreso, entonces identificas un contrato con clientes. Hay ciertas condiciones que tú tienes que verificar que se cumplen para que le des *check* a este primer paso, la existencia de un contrato con clientes. Luego, dentro de este contrato con clientes, desmenuzas todas y cada una de las obligaciones de desempeño a favor de este cliente. Tercer paso, le asignas un valor de mercado al contrato. En un cuarto paso, ese valor de mercado asignado a todo el contrato, lo prorateas, lo distribuyes, lo asignas a todas y cada una de las obligaciones de desempeño. Y en el quinto paso, reconoces o mides el ingreso sobre la base del grado de cumplimiento de cada una de las obligaciones de desempeño, ¿no es cierto? Muy bien.

La IFRS 15 se aplica para enajenación de bienes y prestación de servicios. El concepto de devengo jurídico conforme está en el 1425, parte, vamos a decirlo de alguna manera, agrupa las prestaciones de desempeño llamadas prestaciones en sentido jurídico obligacional, ¿no es cierto? O sea, prestación de desempeño en terminología IFRS 15 es igual a prestación como objeto de la relación obligacional en términos jurídicos. Entonces el 1425 lo que hace es, vamos a agrupar las prestaciones en sus dos grandes categorías, enajenación de bienes y prestación de servicios. Y para pura y exclusivamente los conceptos de enajenación de bienes, se remite a dos conceptos, a los conceptos de transferencia de control o transferencia de riesgo conforme estos términos son definidos en la IFRS 15. Entonces la definición de devengo, lo que ha hecho es

“juridizar” y llevar a ley los conceptos de manera estática, porque es una sola versión del IFRS 15, ojo, es la versión de IFRS 15 que estaba vigente al momento de la evaluación del 1425, es decir, se congeló los conceptos de transferencia de riesgo y transferencia de control. Primero transferencia de control y transferencia de riesgo. Para nada más no sirve la IFRS 15 en temas fiscales, solamente para evaluar un medir, los parámetros, con los cuales vamos a entender reconocidos los conceptos de transferencia de control o transferencia de riesgo para la enajenación de bienes, luego la meten en el cajón y no sirve para nada más y lo digo porque ustedes están hablando del devengo en el caso de exportación.

Equipo de tesis: Sí.

Entrevistado: Ya. En el caso de servicios la regla general es, salvo las reglas específicas, vamos a medir el devengo sobre la base del grado de realización o de cumplimiento de la prestación, que no es otra cosa que el grado de cumplimiento de la obligación de desempeño en términos IFRS 15. Entonces ahí los conceptos van cuadrando, pero no sirve para nada más. Entonces fíjense que cuando hablamos de devengo jurídico en el caso de enajenación de bienes y la exportación subyace a la operación de exportación una enajenación de bienes, debemos verificar primero la realización del hecho imponible, y la realización del hecho imponible en materia fiscal exige que se produzca la enajenación, Y para determinar cuándo se produce la enajenación, nos vamos al artículo 5° de la Ley del Impuesto a la Renta, transferencia de dominio a título oneroso. Entonces, primero verifico que hay enajenación y luego podré recién medir si el ingreso generado por dicha enajenación ha devengado o no. Ese es un tema bien importante y muy olvidado. Muchos dicen: “Oye, transferiste control, transferiste riesgo.” “Sí, lo transferí, pero no hay enajenación”. Entonces si no hay enajenación, no hay devengo de ingresos en enajenación de bienes porque primero tiene que haber enajenación de bienes.

Fíjense que el 1425 dice: “En los casos de enajenación de bienes, se considerará devengado el ingreso cuando ocurra primero o la transferencia de control o la transferencia de riesgos, lo que ocurra primero. Pero la norma presupone como requisito indispensable para la obligación de medir el devengo, que se haya producido el hecho imponible que es enajenación. Entonces si no hay enajenación, no hay devengo de ingreso, y esa secuencia es muy importante.

Entonces cuando la norma habla en términos jurídicos de hecho o evento futuro y de condición suspensiva, está hablando de dos conceptos totalmente diferentes y en la ponencia mía hay un gráfico que es bien claro, la condición suspensiva incide sobre los elementos, sobre la fuerza vinculante y exigibilidad del vínculo obligacional que tiene como objeto la prestación. Ejemplo, ¿cuál es la obligación que nace con motivo de la venta de bienes? Que yo agarré el bien y te lo entregué en propiedad. Entonces la condición suspensiva va a decir que esa obligación de transferir en propiedad va a quedar congelada, no va a tener efecto traslativo hasta que se cumpla la condición suspensiva. Entonces en tanto penda la fuerza jurídica vinculante

de la relación obligacional de una condición suspensiva, no podemos hablar de enajenación. ¿Por qué? Porque: “Oye, te quiero vender, sí. Tengo toda la intención de venderte, sí.” Pero como la obligación está suspendida, no hay efecto traslativo, no puede haber efecto traslativo a título oneroso por más que haya eventualmente habido transferencia de riesgo o, eventualmente, transferencia de control en los términos en los que se define en la IFRS 15, porque la IFRS 15 no exige la verificación del concepto de enajenación. Entonces tengan mucho cuidado con eso porque si me toca ser su jurado, los pulverizo, ¿ya? Entonces es un tema que la gente se lanza a la piscina, “Devengo, devengo. Y, oye, el reconocimiento de la renta.” “Oye vamos a ver si hay enajenación.” Y en los contratos de exportación de mineral, muchas veces el efecto traslativo está condicionado a la verificación de una condición.

Equipo de tesis: Así es.

Entrevistado: “Oye, yo te compro si el oro es 99.9%. Yo te compro si el platino, el molibdeno o el zinc llega en estas condiciones que son verificadas de manera posterior.” Entonces contrariamente a lo afirmado por la Administración Tributaria que evidentemente sacó este informe a finales del año 2019 con un puro efecto recaudador, ¿no es cierto? Yo sí creo que es válidamente posible establecer como condición suspensiva la verificación de las condiciones, calidad y peso del mineral. Porque es como comprar a satisfacción, es una compraventa a satisfacción. Tu cuando vas al sastre para que te haga un terno, si te queda chueco, no se lo pagas.

Equipo de tesis: No se lo compras.

Entrevistado: No se lo compras, ¿no es cierto? Entonces no es que la verificación de condiciones de peso, calidad, grado de pureza, etc., sean un hecho o evento futuro, ¡ah! Porque fíjate que el informe habla que eso es un hecho o evento futuro.

Equipo de tesis: Así es.

Entrevistado: Y no, esto no tiene absolutamente nada que ver, pero nuevamente, creo yo, y en mi experiencia, muy pocas veces he visto que, en los contratos de compraventa de mineral en términos de exportación, hacen ese distingio fino de alta calidad en términos de enajenación y en términos de establecimiento de una condición suspensiva, ¿ok? Hecho o evento futuro es, ¡miren, ah! Para que vean lo que es diferente. Yo te voy a vender el mineral, pero el precio que tú me vas a pagar es la cotización de la London Metal Exchange de aquí a tres meses, o sea, estoy en el futuro. Entonces recuerden que cuando la Ley del Impuesto a la Renta en el 1425 hace estricta mención de condición suspensiva y hecho o evento futuro, la distinción es absolutamente clara. La condición suspensiva incide sobre la exigibilidad del vínculo obligacional. El hecho o evento a futuro incide sobre la contraprestación, y lo dice claramente, entonces si la contraprestación está supeditada a un hecho o evento futuro, yo tengo que conocer de ese hecho o evento futuro o ese hecho o evento futuro tiene que materializarse en la realidad,

en el futuro, para yo poder reconocer el ingreso asociado a esa enajenación como devengado. ¿Por qué? Porque ahí, la IFRS 15 y la Ley del Impuesto a la Renta se aproximan a lo que era la NIC 18, ingresos ordinarios, proveniente de actividades de negocio, que es: “Oye, yo no puedo medir el ingreso si no conozco confiablemente su magnitud”. ¿No es cierto? Y si la magnitud, que no es otra cosa que el quantum de la contraprestación está sujeto a un hecho o evento futuro cómo es la cotización de la London Metal Exchange, pues yo no puedo medir el ingreso por más que haya habido enajenación, ¿me dejo entender? Entonces muchas veces hay que hacer claramente esa distinción. Yo creo que la Administración Tributaria se equivoca cuando dice que las condiciones de peso, calidad, no son un hecho o evento futuro. Y los dejo con sus preguntas.

Equipo de tesis: Y estas condiciones de calidad, características, ¿también podrían ser consideradas como una condición suspensiva?, o sea, si fuera una compraventa a prueba, por ejemplo, así como tú lo has mencionado.

Entrevistado: Totalmente de acuerdo contigo, Diego. Las partes somos perfectamente todopoderosas para en una relación contractual que da origen a vínculos obligacionales, establecer como condición suspensiva lo que nos dé la gana. Las únicas limitaciones para el establecimiento de condiciones suspensivas son aquellas establecidas en el Código Civil y en mi ponencia no recuerdo qué artículo del Código Civil dice cuáles son las condiciones suspensivas que son ilegales, que se tienen no puestas y que no se pueden poner. Ejemplo, hasta donde recuerdo, las condiciones suspensivas que dependen de la sola voluntad del deudor. “Oye, yo no puedo poner una condición suspensiva que depende de mí porque estoy sujetando el vínculo obligacional que me resultaría exigible a mi sola voluntad”. Las condiciones suspensivas jurídicamente o materialmente imposibles. “Oye, te voy a pagar cuando llueva para arriba”. Eso es materialmente imposible. “Te voy a pagar cuando traigan la vacuna”. Nunca pues, ¿no?

Equipo de tesis: Y ahí, desde un punto de vista civil, me genera un poco de duda estos conceptos que trae la norma sobre hecho o evento futuro, porque si uno ve desde un punto de vista civil, por ejemplo, analiza la condición suspensiva. En realidad, la condición para ser un elemento del acto jurídico, o sea, per se ya implica un hecho futuro.

Entrevistado: No, no confundas.

Equipo de tesis: Ahí está un poco mi confusión desde el punto de vista civil.

Entrevistado: Sí. No confundas, Diego, que la condición suspensiva es una condición que nace y coexiste durante toda la vigencia del vínculo obligacional. O sea, la condición suspensiva acompaña al vínculo obligacional y cuando opera, porque puede ser una condición suspensiva resolutoria o suspensiva, simplemente el vínculo obligacional cobra total fuerza, pero el hecho o evento futuro está allá, no lo vemos, no lo sabemos. No coexiste al vínculo obligacional

necesariamente. Es más, no puede coexistir a la vinculación porque si no, no existe. Además, porque si no, no sería hecho o evento futuro, no lo conoces. Y, además, fíjate que, en los términos del 1425, el hecho o evento futuro, está directamente vinculado a la contraprestación. No prohíbe que el hecho o evento futuro pueda ser considerado una condición suspensiva y ejemplo clarísimo en la enajenación de bienes es: “Oye, Bruno, yo te vendo mi casa, pero ojo, la casa va a ser tuya cuando me pagues la última cuota en tres años”. Compraventa con reserva de propiedad. “¿Oye cuándo me va a pagar Bruno la última cuota?” En tres años, hecho o evento futuro. ¿Lo conozco? Sí. ¿Cuándo va a pasar? En el futuro. ¿Y ese hecho o evento futuro puede constituirse en condición suspensiva del vínculo del efecto jurídico obligacional traslativo? Claro que sí. Es el claro ejemplo en el que puedes devastar a la Administración Tributaria decirle: “Oye, piensa bien, porque si el contrato está bien redactado, un hecho o evento futuro sí puede ser una condición suspensiva”. Porque el hecho o evento futuro al que se refiere la norma del 1425 es aquel que incide sobre la contraprestación, no aquel que incide sobre el vínculo obligacional.

Equipo de tesis: Claro, e incluso ese ejemplo de la venta a futuro ya calificaría en el 58° y ya no escapa y viene a hacer la excepción del 57°.

Entrevistado: Correcto, que es la venta a plazos, ¿no?

Equipo de tesis: Así es.

Entrevistado: Siempre y cuando los plazos tengan un plazo de vencimiento superior a un año.

Equipo de tesis: Pero, entonces, lo que pasa es que mi duda iba un poco en el tema de la condición porque, o sea, cuando uno lee un poco la doctrina, te señala de que una de las características de la condición suspensiva es que sea un hecho futuro. Entonces lo que yo entiendo es que esta norma está trayendo otro concepto de hecho o evento futuro.

Entrevistado: No, la condición suspensiva puede ser o no ser un hecho futuro, pero no es concomitante a la condición suspensiva que sea un hecho futuro. Condición suspensiva referida a un hecho futuro, el efecto traslativo ocurrirá cuando me pagues la última cuota. Condición suspensiva presente. Bruno, la obligación no va a surtir efecto hasta que te afeites. “Oye, ¡lo estoy viendo barbón!” Ya pues, si no se afeita, no pasa nada, ¿me entiendes? Entonces eso no es un hecho futuro, lo futuro será que se afeite, pero lo actual y conocido es que está con barba.

Equipo de tesis: O sea, podrá ser un género especie, o sea, ¿el hecho o evento futuro pasa a una de las formas de la condición suspensiva?

Entrevistado: Lo que pasa es que la condición suspensiva, fíjate que conceptualmente la condición suspensiva incide sobre la exigibilidad del vínculo obligacional.

Equipo de tesis: Ok.

Entrevistado: O sea, ahora, ¿qué establecemos como condición suspensiva? Lo que nos da la gana. Hecho futuro presente con efectos en el futuro, porque las únicas limitaciones a la condición suspensiva son aquellas que están establecidas en el Código Civil. Por eso, repito en profundidad, el 1425 da para escribir mucho más, pero el concepto que recoge el 1425, es un concepto, en mi opinión, civil, jurídicamente. O sea, lo que la norma fiscal está haciendo ahora es reconocer para efectos fiscales, no es otra cosa que los efectos civiles de las obligaciones. ¿Y sabes por qué creo que está bien? Porque son las operaciones civiles las que generan hechos económicos. La compraventa, la prestación de servicios, o sea, todas las operaciones comerciales económicas son civiles. O sea, los que nos dedicamos al Derecho Tributario todo el día vemos los efectos fiscales de operaciones que son civiles reguladas por el Código Civil, ¿no es cierto? Entonces no veo porque se puede acuñar una tercera dimensión distinta a la jurídica civil. Y lo digo, ¿por qué? Porque creo yo, siempre, que el ordenamiento jurídico, dentro del cual se encuentra el tributario, tiene que guardar cierta coherencia, ¿no? Cierta coherencia, cierta armonía, o sea, el derecho tributario no camina desprovisto o de manera aislada y ajena al Derecho Civil, al Derecho Administrativo, sino que todo tiene que ser integrado como un todo armónico funcional, ¿no?

