

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



**“EL IMPACTO DEL CRITERIO JURÍDICO
DE DEVENGO EN LA NORMATIVA DEL
IMPUESTO A LA RENTA, EN ESPECIAL
REFERENCIA A LA PROBLEMÁTICA
TRIBUTARIA DE LAS EMPRESAS DE
GENERACIÓN DEL SECTOR ELÉCTRICO,
PERIODO 2019”**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Ira Evelyn Cabanillas Velásquez

Código: 20152590

Asesores

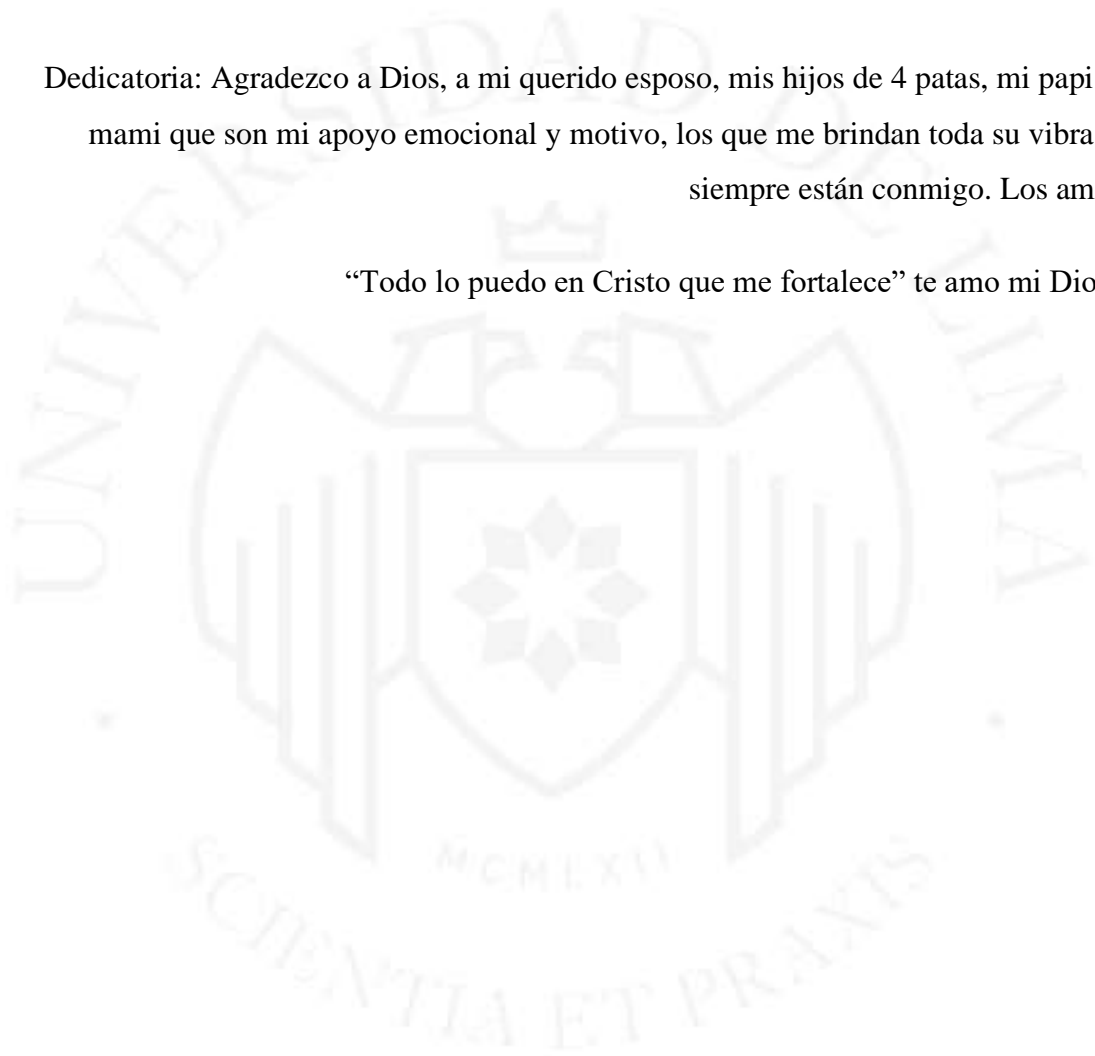
Walker Villanueva

Lima – Perú

2021

Dedicatoria: Agradezco a Dios, a mi querido esposo, mis hijos de 4 patas, mi papi y mami que son mi apoyo emocional y motivo, los que me brindan toda su vibra y siempre están conmigo. Los amo.

“Todo lo puedo en Cristo que me fortalece” te amo mi Dios.





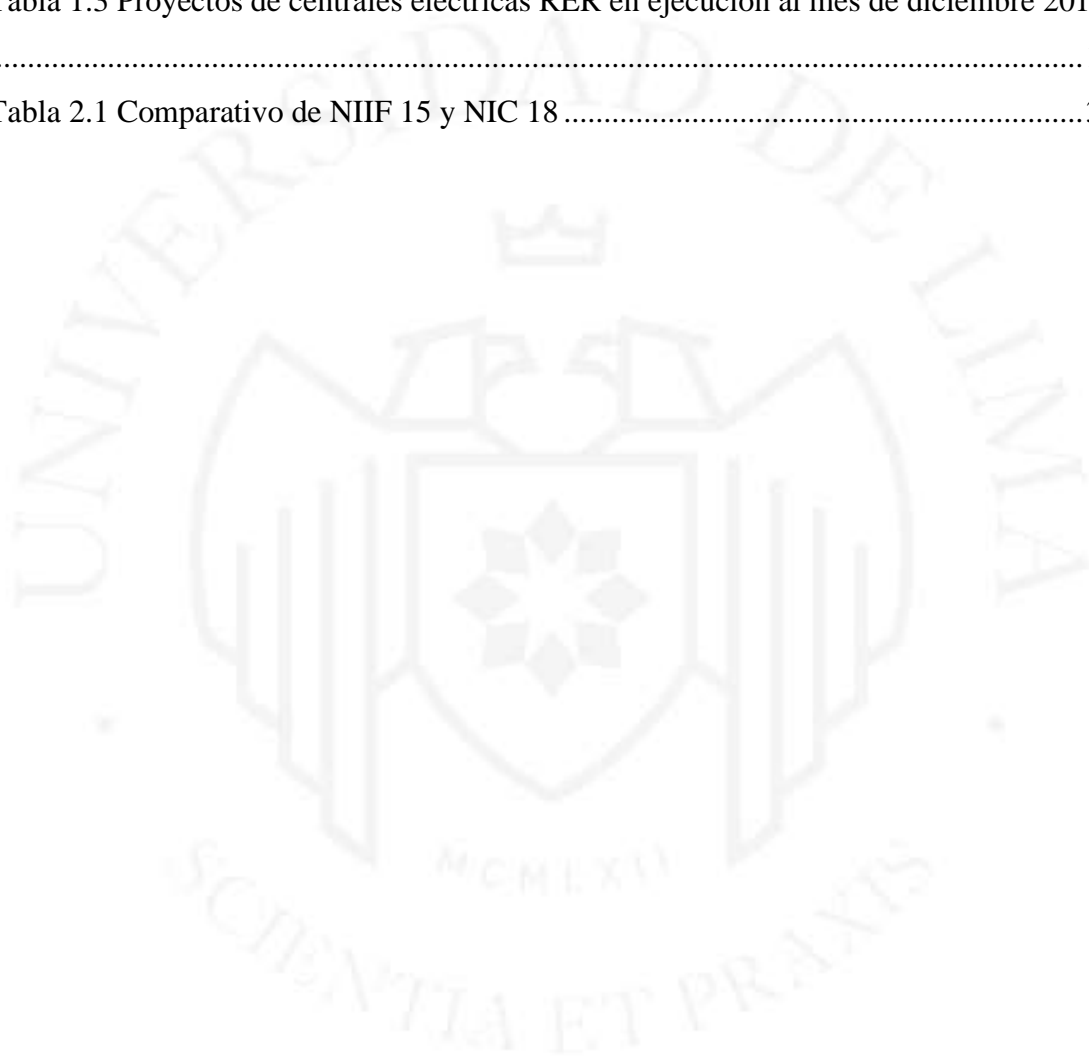
**EL IMPACTO DEL CRITERIO JURÍDICO DE
DEVENGO EN LA NORMATIVA DEL
IMPUESTO A LA RENTA, EN ESPECIAL
REFERENCIA A LA PROBLEMÁTICA
TRIBUTARIA DE LAS EMPRESAS DE
GENERACIÓN DEL SECTOR ELÉCTRICO,
PERIODO 2019**

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	viii
ABSTRACT.....	ix
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: EL SECTOR ELÉCTRICO EN EL PERÚ	2
1.1 Cronología de la Electricidad en el Perú	2
1.1.1 Marco regulatorio del sector eléctrico.....	3
1.2 Evolución y situación del Sector Eléctrico del Perú	10
1.3 Actividades del Sector Eléctrico	16
1.3.1 Descripción de la actividad de generación de energía eléctrica en el Perú.....	17
1.4 Ingresos gravados para el pago de los impuestos: Determinación de los ingresos por sector	19
1.4.1 Determinación de la tarifa eléctrica en el sector de generación para la determinación de sus ingresos:.....	20
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO CONTABLE Y TRIBUTARIO	22
2.1 Antecedentes del concepto de devengo.....	22
2.2 Tratamiento contable de devengo.....	26
2.3 Tratamiento tributario de devengo	35
CAPÍTULO III ANALISIS CONCEPTUAL Y CALIFICACIÓN JURÍDICA	45
3.1 Definición Técnica y Jurídica de la Energía	45
3.2 Aplicación de concepto normativa peruana	46
3.3 Contexto Internacional	49
CONCLUSIONES	53
RECOMENDACIONES	54
REFERENCIAS.....	55

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.1 Producción de energía eléctrica nacional según destino y fuente año 2019... 16	16
Tabla 1.2 Producción de energía eléctrica según recurso energético Convencional y No Convencional año 2018 y año 2019..... 18	18
Tabla 1.3 Proyectos de centrales eléctricas RER en ejecución al mes de diciembre 2019 19	19
Tabla 2.1 Comparativo de NIIF 15 y NIC 18 35	35



ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1 Actores que intervienen en el mercado eléctrico.....	13
Figura 1.2 Producto Bruto Interno según actividad económica, año 2019.....	14
Figura 1.3 Participación de la Producción Eléctrica Nacional por tipo de recurso año 2019	15
Figura 2.1 Modelo de los cinco pasos para el reconocimiento de ingresos	28
Figura 2.2 Identificación de las obligaciones de desempeño separadas comprometidos en el contrato.....	30



RESUMEN

El presente trabajo de investigación surge de la motivación respecto a la promulgación del Decreto Legislativo N° 1425 publicada el 13 de setiembre de 2018 en el Diario El Peruano, esta norma tributaria que entró en vigencia el 1 de enero de 2019, define el concepto de devengo tributario que no fue descrito anteriormente en ninguna norma tributaria.

El impacto que genera la aplicación del devengo tributario va depender de la operación del sector, por eso se ha elegido para este trabajo de investigación al sector eléctrico de Perú donde se explica los temas problemáticos de las empresas generadores del sector eléctrico, observando las causas y analizando el tratamiento tributario de acuerdo a la definición de devengo estipulada en el D. Leg. N° 1425.

La investigación consta de tres capítulos: la primera parte consiste en el marco teórico del sector eléctrico en el Perú, la segunda parte se refiere al marco teórico contable y tributario de la definición de devengo y finaliza con el análisis conceptual de energía en el contexto internacional y normativa de Perú.

Palabras clave: Impuesto a la Renta, Devengo, Energía, Sector Eléctrico, Ingresos.

ABSTRACT

This research work issue from the motivation regarding the enactment of Legislative Decree No. 1425 published on September 13, 2018 in the Diario El Peruano, this tax regulation that came into validity on January 1, 2019, defines the concept of accrual tax that was not previously described in any tax regulation.

The impact generated by the application of the tax accrual will depend on the operation of the sector, that is why the Peruvian electricity sector has been chosen for this research work where the problematic issues of the electricity sector generating companies are explained, observing the causes and analyzing the tax treatment according to the definition of accrual stipulated in Legislative Decree No. 1425.

The research consists of three chapters: the first part consists of the theoretical framework of the electricity sector in Peru, the second part refers to the theoretical accounting and tax framework of the definition of accrual, and ends with the conceptual analysis of energy in the international context and regulations of Peru.

Keywords: Income Tax, Accrual, Energy, Electricity Sector, Income.

INTRODUCCIÓN

El objetivo de la presente tesis es interpretar y analizar lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 1425, el cual define el concepto de devengo jurídico, examinando su tratamiento tributario en el impacto que trae en las operaciones efectuadas por las empresas de generación del sector eléctrico del Perú.

El motivo que me llevó a realizar la presente tesis se basa en la aplicación que existe en el devengo jurídico tanto para las venta de bienes y servicios, ocasionando para las empresas de generación una problemática al definir desde un inicio si la energía que ellos venden es un bien o servicio, así como las operaciones de ingresos y gastos que ellos realizan.

El problema planteado nos sugiere hacer un análisis, en primer término, determinar si la energía que venden las empresas de generación del sector eléctrico del Perú es un bien o servicio, determinando así que tipo de devengo de ingreso es, si es una enajenación de bienes o prestación de servicios para así reconocer el devengo de los ingresos según lo estipulado en el D. Leg. N°1425, de igual modo se determina el hecho sustancial, que no está condicionado y que nace sin la necesidad de ser cobrado, así como los gastos al momento de efectuar la determinación de su impuesto a la Renta del periodo 2019. Para ello revisaremos la normativa vigente, los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, interpretaciones de los tributaristas de las principales firmas auditoras y de la propia Administración Tributaria. Además de hacer un análisis e interpretación de devengo jurídico en las operaciones realizadas por las empresas de generación que vamos a trabajar en esta tesis.

Todo esto con la finalidad de brindar una solución a la controversia planteada en torno al tratamiento tributario de devengo de las operaciones de ingresos de las empresas de generación del sector eléctrico del Perú. En definitiva, el fin de este trabajo de investigación es ser un aporte para el sector eléctrico y para las siguientes investigaciones que traten el tema de devengo jurídico.

CAPÍTULO I: EL SECTOR ELÉCTRICO EN EL PERÚ

1.1 Cronología de la Electricidad en el Perú

Cuando iniciamos desde pequeños a tener conocimiento de la historia de nuestro país leyendo libros o artículos acerca de nuestros antepasados y como se las ingeniaban para obtener energía, se nos viene a la mente el alumbrado con bolas de fuego, el uso de la breya como combustible, lámpara de aceite, velas de sebo, entre otros. Santiago Antúnez de Mayolo (1929), indica que desde la fundación de Lima hasta su época de la independencia, las calles fueron alumbradas por candiles llenos de grasa. Según el Ministerio de Energía y Minas (2010), nos narra que en 1847 se inicia la iluminación pública con aceite de ballena, el 05 de mayo de 1855 el Presidente Ramón Castilla inauguró el primer sistema de iluminación a gas en Lima, en 1861 llega el primer barril de querosene a nuestro país, en 1863 se perfora el primer pozo petrolero, en 1884 opera la primera central hidroeléctrica construida por la empresa minera Tarijas (Huaraz) y en 1886 se inaugura el alumbrado público eléctrico en la Plaza de Armas así como en algunas calles aledañas del Centro de Lima.

Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería (Osinergmin, 2016) nos indica que los orígenes del sector eléctrico empieza con el funcionamiento de la primera central hidroeléctrica en 1884, continua con la inauguración del alumbrado de la Plaza de Armas por la empresa Peruvian Electric Construction and Supply Company (PECSC) el 15 de mayo de 1886, el 6 de agosto de 1895 la Empresa Transmisora de Fuerza Eléctrica construyó la central térmica de Santa Rosa generando 75 caballos de fuerza suministrada para su fábrica y oficina, asimismo en el año 1890 existió un Decreto que otorgaba libertad en la industria eléctrica, las empresas que se constituyeron en el negocio de la electricidad podían instalar plantas y proporcionar energía sin mayores requisitos que los establecidos por la Ley, esto generó la construcción de varias centrales térmicas o hidráulicas e hidroeléctricas a otras ciudades del país, así como el inicio del servicio de transmisión de energía eléctrica a mayores distancia.

1.1.1 Marco regulatorio del sector eléctrico

El primer marco normativo del sector eléctrico fue el Decreto Ley N° 12378 Ley de Industria Eléctrica promulgado por el presidente Manuel Odría publicado en el diario El Peruano el 8 de junio de 1955 y reglamentado el 5 de enero de 1956, desde esa fecha el Estado empieza a supervisar el sector eléctrico mediante el Ministerio de Fomento, esta norma estableció el suministro eléctrico para la utilidad pública, no existió distinción entre suministrador privado o público así como nacional o extranjero, creó la Comisión de Tarifas Eléctricas, protegió la seguridad y garantizó la propiedad, además fijó requisitos para concesiones (como aumentar la capacidad de generación en un 10% cada año), permisos y licencias. De allí en el año 1962 se promulgó la Ley N° 13979¹ autorizando al Poder Ejecutivo a organizar el servicio de electricidad de la nación, entre otros temas, asimismo mediante Decreto Supremo, crearon los Servicios Eléctricos Nacionales (SEN) para abastecer de servicios eléctricos a las zonas rurales. El objetivo del SEN era entregar al país la adecuada energía eléctrica para el desarrollo económico y nivel de vida de los peruanos. En el mismo año se promulgó la Ley N° 14080 Ley de Fomento a la Interconexión Eléctrica, según Osinergmin (2016) hizo incapié a la interconexión eléctrica que promocionó la competencia de la oferta de generación cuyo propósito era asegurar una mayor efectividad en las instalaciones.

A inicios del Gobierno Militar del Presidente Juan Francisco Velasco Alvarado en el año 1968 se creó con el Decreto Ley N° 17271² el Ministerio de Energía y Minas (MEM) actualmente con la sigla (MINEM)³ y el 1 de abril de 1969 empezó su función a las actividades mineras y energéticas para dirigir, regular y fomentar según lo estipulado en su Artículo 15°. Asimismo, modificaron las competencias de los organismos del Estado referente a la regulación del sector eléctrico por el Decreto Ley N° 17527, Ley Orgánica del Ministerio de Energía y Minas, otorgándole al MINEM las funciones de reglamentación, custodiar por el cumplimiento de las normas legales del sector eléctrico

¹ Facultando al Poder Ejecutivo para que organice como Empresas autónomas con personalidad jurídica los Ferrocarriles del Estado, el servicio de Agua Potable de Lima y los Servicios Eléctricos del Estado: Ley N° 13979:

Artículo 1.- Facúltase al Poder Ejecutivo, con el propósito de racionalizar las inversiones públicas en la construcción, el funcionamiento y la explotación, para que, con el voto aprobatorio del Consejo de ministros, organice como Empresas autónomas con personalidad jurídica los Ferrocarriles del Estado, el Servicio de Agua Potable de Lima y los Servicios Eléctricos del Estado, dando cuenta al Congreso.

² De acuerdo al Estatuto del Gobierno Revolucionario como uno de los Objetivos Básicos de su Acción se Determina el Número de Ministerios, sus Denominaciones y Funciones: Decreto Ley N° 17271.

³ El Ministerio de Energía y Minas modificó el 14 de junio de 2019 sus siglas de MEM a MINEM. El cambio de siglas fue dispuesto a través de la Resolución Ministerial N° 182-2019- MINEM/DM.

así como la aplicación a las tarifas, condiciones técnicas y de seguridad de las empresas de dicho sector.

Continuando con la historia de las normas en el sector eléctrico, en el año 1972 se promulgó el Decreto Ley N° 19521 Decreto Ley Normativo de Electricidad, generando así la estatización de todas las empresas eléctricas privadas, con esto el Estado se reservó todas las actividades de generación, transmisión, distribución y comercialización de la energía eléctrica creando la empresa estatal de Electroperú ejerciéndose como holding para las actividades del sector, esto originó que las empresas privadas llegaran a ser Empresas Estatales Asociadas, constituyendo así Electrolima.

Portocarrero (2000) nos dice que en el Gobierno de Fernando Belaúnde Terry sucedieron varios hechos como el Fenómeno de El Niño, ataques terroristas producidos por el movimiento terrorista Sendero Luminoso, y la crisis económica mundial, estos acontecimientos afectaron a la economía y sociedad, esto trajo como consecuencias la caída de los precios de las exportaciones y el incremento de la deuda externa.

Por todo estos acontecimientos y la crisis financiera de este sector, el Gobierno de Belaúnde en 1982 promulgó la Ley N° 23406, Ley General de Electricidad (LGE), utilizando las normas eléctricas anteriores como soporte, asimismo visualizó un nuevo marco jurídico descentralizado, creando 10 empresas regionales⁴ como filiales de Electroperú. Los sistemas interconectados Centro Norte (SICN), Sureste (SISE) y Suroeste (SISO) distribuían la electricidad en el país. El MINEM pudo fortificar sus facultades y fiscalizar las actividades del sector eléctrico. Asimismo, la Comisión de Tarifas Eléctricas (CTE) fue creada por la LGE para regular las tarifas y los aportes al Fondo de Compensación de Generación (FCG⁵). Su fin del FCG era compensar la diferencia de costos de generación y transmisión de las empresas de electricidad.

⁴ Las 10 empresas regionales fueron: Electro Nor Oeste, Electro Norte, Electro Norte Medio, Electrolima, Electro Centro, Electro Sur Medio, Sociedad Eléctrica de Arequipa, Electro Sur, Electro Sur Este y Electro Oriente.

⁵ Ley General de Electricidad: Ley N° 23406:

Artículo 111°.- Créase el Fondo de Compensación de Generación, destinado a cubrir las diferencias en los costos de generación entre las Empresas de Servicio Público de Electricidad. Los aportes al o del Fondo serán fijos, para cada empresa, por la Comisión de Tarifas Eléctricas en base a la diferencia entre el precio previsto de generación de cada empresa y el precio promedio previsto para el conjunto de Empresas de Servicio Público de Electricidad, incluyéndose en dichos precios, la rentabilidad de las inversiones netas inmovilizadas con fines de generación y transmisión.

Debemos mencionar que desde la época de los 70's las tarifas promedio de electricidad no evidenciaban el verdadero costo del servicio. Esto llevó a un problema en los años 80's con los niveles tarifarios, así como en su determinación porque no existía una correcta estructura de costos y características técnico-económicas del sistema eléctrico. Generando un problema en la situación financiera del sector eléctrico más aún porque los Gobiernos de Belaúnde y de Alan García subsidiaron la energía eléctrica en el Perú, ocasionando que las empresas eléctricas no obtuvieron los ingresos adecuados para cubrir sus costos operativos, efectuar mantenimiento en sus equipos o para seguir invirtiendo en infraestructura, más aún por las pérdidas económicas que ocasionaban los grupos terroristas cuando atentaban y destruían las torres de línea de transmisión. Todo esto ocasionó que el acceso de la energía fuera limitada, así como la calidad del servicio, esto causó hasta inicio de los años 90' un deterioro del sector eléctrico.

Por otra parte, con el Gobierno de Alberto Fujimori que inició en julio de 1990 se observó varios cambios importantes como la privatización de empresas públicas, según Pascó-Font y Saavedra (2001) en marzo de 1991, el gobierno de Fujimori llevó a cabo un agresivo proceso de reformas estructurales, las cuales eran reducir la intervención del Estado y una reforma tributaria. Por esta razón, se promulgaron varias disposiciones legales para favorecer la inversión privada, como fueron, el Decreto Legislativo N° 662, Ley de Promoción de las Inversiones Extranjeras, y el Decreto Legislativo N° 674, Ley de Promoción de la Inversión Privada de las Empresas del Estado.

Además, el 19 de noviembre de 1992 se decreta la Ley N° 25844, Ley de Concesiones Eléctricas (LCE) que derogó a la LGE, anterior marco normativo del sector. Tal como describe la Dirección General de Eficiencia Energética (2017), la LCE reestructuró el sistema de operaciones del servicio de electricidad, estableció que las actividades de generación, transmisión y distribución, también podía ser efectuado por los empresarios privados del exterior o nacionales (capital privado), dado que en esa época lo hacía sólo el Gobierno. Asimismo, se realizó un nuevo método de cálculo de las tarifas en base a criterios de eficiencia. Además se creó el Comité de Operación Económica del Sistema (COES)⁶, su fin era de coordinar la operación de las centrales de generación eléctrica y de los sistemas de transmisión eléctrica (instalaciones

⁶ Comité de Operación Económica del Sistema (COES) es una entidad privada sin fines de lucro. Es un organismo técnico que administra el mercado eléctrico, opera el sistema eléctrico y planifica la transmisión eléctrica. En mayo de 2008 publican el Decreto Supremo N° 027-2008-EM que Aprueban Reglamento del Comité de Operación Económica del Sistema (COES)

interconectadas) al mínimo costo. De igual modo, entre los periodos 1991-1994 se eliminaron los subsidios a las tarifas eléctricas.

Por los años 1994 y 1996, Electrolima se divide en las empresas Luz del Sur, Edelnor y Edegel, siendo las dos primeras distribuidoras y la tercera generadora de electricidad. Entre dichos periodos se visualiza que el 55% de la capacidad de generación y aproximadamente el 60% de la distribución fue privatizado. Hay que mencionar, además que se aprobó el Decreto Supremo N° 020-97-EM Norma Técnica de Calidad de los Servicios Eléctricos (NTCSE) para disponer los valores mínimos de calidad (utilizados para la fiscalización y supervisión) que las empresas concesionarias del sector deben cumplir a la hora de la entrega del producto y al servicio prestado. Según Tamayo et al. (2013) de acuerdo con la NTCSE, la calidad del servicio eléctrico está conformado por tres tipos de calidad que son técnica, comercial y del alumbrado público cuyo objetivo es proteger la seguridad pública para bien de los consumidores. Habría que decir también que la NTCSE contempla las tolerancias y procedimientos de medición de los indicadores de calidad que deben ser considerados, disponiendo su observancia por parte de las empresas eléctricas y la forma de cálculo de las compensaciones ante transgresiones de los referidos indicadores.

Por otra lado, en 1997 se promulgó la Ley N° 26876, Ley Antimonopolio y Antioligopolio del Sector Eléctrico (LAASE), que concede a la Comisión de Libre Competencia del INDECOPI la facultad de supervisar las funciones y adquisiciones que puedan producir en el sector eléctrico.

La LCE estableció que la Comisión de Tarifas Eléctricas (CTE), que cambió su nombre a Comisión de Tarifas de Energía, es un organismo técnico y descentralizado del Sector Energía y Minas, con autonomía funcional, económica, técnica y administrativa, responsable de la fijación tarifaria. Era necesario el cálculo de tarifas en cada actividad eléctrica, es decir, el precio final de la electricidad estaba compuesto de los precios de generación, transmisión y distribución. Esto llevó a que INDECOPI asuma las funciones de velar por la competencia del sector así como la defensa del consumidor.

El Estado pasó a ser el ente regulador, se debe agregar que la LCE mantenía las funciones de supervisión y fiscalización del sector eléctrico a la Dirección General de Electricidad (DGE), sin embargo el 31 de diciembre de 1996 se promulgó la Ley N° 26734, Ley del Organismo Supervisor de Inversión en Energía, creando el Organismo

Supervisor de la Inversión en Energía – OSINERG (en la actualidad Osinergmin ⁷), para que proceda con su labor de fiscalizador de las actividades que desarrollan las empresas del sector eléctrico y de hidrocarburos y del cumplimiento de las obligaciones contraídas por los concesionarios; así como de los dispositivos legales y normas técnicas vigente, incluyendo lo relativo a la protección y conservación del medio ambiente, verificando que dichas empresas otorguen un servicio permanente, seguro y de calidad. Asimismo, en mayo de 2001 aprueban el Reglamento General de OSINERG D.S. N° 054-2001-PCM. Con la Ley N° 27332 Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos promulgada el 29 de julio de 2000, se asignó a Osinerg la función de regulación que fue elaborada antes por la Comisión de Tarifas de Energía (CTE). Asimismo, se le otorgaron las funciones normativas, de solución de diferencia y disconformidad, es decir, tiene la facultad de dictar dentro de su competencia, reglamentos y normas de carácter general, aplicables a las entidades del sector y a los usuarios. En abril de 2002, se ratificó la Ley N° 27699 que aprueba la Ley Complementaria de Fortalecimiento Institucional del OSINERG, aumentando las facultades de la institución.

Continuando con el marco regulador en el año 2006 se creó la Ley N° 28832, Ley para Asegurar el Desarrollo Eficiente de la Generación Eléctrica (LADEGE), detalló un esquema de licitaciones de contratos de las empresas distribuidoras, incorporó un sistema de planificación del sistema de transmisión⁸ con el fin de aumentar las inversiones en transmisión eléctrica, instauró el Sistema Garantizado de Transmisión (SGT)⁹ y Sistema Complementario de Transmisión (SCT)¹⁰, entre otros temas. Habría que decir también que introdujo varios cambios importantes del COES, entre ellos, la definición de la

⁷ Se publicó el 24 de enero de 2007 la Ley N° 28964, Ley que transfiere competencias de supervisión y fiscalización de las actividades mineras al OSINERG, le incrementó su labor al subsector minería y cambio su denominación a Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería - Osinergmin.

⁸ Plan de transmisión es un estudio periódico, que se realiza para observar y analizar cuales son los equipos de transmisión que se debe tener para mantener o mejorar la seguridad, calidad, fiabilidad o economía del sistema de transmisión para un futuro no mayor de diez años. Este estudio elaborado por el COES cada dos años y aprobado por el MINEM, previa opinión de Osinergmin.

⁹ Sistema Garantizado de Transmisión es el conjunto de activos o instalaciones de transmisión que se construyen como resultado de un proceso de licitación del Plan de Transmisión.

¹⁰ Sistema Complementario de transmisión es el conjunto de activos o instalaciones de transmisión del Plan de Transmisión que son construidas por los agentes o que no conforman el Sistema Garantizado de Transmisión.

naturaleza del COES, según el artículo 12° de la mencionada Ley, nos indica que está conformada por los Agentes del Sistema Eléctrico Interconectado Nacional (SEIN)¹¹, estos agentes son generadores, transmisores, distribuidores y usuarios libres, cuyo fin es coordinar la operación de corto, mediano y largo plazo del SEIN al mínimo costo, así como planificar el desarrollo de la transmisión del SEIN contribuyendo así en el bienestar del país. Asimismo, otorgó funciones de interés público y administrativas, en su artículo 14° de dicha Ley, corresponde al COES la asignación de responsabilidad y cálculo de los resarcimientos de las compensaciones en caso de transgresiones a la NTCSE.

Por otro lado, se publicó la Ley N° 28749, Ley General de Electrificación Rural (LGER) el 1 de junio de 2006, y su Reglamento Decreto Supremo N° 025-2007-EM en mayo de 2007. Además en el mismo año se publicó el DS N° 026-2007-EM, creando la Dirección General de Electrificación Rural (DGER-MEM), y el DS N° 031-2007-EM Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Energía y Minas, para que sea la encargada de la ejecución del Plan Nacional de Electrificación Rural.