Equipo de tesis: Justo me ha quedado un poco más claro el tema de que el Decreto Legislativo 1425 ha recogido el concepto civil de lo que es condición suspensiva.

Entrevistado: Sí, claro.

Equipo de tesis: Y el concepto de hecho o evento futuro.

Entrevistado: También es civil.

Equipo de tesis: Ya, pero si es civil solo incide en la contraprestación, no incide en el vínculo obligacional.

Entrevistado: Por expreso mandato, porque el 1425 solo dice en la condición suspensiva, pero cuando la contraprestación esté sujeta a un hecho o evento futuro, este ingreso devengará cuando se verifique ese hecho o evento futuro. Entonces la norma está siendo absolutamente clara y precisa en decir que el hecho o evento futuro está asociado a la contraprestación.

Equipo de tesis: Pero eso es un agregado del 1425.

Entrevistado: Correcto, pero que en modo alguno no desvirtúa las disposiciones civiles. Pero hay que ser, en mi opinión, absolutamente preciso y draconiano en decir: “Oye, lo que la norma fiscal está regulando es que la condición suspensiva es admitida porque no hay un concepto de condición suspensiva en el derecho tributario”. ¿No es cierto? Hay que unirnos al Código Civil. Ni en Norma contable, la IFRS 15 no menciona nada. Y, es más, en estricto bajo IFRS 15, la existencia de una condición suspensiva haría que ni siquiera hubiera ingreso.

Equipo de tesis: Así es.

Entrevistado: Porque, ¿qué es lo que sucede? Como yo tengo que pasar por el test del paso uno, me dice: “Tienes que verificar que existe un contrato, y para qué existe un contrato, tiene que haber una relación con tu cliente que tenga obligaciones exigibles.”

Equipo de tesis: Claro.

Entrevistado: Pero si hay condición suspensiva, ¿qué tendría a exigir? Entonces no hay contrato, entonces no aplico IFRS 15, en consecuencia, financieramente no hay ingreso. Si mi cliente me invoca el COVID, es arrendatario, no puede explotar económicamente su tienda o en el Mall en el que yo le alquilado, yo digo: “Oye, yo como arrendador, yo cumplí mi prestación de desempeño cediendo el inmueble”. Yo cumplí mi obligación de desempeño, cumplió los cinco pasos de la IFRS 15. Ya, pero Bruno como arrendatario está en una situación de caso fortuito o fuerza mayor, civilmente eso hace que yo no le puede exigir el cumplimiento total de la contraprestación, ¿no? Porque inmediatamente me enrostra la situación del COVID y, entonces yo tengo frente a Bruno un contrato en donde mi obligación es plenamente exigible frente a Bruno, la respuesta es no, no tengo contrato. Entonces si no tengo contrato, financieramente no tiene ingreso. ¿Y hay una definición de ingreso en la Ley de Impuesto a la Renta? No. Me voy a la definición contable. Entonces le digo a la SUNAT: “No, pero mira, como el arrendamiento se cayó por el COVID, no me cobres”. La SUNAT no sé qué va a ser ahí, ¿no? No sé.

Equipo de tesis: Efectivamente.

Entrevistado: Pero nuevamente, lo que hay que hacer ahí, lo que nosotros hemos recomendado, es modificar prospectivo y retrospectivamente en la medida que se pueda evitar el *backdating*, los contratos.

Equipo de tesis: Claro, eso es cierto. Un poco viendo de manera general esta norma, yo tengo entendido que antes, cuando no había este concepto jurídico de devengo, utilizaban la norma contable. Entonces sí fue muy importante la emisión de este Decreto Legislativo que introduzca este concepto jurídico de devengo para evitar la inseguridad jurídica.

Entrevistado: Sí. Yo, un poco escuchando a David de la Torre cuando salió esta norma, y yo concuerdo con él, es mejor tener una mala definición de devengo en la ley, que no tenerla. ¿Por qué? Porque hasta antes del primero de enero del año 2019 hasta el 31 de diciembre del año 2018. ¿Cómo llenábamos el concepto de devengo denunciado por el 57°? Recurriendo a la doctrina contable y revisábamos la NIC 18, la NIC 11 y todas las demás interpretaciones o no sigamos a la doctrina jurídica y aplicábamos la teoría de obligaciones exigibles. Entonces surgieron dos conceptos, el concepto de devengo contable y el concepto de devengo jurídico y el Tribunal Fiscal llenaba el concepto de devengo enunciado en el 57° con la NIC 18, la 11 o lo llenaba con la doctrina jurídica. Entonces había una doble definición de devengo jurídico y devengo contable. Y por ahí el Tribunal fiscal acuñó una teoría ecléctica, que era el devengo

jurídico - contable. Entonces tratando de entender un concepto diametralmente importante para efectos del reconocimiento de ingreso, porque fíjense, la SUNAT opinaba en uno u otro sentido y eso es cierto, generaba inseguridad jurídica para efectos del reconocimiento del ingreso.

Equipo de tesis: Y quedó claro que las normas contables no eran fuente de derecho, ¿no?

Entrevistado: Los temas financieros contables que tienen una fuerte raigambre económica, me ayudan a identificar la naturaleza económica de la operación.

Entonces si tu alineas el tratamiento financiero y coincides con el tratamiento fiscal, tu operación termina siendo tremendamente consistente y robusta, ¿cierto? No digo que siempre el tratamiento financiero va a conversar con el tratamiento fiscal porque para eso generan diferencias temporales y permanentes, ¿no?

Equipo de tesis: Así es.

Entrevistado: Pero en los casos donde la contabilidad, la norma financiera que tiene una fuerte raigambre económica, te dice: “Oye, esta es una operación no gravada”. Pues te ayuda muy rápidamente en cuadrarla en su correspondiente tratamiento fiscal, ¿no? Entonces terminas generando posiciones bastantes consistentes. Y eso ha sido toda mi vida, me he caracterizado por no soltar el tratamiento tributario y, de repente, eso es una impronta de *big four* soltar el tratamiento tributario sin tener claro cuál es el tratamiento financiero de la operación, especialmente en operaciones super complejas.

Equipo de tesis: Claro.

Entrevistado: En mi chip de abogado, cuando yo leo el 74° de la Constitución, te dice: “Los tributos se crean solo por ley.”

Entonces las NIIF y todas las demás, por más que estén oficializadas por el consejo normativo de contabilidad, no son norma.

Equipo de tesis: Claro.

Entrevistado: Entonces yo me resisto tremendamente a creer que normas contables son fuente de derecho. Son fuente de derecho cuando la propia norma fiscal, por remisión, las “juridiza”. El 1425 dice: “La versión que vamos a aplicar para entender que es cambio de control lo que diferencia de riesgo, es lo que dice la IFRS 15 de tal fecha”. ¿Cuándo las normas contables son fuente de derecho tributario? Cuando el Artículo 40° o 42° o 49°, no me acuerdo de la Ley de Impuesto a la Renta, te habla de costos posteriores y te dice que los costos posteriores serán aquellos que diga la norma financiera. ¿Entiendes? Entonces será en esos momentos en donde la norma financiera habrá sido elevada a la categoría de norma jurídica, pero hasta antes no.

Equipo de tesis: Y, Roberto, entonces tu sí considerarías que estos conceptos de condición suspensiva y hecho y eventos futuros, sí son válidamente causales de diferimiento de pago.

Entrevistado: Por supuesto. Es más, yo dije: “Qué bueno que la Ley de Impuesto a la Renta lo diga ahora. Está autorizando el diferimiento legal”. Y lo digo en mi ponencia por ahí. Podría ser el diferimiento, ¿no? Y ser fiscalmente más agresivo. Sí claro, totalmente de acuerdo contigo, autoriza el diferimiento válido. Pero, ojo, nuevamente, la Administración Tributaria sí puede ir al Código Civil y hacer un test de la calidad de tu condición suspensiva.

Equipo de tesis: Tiene que quedar clarísimo en el contrato.

Entrevistado: Correcto, porque fíjense que la determinación de todos los impuestos, todos los tributos se rigen, yo siempre digo en mis clases sobre planificación fiscal, el principio de sustancia sobre la forma, el famoso *Substance over the form* está en el primer párrafo de la norma XVI, entonces eso es muy importante.

Equipo de tesis: Claro, tendría que quedar clarísimo en el contrato y cumplir con las condiciones que establece el Código Civil, de que sea jurídicamente posible.

Entrevistado: Correcto.

Equipo de tesis: Estas tres condiciones lícitas, ¿no?

Entrevistado: Correcto, y que nos lleva nuevamente a: “Pero la SUNAT no es la autoridad estatal competente para verificar la validez o no de una condición suspensiva, sino que ese es el juez civil”.

Equipo de tesis: Claro. Si bien es cierto son válidas estas causales, tu sí considerarías que habría una mala interpretación o disposición en este Informe SUNAT No. 010 - 2019 que excluye el tema de la calidad y características como un hecho o evento futuro o condición suspensiva.

Entrevistado: No recuerdo, Diego, si el informe que salió cerca de diciembre o noviembre del 2019 menciona que estos, peso, se refiere solo a hecho o evento futuro o a condición suspensiva, no recuerdo. Creo que solo dice hecho o evento futuro.

Equipo de tesis: Solo hecho o evento futuro.

Entrevistado: Correcto. A ver, yo trabajé siete años en Administración Tributaria litigando contra los contribuyentes. Y la Administración Tributaria está haciendo su trabajo, tiene que recaudar. Entonces donde hay espacio para la interpretación y la ambigüedad, saca esos informes. Muchas veces son informes que emite respecto de cosas que, en mi opinión, no deben preguntarse. ¿Me entiendes? Porque si tú haces una mala pregunta, recibes una muy mala respuesta. Es como aquella persona que se le ocurrió preguntar si la regla de subcapitalización se aplica a los gastos preoperativos. Era evidente que te iban a decir que sí. Entonces yo creo que ese informe está mal, está sesgado con una clara intención recaudadora.

Equipo de tesis: Perfecto. Y, Roberto, en tu experiencia, que has asesorado diversas empresas en diversos sectores, ¿tú crees qué este concepto de devengo jurídico beneficia o afecta a algún sector en específico o a varios?

Entrevistado: No. Lo que sucede es que el concepto de devengo jurídico dota de una mucho mayor seguridad jurídica al concepto, ¿por qué? Porque el concepto de devengo jurídico incide, en mi opinión, sobre dos temas importantes asociados al devengo que lo verán en la ponencia, pero que también han sido un poco dejados de lado, que es la oportunidad temporal para el reconocimiento del ingreso uno, o sea, el momento T, que así lo pongo en la ponencia, y el otro, la magnitud o el quantum, el factor Q, de cuánto de ese ingreso es lo que yo tengo que reconocer. O sea, el devengo incide, no solo sobre la oportunidad, si no sobre la magnitud que dicha oportunidad debe ser reconocido como un ingreso. ¿Por qué? Porque en todos lados el devengo está hablando siempre, y ustedes lo van a ver en la ponencia, hace remisión expresa a los costos, y los costos están asociados al costo incurrido, que no es otro que aquel que incurro sobre la base del grado de realización o de ejecución de la obligación de desempeño. Igual prestación o términos jurídicos. Entonces lo que la norma busca es asociar el grado de realización sobre la base de la medición de los costos, efectivamente incurridos en la prestación del bien, en la enajenación del bien o la prestación del servicio, con los ingresos, que esa ejecución o ese nivel de cumplimiento, ayuda a generar. Entonces para poder medir el resultado de una manera mucho más confiable que en ausencia de asociación, equiparación o matching. Aunque David de la Torre dice que no hay *matching*. Yo no creo que no pueda haber *matching* si no, ¿cómo determinas el resultado? Tienes que meter los atributos fiscales, costos y gastos debajo del ingreso, si no, no sale a la luz la renta neta.

Equipo de tesis: Entonces lo que ha hecho este decreto es otorgar seguridad jurídica transversal a todos los sectores en ese tema, no es que haya causado una mayor recaudación o una menor recaudación.

Entrevistado: No, más bien, ahora que hablas de sectores, el problema viene que por ahí hay una disposición final transitoria de 1425 que te dice que lo dispuesto en esta norma no afecta el concepto de devengo sectorial. Pero mira, salvo las normas de banca y de seguros a nivel de resolución de Super Intendencia de Banca y Seguros que no son fuente de derecho tributario, no he encontrado ninguna regla en especial de devengo sectorial, no sé en qué estaba pensando esa disposición transitoria. O sea, las mineras aplican la Ley de Impuesto a la Renta, las petroleras aplican la Ley de Impuesto a la Renta, las constructoras aplican la Ley de Impuesto a la Renta, las de infraestructuras también. Porque salvo en algunas disposiciones específicas de la Ley General de Minería o la Ley Orgánica de Hidrocarburos o del TUO de la Ley General de Minería o de la Ley de Asociaciones Público Privadas o de la Ley de Concesiones Eléctricas, en realidad, mapeando todas esas normas sectoriales, los tratamientos fiscales no se apartan de la Ley de Impuesto a la Renta. No difieren mucho.

Equipo de tesis: Eso es cierto. Y desde tu punto de vista, ha sido acertado conceptualizar o definir el devengo, ¿tu encuentras algunas deficiencias en la norma? ¿Tu crees que haya algunas recomendaciones que se podría hacer para mejorar la norma?

Entrevistado: Sí. Hubiera sido importantísimo, dos cosas:

Que hubiera un buen reglamento. Creo que la norma es buena.

El otro tema de mejora, creo yo, que a la norma le ha faltado alinear un tema que es importante y es ese puente entre dos galaxias. La galaxia financiera y la galaxia fiscal en relación con el concepto importante para efectos del devengo, que es el concepto de ingreso.

Entrevistado: Estamos hablando de la consecuencia, estamos hablando de cómo vamos a devengar los ingresos o la renta, pero no definimos el objeto de dicha regulación. Creo que por ahí es donde puede venir un poco el tema. Hubiera sido una oportunidad importante para hacer un total alineamiento entre la IFRS 15 y el nuevo concepto de devengo. Porque fíjate y se los pongo como un ejemplo, bajo IFRS 15, si tú no tienes la sana expectativa de cobrar, no reconoces el ingreso.

Equipo de tesis: Así es.