Se debe agregar que en el año 2008 se promulgó el DL N° 1002 Decreto Legislativo de promoción de la inversión para la generación de electricidad con el uso de energías renovables, cuyo fin es el desarrollo de electricidad con recursos energéticos renovables (RER)¹² para la necesidad pública e interés nacional, además determina las autoridades competentes y fija los mecanismos de promoción de los proyectos RER. Además se promulgó su Decreto Supremo N°050-2008-EF que fue derogado por el D.S. N° 012-2011-EM Reglamento de la Ley de Promoción de la Inversión para la generación de electricidad con el uso de energías renovables. Siendo algunos artículos modificados por los D.S. N° 031-2012-EM y D.S. N° 024-2013-EM.

¹¹ El Sistema Eléctrico Interconectado Nacional (SEIN) es un conjunto de sistemas conectados entre sí, como son las líneas de transmisión y subestaciones eléctricas, además de los centros de despacho de carga, permitiendo así la transferencia de energía eléctrica a los sistemas de generación eléctrica del Perú.

¹² Los recursos energéticos renovables son las que se obtienen de recursos naturales que producen energía de forma inagotable e indefinida. Estos recursos naturales se renuevan ilimitadamente.

De acuerdo al Decreto Legislativo N° 1002:

Artículo 3°.- Recursos Energéticos Renovables (RER)

Para efectos del presente DL, se entiende como RER a los recursos energéticos tales como biomasa, eólico, solar, geotérmico y mareomotriz. Tratándose de la energía hidráulica, cuando la capacidad instalada no sobrepasa de los 20MW.

Hay que mencionar además que en el año 2012 se creó la Ley N° 29970 Ley que afianza la seguridad energética y promueve el desarrollo de polo petroquímico en el sur del país. Habría que decir también que en 2013 se aprobó el Decreto Supremo N° 038-2013-EM Reglamento que Incentiva el Incremento de la Capacidad de Generación Eléctrica dentro del Marco de la Ley N° 29970 y en el 2014 se aprobó el Decreto Supremo N° 005-2014-EM Reglamento de la Ley N° 29970 en lo referido al Sistema Integrado de Transporte de Hidrocarburos.

En abril de 2012 se promulgó la Ley N° 29852 Ley que crea el Sistema de Seguridad Energética en Hidrocarburos¹³ y el Fondo de Inclusión Social Energético (FISE)¹⁴. Y en junio del mismo año se aprueba el Decreto Supremo N° 021-2012-EM Reglamento de la Ley N° 29852. Mas aún se modifica el Reglamento de la Ley N° 29852 con los D.S. N° 012-2016-EM y D.S. N° 041-2017-EM.

Por otra parte en setiembre de 2015, se creó el DL N° 1221 Decreto Legislativo que mejora la regulación de la distribución de electricidad para promover el acceso a la energía eléctrica en el Perú cuyo fin fue la optimización de la regulación de las actividades de generación, distribución eléctrica, acceso, electrificación rural, además de dictar el marco general para la interconexión internacional de los sistemas eléctricos y el intercambio de electricidad.

También en el año 2015, el gobierno de Ollanta Humala promulgó el DL N° 1224 Decreto Legislativo del Marco de Promoción de la Inversión Privada mediante Asociaciones Público Privadas (APP)¹⁵ y Proyectos en Activos, así como su reglamento Decreto Supremo N° 410-2015-EF, tal como describe el Ministerio de Economía y Finanzas (2016) el fin de estas normas es reducir la brecha de inversión en infraestructura, reforzando la institucionalidad de las AAP de acuerdo con los patrones de la OCDE, para la promoción de la inversión privada en infraestructura pública y servicios públicos.

¹³ El Sistema de Seguridad Energética en Hidrocarburos está conformado por redes de ductos e instalaciones de almacenamiento para garantizar la provisión de combustibles en el país.

¹⁴ El Fondo de Inclusión Social Energético es un instrumento de política de inserción social del Estado cuyo objetivo es llevar energía a las poblaciones más vulnerables del país.

¹⁵ Las Asociaciones Público Privadas son programas que vinculan al sector público y los inversionistas privados bajo las formas de asociaciones a largo plazo. Los inversionistas privados incorporan experiencia, conocimientos, equipo, tecnología, entre otros.

Por otra parte, en noviembre de 2016 el gobierno de Kuczynski promulgó el DL N° 1251 Decreto Legislativo que modifica el Decreto Legislativo N° 1224, cuyo objetivo es reestructurar y reforzar PROINVERSIÓN¹⁶ otorgándole así nuevas funciones en el campo del diseño, formulación y ejecución contractual de los proyectos de las APP. Y en julio de 2018, el Gobierno de Martín Vizcarra derogó el Decreto Legislativo N° 1224 creando el DL N°1362 Decreto Legislativo que Regula la promoción de la inversión privada mediante asociaciones público privadas y proyectos en activos, efectuó cambios a las facultades de Proinversión, las cuales fueron promocionar, estructurar y adjudicar los proyectos de inversión, y determinó como rector de todas las competencias como acompañamiento, seguimiento, articulación y simplificación de todas las fases del proyecto de inversión de las APP al Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), función que antes era realizada por PROINVERSIÓN. Asimismo, el 30 de octubre de 2018 publicaron el Decreto Supremo N° 240-2018-EF Reglamento del D.L. N°1362 cuyo fin es instaurar un orden normativo en el que operan las APP, dictar políticas de inversión privada que sean transparentes e impulse a las inversiones en el país y que el proceso de los proyectos esté desde un inicio con un estudio adecuado.

1.2 Evolución y situación del Sector Eléctrico del Perú

El sector eléctrico del Perú ha evolucionado en los últimos 29 años, según el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI, 2019) se puede apreciar el incremento del acceso a red pública de alumbrado eléctrico del 45% en 1990 al 96.1% en el cuarto trimestre de 2019 (octubre a diciembre), registrándose un incremento de 0.4% comparado con el cuarto trimestre de 2018. Se pasó de tener un monopolio estatal casi absoluto a cargo de dos empresas controladas por el estado como Electroperú y Electrolima a una liberación del acceso del inversionista al mercado energético (mediante concesiones) en el Perú, esta transformación del sector eléctrico comenzó en el año 1992 con la promulgación de la Ley N° 25844 LCE y su RLCE. La LCE tenía como objetivo la creación de condiciones para el funcionamiento eficaz y competitivo del sector eléctrico y lograr la participación del sector privado. De acuerdo con la LCE, el sector eléctrico

¹⁶ La Agencia de Promoción de la Inversión Privada – PROINVERSIÓN, es el organismo técnico especializado con personería jurídica de derecho público, funcional, autonomía técnica, administrativa, económica y financiera encargado de ejecutar la política nacional de promoción de la inversión privada, se encuentra adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas.

fue dividida en tres segmentos: generación, transmisión y distribución. Asimismo, se clasificaron a los consumidores finales en dos categorías: regulados y libres. Los usuarios regulados están sujetos a la regulación de precios por la energía o potencia que consumen, los precios fueron en ese entonces fijados administrativamente por el CTE (actualmente es por Osinergmin) y su demanda anual sea igual o menor a 200 kW; y los usuarios libres son aquellos que cuya demanda de potencia anual sea mayor a 2 500 kW, generalmente son grandes consumidores de electricidad como son las empresas mineras e industriales, ellos están conectados al SEIN, estas empresas negocian libremente el precio del suministro de electricidad con los distribuidores o generadores.

Después de la creación de la LCE el sector eléctrico peruano obtuvo grandes cambios regulatorios. Según Butrón (2009), surgieron dos crisis en los años 2004 y 2008, la primera crisis se generó por el descontento de las empresas generadoras ante el Osinergmin de fijar una tarifa irreal por debajo de los costos reales, este malestar originó el retraso y paralización de nuevas inversiones de las empresas privadas (nueva capacidad de generación), así como la negativa a firmar contratos a precio regulado con los distribuidores, generándose así retiros sin contrato. Esta situación originó la creación de la Ley N° 28832 LADEGE para que brinde los mecanismos de licitaciones de energía de largo plazo hasta los tratamientos económicos para supervisar la calidad y la seguridad del suministro eléctrico, además de obtener los precios de acuerdo con las fórmulas de reajuste correspondiente, el objetivo de la LADEGE era captar inversión de nuevos agentes generadores, lo cual lo obtuvo, esto generó elevadas tasas de crecimiento de la demanda eléctrica, causando así la crisis del año 2008 debido a que esta demanda exigía el correcto funcionamiento de el SEIN, funcionamiento que no se obtuvo porque existieron varias interrupciones del servicio, congestión en los sistemas de transmisión, así como en el ducto de transporte de gas de Camisea, por tal situación, se aprobó el Decreto de Urgencia N° 049-2008¹⁷ señalando que los costos marginales del SEIN se calculan bajo el supuesto de que no hay congestión o restricción de producción o transporte de gas natural ni de transmisión de electricidad y además tales costos no podían ser superiores a un valor límite.

Actualmente las autoridades del sector eléctrico peruano consideran que se debe efectuar una reforma eléctrica, porque no están conformes con los precios bajos del spot,

¹⁷ EL Decreto de Urgencia N° 049-2008 originalmente tenía una vigencia hasta el año 2011, pero se extendió hasta el 1 de octubre de 2017, de acuerdo al artículo 6° de la Ley 30513.

inflexibilidad operativa y desconfianza de las operaciones efectuadas por el SEIN. Según los Colaboradores de la Revista Energiminas (2019) nos mencionan que el presidente de Osinergmin, Daniel Schmerler, indicó que la LADEGE no efectuó todas las reformas necesarias para impulsar el sector eléctrico, además señala que:

Según el ejecutivo, esta Ley dejó aspectos por mejorar, tales como asegurar la confiabilidad del Sistema Eléctrico Interconectado Nacional (SEIN); desarrollar un plan de transmisión en un solo organismo; mejorar la regulación en distribución; y contemplar la participación de recursos energéticos no renovables. En ese último punto, aseveró que los retos del Perú para unirse a la transición energética son la descentralización, una mayor penetración de generación renovable, mercado de servicios complementarios, resiliencia y digitalización, desarrollo de tecnologías de almacenamiento y mayor desarrollo de la electromovilidad. (Sección Electricidad párrafos 2-3)

Como indica Luyo (2018), el sector eléctrico aproximadamente en 6 años no va tener suficiente reserva porque va tener problemas de insuficiencia en la capacidad de producción ocasionado por la falta de inversión en plantas, y por no planificar el desarrollo del sector eléctrico a mediano y largo plazo. Luyo opina que debería existir una estrategia de planificación energética usando recursos energéticos renovables, así como los no convencionales, como la generación eólica y solar. Considera que aparte de efectuar la planificación de la transmisión también se debe pensar y elaborar la planificación de generación. Así mismo, Luyo hace mención que se acerca una tercera crisis en el sector, esto debido a los precios del mercado, por la distorsión de los precios de la electricidad, afectando a los consumidores del sector regulado y favoreciendo a las empresas mineras.

A causa de la problemática actual del sector eléctrico, se ha formado la Comisión Multisectorial de Reforma del Subsector Eléctrico (CRSE)¹⁸, conformada por dos representantes del MINEM, dos del Osinergmin y uno del MEF, dicha comisión ha

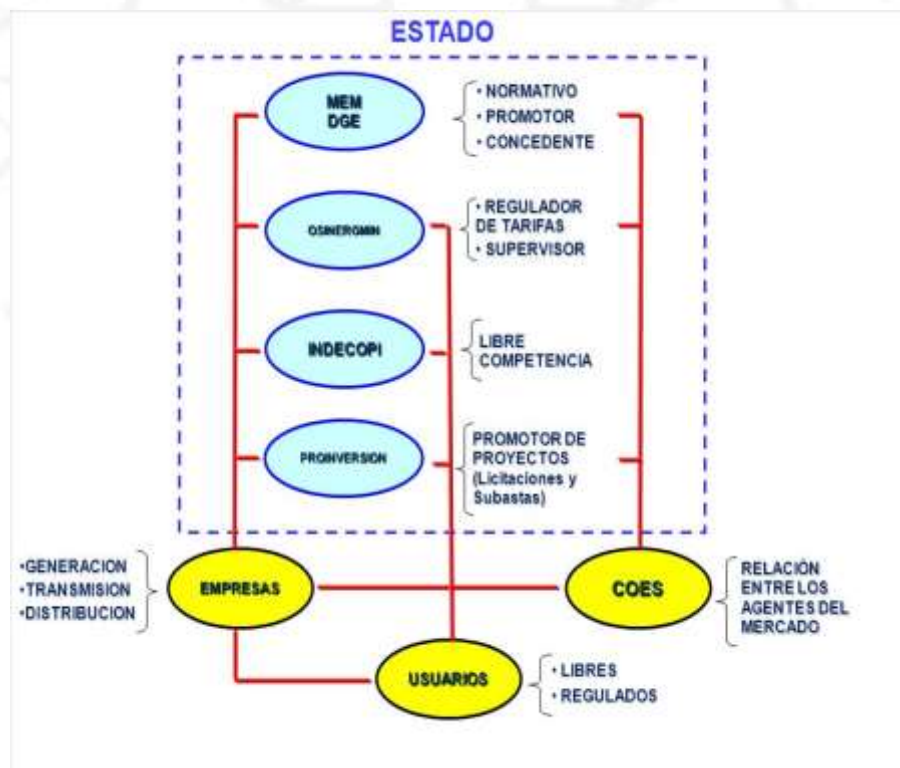
¹⁸ La Comisión Multisectorial de Reforma del Subsector Electricidad – CRSE se creó con la Resolución Suprema N° 006-2019-EM, publicada el 20 de junio de 2019 en el diario oficial “El Peruano”, cuyo fin es analizar el sector eléctrico, acerca de la provisión de energía eléctrica para el SEIN, para que de propuestas sobre medidas que aseguren el desarrollo del subsector electricidad en sus tres actividades de la energía eléctrica. La CRSE tiene un plazo de vigencia de 24 meses contados desde el día 11 de julio de 2019, finalizado el plazo la CRSE entregará al MINEM su informe final de las propuestas de reforma del subsector eléctrico.

aprobado el plan de trabajo que consta de dos etapas de corto plazo y mediano y largo plazos. Este plan tiene como objetivo hacer los respectivos ajustes para que aseguren su adecuado funcionamiento del sector y tener la seguridad de obtener las reservas de energía a futuro. Según Miranda (2019) indica que el MINEM informó que el CRSE dará en el mes de enero de 2020 una propuesta de ocho temas de corto plazo, entre ellos está la declaración de precios de gas, las subastas en sistemas aislados, entre otros.

Con respecto a los agentes o actores que intervienen en el mercado eléctrico, MINEM representado por la DGE, Osinergmin, PROINVERSIÓN, INDECOPI, COES, usuarios y empresas eléctricas, los cuales fueron mencionados en el subcapítulo 1.2 Marco regulatorio del sector eléctrico, todos ellos forman la estructura del mercado eléctrico peruano y guardan una interrelación en el sistema eléctrico peruano.

Figura 1.1

Actores que intervienen en el mercado eléctrico



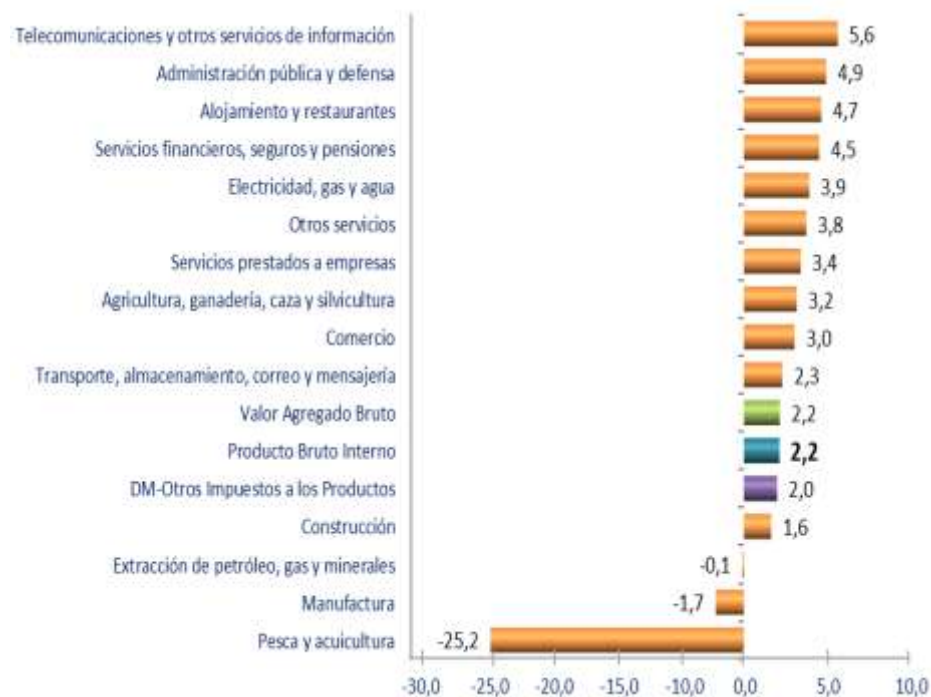
Nota. Adaptado de *Presentación*, por Ministerio de Energía y Minas. Dirección General de Electricidad, 2020
 (http://www.minem.gob.pe/_detalle.php?idSector=6&idTitular=119&idMenu=sub113&idCateg=119)

En cuanto a la participación del Valor Agregado Bruto (VAB) de electricidad en el Producto Bruto Interno (PBI) año 2019 fue de 1.5%. Habría que decir también, tal como lo detalla el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI) (2020), el subsector electricidad, gas y agua representó 1.9% del PBI en el 2019 (que es la participación del VAB de dicho subsector con respecto al PBI). Es necesario recalcar que la electricidad representa 1.5% del PBI que corresponde aproximadamente el 80% del subsector. Esto debido a que la electricidad es generalmente usada como insumo en los procesos productivos de las actividades económicas del país.

Por otra parte, de acuerdo con datos estadísticos del INEI (2020), el sector de electricidad, gas y agua por el año 2019 se incrementó en 3.90%, así mismo podemos observar que existió un aumento porcentual de la producción de energía eléctrica comparándolo así con la tasa de crecimiento del PBI año 2019, esto nos lleva a determinar que la producción de energía eléctrica registró un crecimiento de 3.96%, por encima de la tasa del PBI de 2.20%.

Figura 1.2

Producto Bruto Interno según actividad económica, año 2019

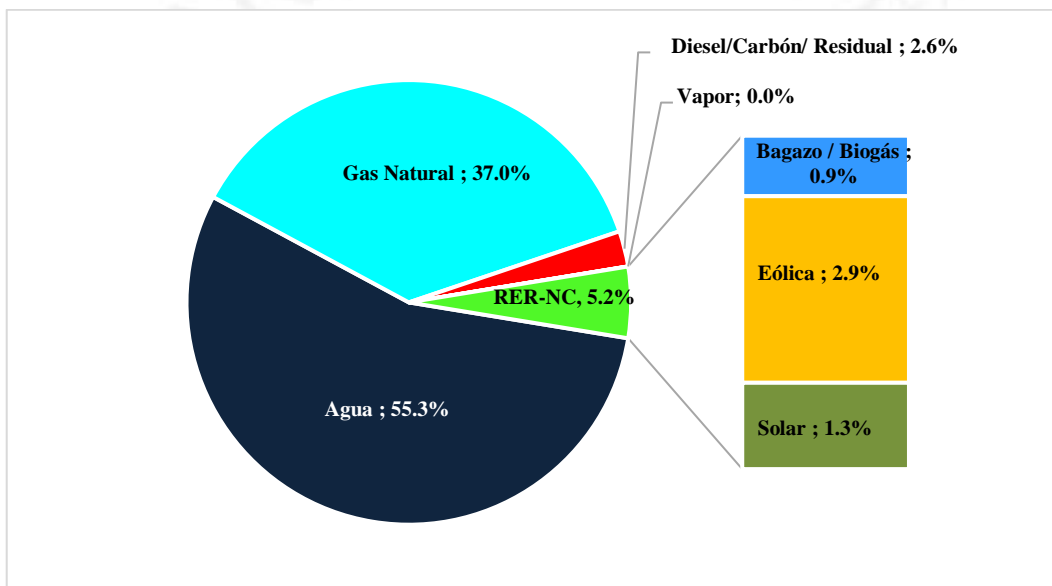


Nota. De *Comportamiento de la Economía Peruana en el Cuarto Trimestre de 2019*, por Instituto Nacional de Estadística e Informática, 2020 (<https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/boletines/pbitrinmestral.pdf>)

En cuanto a la producción acumulada de electricidad de enero a diciembre 2019 ascendió a 56 967 GWh. Según los cuadros estadísticos de la Ministerio de Energía y Minas (2020) significó un crecimiento de 3.9% en comparación de la producción acumulada de electricidad del año 2018. Además, se observa que los recursos energéticos renovables no convencionales participaron un 5.2% en la producción eléctrica nacional del periodo 2019.

Figura 1.3

Participación de la Producción Eléctrica Nacional por tipo de recurso año 2019



Nota. Adaptado de Presentación, por Ministerio de Energía y Minas. Dirección General de Electricidad, 2020

(<http://www.minem.gob.pe/detalle.php?idSector=6&idTitular=119&idMenu=sub113&idCateg=119>)

Asimismo, nos muestra que, de los 56 967 GWh, 54 447 GWh corresponde al SEIN existiendo un incremento del 3.9% a diferencia del año 2018 y 2 519 GWh de los Sistemas Aislados¹⁹ (SS. AA). Habría que decir también que el 96% de la energía del total nacional, se generó para el mercado eléctrico, y el 4% para su uso propio. Se debe agregar que según fuente de generación del año 2019, las centrales hidroeléctricas a nivel nacional obtuvo 31 492 GWh de producción, las centrales térmicas generaron una producción de 23 066 GWh, y referente a lo producido con recursos renovables eólico y solar, se observa un aumento de 10% y 2% respectivamente, comparado con el año 2018.

¹⁹ Los Sistemas Aislados – SS.AA. son pequeños generadores térmicos que producen su propia electricidad, estos SS.AA. son construidos en las poblaciones muy alejadas y aisladas. Estos sistemas no se encuentran interconectados con el SEIN.

Tabla 1.1*Producción de energía eléctrica nacional según destino y fuente año 2019*

Destino	Año 2019	%
Mercado Eléctrico	54 432	96%
Hidráulico	30 781	54%
Térmico	21 242	37%
Eólico	1 647	3%
Solar	762	1%
Uso Propio	2 535	4%
Hidráulico	711	1%
Térmico	1 824	3%
Total Nacional	56 967	100%

Nota. Adaptado de *Presentación*, por Ministerio de Energía y Minas. Dirección General de Electricidad, 2020
(http://www.minem.gob.pe/_detalle.php?idSector=6&idTitular=119&idMenu=sub113&idCateg=119)

1.3 Actividades del Sector Eléctrico

Es necesario recalcar que de acuerdo a la LCE las empresas del sector eléctrico en el Perú se encuentra dividido de acuerdo con el tipo de actividades que desarrollan, las cuales son: generación, transmisión, distribución y comercialización.

- a) **Generación:** que corresponde a la producción de energía a través de diversas fuentes de energía primaria o secundaria, entre las que destacan la producción de las centrales hidroeléctricas y termoeléctricas.

Conviene subrayar que la energía primaria es toda aquella energía extraída de la naturaleza y que no ha sufrido algún tipo de transformación o conversión que no sea la separación o limpieza, esta fuente de energía primaria son recursos naturales como el agua en movimiento, el viento, las radiaciones de Sol, el gas natural, el carbón, el bagazo, el petróleo, entre otros; así mismo la fuente de energía primaria se pueden dividir en renovables (uso ilimitado de su consumo) y no renovables (se consumen cuando son utilizados). Con respecto a las fuentes de energía secundaria se obtiene a partir de la energía primaria empleando algún tipo de proceso de transformación o conversión, así por ejemplo, tenemos a la electricidad como una fuente de energía secundaria, esta es generada en diferentes tipos de centrales de generación eléctrica.

Es necesario recalcar que en el Perú los principales tipos de generación de energía eléctrica son las centrales hidroeléctricas que utilizan la energía del agua en

movimiento y turbinas alternadores, centrales termoeléctricas que hacen uso de la energía del calor generado por el gas natural, carbón, petróleo además de emplear dos tipos de turbinas de gas y de vapor, central solar fotovoltaica que aprovecha la energía de la luz solar y paneles fotovoltaicos, centrales de generación biomasa que consume la energía biomasa y centrales de generación eólica que usa la energía del viento.

- b) Transmisión: que corresponde a la propagación de la electricidad mediante líneas de transmisión hasta una subestación, cuyos transformadores convierten la electricidad de alto voltaje a electricidad de menor voltaje. Estos sistemas están compuestos por líneas de transmisión, subestaciones de transformación, torres de transmisión, entre otras instalaciones.

De acuerdo con lo explicado en los subcapítulos anteriores, la transmisión de energía eléctrica en el país se realiza a través del Sistema Eléctrico Interconectado Nacional (SEIN) y los Sistemas Aislados (SS.AA.). Las líneas más relevantes en el sistema son aquellas de mayor voltaje, es decir, las comprendidas entre 220 kV y 500 kV. Estas, no sólo conducen electricidad a mayores distancias, sino también generan menores pérdidas energéticas en comparación con líneas de transmisión de menor voltaje. En la actualidad la principal empresa de transmisión de energía en el Perú es el Grupo ISA que tiene el 90% del control a través de sus empresas Red de Energía del Perú S.A., Consorcio Transmantaro S.A. e Interconexión Eléctrica del Perú S.A.

- c) Distribución: que es la que reparte la electricidad desde las subestaciones hacia los consumidores finales mediante redes eléctricas de mediana y baja tensión. En la actualidad cuatro compañías poseen más del 50% de la cuota de mercado regulado como son Edelnor, Luz del Sur, Electronorte Medio y Electrocentro.

1.3.1 Descripción de la actividad de generación de energía eléctrica en el Perú

En la actualidad la producción de energía en el Perú es generada por las centrales hidroeléctricas y centrales térmicas las cuales representa un 95.77 por ciento de la producción en el país. Es importante mencionar que aproximadamente el 88 por ciento de las centrales térmicas utilizan gas natural proveniente de Camisea, debido a lo atractivo de los costos que esta representa en comparación con otras fuentes de energía y también otro factor positivo es la disponibilidad del gas debido al gaseoducto sur peruano

que permite descentralizar la concentración de producción de electricidad en la zona centro de país.

Acerca del recurso energético utilizado (GW.h) para la producción de energía eléctrica nacional del periodo 2019, según el Ministerio de Energía y Minas (2020) indica que existió un aumento a diferencia del periodo 2018 tanto del recurso convencional (Hidro y combustibles fósiles) y no convencional (Solar, Eólico, Biomasa y Biogás).

Por otra parte, se observa una disminución en la producción de energía eléctrica nacional utilizando el recurso energético de Diesel/ Carbón/ Residual.

Tabla 1.2

Producción de energía eléctrica según recurso energético Convencional y No Convencional año 2018 y año 2019

Clasificación	Año 2018	Año 2019
Convencional	52 239	54 023
Hidro	30 737	31 492
Gas Natural	19 962	21 052
Diesel/Carbón/Residual	1 535	1 475
Vapor (Cogeneración)	4	4
No convencional (RER-NC)	2 654	2 943
Solar	745	762
Eólico	1 502	1 647
Biomasa / Biogás	406	534
TOTAL NACIONAL (GWh)	54 893	56 967
Participación RER-NC	4.8%	5.2%

Nota. Adaptado de *Presentación*, por Ministerio de Energía y Minas. Dirección General de Electricidad, 2020

(http://www.minem.gob.pe/_detalle.php?idSector=6&idTitular=119&idMenu=sub113&idCateg=119)

En cuanto a los proyectos de generación eléctrica al mes de diciembre del año 2019, tal como lo manifiesta la Ministerio de Energía y Minas (2019), nos indican que se tiene 6 proyectos de centrales hidroeléctricas y 3 correspondiente a centrales con recursos renovables no convencionales.

Tabla 1.3*Proyectos de centrales eléctricas RER en ejecución al mes de diciembre 2019*

N°	Proyectos – Centrales Eléctricas	POC (1)	Inversión (MM US\$)	Avance (%)	Potencia (MW)	Ubicación
1	Central Hidroléctrica Shima	Set-19	20.90	0.0	5.0	San Martín
	Central Hidroléctrica 8 de agosto	Dic-19	51.00	100.0	19.0	Huánuco
3	Central Hidroléctrica El Carmen	Nov-19	15.00	100.0	8.4	Huánuco
4	Central Hidroléctrica Manta	Mar-20 (2)	43.60	93.5	19.8	Ancash
5	Central Hidroléctrica Ayanunga (3)	Dic-18	48.30	14.0	20.0	Huánuco
6	Central de Biomasa Callao (3)	Dic-17	2.50	96.0	2.4	Callao
7	Central Eólica Duna	Oct-20	25.89	12.0	18.4	Cajamarca
8	Central Eólica Huambos	Oct-20	22.53	12.0	18.4	Cajamarca
9	Central Hidroléctrica San Gabán III	Jul-23	438.00	9.0	205.8	Puno

(1) Puesta en Operación Comercial

(2) Fecha de POC estimada

(3) Solicitud de aplicación en evaluación

Nota. Adaptado de *Presentación*, por Ministerio de Energía y Minas. Dirección General de Electricidad, 2020

(http://www.minem.gob.pe/_detalle.php?idSector=6&idTitular=119&idMenu=sub113&idCateg=119)

En cuanto a las principales empresas generadoras de energía eléctrica (productores) del año 2019 que generó mayor producción, según los datos informados por el INEI (2020) fueron, Engie Energía Perú S.A. (23.81), Electro Ucayali S.A. (13.58%), Enel Generación Piura S.A. (9.29%), Enel Generación Perú S.A.A. (4.99%), Kallpa Generación S.A. (4.47%), Compañía Eléctrica El Platanal S.A. (4.16%), Electroperú S.A. (3.89%) y Empresa de Generación Huanza S.A. (1.08%) que en su conjunto generan el 65.27% de la electricidad en el Perú.

1.4 Ingresos gravados para el pago de los impuestos: Determinación de los ingresos por sector

La LCE estableció un marco regulatorio para la determinación de las tarifas eléctricas el cual tenía como objetivo principal promover la eficiencia en las operaciones. Asimismo, indicó que las siguientes actividades están sujetas a regulación de precios:

- Las transferencias de energía y potencia entre generadores, las cuales serán regulados por el Comité de Operación Económica del Sistema (COES).

- Las tarifas y compensaciones a titulares de sistemas de transmisión.
- Las ventas de generador a distribuidor destinadas al servicio público de electricidad.
- Las ventas a usuarios del Servicio Público de Electricidad.

Como mencionamos “El Osinergmin” es el ente que regula algunas tarifas del sector eléctrico sobre la base de mecanismos aplicados de acuerdo a las características concretas que posee cada una de las actividades del sector.