Entrevistado: Entonces si yo financieramente no reconozco el ingreso, ¿cómo es que fiscalmente reconozco mi provisión de cobranza dudosa y su deducibilidad? Si debo tener la factura discriminada en el libro de inventarios y balances. Si tu te das cuenta, la IFRS 15 está golpeando o generando el mismo efecto de la provisión de cobranza dudosa, pero a nivel financiero en la primera línea. Y fiscalmente la provisión de cobranza dudosa está con una deducción al final. Entonces hay conceptos que todavía no terminan de engranar y que de alguna manera obligan a tener esta doble contabilidad o conciliación.

Equipo de tesis: También sería importante cubrir la definición de control.

Entrevistado: Lo que pasa es que la definición de control está ya desarrollada en la IFRS 15 porque la norma te dice cuándo puedes gozar, y es una definición bastante económica, te dice cuándo puedes gozar de los atributos económicos asociados al bien. Si yo tengo el celular y lo puedo alquilar.

Equipo de tesis: Claro. Habla de la capacidad de dirigir un bien.

Entrevistado: Correcto, yo creo que eso está claramente establecido en la IFRS 15. Creo que hay elementos absolutamente claros en la IFRS 15. Además, cuando uno mira los manuales de las *big four* en IFRS 15, hay ejemplos por todos lados. Ahora, el tema siempre es casuístico por industria.

Equipo de tesis: Claro. Una conclusión de lo que hemos conversado, es que este informe SUNAT donde analiza y excluye el tema de calidad y pesaje de un hecho o evento futuro, me parece que tiene más un perfil recaudador

Entrevistado: Sí, claro.

Equipo de tesis: Estas exportaciones de las mineras que en realidad generan un gran impacto en la recaudación de la Administración Tributaria, igual que sus agroexportadoras, porque en las agroexportaciones también se estaba discutiendo este tema. Creo que más ha sido un tema de perfil recaudador, que un tema netamente técnico jurídico.

Entrevistado: Es correcto.

Equipo de tesis: El informe afecta igual la capacidad contributiva de todas las empresas, o sea, tiene un fin recaudador como la ha mencionado, pero este principio de capacidad contributiva no se respeta en el en el informe.

Entrevistado: No, pero, a ver, hay muchas cosas que no se respetan y que lamentablemente deberían. La Constitución está ahí, cualquier norma fiscal o cualquier actuación estatal, en términos fiscales debería respetar esos sus principios, pero no siempre lo hacen así.

Equipo de tesis: Gracias por tu tiempo Roberto. Buenas noches.

3. Entrevista realizada a Khaled Luyo - Gerente de Impuestos y Contraloría - MMG - Minera Las Bambas

La entrevista fue realizada el 5 de febrero de 2021 por videollamada y la presentamos a continuación:

Equipo de tesis: Buenas noches, Khaled. Somos alumnos de la Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo de Esan. Estamos realizando una tesis sobre el análisis de la condición suspensiva en el Decreto Legislativo No. 1425 en los contratos de exportación de las empresas mineras peruanas.

La dinámica sería resolver el cuestionario que te enviamos por correo.

Entrevistado: A ver, me preguntaban sobre el informe de SUNAT y si el tema del testeo de las condiciones en las que se exporta o se recibe el concentrado porque, fundamentalmente, a ver, en el sector, para empezar, hay diferentes productos que son los que exportan, ¿no? Si hablamos en general del sector minero, una cosa es exportar este concentrado de cobre, otra cosa es cátodos de cobre y, en consecuencia, el grado de terminación del producto que exporta el sector minero peruano puede variar. Yo de lo que puedo hablar es de lo que conozco que es concentrado de mineral, qué es lo que fundamentalmente exporta el Perú. Que es una, si quieren, un producto intermedio dentro de la cadena de producción de lo que termina siendo el cobre refinado, ¿no? Que es el que ya tiene uso industrial.

Sobre eso ustedes me preguntaban respecto de qué ocurre o si, a mi juicio, el tema del testeo y la verificación de las condiciones del material al momento en el que se recibe en el puerto de destino podría entenderse como una condición suspensiva que solo cuando esté verificada, gatille el reconocimiento del ingreso. Entiendo que la pregunta va por ahí, ¿verdad?

Equipo de tesis: Correcto

Entrevistado: Entonces lo que yo les proponía era, de repente para que ustedes mismos lleguen a la respuesta y no se las de yo, contarles un poco cómo es la operativa en un periodo normal de ciclo de producción de una empresa que produce y exporta concentrado de cobre, la situación es así, y permítanme retroceder a lo más elemental para que visualicen un poco toda la cadena, la operación minera se desarrolla probablemente en un lugar recóndito, inhóspito del interior del país, hablo de lo que yo conozco que es la operación de Las Bambas. Las Bambas tiene el yacimiento minero a 4800 metros sobre el nivel del mar. En Apurímac, a no menos de un día de transporte en camiones de ese concentrado desde el yacimiento minero hasta el Puerto de Matarani que es de donde se exporta. Por cuestiones de regulación y de seguridad, no se puede hacer todo el recorrido en un solo día, entonces se hace en periodos que pueden cubrir hasta dos días, diariamente son más de 100 camiones de transporte de concentrado que

empiezan a bajar desde la mina. Dentro de la mina, lo que ocurre es que tienes un equipo haciendo la parte del minado, es decir, para decirlo en términos coloquiales, el equipo que se va comiendo el cerro haciendo las explosiones, reventando el terreno que tiene contenido mineral, eso es depositado en las chancadoras, eso se traslada a través de una faja transportadora hacia la planta que empieza a reducir las dimensiones de esas rocas que han sido dinamitadas hasta terminar a través de ese proceso en la planta concentradora con un material que es como un polvillo que es el concentrado de cobre, que tiene contenido de cobre con algunos minerales que vienen asociados al cobre, en nuestro caso o en caso de Las Bambas, plata y oro. Que también es importante porque participan de la valorización de aquello que se va a terminar pagando.

Este material se almacena en los almacenes que tiene la empresa minera y los camiones, que son además encapsulados para que eso no pueda fluir al medio ambiente, se cargan y esos son los camiones que trasladan, como decía yo, en varias horas de camino vía terrestre hasta un punto y luego se cargan en un ferrocarril para llegar por vía férrea hasta el Puerto de Matarani, donde se cargan en los buques y eso se va hacia los distintos lugares de donde es demandado el concentrado de cobre que principalmente, y esto es por la estadística mundial, termina en China.

A través de este ciclo, termina el ciclo para la empresa minera, pero luego es transportado, se recibe en puerto de destino y eso entra a una refinería donde, además, logran aislar estos minerales como el oro y la plata que son o se conocen como minerales pagables, porque tienen un valor económico que forma parte de la cotización y el precio que se factura.

Equipo de tesis: Una consulta ¿Bajo qué incoterm se hace la exportación?

Entrevistado: En el caso de Las Bambas es CIF, que es costo, flete y seguro, hasta el puerto de destino. Ya en la refinería se refinan los minerales que ya es el contenido puro que ya tiene uso industrial para ponerlos en los teléfonos celulares, en los carros eléctricos, etc. Que es principalmente material de conductor el cobre. Entonces digamos que este es el ciclo extendido y obviamente dicho de una manera bastante simple. Pero se los cuento porque a lo largo de todo esto, y creo que va a tener relevancia desde mi punto de vista para entender ese informe de SUNAT, a través de todo este ciclo, hay diferentes mediciones de qué cosa es lo que se está produciendo, despachando, recibiendo, exportando, etc. Es decir, no es que, en el puerto de destino cuando la carga llega, recién se conoce cuál es la calidad de ese concentrado, su grado de humedad, sus componentes pagables o no pagables, el peso, etc., sino que esto se conoce desde la boca de mina en la que se empieza a medir la ley del mineral, su humedad, obviamente el volumen que dentro del proceso productivo esto se va disminuyendo, en el momento en el que sale de la planta concentradora, que entra el almacén, que sale el despacho del camión, que llega al punto de cambio de transporte, al puerto y el momento que es exportado. A través de

toda esta secuencia de pasos, existen métricas que precisamente van diciéndole a la empresa cuáles son las características del material.

Es cierto que, para efectos de los términos comerciales, los que terminan por pesar al momento, para efectos de determinar cuál es el precio que en definitiva va a pagar el adquirente del concentrado, son los que se dan en puerto de destino. Pero eso no significa que sea la primera vez en la que se conoce, o por lo menos, que la empresa que exporta conoce o puede tener un estimado o una información respecto de cuáles son las características de ese material. Lo segundo que quiero compartir con ustedes es como ocurre la facturación de este proceso, del concentrado. Típicamente ocurren 3 facturas. La primera factura se da en el momento en el que se embarca el concentrado, es decir, haciendo uso del incoterm cuando se pone sobre la borda del buque, el concentrado es la carga para efectos de la exportación. Recordemos, además, que, con motivo del trámite aduanero de exportación, uno tiene que consignar la información de aquello que se está exportando, lo que incluye sus características. SUNAT además tiene, o ha implementado recientemente, un laboratorio y una serie de mecanismos que permiten, también desde el punto de vista de la Administración Tributaria, verificar que aquello que declare el contribuyente, coincide con las reales características del concentrado y esto apunta un poco para evitar que en alguna situación pueda el contribuyente o el exportador, declarar de manera subvaluada algún material o concentrado o mineral que está exportado, de manera que el valor de exportación disminuya, y esto no coincida con lo que realmente se está exportando que tiene un valor mayor.

Equipo de tesis: Disculpa que te corte. Ese estudio que hace uso de evaluación que es de SUNAT, ¿es un requisito previo a que salga el mineral al puerto de destino? O, por ejemplo, puede ser que yo tengo un mineral que vale 100 para mí, ya está en altamar y SUNAT tiene el resultado de ese mineral y dice: “¿Sabes qué? El mineral no vale 100, vale 150, pero ya está en altamar”. ¿Sucede ese tipo de circunstancias?

Entrevistado: Es previo, es antes de la exportación.

Equipo de tesis: Perfecto.

Entrevistado: En todo este proceso se dan 3 facturas. Como decía, la primera, al momento de la exportación, que además acompaña la información que se consigna en la declaración única de aduanas que queda a cuenta de la exportación. Esa factura, para que ustedes tengan una noción, equivale aproximadamente al 85% del valor de aquellos que se está exportando. Valor determinado por la empresa que exporta en función de volumen, precio de cotización internacional, grado de humedad, ley de mineral, estos minerales adicionales que vienen adjuntos al cobre que también tienen valor económico y que son pagables, etc. Todo considerado en esa ecuación, alrededor del 85% del valor que resulta de esa ecuación, se factura

en ese momento. Y eso es porque, además, existe un contrato de compraventa que establece que esa es la forma de valorizar esa primera factura.

Cuando el buque llega al puerto de destino, se emite una segunda factura en función de la toma de las métricas de ese mineral en ese puerto de destino que equivale esa segunda factura en vía de ajuste, alrededor del 10% del valor total de la operación, ya vamos 95, ahí le agregamos un 5% con una tercera factura se emite con motivo del precio internacional, en función del momento en el que se haya establecido en el contrato que se fija el valor del mineral.

Permítanme explicarles esta tercera factura. En el sector minero es bien común, forma parte de los contratos, el establecer periodos de cotización, o en inglés, *quotation and periods* o QPs. Son los términos para fijar qué precio va a ser el que se va a utilizar para desear o para fijar el valor del mineral que se exporta. Los QPs están expresados en meses más un número y se conocen como M más algo. M más uno, M más dos o M más tres. M representa al mes en el que se realiza la exportación, en el que se emite el *bill of lading* o la dúa de exportación. Y el más uno, más dos o más tres, es el número de meses que, en adición a ese mes, van a determinar el precio de cotización al que se va a determinar la cuantía del valor final último de ese lote exportado.

En consecuencia, si nosotros, por ejemplo, que estamos en el mes de febrero, hacemos una exportación que, de acuerdo con los términos del contrato negociados, se va a vender a M más dos, significa que la exportación va a ser despachada en febrero. Típicamente el buque demora aproximadamente 20 días en llegar a puerto de destino, ahí se emite la segunda factura, y probablemente en fines de febrero o principios de marzo, y la tercera y última factura por ese valor residual de alrededor de 5% del valor total, va a ser el ajuste de aquello que se haya facturado previamente, de la suma de las dos facturas, más lo que determine el volumen más todas las características pagables, al precio de cotización de febrero más dos, marzo y abril, que se utiliza un precio promedio de ese mes. Y esa es la última factura que corre por el ajuste de precios, pero representa un valor muy menor respecto de todo el volumen, porque los precios tampoco fluctúan tanto en cuestiones de un mes y otro, ¿no? Entonces ahí tienen las 3 facturas que terminan por cerrar la venta de ese lote.

Equipo de tesis: Una consulta, ¿siempre son facturas o alguna vez puede ser nota de crédito? Que más bien se dé el ajuste hacia abajo.

Entrevistado: Buena pregunta. Son notas de débito y crédito efectivamente, porque la factura es la primera y las siguientes funcionan como notas de débito y crédito, sí, es correcto.

Equipo de tesis: Y otra consulta más, los ajustes que se hacen siempre, por lo que nos has comentado, son tanto en volumen y en precio ¿O también hay ajustes respecto a calidad y cantidad?

Entrevistado: Sí, la que se da en puerto de destino, la segunda, tiene que ver con calidad, tiene que ver con ley, tiene que ver con humedad y con los pagables, los otros minerales. Tiene que ver con el análisis químico, geológico, físico, de aquello que se recibe en puerto de destino.

Equipo de tesis: Y hasta que llegue al puerto de destino, desde el punto de vista del cliente, ¿ya tiene el control? Es decir, ¿el cliente ya puede vender ese concentrado de mineral? ¿Hay alguna cláusula en el contrato que establezca ello? Porque si bien es CIF, es decir, que ustedes asumen hasta el puerto del destino el seguro y el flete. Entonces el cliente, por lo que yo entiendo, recién cuando recibe la mercadería, tiene el control de los bienes.

Entrevistado: La teoría de los incoterms establece que el incoterm fija un poco el punto en el que se transfieren los riesgos hacia la contraparte, ¿verdad? Entonces si el incoterm es FOB, significa que el riesgo se transfiere una vez que la carga está sobre el buque, al adquirente, y así vas avanzando en función del incoterm que estableces. En el caso del CIF, eso supondría que el riesgo se transfiere una vez que la carga llega al puerto de destino, y es en ese punto en el que el adquirente puede, ya en términos más de devengo o contables o NIIF 15, lo que quieran ahí, tomar control de la mercadería porque si se pierde en el camino, se pierde para el vendedor.

Equipo de tesis: Así es. Es decir, desde el punto de vista del cliente, él recién tendría la capacidad de poder venderlo cuando ha recibido las mercaderías en puerto de destino.

Entrevistado: Es correcto

Equipo de tesis: Perfecto. Y ahora, comentaste que no había muchas fluctuaciones, pero justamente, ahora por el tema del COVID, ¿también se ha mantenido regular? Porque hubo un tiempo que el cobre bajó, pero a pique. Después, como en junio, también empezó a subir. Ese tipo de diferencias, por ejemplo, creo que es donde se podría enmarcar el problema que estamos viendo con la tesis que es el tema de la condición suspensiva, terminaría afectando la capacidad contributiva del contribuyente. No sé qué te parece eso o cómo lo viste en ese momento.

Entrevistado: Es cierto que en el último semestre el precio del cobre se ha incrementado significativamente. Y de nuevo, es cierto también que en la medida que este *delay*, que existe entre el embarque y el cierre de la operación que, de nuevo, no excede de tres meses porque normalmente este *quotation and period* va entre M más uno y M más tres, puede generar un diferencial entre, claro, cerrar una operación tres meses antes o tres meses después. Eso es un hecho relevante solo para efectos tributarios.

Equipo de tesis: Claro.

Entrevistado: ¿Por qué? Porque desde el punto de vista financiero, por ejemplo, contablemente no se espera al cierre de la operación para valorizar ese precio último de la operación, sino que precisamente porque tú vas conociendo a cada cierre de periodo la cotización internacional, se hace un estimado para ir provisionando o reconociendo cómo fluctúa ese precio a cada cierre de periodo, es decir, no es que tengas un vacío entre la fecha de

exportación y tres meses después cuando cierra la operación y descubres de pronto que tienes una plusvalía o una pérdida, sino que a cada período mensual, cómo se dan los cierres contables, se hace una valorización de esa posibilidad, con lo cual, el día que se cierra la operación, contablemente la fluctuación es mínima porque, en todo caso, es la incertidumbre de los últimos 30 días, Digo eso desde el punto de vista contable porque así es como ocurre. Pero tributariamente, esas fluctuaciones, ustedes entenderán perfectamente, no tienen presencia tributaria, no tienen relevancia fiscal, ¿verdad? Porque son meras fluctuaciones, entonces, en ese caso, sí existirá esta variación de hacia arriba o hacia abajo en este periodo en el que no se termina de cerrar la operación.

Eso sí, pero creo que solamente nos interesará a los tributaristas, porque a nadie más, o nadie más lo ve, porque quien ve el estado financiero, lo ve actualizado hasta ese día.

Equipo de tesis: Otra consulta más, si financieramente, yo voy reconociendo una provisión de ingresos con las valorizaciones que tengo con cierto grado de seguridad que me permite reconocer un importe con fiabilidad, tributariamente, sin embargo, en la exposición de motivos, la norma se ha alejado un poco del devengo de acuerdo con la NIIF 15. Sin embargo, para reconocer el hecho sustancial, ponen dos causales. Uno, es que el adquirente tenga el control de los bienes y el otro es que se haya transferido el riesgo de la pérdida del bien cualquiera de los dos, lo que ocurra primero. Ahora, si vamos a la definición de control de las últimas disposiciones del Decreto Legislativo 1425, se remite a la NIIF 15. Entonces la NIIF 15 me dice que el control se debe ver desde el lado del adquirente que, en el ejemplo que nos pusiste, no habría control porque, efectivamente, recién se debe esperar a que la mercancía llegue hasta el puerto de destino. Y si lo veo por el otro lado, qué es el riesgo de la pérdida, pues tampoco porque también, el riesgo de la pérdida se da en el puerto de destino, es decir, que bajo el Decreto Legislativo 1425, este ingreso estaría devengando con la llegada de las mercancías hacia el puerto de destino.

Entrevistado: Excelente pregunta, porque me haces ver que he omitido decirte algo sumamente importante. Al margen de los incoterms, lo que uno debe tener en la otra mano es el contrato. El contrato celebrado entre el exportador y el adquirente. El adquirente puede ser el cliente final, pero eso es muy raro. Normalmente la contraparte adquirente es el *trader*, es aquel que compra de diferentes productores mineros para negociar en el mercado internacional hacia las refinerías y luego hacia los clientes finales. Entonces ese que compra no es un cliente final. Ese que compra muy probablemente sea un *trader* que concentra mucho volumen de diferentes procedencias, despacha una refinería y luego vende a un cliente final.

Dicho eso, los contratos tienen una cláusula y me parece que esto aplica a la mayoría del sector. Establece que el título legal del concentrado se transfiere sobre la borda del buque al margen de que los términos de venta de la exportación se hagan en términos CIF. Si quieres,

hay un divorcio entre la transferencia de riesgo comercial en el sentido de que, si se pierde en el buque, se pierde para el exportador. Pero como el propio incoterm lo establece, eso está asegurado, con lo cual la compañía de seguros en un evento así asumiría, e indemnizaría al exportador, y eso ocurriría de ordinario, pero en términos contractuales, la cláusula de transferencia de título legal establece que el título legal se transfiere tan pronto la carga está sobre el buque. Entonces hay, uno, el incoterm que es CIF, pero otra es la capacidad legal sobre *ownership* y de propiedad sobre el concentrado que hace que jurídicamente el adquirente ya tenga título legal una vez que el concentrado esté en el buque.

Con lo cual, también jurídicamente, puede hacer y de hecho ocurre muchas veces, que transfiera ese concentrado incluso antes que llegue a puerto de destino.

Equipo de tesis: Y una consulta, en alguna fiscalización, SUNAT, de la revisión de los contratos, ¿ha concluido que este tipo de cláusulas son determinantes para el diferimiento del ingreso? O sea, de hecho, SUNAT tiene un fin recaudador y SUNAT siempre va a pedir el pago por adelantado porque su función es recaudar, ¿pero en algún momento ha observado este tipo de cláusulas en el contrato?

Entrevistado: No que yo tenga conocimiento y, de hecho, entiendo que es práctica del sector reconocer los ingresos en ese punto, con la exportación. Además del propio contrato, porque hasta en términos de razonabilidad hace todo el sentido del mundo, o el 85%, 90% del ingreso, de hecho, ya está ganado en ese momento, lo demás vendría a ser ajustes y, además, financiera y contablemente también así lo reconocen los estados financieros auditados de las compañías. Entonces no conozco un caso en el que se haya discutido, pero mira, podría ocurrir. Pero poniéndome incluso en esa hipótesis en la que, la hipótesis de trabajo es aquella en la que la SUNAT viene y sostiene: “Anticipamos indebidamente el momento de transferencia o de reconocimiento de ingresos”, como es CIF, debió ser después, no con el embarque.

Si eso es así, eso supondría que cuando se transfieren los riesgos y los beneficios en términos del incoterm, se estaría defiriendo el 100%, bueno, el 85% más la segunda factura o incluso podríamos decir que hasta la tercera, porque una parte determinante de la base imponible estaría un pendiente por definirse, hasta el punto de que la operación se cierra por completo. Creo que eso entraría en conflicto con, uno, el contrato y la mecánica porque, como decía, es muy probable que el adquirente, ya para el momento en que M más tres, si queremos llevarlo hasta ese punto extremo, se determine el valor para el exportador, incluso ya ni si quiera el concentrado sea del adquirente, que ya esté en una segunda o tercera cadena, o el eslabón de la cadena, este en una sucesiva transferencia. Entonces, o sea, me parece interesante la pregunta, pero sería desconocer, en todo caso, sería desconocer los términos contractuales establecidos pero las partes respecto de cuando se transfiere el título legal sobre esos bienes.

Equipo de tesis: Y si hubiera una pérdida de las mercaderías, o sea, si el buque perdiera los concentrados, con esta cláusula de la transferencia legal, ¿prácticamente es el *trader* el que reconocería la pérdida? O sea, ¿igual les termina pagando?

Entrevistado: El *trader* tendría que asumir la pérdida definitivamente, pero es la compañía exportadora la que paga el seguro y el seguro es quien tendría que indemnizar al adquirente, que es la parte perjudicada con la pérdida del concentrado.

Equipo de tesis: Khaled, y una consulta. Este divorcio que hacen entre el incoterm y lo que establecen en el contrato sobre la transferencia y la titularidad del concentrado, ¿eso lo hacen por una costumbre del sector o por qué el *trader* necesita transferir el mineral?

Entrevistado: Creo que son ambas, creo que das en el clavo. Precisamente es una práctica del sector para agilizar que el *trader* pueda comercializar el concentrado, de otro modo no podría hacerlo si es que el título legal solamente es transferido en puerto de destino después.

Equipo de tesis: Ya, porque me pongo en lugar del *trader*, también podría firmar como una especie de contrato compraventa de bien futuro.

Entrevistado: Lo que pasa es que el bien sí existe.

Equipo de tesis: O una condición suspensiva que tenga la propiedad del concentrado.

Entrevistado: Ah, sí, perfectamente. Podría establecerse como condición suspensiva que solamente se entiende como transferido el título legal, cuando se ha acreditado que la ley, el volumen, los pagables que declare el exportador, han sido verificados en puerto de destino por un SGS o alguna de estas compañías que certifica, de hecho, que, SGS lo hace, estas características de mirar, perfectamente podría ser posible, sí.

Equipo de tesis: ¿Y también no podría ser válido, o sea, ponernos en un supuesto de que, en un contrato, en estos contratos que ustedes manejan, se pacte que la titularidad se transfiera de igual forma que el riesgo según el CIF? Entiendo que podría ser válido, también colocar una cláusula así y no adelantar la titularidad porque, en ese caso, sí se podría diferir el ingreso hasta que haya esta transferencia.

Entrevistado: Sí, también se puede pactar. A ver, ustedes mejor que nadie sabe que en el mundo de los contratos rige la libertad contractual y, en consecuencia, son las partes las que establecen cómo quieren fijar los términos de su relación contractual y, en consecuencia, pueden establecer cualquiera de los puntos dentro de todo ese tracto como para que sea aquel en que gatille la transferencia de la titularidad de los bienes, entonces es perfectamente posible. ¿Por qué no ocurre eso? De nuevo, a lo mejor por ahí, en alguna de las otras entrevistas que ustedes van a seguramente hacer, existe otra empresa que sigue un patrón comercial diferente, yo hablo solamente de lo que yo conozco. Pero conozco también que es muy usual que ese sea el término comercial en el que se transfiera el título legal porque es la manera en la que el *trader*, cuyo negocio es comprar y vender, agiliza su actividad económica porque, de otro modo, tendría que

esperar correr con el almacenamiento y recién empezar a vender lo que entorpece la actividad comercial de alguien que solamente es un intermediario.

Equipo de tesis: En ese sentido, o sea, el antes y después del Decreto Legislativo a 1425, no ha hecho que ustedes realicen algún tipo de ajustes en la operatividad.

Entrevistado: Claro, ¿ya ves? Ahí tú misma vas llegando a tu respuesta. El 1425 y ese informe SUNAT de alguna manera reconocen la práctica del sector o de algunas empresas del sector para no generalizar, y el 1425, de hecho, hace bien en establecer que ahí, cuando hay una condición suspensiva, no hay reconocimiento de ingreso porque, evidentemente, y, de hecho, eso tiene raigambre en el criterio en, no solamente contables, sino también jurídico del devengo en la prehistoria del 1425, Porque los criterios decían que solo puedes reconocer el ingreso cuando era indubitable que el ingreso iba a fluir, no recuerdo el término exacto, ya se me va la memoria en este momento, pero si uno revisa un poco el concepto jurídico del devengo en ese momento, el profesor García Mullín establecía cuáles son los criterios y uno de ellos era precisamente que no exista condición que haga que el ingreso sea inexistente, esa es la manera en la que está planteado.

Lo que te está diciendo es que se hayan cumplido todas las condiciones fundamentales para que el ingreso fluya que, en otra terminología, la contabilidad también reconoce que sea muy probable que el ingreso fluya. Entonces, en términos más jurídicos y contractuales, eso yo lo asocio a que la condición suspensiva se haya cumplido y eso es lo que reconoce el 1425. Si ahí hay una condición suspensiva, pues importantísima, que tú recibas un equipo y que prueben frente a ti que la instalación funciona y tienes que firmar un acta de instalación con tu conformidad y que, efectivamente, esa es una condición *Sine qua non* para que tu entiendas que el servicio se te ha prestado, que el bien ha sido transferido, no sé, porque de repente es desde un terno a la medida, hasta la maquinaria más compleja que, sin que tú des el *ok*, no pasa pues, no lo vas a recibir. Entonces mal haría el sastre, como el científico más reputado, en reconocer un ingreso cuando aquello que está en específico, tan complejo y tan *Ad hoc*, no ha sido aceptado por el único en el mercado que le compraría eso, porque así de específico es.

Entonces el 1425 hace muy bien en establecer que la condición suspensiva es sustancial para pasar de un momento de no reconocimiento de ingreso, a uno de reconocimiento ingreso. La pregunta fundamental es, si eso mismo aplica, para el caso de estudio de ustedes, a una empresa minera que exporta concentrado de mineral. Eso que es el testeo de las características del mineral o la determinación del precio de cotización, es así de determinante para establecer que sin que eso ocurra, no hay transferencia de nada en lo absoluto de aquello que se ha exportado. Creo que en ese sentido no son equivalentes la gravedad de esos eventos futuros para tener la consecuencia de tener el reconocimiento de ingreso, pero esa es mi opinión, por

supuesto, ustedes son los que están investigando si eso es así o no, que es por donde más o menos se orienta ese informe de SUNAT.

Equipo de tesis: Claro, porque el informe es bien tajante con relación a decir si hay algún tipo de ajuste de peso, cantidad, calidad. Eso no califica como un hecho de evento a futuro porque para SUNAT, es un evento distinto. Es algo que una pérdida o algún hecho fortuito, que haga que pueda diferir el ingreso. Pero bajo la operatividad que tú nos comentas con esta cláusula, básicamente no habría diferencias entre un antes y después del 1425.

Entrevistado: Efectivamente.

Equipo de tesis: ¿Y tú crees que, con relación al nuevo concepto jurídico de devengo, hay algún cambio, o sea, propondrías algún ajuste, definiciones a la norma quizás en temas de reglamentación?

Entrevistado: ¿Para el caso de venta de minerales o en general?