1.4.1 Determinación de la tarifa eléctrica en el sector de generación para la determinación de sus ingresos:

Para la determinación de la tarifa eléctrica del sector de generación, es importante mencionar que las empresas generadoras venden energía a tres tipos de mercado:

Mercado Libres, es el mercado de libre negociación, la tarifa se negocia directamente con los clientes, que son empresas que utilizan altas cantidades de energía, usualmente a partir de 2 megavatios, con los cuales se suscriben contratos.

Mercado Regulados, en el mercado regulado, la tarifa de precios es regulada y establecida por el Osinergmin. Con cada uno de ellos (Mercado Regulado) se suscribe contratos flexibles (es decir, una parte de la potencia contratada es fija y la otra variable).

Mercado SPOT, en el mercado SPOT es la venta calculada por la transferencia de energía que se realiza entre las generadoras. Esto se debe a que a través de la liquidación del COES se determina “quién vendió a quién” energía. Producto de la liquidación, los agentes excedentarios (aquellos que produjeron más energía que la pactada en sus contratos con clientes) facturarán a los agentes deficitarios (aquellos que durante el mes produjeron menos energía que la pactada en sus contratos y por ende el faltante fue cubierto por lo excedentarios

Al cierre de cada mes, el área mercadeo y tarifas de las empresas generadoras concatena la información de la medición, que:

- Para el caso de los clientes de mercado SPOT, obtiene el reporte preliminar del COES a fin de determinar el monto a facturar a los clientes determinados por dicho ente, y
- Para el caso de los clientes regulados y libres, obtiene las mediciones realizadas por sus propios medidores ubicados en las instalaciones de dichos clientes o de los medidores propios del cliente. Cabe resaltar que la toma de la medición la realizan ingenieros especialistas y que dichos medidores cuentan con certificaciones de que funcionan correctamente.

Determinación del precio:

Las empresas de generación realiza la determinación del precio, mediante Decreto de Urgencia N° 049-2008; Decreto de Urgencia que Asegura Continuidad en la Prestación del Servicio Eléctrico y la determinación de los precios a través de Sistema Eléctrico Interconectado Nacional (SEIN).

En el mercado libre, la barra de referencia que utiliza el SEIN, para la determinación del costo Marginal y tarifas de barra promedio y en horas punta es la barra determinada por la empresa generadora.

En el mercado SPOT y Regulado, la barra de referencia que es utilizada para la determinación del costo Marginal y tarifas de barra promedio y en horas punta es la barra determinada por la empresa generadora.

Luego de ellos se emiten los recibos para el reparto de recibos (Proceso de Reparto de Recibos) a los consumidores finales (personas naturales y empresas).

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO CONTABLE Y TRIBUTARIO

2.1 Antecedentes del concepto de devengo

Como se recordará la palabra devengo apareció en el año 1994 con el Decreto Legislativo N° 774 señalando que los ingresos y gastos se reconocen en el año comercial en el que se devenguen según lo establecido en su artículo 57°, lo lamentable de todo esto, es que no detallaron la definición de la palabra devengo en dicha norma, ocasionando así incertidumbre en las empresas. Esto generó la interpretación de distintos tributaristas y profesionales acerca de la definición de devengo, entre ellos fueron las mencionadas por el Dr. Humberto Medrano cuando explicó el método de lo devengado:

según este método los ingresos son computables en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlos. Este método asume como premisa que la renta se ha adquirido cuando la operación de la cual deriva el ingreso se encuentra legalmente concluida, sin que sea indispensable que el deudor haya cumplido con el pago, sino tan sólo que desde el punto de vista jurídico el acto o negocio se encuentre perfeccionado (Medrano, 1983, pp. 31-32).

Asimismo, tomaron como referencia el concepto expuesto por el autor argentino Enrique Reig en su obra *El impuesto a los réditos*, el cual sostuvo:

Rédito devengado es todo aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere ... los gastos se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho a su cobro (Reig, 1966, p. 212).

Según Bravo (2014) nos menciona que esta apreciación de devengo jurídico hecho por Reig se basaba en lo expuesto por la legislación del Impuesto a las Ganancias vigente en ese entonces por la República Argentina.

Revisando algunas otras fuentes sobre el análisis de la definición de devengo indicada en el Decreto Legislativo N° 774, se obtuvo las siguientes:

Admitiendo que existe un concepto de devengo ampliamente elaborado por la Contabilidad, que no se encuentra en lo absoluto divorciado de la noción jurídica ..., para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, los ingresos y gastos se devengan de acuerdo a los criterios elaborados por la contabilidad, siguiendo al efecto los criterios elaborados por las Normas Internacionales de Contabilidad. (Mur, 2002, pp. 6-7).

El concepto general de devengado (recogido en el artículo 57° de la LIR) es un enunciado normativo teñido de vaguedad según la teoría del Derecho y debe ser determinado en cada caso concreto en base a su sentido jurídico por aplicación de los métodos de interpretación jurídica.

Por remisión normativa expresa, en la interpretación de las normas tributarias del régimen normativo del IR se puede usar la definición contable de devengo y las NIIF como conocimiento especializado o fuente externa, prevaleciendo su sentido jurídico (Norma VIII²⁰ del Título Preliminar del Código Tributario), siempre que se respete los principios jurídicos y la teoría interpretativa del Derecho. (Durán & Mejía, 2017, p. 22)

Esto llevó a que el Tribunal Fiscal se pronuncie mediante sus resoluciones indicando que para entender la definición de devengo se debe recurrir, dependiendo del caso, a los conceptos de la doctrina jurídica, sobre la base de las normas contables y/o ambos, ocasionando en algunos casos incertidumbre.

Dicho lo anterior, se menciona algunas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, correspondiente al tema de devengo, los cuales usan el criterio del devengo contable y/o jurídico:

En la RTF N° 07011-2-2014 de fecha 11 de junio de 2014 se resuelve un tema de determinación de los ingresos gravados y no declarados que corresponden a intereses compensatorios y moratorios devengados. Al respecto, el Tribunal Fiscal para resolver este caso se va a la norma del Impuesto a la Renta para determinar el ejercicio gravable, así como la imputación de rentas de tercera categoría señalado en el inciso a) del artículo

²⁰ Norma VIII: Interpretación de Normas Tributarias

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

57°21 de la LIR donde se menciona la palabra “devenguen”. Pero como se citó anteriormente, la definición de devengo no fue nombrada en la LIR. El Tribunal Fiscal analiza este caso y precisa el concepto de devengo, recurriendo tanto a la definición contable y jurídica. En esta Resolución el Tribunal Fiscal cuando define el concepto contable de devengo, recurre al criterio contenido en las Resoluciones N° 08534-5-2001 y N° 00467-5-2003 que estableció la utilización de la definición contable del principio de lo devengado²², a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado. Habría que decir también que el Tribunal Fiscal citó en los párrafos de la resolución a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's):

A la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 1, referida a la Presentación de Estados Financieros, con la base contable de lo devengado, las transacciones y hechos se reconocen cuando ocurran (y no cuando se cobran o pagan) y se muestran en los libros contables y se expresan en los estados financieros de los ejercicios a los cuales corresponden.

Que de acuerdo con el literal a) del párrafo 30 de la NIC N°18 – Ingresos los intereses deben ser reconocidos sobre la base de proporción de tiempo, respecto del beneficio que genera el activo. (RTF 07011-2-2014, p.22)

A su vez, en los siguientes párrafos de dicha Resolución el Tribunal Fiscal se pronunció acerca de la definición de devengo jurídico, recogiendo esta definición del tratadista argentino Reig, según Reig:

El ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Así considera que el concepto de devengado tiene las siguientes características: (1)

²¹ Artículo 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.

²² El Plan Contable General Revisado (PCGR) considera como uno de sus 15 principios de contabilidad generalmente aceptados al Devengado, para lo cual considera que las variaciones patrimoniales que se deben considerar para establecer el resultado económico, son los que corresponden a un ejercicio sin entrar a distinguir si se han cobrado o pagado durante dicho periodo.

Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto, (2) Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido, y (3) No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado aún. (RTF 07011-2-2014, p. 22)

Asi mismo, en la RTF N° 018845-10-2011 de fecha 11 de noviembre de 2011 resolvió el caso de ingreso devengado por recuperación de cobros indebidos recurriendo también a ambos criterios tanto contable y jurídico. Al respecto el Tribunal Fiscal mencionó que debía aplicarse el concepto de devengo contable al señalar en su análisis a la NIC N° 1, del mismo modo para terminar su análisis de este caso, señala en los siguientes párrafos de la Resolución el concepto de devengo jurídico desarrollado por Reig. En este sentido, el Tribunal Fiscal concluyó lo siguiente:

De acuerdo con el principio de lo devengado, para efecto del reconocimiento de los ingresos en un ejercicio determinado, las transacciones y hechos se reconocen cuando ocurren y no cuando se cobra o paga el efectivo o su equivalente, por lo que con el solo reconocimiento de la operación, conforme ha ocurrido en el caso de autos, correspondía que la recurrente considerara el ingreso como parte de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio, en ese sentido procede mantener el reparo efectuado y declarar infundada la apelación presentada en dicho extremo. (RTF 018845-10-2011, p. 16).

Como se ha podido apreciar, la incertidumbre de que no existiera una definición de devengo en la LIR ocasionó que el Tribunal Fiscal como la Administración Tributaria resolvieran los casos de devengo sin uniformidad, adoptando doctrina jurídica, criterios sobre la base de las normas contables o utilizando ambos criterios. Sin embargo, al transcurrir los años se generó dudas respecto al reconocimiento, en especial en los ingresos, debido a que las normas contables siempre están en constante mejoras y aclaraciones de su interpretación.

Baste, como muestra la norma contable de ingresos NIC 18 (para el caso de ingresos), fue reemplazada en el año 2018 por la Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF 15), ambos se enfocan en el criterio de reconocimiento de ingresos, uno de los cambios importantes fue la metodología que se debe exigir en su registro, que son

los 5 pasos a seguir, siendo el último paso de “control”. Estos cambios que trajo la NIIF 15 creó dudas sobre su aplicación para el Tribunal Fiscal, Administración Tributaria, como para los Tributaristas, esto generó que el Gobierno añadiera mediante el decreto legislativo N° 1425²³ la definición de devengo para propósitos tributarios.

2.2 Tratamiento contable de devengo

Dado que la problemática de esta tesis es el criterio jurídico de devengo correspondiente al reconocimiento de los ingresos, se desarrollará un breve análisis de la NIIF 15, norma contable que originó que el Gobierno Peruano defina el concepto de devengo tributario con el D. Leg. N° 1425.

Acerca de la NIIF 15 “Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes” emitido en mayo de 2014 por el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB, por sus siglas en inglés) y el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB, por sus siglas en inglés); esta NIIF 15 reemplaza la 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 y SIC-31 – Ingresos - Permutas de Servicios de Publicidad, prácticamente reemplaza la mayoría de las normas y guías existentes sobre el reconocimiento de ingresos bajo NIIF y US GAAP, exceptuando los contratos que se encuentran dentro de las Normas de contratos de seguros, arrendamientos e instrumentos financieros.

El 23 de agosto de 2017 el Consejo Normativo de Contabilidad en Perú mediante resolución N° 003-2017-EF/30 oficializó la versión 2017 de la NIIF 15 emitidas por la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera – IFRS, siendo efectiva y obligatoria el 1 de enero de 2018 para las empresas que son supervisada por la Superintendencia del Mercado de Valores (SMV).

Por otro lado, el 13 de diciembre de 2017 el Consejo Normativo de Contabilidad emitió la resolución N° 005-2017-EF/30 postergando la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes al 1 de enero de 2019

²³ El Diario Oficial El Peruano publicó el 13 de setiembre de 2018 el Decreto Legislativo N° 1425, este decreto modificó el texto del artículo 57° de la LIR, con el objetivo de agregar el concepto jurídico del devengo en dicha norma, esta modificatoria entró en vigencia el 1 de enero de 2019.

(no aplicó para las empresas que están supervisada por la SMV), pero permitiendo su adopción anticipada.

Con la NIIF 15 se obtiene un único modelo para el reconocimiento de ingresos de contratos con clientes, así mismo esta norma no hace separación con el criterio de reconocimiento de los ingresos de bienes y servicios, más bien ahora se fija en la identificación de las obligaciones de desempeño.

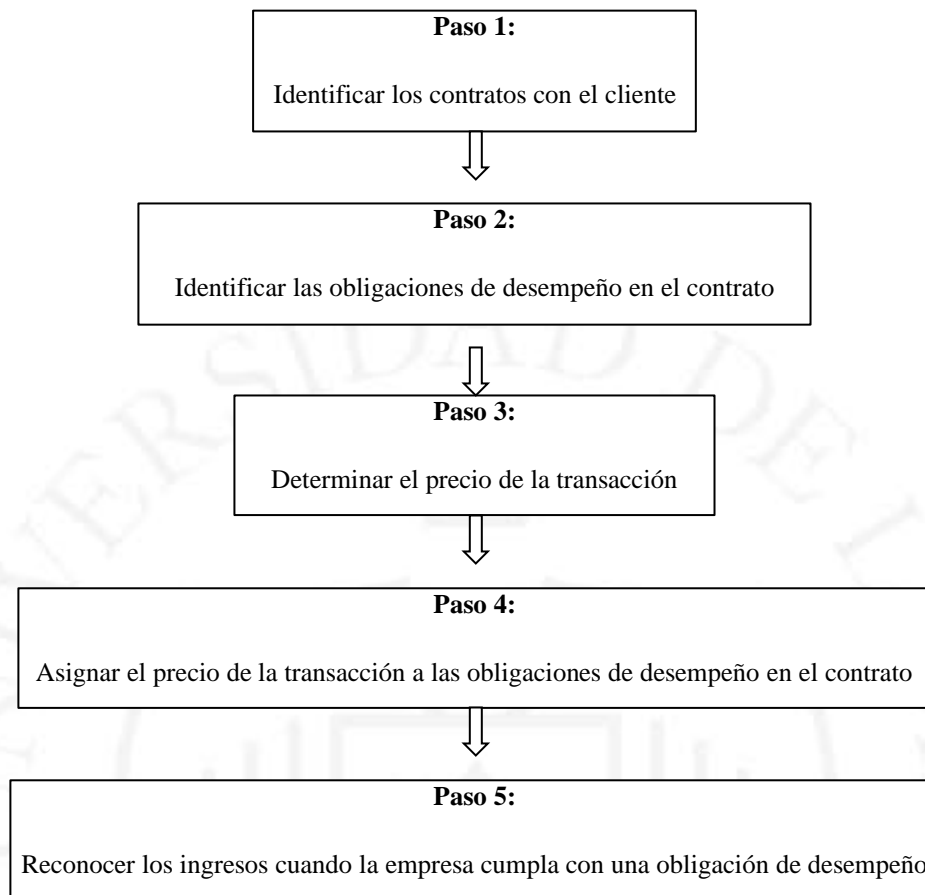
De acuerdo con Consejo Normativo de Contabilidad (2014), el objetivo de la NIIF 15 es implantar los principios que empleará una compañía para exhibir información valiosa a los demás usuarios de los estados financieros referente al importe, su naturaleza, fechas e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias, así como flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente. Para cumplir dicho objetivo, la IFRS dice que:

El principio básico de esta Norma es que una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias para representar la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a que la entidad espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios. (IFRS, 2014, p. 1).

Es necesario recalcar que el ingreso es importante en la actividad de la empresa, es el importe que la empresa tiene por cobrar a cambio de la entrega de bienes o servicios a sus clientes. De ahí que la norma establece cinco pasos para que las empresas determinen cuándo y cuánto ingreso reconocer.