Equipo de tesis: De manera general.

Entrevistado: Mira, en términos de casuística nunca va a ser suficiente una norma para cubrirla toda, entonces la verdad es que, si ustedes entrevistan a personas que están en sector *retail* donde empaquetan todo, o telecomunicaciones donde todo está empaquetado y la norma contable ahora “componetiza” los ingresos para reconocer cada uno al momento en que se ejecuta cada una de esas obligaciones empaquetadas, eso, en términos de la regla de devengo, no está tan claro, esta “componetización” del ingreso, ahí hay una diferencia con la NIIF 15 que, a lo mejor, valdría la pena igualar porque ya las compañías lo hacen, por lo menos las que llevan, NIIF completas. Si no lo hacen, lo tendrían que hacer y, la verdad, no vería sentido como para seguir un tratamiento diferente.

Ustedes mencionaron una palabra que es clave, la de capacidad contributiva. Y, claro, definitivamente el pago del impuesto se tiene que hacer en función de la capacidad contributiva y que acabe que, al momento de imputar el ingreso, pueda afectar la capacidad contributiva, ¿no? Puedo pagar antes de cuando realmente gane el ingreso o viceversa y ese *missmatch* hace que se afecte o se resienta la capacidad contributiva. Ese, por ejemplo, es un caso en el que, precisamente, atendiendo a la capacidad contributiva, me hace todo el sentido del mundo en que cuando tenemos servicios o prestaciones complejos en las que hay ingresos que se ganan por partes o progresivamente, porque se van entregando por parte de diferentes prestaciones que están en un combo. De nuevo, pasa mucho en *retail*, telecomunicaciones y otros sectores donde hay más *consumer*, más consumo masivo.

En realidad, la capacidad contributiva la vas ganando en esas cuotas, porque es como compuertas, vas ganando una prestación, eso ya no ya no regrese al cliente, y en consecuencia me parecería que tributariamente también es una forma en la que podría reconocerse los ingresos. Ya yendo más al caso nuestro, minero. Sí, yo creo que, en cierta medida, el sector

minero por la actividad es bien simple, o sea, bien plano en el sentido que exportas, valorizas, tienes dos facturas más adelante que vienen, yo no creo que se resienta la capacidad contributiva trayendo el momento de imputación de la renta a la fecha de la primera factura, creo que además va muy en línea con la contabilidad. Contablemente, se reconoce en ese momento ese ingreso porque desde la contabilidad y la probabilidad de ocurrencia del ingreso, es muy probable que lo vayas a obtener, además, cuantitativamente hace la mayor parte de la venta del lote con lo cual, hasta financiera y tributariamente, te diría que va en línea con la capacidad contributiva que puede tener la empresa. Además, creo que no lo había mencionado, cada factura se paga de manera independiente, con lo cual tu factura es la primera parte y la cobras a los 15 días, entonces antes de que emitas tu última nota de crédito o débito, ya cobraste la primera factura. Entonces, incluso del punto de vista no solamente de imputación del ingreso, sino también de la liquidez, si lo quieres plantear así, para pagar el impuesto que corresponde a esa factura, ya la empresa está en capacidad de hacerlo, porque hay un flujo que ha venido, lo que además soporta el hecho de la alta probabilidad contablemente de ese ingreso y que tributariamente se repute a ese periodo.

Entonces no vería, yendo un poco a tu pregunta, alguna situación que por dramática merezca algún ajuste en el 1425, la de devengo. Tal vez lo que les planteaba principio es más bien la problemática que surge para las empresas que tienen convenios de estabilidad, Porque si bien, como habías mencionado, el 1425 parecería que no ha hecho ninguna diferencia. El informe de SUNAT está en el marco del 1425. Por ejemplo, una pregunta de puro ejercicio académico es, ¿en qué medida sirve ese mismo criterio para atrás donde no había 1425? Debemos entender que también siempre se ha entendido así o es que podría tomar una posición distinta la administración y entender, como al principio, ustedes mismos creo que lo cuestionaban, como es CIF, todo esto debería correr más adelante y no traerse al momento de la primera factura, parecería que el criterio que dado SUNAT en ese informe que, si bien sea en el marco del 1425, podría bien ser aplicables hacia atrás, pero en la medida que, jurídicamente no correspondería porque hay una estabilidad tributaria, surge la pregunta de nuevo, académica, si lo mismo es asimilable hacia atrás.

Pero de nuevo, por lo menos en mi experiencia, no encuentro una situación que merezca un ajuste importante al 1425.

Equipo de tesis: Nosotros habíamos Entrevistado a David Bravo Sheen que justo sacó un informe, pero del sector agroexportación, porque, básicamente, ahí pasaba que la transferencia del control y del riesgo, se hacía recién con la llegada porque la llegada de las verduras o de las frutas, recién se hacía una verificación y si, por ejemplo, las frutas y las verduras que tenían este tema de ser perecibles no llegaban con la con la debida calidad. En ese caso, si vemos el informe de SUNAT, ahí sí habría un hecho evento futuro, porque el cliente

está en toda la potestad de decirme: “No, esto que me has transferido no cumple todos los requisitos”, entonces prácticamente, no te lo acepta. Entonces cuando vemos el informe de SUNAT que, si bien la casuística es aplicada al sector minero, en el informe, como lo trata como una casuística, no ponen prácticamente que en los contratos ya habido una transferencia de legalidad antes. Entonces un contribuyente, como en este caso del sector agroexportación, dice, “Las características de peso, calidad, cantidad para mí sí son un hecho evento futuro y, tanto así, que me pueden devolver toda la mercadería y quizás, incluso en la devolución por el aspecto de la perecibilidad, se pueda perder todo”. Entonces ahí sí afecta a la capacidad contributiva porque si hace un pago por adelantado y luego pierde todo, pues tendría que solicitar, emitir una nota de crédito, solicitar la devolución al fisco que sabemos que es un trámite un poco largo.

Entrevistado: Sí, completamente de acuerdo, pero yo sugeriría investigar un poco más en la operatividad y en la forma de contratación y en la naturaleza de la operación misma, entiendo perfectamente a David por la situación que, además, él conoce muy bien el sector. Cuando transas con perecibles y, además, si es exportación que está sujeto a determinados estándares de calidad dependiendo del mercado al que se exporta, no alcanza a esos estándares si son determinantes y, tú lo has mencionado, incluso para que te devuelvan o simplemente se destruya porque sale más caro el regreso del predecible, además que no tenía ningún sentido, todo el lote exportado. De nuevo, si se daña, si además está expuesto a algún tipo de daño de tipo biológico, si le entra algún tipo de plaga o, no es solamente que se pierda físicamente, sino que se deteriore, una suerte de merma, y, además, si no alcanzas el estándar, tampoco tiene valor comercial porque ni siquiera quien lo recibe va a poderlo exponer o llevarlo una góndola o ponerlo en el mercado que esperaba. Entonces, tengo la impresión de que, desde la naturaleza del bien que se transfiere, sí puede haber un diferencial en la gravedad de ese evento futuro, incierto, posterior que pueda abrirnos una gama de posibilidades en las que, en algunas situaciones, eso sí determine una suspensión de reconocimiento de ingreso, versus otras situaciones en las que no sea tan grave y, en consecuencia, reconocimiento deba proceder, creo desde el punto de vista de cómo sustentar esas distintas situaciones, pasaría por incluso de lo que tú acabas de mencionar, es decir, si el adquirente está en la capacidad de rechazar aquello que recibe, de devolverlo, de destruirlo, de no pagar absolutamente nada, simplemente porque lo va a ser en función de aquello que verifique físicamente cuando llegue, para mí eso es suficientemente fuerte como para que no exista reconocimiento de ingresos a pesar del informe de SUNAT. Yo creo que el informe de SUNAT no tiene la fuerza como para desconocer hechos de esa naturaleza, es decir, yo creo que soportado, no solamente en las normas tributarias, sino en las normas contables en el 1425 en toda la doctrina jurídica, creo que tranquilamente podríamos sostener que, para una situación de ese tipo, no hay reconocimiento de ingreso hasta que esto no sea aceptado por el adquirente.

Pero de nuevo, creo que va a pasar mucho en función de las facultades que retenga el adquirente, para poder negar la posibilidad de dar por consentida la compra y, en consecuencia, la operación en su conjunto, y ahí, de repente es la parte que habría que distinguir aquí no cabe duda de que la operación, me parece a mí, hablo lo que es mi experiencia, mi opinión. Aquí no cabe duda de que la operación existe, lo que estamos simplemente perfilando es, cuál es la cuantía o la determinación de la cuantía del valor de esta operación.

Puede ser muy distinto una situación en la que no existe operación hasta que el adquirente de su consentimiento de que está dispuesto a comprar aquello que le ha sido enviado. Estamos hablando de cosas completamente diferentes. Y ahí es donde, de nuevo, yo creo que es bien importante entender la operación, entender la naturaleza de los bienes que se transfieren y los términos contractuales. ¿Por qué? Es como el día y la noche. No necesariamente todo lo que se exporta tiene que ser entendido de la misma manera para efectos de reconocimiento de ingresos.

Equipo de tesis: Entiendo que, en el tema, en el rubro minero es un poco más predecible, todo este tema de la calidad, la ley del mineral, todo lo que se exporta, hay mucha predictibilidad, lo cual quizás no hay en el sector agroexportador.

Entrevistado: Efectivamente, tengo la impresión de que en el sector minero es más fácil calibrar cuánto va a terminar siendo el valor de la operación, mientras que, en otros rubros, podría no existir operación, esa es un poco la sanción que impone el adquirente si no tiene aquello que ha querido comprar de la manera en la que lo solicitado, y de nuevo, pasa por los términos contractuales y ustedes, Diego, especialmente, entiendo que es el especialista en contratos, si una cláusula determinante para que la operación exista es que, aquello que ha sido dado sea aceptado a satisfacción por el adquirente, entonces simplemente no hay operación si es que eso no ocurre. Por ejemplo, obras que tienen un grado de complejidad también muy alto, obras de ingeniería, desarrollo de equipos donde tú entregas los planos y esperas que te desarrollen ese equipo o esa obra de esa manera y, en consecuencia, la satisfacción del cliente es lo que determina si remuneras o no, si existe ingreso o no. Mientras eso no ocurra, simplemente no hay. De nuevo, para llevarlo a una situación más doméstica, un traje hecho a medida, si no es tu talla y no te queda por más bonita que sea la tela, simplemente tú sastrero se a dar la vuelta y se lo va a llevar y estoy seguro de que nadie pagaría un medio por algo que simplemente no lo va a poder utilizar. Es un poco así de burdo el ejemplo, pero cómo puede haber una diferencia entre comprar una prenda estándar y simplemente dejar abierto el precio por determinar, mientras que estás diseñando algo específicamente para una persona que, si no lo acepta, simplemente no haber operación.

Equipo de tesis: Khaled, muchas gracias por tu tiempo.

4. Entrevista realizada a Marisol León – Socia de Quantum Consultores

La entrevista fue realizada el 9 de marzo de 2021 por videollamada y la presentamos a continuación:

Equipo de tesis: Buenas noches Marysol. Somos alumnos de la Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo de ESAN. Estamos realizando una tesis sobre el análisis de la condición suspensiva en el Decreto Legislativo No. 1425 en los contratos de exportación de las empresas mineras peruanas. Quisiéramos saber tu opinión acerca del Decreto legislativo 1425.

Entrevistada: Ok. En primer lugar, es una norma que era necesaria, o sea, el objetivo es dar seguridad jurídica a los contribuyentes debido a que se no se tenían reglas claras de imputación de ingresos y gastos, es algo beneficioso. O sea, el objetivo por el cual se dio el decreto me parece saludable y positivo. Pero lamentablemente, si bien es cierto, del 2018 hacia atrás no tenemos reglas de imputación. En la mayoría de los casos nos remitíamos al tratamiento del devengado contable o, en otros casos, el Tribunal, SUNAT y con los contribuyentes también se iban a otro tipo de análisis, como la jurisprudencia argentina con Enrique Reig y Roque García Mullín. Lo cierto es que eso confundía y, en algunos casos, las interpretaciones eran en ambos sentidos. Y, entonces de ahí, desde el 2019, por lo menos ya tenemos las reglas claramente definidas. Así que desde un primer momento es algo positivo.

Lamentablemente, como les decía, en la redacción, a pesar de que en mi criterio las reglas de imputación incluidas como reglas generales son eminentemente jurídicas, considero que ha habido un error del legislador al incorporar alguna terminología contable, sobre todo en la enajenación de bienes y en los métodos para prestación de servicios. Creo que con una modificación sobre esos dos puntos y, además, que el reglamento me parece que también está transgrediendo lo indicado por el decreto, considero que podría mejorarse sustancialmente. Así que esa sería mi primera apreciación.

Equipo de tesis: ¿Consideras qué fue acertada la inclusión de la condición suspensiva y del hecho o evento futuro cómo causales para poder diferir el ingreso?

Entrevistada: Bueno, las razones por las que se incorporaron esos dos términos, que no han estado desarrollados en la jurisprudencia. No las conozco, o sea, no he tenido conocimiento de por qué fue que se hizo. Sin embargo, también considero que eso abona en la tesis de que las reglas incluidas son eminentemente jurídicas porque, si bien es cierto, cuando se produce el hecho sustancial es algo recogido por la jurisprudencia argentina. Donde en realidad se produce el hecho sustancial cuando se ejecutan las obligaciones a las que me he comprometido en un contrato y es cuando recién se genera el derecho a cobro, es algo que ha sido desarrollado de

una u otra forma por el Tribunal fiscal, como repito, recogiendo la experiencia de la ley argentina y de los tratadistas argentinos que mencioné hace un momento.

Y cuando incorporan el tema de la condición suspensiva y supeditan el reconocimiento del ingreso o el gasto a ese término, que es eminentemente extraído del Código Civil, porque no creo que sea un acuerdo simple de las partes, si no, entiendo que debería de referirse, como también lo indica la exposición motivos a lo establecido en el Código Civil, entonces lo que también lo hace muy jurídico. Y eso detonará el devengamiento del ingreso o del gasto, ¿por qué lo han hecho? Si me parece correcto o no me parece correcto, en realidad, en mi criterio depende del criterio de política fiscal que haya querido incorporarse con esas reglas. Lo cierto es que, entiendo que quisieron hacerlo eminentemente jurídico y desligarlo, por el contrario, del tratamiento contable.