Figura 2.1

Modelo de los cinco pasos para el reconocimiento de ingresos



Nota. Adaptado de *Ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes: una guía para la NIIF 15*, por Deloitte, 2018

[https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pe/Documents/audit/Gu%C3%ADa%20Implementaci%C3%B3n%20IFRS%2015%20\(2018\).pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pe/Documents/audit/Gu%C3%ADa%20Implementaci%C3%B3n%20IFRS%2015%20(2018).pdf)

Conviene subrayar que para poder definir y aplicar este nuevo modelo de cinco pasos que menciona la NIIF 15 se necesita mayor juicio profesional.

Dicho lo anterior, se va explicar brevemente los cinco pasos contenidos en los párrafos de la NIIF 15.

Paso 1: Identificar los contratos con los clientes:

De acuerdo al párrafo 9 de la NIIF 15, nos indica que, para poder reconocer los ingresos de actividades ordinarias, se debe identificar y contabilizar un contrato (el contrato puede realizarse por escrito, verbal o implícito) siempre y cuando cumpla con los siguientes criterios:

- El contrato tiene sustancia comercial,
- Ambas partes (empresa y cliente) acuerdan los términos y se comprometen a cumplir con la obligación contractual,
- Las condiciones de pago pueden ser identificado y la empresa debe determinar si su cobro es probable,
- Los derechos de cada parte acerca de los bienes y servicios objeto de transferencia pueden ser identificados por la empresa.

Por otra parte, en el párrafo 15 y 16 de la norma nos indica que si un contrato no cumple estos criterios y la empresa recibe la contraprestación del cliente, se debe reconocer un pasivo por lo que reciba hasta que se cumpla alguno de los siguientes sucesos:

- La entidad no tiene obligaciones pendientes de transferir bienes o servicios al cliente y la contraprestación recibida no es reembolsable, o
- Se ha terminado el contrato y la contraprestación recibida del cliente no es reembolsable.

Ahora bien, la NIIF 15 en sus párrafos 18 al 21 explica acerca de las modificaciones de los contratos existentes que se pueden dar:

- a) Cuando hay nuevos bienes o servicios del mismo tipo pero que se consideran distintos, porque son adicionales a los del contrato inicial:
 - Si el precio es igual al de mercado a la fecha de modificación, se hará contrato separado, es decir, dos contratos.
 - Si el precio es diferente al de mercado a la fecha de la modificación se cancelará el contrato anterior y se creará uno nuevo contrato.
- b) Cuando se trata del mismo bien o servicio (no son distintos a los del contrato inicial):
 - Reevaluación del contrato existente.

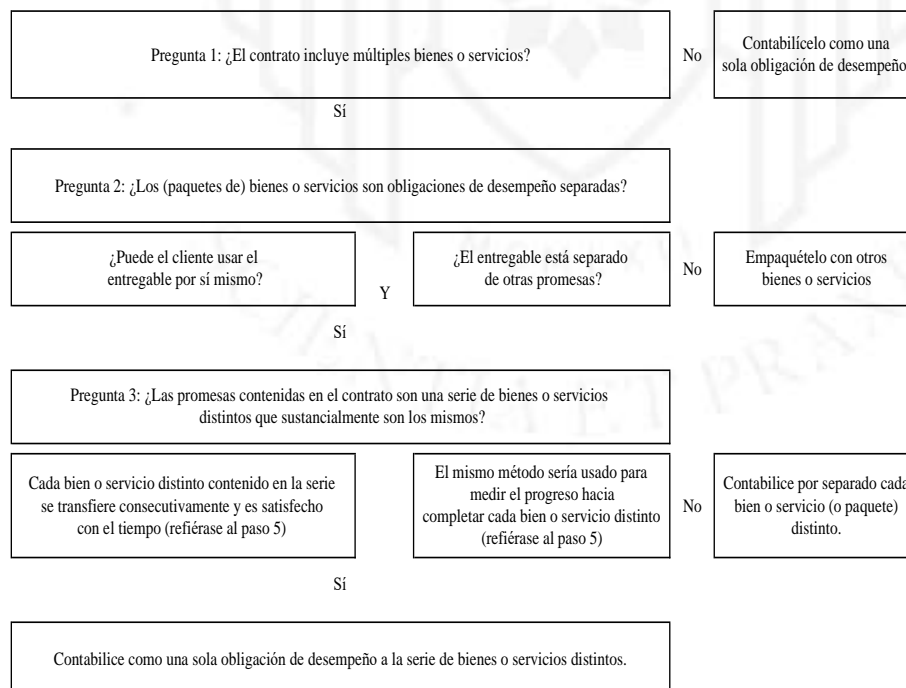
Paso 2: Identificar las obligaciones de desempeño de cada contrato

Este paso consiste en determinar si hay bienes o servicios en el contrato que representan obligaciones de desempeño diferenciadas (separadas o segregadas). Estas obligaciones de desempeño separada de bienes y servicios que están en un contrato deben estar registrados de manera independiente si se cumple con estas dos condiciones:

- La empresa debe analizar si el bien o servicio es capaz de ser distinto para el cliente, esto significa que el cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí mismo, o el cliente puede utilizar el bien o servicio conjuntamente con otros recursos que ya están disponibles.
- La empresa debe analizar si el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato, será distinto si el bien o servicio no depende en gran medida o si no está muy interrelacionado o no modifica o personaliza sustancialmente otros bienes o servicios involucrados en el contrato.

Figura 2.2

Identificación de las obligaciones de desempeño separadas comprometidos en el contrato



Nota. Adaptado de *Ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes: una guía para la NIIF 15*, por Deloitte, 2018

([https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pe/Documents/audit/Gu%C3%ADa%20Implementaci%C3%B3n%20IFRS%2015%20\(2018\).pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pe/Documents/audit/Gu%C3%ADa%20Implementaci%C3%B3n%20IFRS%2015%20(2018).pdf))

Paso 3: Determinar el precio de la transacción

El siguiente paso corresponde a la determinación del precio de la transacción, la NIIF 15 nos señala en su párrafo 47 que el precio de la transacción es el importe de la contraprestación al cual la empresa espera tener derecho a cambio de la transferencia de los bienes y/o servicios que le dará a su cliente de acuerdo a los términos del contrato acordado. Este importe de la contraprestación acordada en el contrato con el cliente puede ser importes fijos, variables o ambos.

Ahora bien, para determinar el precio de la transacción, la empresa considerará los efectos de los siguientes aspectos:

- Contraprestación variable, el importe puede variar por descuentos, bonus, penalizaciones, incentivos, reembolsos, contingencias, condiciones, entre otros. La variabilidad puede estar señalada explícitamente en el contrato. Asimismo, se estima el importe entre el valor esperado y el importe más probable, solo se registrará el ingreso si es altamente probable que no se va a revertir.
- Limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.
- Contraprestación no monetaria, el precio se mide a su valor razonable.
- Existencia de un componente de financiación significativo en el contrato, en este caso si el efecto financiero es significativo, la venta se contabiliza por su valor presente, los pagos se ajustan por el valor del dinero en el tiempo, por lo que se reconocerán los ingresos y los intereses.
- Contraprestación por pagos al cliente, este pago realizado a un cliente se contabiliza como una reducción del precio de la transacción.

Para ser más específico, el precio de la transacción se debe componer de la contraprestación fija (precio base y fijo del servicio), más la suma o reducción de la contraprestación variable y menos la contraprestación a pagar al cliente.

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

En este paso la empresa debe asignar el precio de la transacción que fue determinado en el paso 3, ahora bien, cuando en el contrato incluye más de una obligación

de desempeño diferenciada, la norma en su párrafo 74 señala que la empresa debe distribuir el precio de la transacción a cada obligación de desempeño de forma proporcional a los precios de venta independientes. Este importe debe representar la parte de la contraprestación que la empresa va tener derecho al momento de entregar los bienes y servicios estipulado en el contrato a favor del cliente.

Más aún la Consejo Normativo de Contabilidad. (2014) en su párrafo 77 señala que “el precio de venta independiente es el precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente” (p.13). Sea en circunstancias similares y a clientes parecidos. Si en caso existan precios directamente observables de un bien o servicio, estos serán los precios de venta independientes.

En cambio si el precio de venta independiente no es directamente observable, la empresa tendrá que estimar el precio de venta independiente, para esto la empresa debe ampliar su información acerca del cliente o clases de clientes haciendo un máximo uso de datos y aplicando los siguientes métodos de estimación establecido en el párrafo 79 de la norma:

- a) Enfoque de evaluación del mercado ajustado, aquí la empresa debe evaluar y mirar su competencia que vende los bienes y servicios, para que pueda estimar el precio que un cliente acepta pagar por ellos. Además de los ajustes de esos precios que refleja los costos y márgenes esperados.
- b) Enfoque del costo esperado más un margen adecuado.
- c) Enfoque residual, la empresa utiliza este enfoque para estimar el precio de venta independiente de un bien o un servicio cuando el precio de venta es muy variable o su precio de venta no es fijo. Se estima el precio de venta independiente del resultado de el precio de la transacción total menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.

Habría que decir también que se puede utilizar una combinación de métodos para cada obligación de desempeño, para estimar el precio de venta independientes de los bienes o servicios.

Se debe agregar que en el párrafo 81 de la norma menciona que la empresa asignará un descuento de manera proporcional a una obligación de desempeño específica sobre la base de los precios de venta independientes.

Paso 5: Reconocer los ingresos cuando la empresa cumpla con una obligación de desempeño

Este paso consiste en el reconocimiento del ingreso, y esto se da cuando la empresa satisfaga cada una de las obligaciones de desempeño acordados en el contrato mediante la transferencia del control al cliente de un bien o servicio. En el párrafo 33 de la norma hace mención que los bienes y servicios son activos, agrega también que el control de un activo es la capacidad de dirigir su uso y poder recibir los beneficios derivados de dichos activos.

Ahora bien, la empresa al inicio del contrato determina si va satisfacer las obligaciones de desempeño a sus clientes y reconocer sus ingresos en un momento determinado o a lo largo del tiempo.

En el caso de las obligaciones de desempeño que se satisfacen y se reconocen los ingresos a lo largo del tiempo se genera cuando se cumple con al menos una de los siguientes tres criterios:

- El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios a medida que la empresa realiza el desempeño.
- El cliente controla el bien o servicio mientras que la empresa lo crea o mejora.
- La empresa no crea un activo con uso alternativo para ella y tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha.

En cambio, se cumple una obligación de desempeño y un reconocimiento de los ingresos en un determinado momento cuando no reúne ninguno de los tres criterios solicitados para el reconocimiento de los ingresos y obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo. Hay que mencionar, además que en el párrafo 38 de la norma, indica que la empresa debe considerar los siguientes indicadores para determinar cuando el cliente obtiene el control del activo (momento de la transferencia del control del activo):

- La empresa tiene un derecho actual a exigir un pago por el activo.

- El cliente ha aceptado el activo.
- El cliente tiene los riesgos y beneficios significativos de la propiedad del activo.
- El cliente tiene el derecho legal del activo.
- La empresa ha transferido la posesión física del activo al cliente.

Es necesario recalcar que las empresas de generación del sector eléctrico antes de la vigencia y adaptación de las NIIF 15, que fue el 1 de enero de 2018, utilizaban como tratamiento contable para el reconocimiento de los ingresos en sus estados financieros la NIC 18. Esta NIIF 15 recogió mejoras sustanciales en el reconocimiento de los ingresos, entre las principales tenemos:

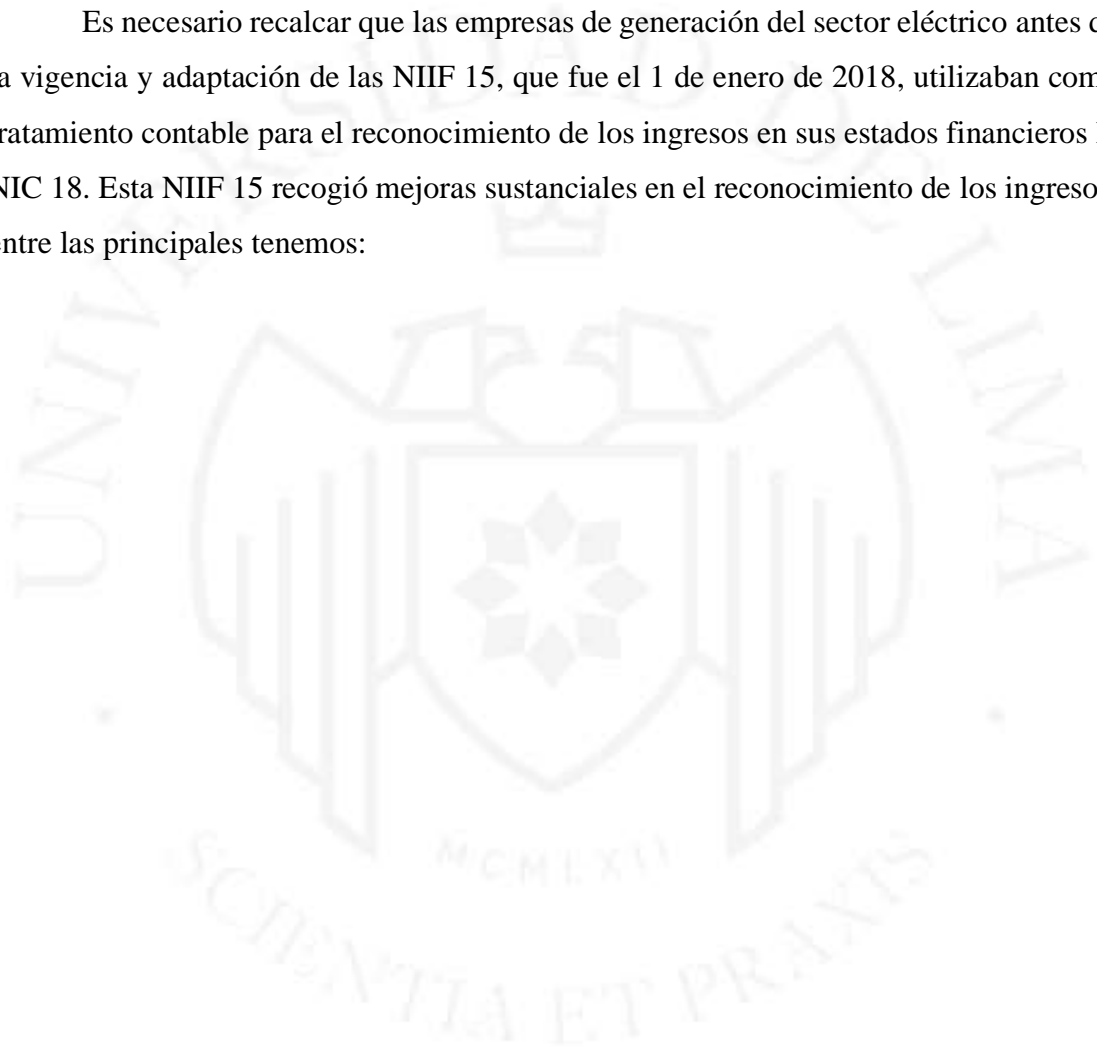


Tabla 2.1*Comparativo de NIIF 15 y NIC 18*

NIIF 15	NIC 18 (derogada)
Se aplica para todos los contratos de ingresos de actividades ordinarias que una entidad acuerda con sus clientes. Asimismo, unifica el modelo de reconocimiento de ingresos.	Son ingresos de actividades ordinarias, venta de bienes, prestación de servicios, regalías, intereses y dividendos.
Modelo único para las obligaciones de desempeño, estas obligaciones de desempeño pueden ser satisfechas en un determinado momento a lo largo del tiempo	Modelos separados para contratos de bienes, servicios y de construcción
Se basan en el precio de venta independiente y de no ser observable directamente puede ser estimado mediante estos tres enfoques: Enfoque de evaluación del mercado ajustado, enfoque del costo esperado más un margen y enfoque residual	Se asignaba el precio en base al valor razonable
Reconoce el ingreso cuando se transfiere el control del activo (bien o servicio) al cliente	Reconoce el ingreso cuando se transfiere de manera sustancial los riesgos y beneficios de un bien o servicio al cliente
Se analiza a mayor detalle las cláusulas del contrato con marco jurídico y legal, esto origina un mayor juicio profesional	Aplicación de juicio profesional mínimo
Cuando exista riesgo de incobrabilidad se debe realizar la medición de el importe del ingreso	Si existía riesgo de incobrabilidad, no se reconocía el ingreso
Solicita y exige mayor detalle y revelación de la información	No exigía tanta información para revelar

Nota. Adaptado de *Ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes: una guía para la NIIF 15*, por Deloitte, 2018

([https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pe/Documents/audit/Gu%C3%ADa%20Implementaci%C3%B3n%20IFRS%2015%20\(2018\).pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pe/Documents/audit/Gu%C3%ADa%20Implementaci%C3%B3n%20IFRS%2015%20(2018).pdf))

2.3 Tratamiento tributario de devengo

El siguiente punto trata sobre la definición de devengo jurídico, concepto que estuvo ausente por largos años en la Ley del Impuesto a la Renta, situación que generó inseguridad jurídica. Razón por la cual, el Congreso de la República delegó al Poder Ejecutivo mediante el literal a) inciso 1 del artículo 2 de la Ley N° 30823²⁴ la facultad para legislar en materia tributaria y financiera, cuyo propósito era modificar la LIR, entre ellos, la incorporación de la definición de devengo.