El tratamiento contable privilegia más realidad económica antes qué forma jurídica, eso es algo bien importante. Pero en este caso, entiendo que le quisieron dar prioridad y privilegiar esto. A pesar de que en la exposición de motivos también hay algunos errores conceptuales de quienes prepararon la norma, porque en algunos párrafos, al inicio se indica que se desea tener un tratamiento jurídico, pero en párrafos siguientes se dice que se incorpora el término control porque se ha querido acercarlo más que se pueda el tratamiento contable al tributario. Entonces ahí entiendo que hay un error conceptual realmente, pero me parece que le han querido dar un fondo jurídico al reconocimiento al ingreso del gasto. El hecho que la contraprestación si está basada en un hecho que ocurrirá en el futuro, también es algo nuevo que antes no se había considerado, también privilegia el revisar el contrato y el acuerdo de las partes y revisar todas las cláusulas a fin de uniformizar y ser más aterrizado el reconocimiento de ese momento. De ese momento en el que debo de considerar el ingreso o gasto para efectos tributarios.

Sí, en realidad el tema es novedoso. No sé si con eso tiene clara la pregunta que me habían hecho.

Equipo de tesis: Sí. De hecho, también habíamos estado revisando bibliografía al respecto y coincidimos con lo que nos indicas.

A propósito del tema, acerca de la condición suspensiva, hay un informe de SUNAT que fue emitido en el 2019 respecto al caso específico de las empresas mineras en el que SUNAT concluye que los ajustes posteriores que hacen las empresas mineras relacionadas al precio pactado por pesaje, cantidad, calidad, no son un hecho o evento futuro. Queríamos saber tu apreciación, si consideras que es válida esta interpretación que SUNAT le está dando. Si crees que se está respetando con ello el principio de capacidad contributiva.

Entrevistada: A ver, sí, yo creo que el Decreto Legislativo cuando incorpora la condición suspensiva como un momento de reconocimiento del ingreso o del gasto, nos obliga a remitirnos al Código Civil para entender qué cosa es una condición suspensiva y, en resumen,

estamos hablando de un hecho futuro o incierto. Recogida también esta definición por los informes posteriores de SUNAT que salieron en el 2020, el 032, el 034. Entonces si estamos hablando de un hecho futuro o incierto y yo, en el caso de los minerales al momento de venderlos, no estoy cerrando un precio porque depende de la ley del mineral, depende de muchos factores y por eso el precio se cierra una vez que se haya entregado el mineral al cliente. Además, también, dicho sea de paso, depende del incoterm que hayan pactado con ellos. Si eso es así, es clarísimo que estamos frente a un hecho futuro o incierto. Entonces si este informe de SUNAT dijo eso, está abiertamente en contra de lo que indica el decreto. Me parece que el informe salió cuando SUNAT recién se dio cuenta que iba a dejar de recaudar los ingresos que estaba acostumbrado a recaudar con ocasión del devengamiento contable en función a la NIC 18, porque es cierto que se hacía un reconocimiento, luego un ajuste y se devengaba conforme tenía mi mejor estimado. Pero cuando ya cambian las reglas con el 1425, en primer lugar, yo no puedo transgredir el principio de capacidad contributiva cuando se privilegian normas jurídicas 100%. Reglas de imputación 100%. Entonces luego sale el reglamento y el reglamento hace una interpretación extraña. Donde dice que se entiende que hay hecho futuro en una contraprestación cuando solamente se refiere a volumen de ventas o unidades producidas o utilidades. Y todo lo que tiene que ver con calidad, con precio, etc., no califica como tal. Yo creo que ya hay un exceso del reglamento al Decreto Legislativo.

Equipo de tesis: Si. De hecho, nosotros también hemos estado revisando y en el Código Civil mencionan que la condición suspensiva es algo que se produce en el futuro y es incierto, entonces también consideramos que estos hechos son inciertos para las empresas mineras, porque no sabe cuánto va a variar el precio del mineral y también con qué peso va a llegar hacia el puerto de destino.

Entrevistada: Así es. Sí, efectivamente, en eso estamos y creo que es válido que en muchas empresas mineras lo que dicen es: “Bueno, mira, no me hago problemas si sigo haciéndolo y reconociendo el ingreso y devengando como lo he hecho toda la vida y sigo pagando lo mismo de impuestos a SUNAT, porque peor es que yo vaya y cambie mi devengamiento según mi interpretación y me vaya a un proceso en el que voy a tener que enfrentarme a un reclamo o a una apelación y con toda la incertidumbre que hay del resultado de ello”. Entonces yo, por lo menos, no conozco empresa minera que haya dicho abiertamente: “Me voy a enfrentar a esto y lo voy a luchar”. No sé cómo les ha ido con esa investigación.

Equipo de tesis: No, igual, hemos entrevistado a algunas personas relacionadas al rubro minero y nos dicen que, en realidad, para ellos, antes y después de la norma, no han hecho ningún cambio, porque efectivamente, devengaban sus ingresos...

Entrevistada: Así es. Con su mejor estimado.

Equipo de tesis: ... con reconocimiento inicial y luego, solamente ajustan mediante una nota de crédito o débito.

Entrevistada: Exacto, sí. Han ido por el lado, digamos, más conservador, porque si se hubieran ido por el análisis jurídico y con una interpretación adecuada, abiertamente el reglamento excede el decreto. Ahora, lo que a mí me causa un poco de duda es que ese informe de SUNAT, si ustedes lo leen, está hablando básicamente de la parte de la contraprestación basada en un hecho futuro. Pero resulta que todavía podría defenderse la activación de la condición suspensiva que es otro tema, ¿no? Son cosas diferentes, la contraprestación basada en un hecho futuro a una condición suspensiva y a la misma generación del hecho sustancial, o sea, ¿qué quiero decir con esto? Vamos a imaginar que yo soy una empresa minera que exporto mi mineral sin pactar precio, la contraprestación está basada en un hecho futuro que está referido a la Ley del mineral, qué sé yo, pero mis condiciones de venta son bajo el incoterm DDP. Si eso fuera así, en realidad yo no puedo reconocer el ingreso, no por el hecho de que la contraprestación esté basada en un hecho futuro que no se interpreta como tal en el informe. Entonces si yo pactó una exportación bajo el incoterm DPP, en realidad aún no se ha producido ni siquiera el hecho sustancial, porque el hecho sustancial, es decir, el riesgo de pérdida del bien, recién se va a activar cuando el cliente reciba los minerales en su almacén, ¿me siguen la idea?

Equipo de tesis: Así es.

Entrevistada: O sea, estoy hablando del requisito general más importante, no de la contraprestación basada en un hecho futuro. Por lo tanto, en ese caso, si yo estoy frente a un contrato de ese tipo, nada me obligaría a reconocer el ingreso con el solo hecho de que salió mi mineral en el barco recién en altamar, porque mi incoterm fue diferente y el informe no habla de eso, el informe únicamente habla de la contraprestación basada en un hecho futuro, no sé si se percataron de eso.

Equipo de tesis: Sí, porque el decreto pone dos reglas.

Entrevistada: Ajá. Control o transferencia del riesgo de pérdida del bien, lo que ocurra primero, eso dice.

Equipo de tesis: Así es.

Entrevistada: Y control tampoco hay bajo la NIIF 15.

Equipo de tesis: Exacto, remitiéndolos a NIIF 15, no habría control y el riesgo recién se da en el puerto de destino.

Entrevistada: Y el riesgo es con la entrega. Entonces si se dan cuenta, ustedes tienen una situación distinta del cual el informe no se ha pronunciado y no creo que se atreva a decir lo contrario porque ahí no se habría producido el hecho sustancial de ninguna manera.

Entonces es un tema distinto, hecho sustancial, condición suspensiva inclusive, respecto de la contraprestación basada en un hecho futuro. Que, si bien es cierto, la condición suspensiva es un hecho futuro o incierto, la contraprestación es otro ítem que hay que analizar, pero no es la misma condición suspensiva en sí. Eso es algo que estoy notando, que hay una confusión en los análisis. Yo entiendo que ustedes lo tienen, sí, bien identificado. Son tres reglas de imputación diferentes, no son similares. La condición suspensiva de la contraprestación basada en un hecho futuro.

Equipo de tesis: Así es. Y, de hecho, también se tendría que verificar si se ha cumplido el concepto de enajenación para ese ejemplo que mencionas.

Entrevistada: Claro, en primer lugar, cuando les hablo de este ejemplo, además, hay algo que también se están olvidando muchos analistas, profesores inclusive, cuando hablan del devengado y es que no podemos olvidar el aspecto material de la hipótesis, esto es el aspecto temporal, esto está respondiendo la pregunta cuándo reconozco el ingreso o el gasto que me va a dar la renta imponible. En cambio, yo no puedo ir al cuándo si primero no he analizado si eso califica como renta, o sea, el primer paso es: “¿Esto es renta?” Y el artículo quinto habla de enajenación de bienes y el artículo quinto está dentro del ámbito de aplicación, o sea, ¿qué es enajenación para que califique como una renta? Y el cuándo es el siguiente paso. Entonces la enajenación de bienes, el artículo quinto habla de que se da una enajenación cuando hay transferencia de dominio. Y habla de venta, permuta, expropiación, sesión definitiva, pero esta se da cuando hay transferencia de dominio y la jurisprudencia y los informes de SUNAT han dicho que transferencia de dominio es equivalente a la transferencia de propiedad. Y cuando estoy hablando de muebles, la transferencia de propiedad se da con la entrega y cuando hablo de inmuebles, la transferencia de propiedad se da con el solo acto de firmar el contrato por acuerdo entre las partes. Entonces ese es el primer filtro que hay que hacer para ir recién al cuándo.

Equipo de tesis: Sí. Claro, y en el tema de la exportación de minerales, la entrega ocurre recién cuando llega al puerto de destino.

Entrevistada: En mi ejemplo del incoterm DDP, sí.

Equipo de tesis: Marisol, una consulta, nosotros también habíamos conversado de este tema en anteriores entrevistas, a ver tú qué opinas. Nos señalaban de que el tema del precio final del mineral no podía ser considerado como un hecho futuro o incierto debido a que, cuando el mineral sale de aquí de Perú, pasa por un laboratorio por el cual le hace un análisis y en ese momento logran determinar un estimado del valor y en ese momento se paga entre el 70% y el 80% de ese valor. Entonces lo que ellos señalan o lo que señala en ese caso, es que únicamente quedaría como que un 20% en el aire para poder decidir cuál sería el valor final. Y por ello es

que, al no haber tanta incertidumbre, sobre todo el valor del mineral no podría ser considerado como un hecho válido para poder diferir todo el reconocimiento del ingreso.

Entrevistada: ¿Quién indica eso? ¿El informe SUNAT o hay opiniones?

Equipo de tesis: Es una opinión de un funcionario de SUNAT.

Entrevistada: Ah, ya. Sí, claro, a ver, el hecho está en que si las reglas generales dicen que si la contraprestación está basada en un hecho que ocurrirá en el futuro y yo pacto en la venta de un mineral sin un precio, es lógico que esa contraprestación está basada en un acto futuro y el futuro es, luego que el laboratorio de la ley, luego que cerremos y acordemos, en ese momento recién podremos definir el precio. Entonces que se les haya pasado es distinto. Pero así está redactado el decreto y ahí encajaría todo. Encajaría volumen de ventas, encajaría unidades producidas, encajaría utilidades, encajaría calidad, encajaría precio, encajaría características, encajaría todo. Lo hicieron así. Luego, con el reglamento quisieron cortar el tema y restringirlo a aquellos casos en los que ellos han considerado - digo SUNAT - que se les escapó de las manos, eso es la única interpretación que yo puedo tener. ¿Ok? Si se hubieran dado cuenta de eso desde el inicio en el decreto, nadie estuviera alegando ilegalidad.

Equipo de tesis: Así es. Y, bueno, una consulta adicional, Marisol. En tu experiencia, ¿qué modificaciones propondrías a la norma?

Entrevistada: Que en IFA se estaba tratando el tema del devengado, en las jornadas nacionales. Y que estén atentos a eso, no sé si saldrá IFA antes que su tesis, pero ya debe de ser máximo el otro mes, me parece. ¿Por qué? Porque se ha hecho virtual y se postergó porque esta jornada era del año pasado.

Entonces ahí hemos presentado varias ponencias. Entiendo que hay recomendaciones y sugerencias de todo tipo. Yo me aboqué a analizar la enajenación de bienes, pero luego también participé en un tema de prestación de servicios, pero hay varios cambios que proponer al decreto. Entonces yo les diría únicamente a aquellos en los que lo he analizado y los he estudiado bien. Como, por ejemplo, en enajenación de bienes yo derogaría, como les adelanté hace un rato, la inclusión de la palabra control recogida de la NIIF 15 porque estamos frente a reglas jurídicas que se basan en el análisis del contrato del acuerdo entre las partes y donde la parte contable predomina realidad económica antes que forma jurídica y para efectos tributarios es al revés. Se privilegia lo jurídico porque nada implícito o estimado o aquello que detrás de la operación existe, no puede tener cabida en materia tributaria y la palabra control es más amplia que la transferencia de propiedad o de cualquier costo de adquisición y transgrede el artículo quinto de la Ley de Renta, entonces eliminaría la palabra control y únicamente lo supeditaría, además de las reglas generales, a que en enajenación de bienes se devenga el ingreso o se produce el hecho sustancial, mejor dicho, cuando se transfiere el riesgo de pérdida del bien que va de la mano con la entrega. Entonces eso haría yo en tema de enajenación de bienes.

Y, ojo, que en enajenación de bienes y en prestación de servicios, las reglas especiales tienen un titulito arriba que, a veces, muy pocos lo han notado, que después de mencionar los hechos sustanciales, la condición suspensiva y la contraprestación de basada en hechos futuros, la norma indica adicionalmente. Esa palabra “adicionalmente” es muy potente, porque, adicionalmente, significa: “Además de cumplirse todas estas reglas, estos momentos, se debe tener en cuenta en la enajenación de bienes, para que se produzca el hecho sustancial el control o el riesgo de pérdida del bien, lo que ocurra primero”. En ese sentido, Derogarí la palabra control.

Equipo de tesis: Sí.

Entrevistada: ¿Qué más haría con la norma? En prestación de servicios derogaría los métodos para el reconocimiento por grado de avance de los servicios, excepto en el caso de los contratos en los que plenamente se acuerdan avances como se estila en construcción, por ejemplo. Pero en contratos de servicios comunes y corrientes como de servicios de auditoría financiera, servicios de inventarios, servicios que tienen un transcurso en el tiempo, pero que no son continuados, ni fijos, yo derogaría la obligación de esa metodología. Porque estaría transgrediendo el principio de capacidad contributiva, reconociendo como ingreso algo que todavía no está generando mi derecho a cobro. Porque si el hecho sustancial se basa en ejecutar las obligaciones del contrato para que se genere mi derecho a cobro, cuando yo hago una auditoría financiera, el derecho a cobro lo voy a generar cuando ejecute mi obligación y mi obligación es emitir un informe de auditoría. Eso significa que tengo que culminar el servicio. Para poder recién devengar el ingreso. ¿Qué pasaría si yo voy reconociendo por ambas partes o, mejor dicho, por avance de ingresos algo que finalmente no voy a poder cobrar? Por “X” razones.

Entonces yo derogaría esa parte de los métodos. Salvo que se precise que, como la palabra, adicionalmente, significa que se haya producido el hecho sustancial, esté claro para los auditores de SUNAT, que mientras no culmine mi servicio de auditoría, ellos no reconozcan ningún ingreso. Y que eso esté abierto únicamente a empresas de construcción o empresas que han pactado avances de obra o avance del servicio específicamente en sus contratos.

Equipo de tesis: Claro.

Entrevistada: ¿Alguna duda ahí? Porque lo que les estoy diciendo, les aseguro que creo que no lo han escuchado de otras personas, porque nosotros hemos analizado al detalle.

Equipo de tesis: Así es.

Entrevistada: Pero le pregunto a los socios de otras firmas, “¿Ustedes cómo están haciendo?” “Ah, nosotros estamos devengando el ingreso por avance de servicio”. “Oye, pero ¿cómo han interpretado la palabra, adicionalmente?” “ No me había fijado, Marysol. SUNAT siempre nos va a pedir avance de servicio”. Sí pues, pero el decreto no está diciendo

eso y si eso es así, sería incongruente porque vulneraría el principio de capacidad contributiva. Imagínate que llega, entregas tu informe y el cliente dice: “No, de ninguna manera, yo desconozco tu trabajo de auditoría, está mal hecho”.

Equipo de tesis: Así, es.

Entrevistada: Porque, según él, o abandonas antes de tiempo, no ejecutas la obligación en la que te comprometiste, le digo. ¿Cómo así vas reconociendo un ingreso? ¿Dónde queda la renta como riqueza real, sinónimo de capacidad contributiva? No es una riqueza real, finalmente termina siendo estimada. Entonces nada estimado debería soportar la Ley de Renta. Porque ya entramos al mundo de las estimaciones, subjetividades, juicios profesionales.

Otra cosa que debe derogarse, justamente cuando tuvieron la palabra, control, volviendo a enajenación de bienes, me estaba olvidando, es que ahí, en la palabra control el mismo legislador siente que está usando un término tan amplio que empieza a ponerle excepciones. Y dentro de ellas se incluye algo que está descuadrando todo el análisis, también de una renta real. Cuando dice: “Cuando contablemente las prestaciones se contabilizan de manera conjunta para efectos tributarios, éstas se deben de devengar por separado”. Y en la exposición de motivos, en un caso de la venta de un aire acondicionado con instalación. Ahí dice que hay que reconocer primero la venta del aire acondicionado y luego la instalación. Y, entonces uno se pregunta: “¿Cómo va a ser eso?” Si cuando yo vendo un aire acondicionado, mi contrato tiene un único precio y el cliente me dice que me va a pagar el día que su aire acondicionado está instalado, funcionando y enfriando. Entonces contablemente, es cierto, hay una sola obligación de desempeño, pero jurídicamente, yo también tengo una obligación principal que es la de vender el aire acondicionado. Será accesorio el tema de la instalación, pero ese ejemplo que ponen en la exposición de motivos es malísimo y, entonces me obligan a separar la venta del aire con un valor que no está en mi contrato y ¿qué valorizo?

Entonces eso es algo que también habría que pedir que cambien. No sé si con eso, chicos, me parece que eso es lo más importante. Lo otro ya son disquisiciones entre la transitoriedad, el devengado que no tuvo norma, y van a haber casos en que voy a tener doble ingreso o gasto o cero ingresos, cero gastos. Son cosas que también se tiene que modificar o incluir, pero eso ya no lo he analizado tanto y es más jurídico.

Equipo de tesis: Así es. Una consulta adicional, ¿cuál es tu opinión respecto, según lo que nos has comentado, esta modificatoria del criterio del devengado a las finales parece tener un matiz o un fin básicamente pro- fisco ya que te invita o te obliga, en algunos casos, a tributar sobre una ganancia estimada o esperada?

Entrevistada: Creo que, efectivamente, como está redactada pareciera ser que han aclarado que no se acepte ninguna estimación cuando haya una disminución de ingresos o un diferimiento de ingresos. Pero no han dicho lo contrario, o sea, ¿qué tal si bajo las normas

contables, estamos reconociendo un ingreso estimado más alto el día de hoy? Yo sostengo que, aunque no se haya mencionado en el decreto, yo no entendería que me obligan a reconocer ingresos adelantados o ingresos estimados que no son reales.

Equipo de tesis: Claro.

Entrevistada: Porque siempre, mi sustento va a ser que el Impuesto a la Renta graba una manifestación de riqueza llamada renta y que el Tribunal Constitucional ha interpretado que solo se puede grabar con un impuesto, a una renta, sinónimo de riqueza real que denote capacidad patrimonial del contribuyente. ¿Eso que significa? Que no contemplan, ni sería posible que me apliquen un impuesto a la renta sobre una renta que no es realmente ganada o no es real. Entonces yo iría a mis argumentos más de fondo para enfocar cualquier pretensión del auditorio en una fiscalización queriéndome hacer tributar sobre algo que de ninguna manera lo haría. Ahora, lo que sí están haciendo abiertamente es obligarme a pagar un Impuesto a la Renta reconociendo un ingreso estimado, cuando vendo minerales, porque todavía no he cerrado el precio, ni siquiera sé la calidad que ese mineral va a tener finalmente. Ahí sí hay un tema contrario al espíritu de la ley y, abiertamente, vulnera el principio de capacidad contributiva.

Y no solamente de los minerales, porque el reglamento finalmente incluyó ahí temas de calidad, precios, de todo tipo. O sea, características y todo lo demás. También hay que aclarar que estamos partiendo de la premisa de transacciones reales. De transacciones donde no quiero sacarle la vuelta al fisco y me hago un contrato de esos que me invento cosas que no son, porque ahí aplico Norma XVI.

En esos casos pueden decir: “Pero si privilegiamos el contrato que es el acuerdo entre las partes y el devengado jurídico, ¿qué tal si ambas partes han acordado cosas que nos son?” Bueno, para eso está su papel de fiscalizadores y de analizar la sustancia de la operación. Pero de ninguna manera pueden partir de la premisa que todos los contratos jurídicos son falsos, ¿no? Claro, así es.

Equipo de tesis: Muchas gracias Marisol por tu tiempo.

5. Entrevista realizada a Walker Villanueva - Socio del Área de Impuestos y Comercio Internacional de Philippi Prietocarrizosa Ferrero DU & Uría

La entrevista fue realizada el 26 de febrero de 2021 por videollamada y la presentamos a continuación:

Equipo de tesis: Buenas noches, Walker. Somos alumnos de la Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo de ESAN. Estamos realizando una tesis sobre el análisis de la condición suspensiva en el Decreto Legislativo No. 1425 en los contratos de exportación de las empresas mineras peruanas. Quisiéramos saber tu opinión acerca del Decreto legislativo 1425.

Entrevistado: Me parece que el devengado debería tener un concepto propio desde el ámbito jurídico porque la contabilidad y el derecho tienen fines diferentes. En el ámbito del derecho, el devengado está planteado como un criterio para el reconocimiento de rentas y el reconocimiento de gastos, básicamente con el propósito de tener certeza, o sea, certeza respecto a la capacidad contributiva que finalmente se va a gravar, ese es el tema de fondo, y la certeza en el derecho no necesariamente puede coincidir con la contabilidad, entonces me parece bien que el legislador haya elegido plasmar un concepto más jurídico que contable que en este Decreto Legislativo 1425, porque, como les digo, el tema es certeza y capacidad contributiva.

La capacidad contributiva que se a gravar es una capacidad contributiva cierta, es una capacidad contributiva actual y eso me parece que se logra más allá de las imprecisiones que hay en este Decreto Legislativo. Lo bueno es que se da un paso adelante en el sentido cuando se plantea qué es el concepto de devengado, el hecho sustancial y se va claramente por el devengado jurídico, o sea, creo que estamos mejor de lo que estábamos antes, ¿no? Mejor de lo que estábamos antes del 1425.

Equipo de tesis: Perfecto. Entonces, ¿consideras de cierta forma que se debería modificar algún aspecto de este devengado o le encuentras algún error que podría ser modificado?

Entrevistado: Buena pregunta. Mira, sí hay, por supuesto, algunos aspectos que habría que mejorar. O sea, digamos, la filosofía del 1425 es que el devengado jurídico manda, el hecho sustancial generador de renta o generador de gasto es el que manda. Pero para definición de hecho sustancial se ha acudido, en el caso de la transferencia de bienes, al concepto contable. Entonces como que el hecho sustancial se ha mezclado con la contabilidad y ese *mix*, en verdad, no lo termino de entender. Supongo que lo han hecho por razones básicamente prácticas más que conceptuales, o sea, si para fines contables, cuando transfiero la propiedad de un bien para fines contables, se transfiere el control al comprador y para fines contables ya reconozco el ingreso, entonces para no generar diferencias, tributariamente vamos a decir que se ha producido el hecho sustancial. Yo supongo que por ahí debe estar la razón por la que el

legislador ha elegido el control como contenido del hecho sustancial en el caso de la transferencia de los bienes. Pero creo que ese *mix* que hace el Decreto Legislativo 1425 podría haberse evitado e ir solamente por el tema jurídico. Es decir, ¿cuándo se produce el hecho sustancial? Cuando estamos hablando la transferencia propia de bienes, cuando se transfiere la propiedad de los bienes, ¿no cierto? Es decir, cuando hay una transferencia según las normas del Código Civil, en el caso de los inmuebles por el solo consenso, en el caso de los bienes muebles con la tradición y en el caso de los intangibles que no está regulado, dependiendo de los intangibles, se entiende que en principio sería por el solo consenso. Entonces me parece que hubiera sido más apropiado ir por el camino jurídico. Esa es mi primera crítica. Respecto a los servicios, hay una clasificación que yo no la termino de entender. Que ahorita no la tengo en la cabeza, pero ustedes cuando revisen el detalle de los distintos tipos de servicios, servicios de ejecución continuada, me parece que dice y servicios de tracto sucesivo, si mal no recuerdo. En fin, es una clasificación que me parece que no responde tampoco a la realidad las cosas en el caso de los servicios.

Y finalmente, en las transacciones complejas que tienen distintas operaciones, por ejemplo, en un contrato llave en mano. En un contrato llave en mano hay construcción, hay servicios de ingeniería y hay suministro de bienes. En ese tipo de contratos, normalmente se aplica la teoría de la unicidad. Es decir, digamos en el ámbito tributario, se dice: “Bueno, a cada operación dale el tratamiento tributario que corresponda cuando se pueda distinguir el monto de cada prestación. Que cada prestación tenga su correspondiente contraprestación”. Entonces le haces el tratamiento tributario que corresponda a cada operación de una transacción compleja. Y si no hay manera de determinar la contraprestación respecto de cada operación que comprende una transacción compleja, entonces vas a la teoría de la unicidad. Lo accesorio sigue la suerte del principal.

Esa teoría de la unicidad en el Decreto Legislativo 1425 pareciera que no es aceptada, porque el 1425 dice en alguna parte de su compañía, cuando trata de transacción de distinta naturaleza, se tiene que dar el tratamiento tributario que corresponda a cada transacción y, claro, en un contrato llave en mano, por ejemplo, que es el caso que les estoy poniendo como ejemplo, valga la redundancia, en el caso de los contratos llave en mano, normalmente son llave en mano y a suma alzada, es decir, no hay discriminación de prestaciones, es decir, los contratos no discriminan cuánto vale la ingeniería, cuánto vale la construcción y cuánto vale el suministro de bienes, no está pactado así. Entonces en esos casos lo más apropiado es aplicar la teoría de la unicidad. Entonces ahí sí me llama la atención, aparentemente no habría ninguna solución porque la ley obliga a que las prestaciones se distingan y se devengan de manera independiente con lo cual vas a ir en contra del devengado, vas a tener que estimar cuánto vale la ingeniería,

estimar cuánto vale la construcción quitándole el corazón del devengado que es la certeza. Entonces me parece que esa esa disposición sí es preocupante.

Equipo de tesis: Justamente has tocado un tema interesante. Has encontrado el mismo problema que nosotros que está referente a la entrega de bienes y más aún el tema minero donde, a veces, es un poco complejo. Puede haber situaciones un poco complejas donde se divida cuando se tiene la propiedad del mineral cuando el vendedor exactamente se desprende de la propiedad y la traslada al comprador. En este caso, ¿consideras que puede generar algún perjuicio en el contribuyente? Por ejemplo, por un tema de un cambio en el tiempo, una diferencia temporal, ¿termina afectándome tributariamente hablando? O sea, ¿me haga tributar por una renta esperada y no realmente realizada?

Entrevistado: Claro, mira, ahí hay que ir con cuidado, ¿ya? En la venta de minerales usualmente es una compraventa internacional regida por la Convención de Viena, donde Perú es parte. La Convención de Viena dice en el artículo 4, si mal no recuerdo es el artículo 4, chéquenlo. Me parece el 4 o el 11 de la Convención de Viena de la compraventa internacional dice que en la compraventa la transferencia de propiedad depende de lo que las partes regulen en el propio contrato de compraventa. Entonces, lo que está indicando este decreto internacional, es que la compraventa de una compraventa internacional, lo que hay que fijar y hay que respetar para la transferencia de propiedad, es la autonomía de las partes.