Es por esto que en setiembre de 2018 el Gobierno modificó, entre otros, el texto del artículo 57° de la LIR mediante D. Leg. N° 1425 (vigente desde el 1 de enero de 2019),

²⁴ Se publicó el 19 de julio de 2018 la Ley N° 30823 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.

estableciendo el criterio jurídico de devengo para efectos del impuesto a la renta con el objeto de otorgar seguridad jurídica, así mismo según lo descrito en la Exposición de Motivos del mencionado D. Leg. (2018), señala que:

Resulta conveniente a efecto de brindar seguridad jurídica definir en la Ley los alcances de dicho término.

.....al establecer una definición de devengo se evita que por efecto de la interpretación de dicho concepto atendiendo a las normas contables se afecte la determinación del impuesto a la renta, sobre todo considerando que las normas contables se modifican constantemente pues se encuentran en permanente revisión, salvo respecto a aquellos aspectos en los que el proyecto recurre a lo señalado en las normas y principios contables. (p. 11)

Conviene subrayar que este tema de investigación va a tratar sobre las modificaciones que generó este decreto al artículo 57° de la LIR, específicamente a su inciso a), así como de su trasantepenúltimo al penúltimo párrafo de dicho artículo y las respectivas disposiciones complementarias finales de dicho decreto legislativo, referente a las rentas y gastos de tercera categoría que se imputan al ejercicio gravable en que se devenguen, estos cambios tan importantes están relacionados a la definición detallada de devengo, como son las reglas para identificar el momento que se genera devengado el ingreso y el gasto. Además de las modificaciones introducidas por el Decreto Supremo N° 339-2018-EF²⁵ al artículo 31° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incluyendo las disposiciones complementarias finales del mencionado decreto supremo.

Cabe precisar que en el primer párrafo del artículo 57° de la LIR determina que el ejercicio gravable inicia el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, entendiendo al ejercicio comercial como ejercicio gravable. Debido a que el inciso a) del artículo 57° LIR indica que las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio gravable en que se devenguen, pero no hacía mención al concepto jurídico de

²⁵ Se publicó el 30 de diciembre de 2018 en el diario oficial El Peruano el Decreto Supremo N° 339-2018-EF que adecua el Decreto Supremo N° 122-94-EF Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo N° 1425, la cual entró en vigencia el 1 de enero de 2019.

devengo, razón por la cual el Decreto Legislativo N° 1425 (2018) modificó dicho inciso agregando un segundo párrafo que indica:

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 suspensiva²⁶, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago. (p. 41)

Ese párrafo determinó el concepto jurídico del devengo, dando como regla general tres características fundamentales que son:

- Que se haya producido los hechos sustanciales (la existencia de un derecho como es la enajenación de bienes, prestación de servicios, cesión temporal de bienes, transferencia de créditos, intereses, entre otros, causantes del ingreso para su reconocimiento),
- El derecho al ingreso no debe sujetarse a condición que pueda invalidarlo o hacerlo nulo,
- Nace independientemente del cobro y no requiere términos precisos para el pago.

Así mismo, la norma cuando hace mención a los hechos o eventos que se producirá en el futuro, agrega un tercer párrafo que señala:

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. (p. 41).

Este cambio generó que el D.S. N° 339-2018-EF (2018) modifique el artículo 31° del Reglamento de la LIR referente del devengo de las rentas y gastos de tercera categoría, indicando:

²⁶ José León Barandiarán (1985), manifiesta que la condición es suspensiva “cuando **el efecto del acto depende de la realización del evento puesto como condición**”. Así mismo nos indica que hay tres tipos de condición suspensiva que son: potestativa, casual y mixta (pp. 758, 763).

- 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.
- 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.
- d) 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.
- e) 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. (p. 45)

Así pues, este cambio del Reglamento aclara lo establecido en el inciso a) del artículo 57° de la LIR correspondiente al hecho o evento que se producirá en el futuro, dejando en claro que no califica a dicho hecho o evento, los ajustes al precio, como son la verificación de la calidad, pesaje, muestreo, contenido, peso o volumen del bien vendido. Por lo tanto, este ajuste al precio pactado no originará un diferimiento del ingreso. Cabe señalar que la SUNAT publicó el Informe N° 010-2019-SUNAT/7T0000 de fecha 31 de enero de 2019 en el que concluyó:

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

Hay que mencionar, además que las modificaciones del D. Leg. N° 1425 al inciso a) del artículo 57° de LIR hace mención a reglas específicas las cuales determinan el momento en que se devengan los ingresos dependiendo del tipo de transacción, las cuales son:

1) Enajenación de bienes, se considera que se produce el hecho sustancial cuando cualquiera de los dos eventos ocurra primero:

1.1) Cuando el adquirente tenga el control sobre el bien (tangibles e intangibles), esto significa, que tenga el derecho a decidir sobre el uso del bien y a obtener sustancialmente los beneficios del mismo.

Conviene subrayar que en la segunda disposición complementaria final de dicho decreto señala que la definición de control de los bienes se recoge de la NIIF 15²⁷, en tanto no se oponga a lo señalado en la Ley, dejando en claro de acuerdo con el D. Leg N° 1425 (2018) que no se debe tener en cuenta al momento de determinar si el adquirente tiene control sobre el bien, lo siguiente:

- a) La existencia de pactos que otorguen el “derecho a” o la “obligación de” adquirir o transferir el bien a uno de ellos (transferente y adquirente); o
- b) La existencia de pactos que otorguen el derecho del adquirente de resolver el contrato; o el derecho a exigir al transferente que se efectúen las correcciones correspondientes cuando los bienes no reúnan las cualidades y características acordadas.
- c) La contabilización o registro de una o más prestaciones en forma conjunta a la transferencia del bien. (p.41)

1.2) Cuando el enajenante haya transferido al adquirente el riesgo de la pérdida de los bienes.

2) Prestación de servicios, en el caso de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo, el ingreso de estos hechos sustanciales se devenga, según:

2.1) El grado de realización, el decreto legislativo indica que dicho grado debe medirse en función a uno de los siguientes tres métodos:

²⁷ La versión de la NIIF 15 a utilizarse es la oficializada mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 002-2018-EF/30 del 23.08.2018 (publicada el 29.08.18), según lo estipulado en la segunda disposición complementaria final del Decreto Supremo N° 339-2018-EF.

a) Inspección de lo ejecutado, es decir, realizar una revisión del grado de avance del servicio.

b) Determinación del porcentaje de lo ejecutado respecto al total a ejecutar.

c) Determinación del porcentaje que resulte de relacionar los costos²⁸ incurridos con el costo total de la prestación del servicio. Para este efecto, se debe considerar como costos incurridos solo aquellos vinculados con la parte ejecutada y como costo total los costos de la parte ejecutada y por ejecutar.

Se debe agregar que, “el método que se adopte es el que mejor se ajuste a la naturaleza y características de la prestación” (D. Leg. N°1425, 2018, p. 41).

2.2) Servicios de ejecución continuada, se definen: “cuando se produce sin interrupción, pero desplazada en el tiempo ... sucede, para citar algunos ejemplos, en el arrendamiento de bienes, el suministro de energía, el depósito y otros contratos típicos o atípicos” (Arias, 1995, p. 47). Dicho de otra manera, se entiende que los contratos de servicios de ejecución continuada deben ser realizadas sin interrupción en el tiempo.

Los ingresos de estos servicios se devengan tributariamente, según se pacten:

a) Por tiempo determinado, en forma proporcional al tiempo pactado para su ejecución, a menos que exista un mejor método de medición de la ejecución de dicho servicio, conforme a la naturaleza y características de la prestación.

b) Por tiempo indeterminado, teniendo en cuenta el mejor método de medición de su ejecución, de acuerdo a la naturaleza y características del servicio.

Por otro lado, esta norma establece que el método escogido deberá aplicarse uniformemente a otras prestaciones similares en situaciones semejantes. Además, se debe acreditar la pertinencia del método utilizado y el sustento para su aplicación, en caso no lo haga, la SUNAT puede aplicar el método de medición que considere oportuno, acorde con la naturaleza y característica de la prestación.

En caso se quiera cambiar el método que se escogió desde el inicio, se debe pedir autorización a la SUNAT, esta la aprobará o denegará en un plazo de 45 días hábiles, si la SUNAT no se pronuncia al cabo de dicho plazo se dará por aprobada la solicitud -

²⁸ El costo incluye los materiales directos, la mano de obra directa además de los otros costos directos o indirectos que son utilizados en la prestación del servicio, estos costos deben tener correlación con los ingresos de la prestación del servicio.

silencio administrativo positivo. Habría que decir también que la variación del método opera a partir del ejercicio siguiente a aquél que se aprobó la solicitud.

3) Cesión temporal de bienes²⁹, de acuerdo a sus plazos, el ingreso se devenga:

3.1) Por un plazo determinado, en forma proporcional al tiempo de cesión, a menos que exista un mejor método de medición de la ejecución de la cesión, de acuerdo a la naturaleza y características de la prestación.

3.2) Por tiempo indeterminado, acorde se vaya ejecutando la cesión para lo cual se aplicará el mejor método de medición de dicha ejecución, acorde a la naturaleza y características de esta.

Del mismo modo que en la prestación de servicios, una vez adoptado el método este deberá aplicarse uniformemente a otras prestaciones similares en situaciones semejantes. Igualmente, la norma señala que resulta de aplicación lo dispuesto en la prestación de servicios para la cesión temporal de bienes lo correspondiente a los requerimientos que se necesita para efectuar la variación del método adoptado, detalla en que ejercicio se opera el cambio del método, así como las incidencias en caso se omita acreditar la pertinencia del método utilizado y el sustento de su aplicación.

4) Obligaciones de no hacer, de acuerdo a sus tiempos, el ingreso se devenga:

4.1) Por tiempo determinado, en forma proporcional al tiempo pactado para su ejecución.

4.2) Por tiempo indeterminado, al vencimiento del o los plazos previstos para el pago de la contraprestación. (D. Leg. N° 1425, 2018, p. 42).

5) Transferencias de créditos, el ingreso se devenga conforme se van generando los intereses. Es necesario recalcar que esta transferencia se da cuando el adquirente no asuma el riesgo crediticio del deudor.

6) Expropiaciones, el ingreso se devenga de acuerdo al criterio del percibido. Según el numeral 6 del literal a) del segundo párrafo del artículo 57° de la LIR, se indica que:

²⁹ La Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1425, indica que cuando se hace referencia a las cesiones temporales de bienes, se entiende que corresponde tanto a las cesiones temporales de bienes tangibles e intangibles.

En las expropiaciones, los ingresos se devengan en el o los ejercicios gravables en que se ponga a disposición el valor de la expropiación o el importe de las cuotas del mismo. Cuando una parte del precio de expropiación se pague en bonos, los beneficios se imputarán proporcionalmente a los ejercicios en los cuales los bonos se rediman o transfieran en propiedad. (D. Leg. N° 1425, 2018, p. 42).

En otras palabras, los ingresos se devengan cuando cumple con la regla general y específica, estas reglas específicas se aplican de acuerdo al tipo de operación.

Hay que mencionar, además que la norma indica que los ingresos por prestaciones distintos a los detallados en los numerales anteriores, como son los ingresos de indemnizaciones, intereses³⁰ y el mutuo oneroso de bienes consumibles³¹, en estos casos especiales, el devengo también se determina conforme a lo establecido en el segundo y tercer párrafo que se adicionó al inciso a) del artículo 57°, referente al concepto jurídico del devengo indicando su regla general, así como los hechos o eventos que se producirá en el futuro de ser el caso, los cuales fueron explicados anteriormente.

Por otro lado, la norma señala que cuando la transacción involucre más de una prestación, el devengo de los ingresos se determina en forma independiente por cada una de ellas.

Así mismo dicho D. Leg. N° 1425 señala que en ningún caso se disminuyen o difieren ingresos por efecto de:

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

³⁰ Los intereses, incluyendo los indicados en el inciso e) del artículo 1° del Decreto Legislativo N° 915. Se define a los intereses “a los intereses comisiones, gastos y cualquier suma adicional al capital financiado incluidos en las cuotas de arrendamiento financiero y en la opción de compra”.

³¹ El mutuo oneroso de bienes consumibles se define según lo indica el texto del Código Civil: Artículo 1648°: Por el mutuo, el mutuante se obliga a entregar al mutuuario una determinada cantidad de dinero o de bienes consumibles, a cambio de que se le devuelvan otros de la misma especie, calidad o cantidad.

similares solo surten efecto en el momento en que se aplican.

iii) Contraprestaciones que el contribuyente se obliga a pagar al adquirente, usuario o terceros. Para efecto del devengo, estas deben tratarse de manera independiente a los ingresos del transferente. (D. Leg. N° 1425, 2018, p. 42).

Como se ha dicho anteriormente, existe algunas diferencias del devengo tributario con el devengo contable (NIIF 15), una de ellas es la mencionada en el párrafo anterior correspondiente a disminuir, desconocer o diferir ingresos, en este caso el D. Leg. N° 1425 no acepta estimaciones sobre la posibilidad de no recibir la contraprestación, acuerdos que determinen recibir una contraprestación inferior debido a servicios adicionales gratuitos, descuentos o conceptos similares; para efectos tributarios estos descuentos o conceptos similares serán únicamente deducibles como gastos en el momento en que se realicen. En cambio, la NIIF 15 acepta reconocer el importe de una contraprestación variable (descuentos, bonus, penalidades, incentivos, devoluciones, reembolsos, etc.) cuando esta sea altamente probable de realizar y no exista incertidumbre de alguna reversión de la misma.

Por otro lado, el artículo 57° de la LIR cuando se refiere al caso de Instrumentos Financieros Derivados indica que las rentas y pérdidas se consideran devengadas en el ejercicio en que ocurra cualquiera de los siguientes hechos: Entrega física del elemento subyacente, liquidación en efectivo, cierre de posiciones, abandono de la opción en la fecha en que la opción expira (sin ejercerla), cesión de la posición contractual y fecha fijada en el contrato de swap financiero para la realización del intercambio periódico de flujos financieros. A su vez el Decreto Legislativo N° 1425 añade en dicho artículo que se devenga en el caso de Instrumentos Financieros Derivados que consideren como elemento subyacente únicamente el tipo de cambio de una moneda extranjera, las rentas y pérdidas se imputan al cierre de cada ejercicio gravable aún cuando la fecha de vencimiento del contrato corresponda a un ejercicio posterior, aplicándose lo establecido en el artículo 61^{o32} de la Ley.