Y normalmente los contratos mineros, lo que suelen decir los contratos es que la transferencia de propiedad ocurre cuando se paga una parte del precio, normalmente el 50% o el 60% del precio o en otros casos, cuando se paga el 100% del precio. Ahora, y esto es para ustedes, analicen, porque esto es un tema, por supuesto, abierto. La Ley de Renta cuando habla del devengado y señala que en la transferencia de bienes se genera una renta, cuando se transfiere el control, eso está haciendo referencia al aspecto de cuantificación de la renta. En qué momento la cuantificación de la renta tiene relevancia para el Impuesto a la Renta, pero el aspecto material es la enajenación. Es decir, la enajenación, en este caso, de minerales que es otro aspecto del hecho imponible, no el aspecto cuantitativo. Entonces el aspecto, en este caso material, o sea, el hecho de la transferencia de los bienes, ¿cómo se debe analizar en una compraventa internacional? ¿Conforme al Código Civil, o sea 947, o conforme a la Convención de Viena? Porque obviamente, contractualmente no aplica el Código Civil en esos casos. Contractualmente aplica a la Convención de Viena desde el punto de vista contractual, no tengo dudas. Pero hasta el punto de vista tributario, cuando se evalúa el aspecto material, cuál de los dos deberías tener presente en la mente para evaluar si se ha producido una enajenación en los términos del artículo 5 de la Ley de Renta, que dice: “La enajenación se produce cuando hay una transmisión de dominio a título oneroso”. Eso dice ¿Cuándo se produce la transmisión de dominio? Entonces ahí tendrías que aplicar la norma 9, título preliminar del código y te dice

que en los aspectos no definidos te vas a las normas del derecho común, entonces, ¿cuál es el derecho común acá? ¿El Código Civil o el derecho como es la Convención de Viena? Ustedes analicen chicos. Pero hay que tener una concordancia entre el aspecto material y el cuantitativo.

Equipo de tesis: Claro. Una consulta, entrando también un poco al ámbito civil, hubo un informe de SUNAT en el 2019 que es el Nro. 10, que habló específicamente de la venta de concentrados de mineral donde señaló que no se podía diferir el ingreso cuando se hubiera establecido una condición sobre el pesaje, la calidad o las características del mineral. Que estas inclusiones no podían calificar ni como condición suspensiva, ni como un hecho evento a futuro.

Alejándose inclusive un poco de las normas del derecho civil porque el Decreto Legislativo 1425 no regula qué es una condición suspensiva. Entonces habría que ir al derecho civil para ver específicamente qué es lo que señala. Y es ahí donde nosotros habíamos encontrado una discordancia entre ellos porque el Código Civil sí permite o sí establece que es una condición suspensiva válida poder sujetar el efecto del contrato a las características o pesaje de un bien como es, por ejemplo, los contratos sujetos a prueba. Ahí específicamente señala que sí se puede conseguir como condición suspensiva en estos casos. ¿Cómo tú ves esta esta discordancia entre el derecho civil y esta norma para el tema de exportación de minerales?

Entrevistado: Mira, no creo que hay discordancia, me parece que es un tema más práctico porque, a ver, ¿qué ocurre? En la vida práctica, la exportación del concentrado usualmente se hace en condiciones CIF o FOB, eso es lo que normalmente y en todas las variantes del incoterm C, se utiliza mucho el incoterm C. Pero, en cualquier caso, tanto el incoterm C o el incoterm F, FOB, la transferencia de los riesgos ocurre sobre la borda del buque. Se transfieren los riesgos al comprador. Desde siempre en el ámbito tributario, como no hay una definición de devengado, dijimos ok, ¿cuándo se entiende devengado el ingreso? Bueno, cuando se transfieren los riesgos de pérdida del bien o cuando eventualmente el comprador puede obtener beneficios económicos futuros de ese bien que está comprando. Entonces, ¿qué se hacía? Se reconocía el ingreso devengado en el mes en que se hacía el embarque del concentrado sobre la borda del buque.

Entonces, en ese momento esa base es una base completamente estimada. No es una base cierta, es una base estimada porque no conoces el contenido, no conoces la ley, etc. Todos los datos que van a salir cuando el concentrado llegue al laboratorio y se haga los exámenes que corresponden, ¿no cierto? Y en ese momento se sabrá con certeza cuál es el ingreso devengado por esa compraventa. Entonces, ¿qué pasa? Que cuando el 1425 dice: “Bueno, oye, mira, es el hecho sustancial, pero si la cuantificación del ingreso depende de un hecho futuro porque...” A ver, no me puse a pensar si es condición suspensiva o no honestamente, ¿ya? Pero digamos, acá es condición suspensiva, porque dice: “Condición suspensiva que haga inexistente el ingreso.” Acá el ingreso siempre se va a dar, chicos. O sea, el mineral que sale se va a vender. Lo que no se sabe con exactitud es la cuantía de ese ingreso y la cuantía me parece que sí está

sujeta a un hecho futuro en este caso. El hecho futuro es que precisamente verifique qué cosa hay ahí, el concentrado de qué calidad es, que penalidades hay, etc., Cuál es la ley del mineral, etc. Entonces, cuando el MEF construyó este concepto de que a pesar de que hay un hecho sustancial y no hay condición suspensiva, si la cuantificación del ingreso está sujeta a un hecho futuro no obstante haber cumplido con ser un hecho sustancial, no hay devengado. Eso es lo que lo que dice la norma. Entonces la cuantificación del ingreso está sujeta a un hecho futuro en el caso de los mineros y la respuesta es que objetivamente sí. O sea, si uno lee la ley, me parece que el hecho futuro es precisamente verificar esas condiciones de calidad y claramente está sujeta a un hecho futuro.

Ahora, ¿condición?, no me parece que eso sea una condición y viendo en la definición de hecho o evento futuro, porque en el caso de los mineros, la condición, como ustedes saben, es un hecho futuro e incierto. Y claro, acá básicamente la condición suspensiva está regulada de manera distinta al hecho futuro del cual dependa la cuantificación del ingreso. El hecho futuro del cual dependa la cuantificación del ingreso, en eso está pensando en legislador, en las regalías. Las regalías usualmente se miden sobre la base de las ventas futuras. Entonces me parece que el legislador no se dio cuenta que con esa regulación del devengado, las mineras iban a dejar de pagar en el mes del embarque y el pago a cuenta se iba a trasladar, o el Impuesto a la Renta anual, se iba a trasladar dos o tres meses después. Me parece que no advirtieron eso.

Entonces por eso es que han sacado un reglamento con nombre propio forzado. Me parece que claramente el reglamento está forzando el contenido de la ley. O sea, lo que debieron hacer es modificar el decreto legislativo, es decir, para las mineras no aplica, pero interpretar el reglamento es algo que, parece claro que, por interpretación de la ley, en el caso de las mineras, encaja como hecho futuro.

Equipo de tesis: Entonces, el hecho de que no se tenga claro el tema de la contraprestación, no puede por ningún motivo diferir el ingreso. No puede señalarse como un hecho o como una condición suspensiva.

Entrevistado: Déjame ver lo que dice la norma exactamente, ¿ya? ¿Tienen ahí ustedes el concepto de devengado? La parte 1425, a ver si me lo leen. Solo quiero el concepto de devengado para responder la pregunta.

Equipo de tesis: Se entiende que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación. Siempre que el derecho a tenerlas no esté sujeta a una condición suspensiva. Independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieran fijado los términos precisos para su pago.

No obstante, cuando la contratación o parte de esta se fija en función de un hecho evento futuro que se producirá en el futuro, el ingreso se devenga cuando dicho hecho o evento ocurra.

Entrevistado: Claro, no obstante que está el hecho sustancial y que el hecho sustancial no está sujeto a condición suspensiva, no obstante a eso, o sea, hay hecho sustancial, que de hecho, lo podría haber porque la transferencia de riesgos es sobre la borda del buque. Entonces, no obstante a ello, y que no hay condición suspensiva porque aquí no es que haya un hecho futuro incierto respecto a la transferencia de propiedad, O sea, el mineral se va a comprar. Lo que está en juego es básicamente el precio de ese concentrado. Entonces me parece que a pesar de que hay hecho sustancial y que no hay condición suspensiva respecto a la transferencia de propiedad, lo que está pendiente es la definición del precio. Entonces, ese hecho futuro que es precisamente verificar las condiciones de calidad, pesaje, penalidades del mineral, me parece que sí es un hecho futuro, pues claramente. O sea, y debería diferirse el ingreso. Lo que pasa es que el reglamento dice: “Por si acaso, eso no es para ti”, “no difieras”, “regresa a como siempre se ha operado. Cuando embarques los bienes sobre la borda del buque, reconoces el ingreso y luego lo ajustas con una nota de débito o con una nota de crédito si es que fue en exceso de estimación” Entonces, yo creo que el reglamento está excediendo a la ley.

Equipo de tesis: ¿Usted consideraría qué esto afectaría la capacidad contributiva de todas las entidades?

Entrevistado: Mira, capacidad contributiva, a ver, en realidad la renta se va a dar, o sea, la renta se va a dar. Mira, la capacidad contributiva tiene, por supuesto, una definición, claro, la ganancia va a variar por supuesto. En el momento uno tienes una capacidad contributiva estimada. O sea, digamos al momento del embarque de los minerales, para hablar en términos sencillos, y al momento en que se hace la verificación que son dos o tres meses después, tienes la capacidad contributiva real, ya no estimada. Entonces, claro, entre una y otra hay una diferencia de tres, cuatro meses. No sé si en ese lapso de tres, cuatro meses vaya a variar ostensiblemente tu capacidad contributiva, o sea la ganancia, cuando en el mes uno del embarque se hace la estimación sobre la base de los precios de cotización internacional del mineral que está contenido en ese concentrado. Es decir, si es cobre, sobre la base de cotización internacional del cobre. Entonces, claro, en tres meses no creo que la cotización del cobre o de cualquier mineral varíen muchísimo y, por lo tanto, tu capacidad contributiva que termine siendo afectada. Porque, claro, la capacidad contributiva tiene un cariz de actualidad, o sea, no puede ser que sea una capacidad contributiva ni futura, ni capacidad contributiva pasada. Tiene que ser una capacidad contributiva de hoy, porque hoy estás pagando el impuesto.

Entonces digo, en cuatro meses o en tres meses no sé si esa capacidad contributiva actual varía mucho. Me parece que no es un problema de capacidad contributiva.

Equipo de tesis: Pero, por ejemplo, yo creo que podría generarse esta distorsión en un hecho que, por ejemplo, la administración me diga, “No, ¿sabes qué? A las finales tú me declaraste que esto valía 100 y terminó valiendo 115”. Así que ese 15 de diferencia, esa

declaración con 100, ¿no podría ser, a las finales, posible sanción por haber incurrido en infracción de cifras a ciertos falsos o no?

Entrevistado: No, porque eso se ajusta con notas de débito y de crédito en el propio ejercicio, si es un ejercicio distinto o igual, no hay problema de decir datos falsos. El problema es que te están obligando a declarar hoy el Impuesto a la Renta sobre un concepto que no está en la ley. La ley claramente dice que esto depende de un hecho futuro y, sin embargo, el reglamento dice: “No, por si acaso esto no vale cuando el hecho a futuro consiste en, o sea, es una norma más con nombre propio”.

Equipo de tesis: Claro.

Entrevistado: O sea, esa es una norma dada con nombre propio. O sea, es solo para los mineros. O sea, tampoco se regula con nombre propio, sino para la naturaleza de las cosas. Eso también está vulnerando una norma constitucional.

Equipo de tesis: Y una consulta, este impacto de diferimiento que señalas que es de tres a cuatro meses, ¿no podría haberse cuando es de un año al otro? Por ejemplo, haces la venta a fines de año. ¿Ahí no te no te podría...?

Entrevistado: Sí, lo estás imputando a un ejercicio diferente, sí.

Equipo de tesis: Ajá, exacto.

Entrevistado: No, pero la pregunta era capacidad contributiva. Yo creo que la capacidad contributiva no está afectada por esto. Lo que creo que está ocurriendo es que estás imputando en los términos de la ley un ingreso no devengado, a un ejercicio al que no corresponde, eso es lo que está ocurriendo. El reglamento te está obligando a imputar un ingreso sobre la base estimada cuando el devengado de hoy te dice: “Oye, si el ingreso depende de un hecho futuro, no hay devengado a pesar de que hay hecho sustancial”. O sea, es un problema de temporalidad, no de capacidad contributiva, te están obligando a reconocer un ingreso antes de que éste sea cierto. ¿No hay certeza? Sí pues, no hay certeza porque el ingreso, en el momento uno, es estimado. Y eso es lo que pretende precisamente evitar el nuevo concepto de devengado. Que haya certeza en la cuantificación del ingreso o del gasto.

Equipo de tesis: Walker, ¿tú crees que la aplicación de este Decreto Legislativo ha generado que se incluyan ajustes a los estados financieros o pagos en exceso?

Entrevistado: Hay diferencia, sí. ¿Me estás hablando de los mineros o en general de todo el mundo?

Equipo de tesis: Mineros.

Entrevistado: Los mineros están tal cual, igual como era antes por si acaso. Antes del devengado y después del devengado se le reconoce como ingreso, el embarque los bienes y luego se reconoce el ajuste para arriba o para abajo, cuando se tiene la verificación de las condiciones de calidad del mineral. Eso es lo que hay hoy. No hay entre el mes uno y el mes

cuatro, digamos, no hay un ajuste *Mark-to-market* de la variación del precio del mineral. O sea, si el mineral en el momento uno, cuando embarqué valía 100 y hasta el mes cuatro, entre el uno y el mes cuatro, el mineral va variando de valor. El *Mark-to-market* no se computa por si acaso. O sea, contablemente sí se computa, pero tributariamente no. Tributariamente es momento uno, el mineral vale 100.

El *Mark-to-market* va variando, digamos, mes dos vale 110. Bueno contablemente va 110. En el mes 3 tres varía a 105, ahora lo bajas a cinco. Ok, ese *Mark-to-market* contablemente tiene efectos, pero fiscalmente no. Fiscalmente es momento uno, momento dos. Cuando tienes la verificación de la condición de minerales, haces el ajuste y se acabó el problema. Por lo tanto, ¿en qué ha variado este concepto del devengado de los mineros? En nada. O sea, los mineros siguen siendo lo que venían siendo desde antes. ¿Y eso por qué? Por el reglamento. El reglamento que nos ha sacado de haber hecho una norma con nombre propio, porque finalmente me parece que es una decisión también práctica. Los mineros son los que dan más caja fiscal al Estado. Entonces, posponer la recaudación dos o tres meses de los mineros, probablemente de los agrícolas o de los industriales, no le genere problemas al Estado, pero el de los mineros si puede generar problemas de caja. Entonces yo creo que es una decisión más práctica que jurídica. O sea, no se dieron cuenta y han enmendado el problema vía reglamento.

Equipo de tesis: Tiene más que todo un fin recaudatorio.

Entrevistado: Sí, efectivamente.

Equipo de tesis: Muchas gracias por tus comentarios, muchas gracias por tu tiempo.