³² **Artículo 61°.-** Las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda extranjera, se aplicarán las siguientes normas:

Hay que mencionar, además que el D. Leg. indica en el último párrafo del literal a) del artículo 57° de la LIR que “las reglas previstas en este inciso también son de aplicación para la imputación de los ingresos para efecto del cálculo de los pagos a cuenta”. (D. Leg. N°1425, 2018, p.42). Precisamente esto se aplica en el Régimen General y Régimen Mype tributario de acuerdo a lo estipulado en el artículo 85° de la LIR.

En relación con los gastos, el D. Leg. en los párrafos finales del artículo 57° de la LIR indica que dicho criterio de devengo será aplicable para la imputación de los gastos en la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría. Esto conlleva a una interpretación a la hora de la aplicación del criterio del devengo, tanto para los ingresos y gastos, los cuales se deben reconocer en el periodo o ejercicio en el cual se produzcan los hechos sustanciales para su generación. Así mismo, el D. Leg. hace incapié a la existencia de algunas excepciones, como son: que no esté sujeta a una condición suspensiva al momento de la obligación de pagarlos, independientemente de la oportunidad en que se paguen y si la contraprestación o parte de esta se fije en función de un hecho futuro, los gastos de tercera categoría se devengan cuando ello ocurra.

Por otro lado, la Quinta Disposición Complementaria Final (DCF) del D. Leg. N° 1425 señala que las modificaciones efectuadas al artículo 57° de la LIR acerca del devengo tributario, no altera el tratamiento del devengo del ingreso o gasto estipulado en normas sectoriales³³.

-
- a) Las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación.
 - b) Las diferencias de cambio que resulten del canje de la moneda extranjera por moneda nacional, se considerarán como ganancia o como pérdida del ejercicio en que se efectúa el canje.
 - c) Las diferencias de cambio que resulten de los pagos o cobranzas por operaciones pactadas en moneda extranjera, contabilizadas en moneda nacional, que se produzcan durante el ejercicio se considerarán como ganancia o como pérdida de dicho ejercicio.
 - d) Las diferencias de cambio que resulten de expresaren moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida. g) Las inversiones permanentes en valores en moneda extranjera se registrarán y mantendrán al tipo de cambio vigente de la fecha de su adquisición, cuando califiquen como partidas no monetarias.
- Inciso g) sustituido por el artículo 13° de la Ley N.° 29492, publicada el 31.12.2009, vigente a partir del 1.1.2010.***

Las diferencias de cambio se determinarán utilizando el tipo de cambio del mercado que corresponda.

³³ La Tercera DCF del Decreto Supremo N° 339-2018-EF expresa que las Normas Especiales o Sectoriales son disposiciones de naturaleza tributaria que disponen un tratamiento especial al devengo de ingresos o gastos para efectos del impuesto a la renta.

CAPÍTULO III ANALISIS CONCEPTUAL Y CALIFICACIÓN JURÍDICA

3.1 Definición Técnica y Jurídica de la Energía

Toda la materia está compuesta por átomos que a su vez se componen por protones, neutrones y electrones³⁴.

Al respecto y según ha precisado la Dirección General de Industria, Energía y Minas de la Comunidad de Madrid, la electricidad es una forma de energía que se manifiesta por el movimiento de los electrones a la capa externa de los átomos que hay en la superficie de un material conductor. Así, la corriente eléctrica se define como el movimiento de cargas eléctricas a través de un medio conductor y se origina al poner en contacto dos elementos entre los que hay una diferencia de potencial. (La electricidad - El recorrido de la energía, 2002)

Este fenómeno electromagnético en su conjunto hace que la energía eléctrica sea susceptible de aprovechamiento por parte de los seres humanos mediante la utilización de materiales conductores. Sin embargo, al tratarse del movimiento de electrones estrictamente, me adhiero a la idea que la electricidad no es efectivamente una cosa que el ser humano pueda sostener como cualquier bien mueble, sino más bien es una cosa incorpóral que a pesar de no poder sostenerla en nuestras manos, si es factible de ser percibida por nuestros sentidos.

Esta discusión respecto de la naturaleza de la electricidad ha perdurado durante varios años a nivel global, sin llegar a un consenso uniforme sobre la calificación de la energía como una cosa o solo un fenómeno.

A nivel jurídico, la dicotomía sobre la calificación de la electricidad ha generado múltiples problemas con respecto la aplicación de las leyes del derecho común sobre casos específicos.

³⁴ Los átomos están formados por un núcleo central, en el que se encuentran protones y neutrones además de una capa externa en la que orbitan electrones. Cada uno de estos elementos tiene una carga diferente, los protones tienen una carga positiva, los electrones una carga negativa y los neutrones no tienen carga.

Por ejemplo, constituye un problema recurrente para las administraciones tributarias de los países de todo el mundo la calificación jurídica de la electricidad, toda vez que no en todas las legislaciones existe una norma específica que la defina como bien mueble susceptible de la venta sino que al tratarse de un fenómeno ocasionado por la actividad humana simplemente es considerado, a través de la generación y provisión de electricidad, como un servicio.

3.2 Aplicación de concepto normativa peruana

En nuestro sistema jurídico, la segunda sección del V libro del código civil contiene disposiciones sobre la clasificación de los bienes, precisando que los bienes muebles son:

“Artículo 886.- Bienes Muebles

Son muebles:

1. Los vehículos terrestres de cualquier clase.
2. Las fuerzas naturales susceptibles de apropiación.
3. Las construcciones en terreno ajeno, hechas para un fin temporal.
4. Los materiales de construcción o procedentes de una demolición si no están unidos al suelo.
5. Los títulos valores de cualquier clase o los instrumentos donde conste la adquisición de créditos o de derechos personales.
6. Los derechos patrimoniales de autor, derechos de patente, nombres comerciales, marcas y otros derechos de propiedad intelectual.
7. Las rentas o pensiones de cualquier clase.
8. Las acciones o participaciones que cada socio tenga en sociedades o asociaciones, aunque a éstas pertenezcan bienes inmuebles.
9. Los demás bienes que puedan llevarse de un lugar a otro.
10. Los demás bienes no comprendidos en el artículo 885.”

Nótese que el numeral 9 y 10 del artículo 886 del Código Civil establece que los bienes que se puedan llevar de un lugar a otro y todos aquellos no comprendidos en el artículo 885 del Código civil, referido a bienes inmuebles, son considerados como bienes muebles.

Al respecto, según Ravina, el criterio de movilidad es el criterio más recurrente de la clasificación de bienes en los sistemas jurídicos y que además de ser adoptado en nuestro país, desde hace mucho ha sido desbordado por la realidad, tomando como claro ejemplo la atribución de bienes inmuebles a bienes que por su naturaleza les corresponde ser muebles (naves y aeronaves).

En esa línea de ideas y considerando que según la clasificación de bienes que establece el código civil, todos los bienes no reconocidos como inmuebles deben considerarse como muebles considerando además su característica móvil, se debe considerar que la electricidad debe recaer en esta clasificación, es decir, la electricidad es un bien mueble pues estrictamente no es considerado como un bien inmueble y virtualmente se puede trasladar de un lugar a otro.

Como se viene explicando, esta clasificación resulta importante para efectos tributarios pues respecto del criterio de lo devengado, esta definirá el momento del nacimiento de la obligación del contribuyente para gravar el ingreso o atribuir el gasto según las nuevas reglas establecidas en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Toda vez que, al recaer la calificación sobre un bien mueble, se tendrá claridad respecto de la aplicación de estas nuevas disposiciones. No obstante ello, existe una salvedad respecto de la clasificación que se le pretende atribuir a la electricidad, ya que si bien se debe considerar como bien mueble, el artículo 2 del Decreto Ley No.25844, Ley de Concesiones Eléctricas, establece que la provisión de el suministro regular de energía eléctrica para uso colectivo o destinado al uso colectivo es considerado como servicio público de electricidad.

Es precisamente el artículo 2 de la Ley de Concesiones Eléctricas el que fue considerado por la Administración Tributaria para resolver la consulta realizada por un contribuyente mediante el Informe No. 163-2006-SUNAT/2B0000 y precisar que el suministro de energía eléctrica califica como servicios y no como venta de bienes como se viene sosteniendo.

Aun cuando, queda clara la posición de la Administración Tributaria respecto a la calificación del suministro de energía eléctrica como servicio, cabe realizar la siguiente pregunta: ¿Y si el suministro de energía eléctrica no es para uso colectivo, debería seguir considerándose como servicio?

Según lo argumentado en los párrafos precedentes, no debería, pues la venta de electricidad en el sector privado, para uso privado, no recae en lo establecido por la Ley de Concesiones Eléctricas y por lo tanto debería tener el tratamiento de venta de bienes.



3.3 Contexto Internacional

En el contexto internacional, del estudio de los diferentes tratamientos en la normativa extranjera para la electricidad, se desprende que algunos países de similar regulación a la peruana y el ejemplo puntual de Estados Unidos cuentan con ambas posiciones para la provisión de electricidad; es decir, algunos de estos la consideran como bien jurídico y por lo tanto la venta califica tributariamente como venta de bienes, mientras que otros la consideran como provisión de servicios por las características especiales de la electricidad y la definición jurídica de bien en cada legislación.

i. Chile

El Servicio de Impuestos Internos de Chile (en adelante “SII”) mediante el oficio No. 609 de febrero de 2003, analiza un caso de emisión de factura de una empresa generadora de energía eléctrica a otra y si esta operación constituye o no una venta de acuerdo con el Decreto Ley No. 825, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

En el contexto de los hechos narrados al SII por la empresa consultante, se precisa que si bien existen generadoras que poseen contratos con empresas de la gran minería del cobre para abastecerlas de la electricidad que ellas necesitan, en los hechos, puede ocurrir que esas mismas generadoras, por producir a mayor costo o bien por no poseer la capacidad suficiente de inyectar la energía necesaria al sistema, no abastecen con su energía al Sistema sino que la provisión de energía se realiza por otra generadora.

En ese sentido, la emisión de una determinada facturación obedece únicamente a las instrucciones del Centro de Despacho Económico de Carga, que es el organismo que determina qué empresa produce la energía inyectada al sistema y no a una compraventa de energía eléctrica de una generadora a otra, por lo que la facturación, obedece sólo a la necesidad de documentar el cobro.

Ante ello, el SII se limita a señalar que, si bien la energía eléctrica reviste los caracteres de un **bien corporal de naturaleza mueble**, el SII se ha pronunciado en reiteradas oportunidades en el sentido que **este bien no es transferido como una simple mercancía, sino que es proveído al destinatario como parte de un servicio de suministro que se le presta, por lo que en el caso en concreto y en materia tributaria chilena, la provisión de electricidad no solo es la**

transferencia de un bien corporal de naturaleza mueble, sino se considera como una provisión de servicios.

El SII ocupa el mismo criterio en el oficio No. 542 del 22 de febrero de 1995; sin embargo, en esta ocasión adicionó un tema importante respecto de la calificación de la venta de electricidad como venta de bienes pues idealmente, aun cuando se pretenda separar la venta de energía eléctrica de su conducción hasta el adquirente, sería virtualmente imposible determinar elementos como la entrega del bien en estos casos.

ii. Colombia

El caso colombiano resulta especial, pues precisa que cuando la provisión de electricidad es prestado en la esfera pública le corresponde la calificación de servicio público mientras que en el caso que sea vendido sin ninguna prestación adicional, debe ser considerado como venta de bienes muebles.

Similar al caso peruano, en Colombia el artículo 1 de la Ley 142 de 1994 señala que la provisión de electricidad para uso público constituye un servicio. A continuación, se transcribe la parte correspondiente de dicho artículo:

Artículo 1.- Ámbito de aplicación de la ley

El servicio público domiciliario de energía eléctrica es el transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición, en este sentido, la única energía, cuya prestación está incluida y regulada en calidad de servicio público domiciliario, es la energía eléctrica, la cual incluye como actividades complementarias la generación, comercialización, transformación, interconexión y transmisión.

A dicho concepto, se le suman los conceptos determinados por el artículo 5 y el numeral 25 del artículo 14 de la misma ley que establecen conceptos de servicio público domiciliario de energía eléctrica y su carácter esencial, obligatorio, solidario y de utilidad pública.

En ese sentido, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) precisó mediante el Concepto no. 18720 del 19 de julio de 2018 referido a la solicitud de reconsideración del oficio No. 003726 del 15 de febrero de 2018

presentado por un contribuyente respecto a la exclusión del IVA, la Administración Tributaria estableció inequívocamente que el Estatuto Tributario Colombiano contiene exclusiones tributarias tanto para la energía eléctrica como bien (Artículo 424 del Estatuto Tributario) y para el servicio público de energía (Artículo 474 del Estatuto Tributario).

En ese sentido la DIAN señala que para la energía eléctrica como bien excluido del IVA comprende en general la venta de energía eléctrica como bien y se limita a esta operación, sin abarcar actividad complementaria alguna.

iii. Estados Unidos

Para Estados Unidos si bien es cierto que no se ha podido ubicar una posición concreta de la Administración Tributaria respecto a la calificación de la electricidad como bien o servicio para efectos tributarios, si se puede afirmar que a nivel regulatorio existe una dualidad en la calificación, pues dependiendo del contexto se puede calificar a la electricidad como bien o servicio.

Así lo precisa Steinkamp, citando la existencia de criterios opuestos respecto de la calificación de la electricidad como bien o servicios. El autor señala que en el caso *In re Pilgrim's Pride Corp* (421 BR 231), el tribunal que aunque el gas natural es un bien, observando que, por ejemplo, las ondas de radio tampoco eran bienes y tienen características similaridades con la electricidad.

En oposición a dicho criterio, dos tribunales en los casos de *In re Erving Industries Inc.* y *GFI Wisconsin Inc. c. Reedsburg Utility Commission* optaron por un criterio más científico determinando que la electricidad tiene propiedades tanto tangibles como móviles, por lo que le correspondería la clasificación de bien. (Steinkamp, 2014)

En ese sentido, Collanton precisa que en Estados Unidos la calificación de los tribunales han pasado tanto por un enfoque metafísico para analizar el problema determinando que la electricidad es un producto físico móvil como por el análisis respecto de que la empresa no fabrica partículas cargadas eléctricamente sino que pone en movimiento los elementos necesarios para permitir el flujo de electricidad y por lo tanto se considera como un servicio. (Collanton, 2005)

Por ello cabe precisar, que en Estados Unidos existe una dualidad de criterios; sin embargo, la calificación mucho depende del criterio del tribunal y las circunstancias especiales de cada caso en concreto.



CONCLUSIONES

- Se dice que la energía es un servicio público mientras la producción sea de carácter general público, es decir, para el uso de las personas, en ese supuesto se considera que debe ser calificado como un servicio. Ahora bien, si la empresa generadora de energía le provee electricidad a una empresa privada como, por ejemplo, empresas mineras, no siendo para dominio público ni de uso público, se calificaría en ese caso como un bien mueble, es decir, debería ser venta de bienes.
- Es un bien siempre y cuando sea en la esfera privada, no hay ley especial y el Código Civil lo determina como bien. Actualmente se está dando casos que la energía se puede almacenar en una batería donde se puede almacenar mucha energía (como si fuera un cilindro de petróleo que lo puedo trasladar siendo esto un bien).
- Dado que la energía que vende las empresas generadoras eléctricas a las empresas privadas (uso privado), según nuestra posición manifestada en la tesis se debería calificar como un bien, por tal motivo, se aplicaría el devengo jurídico en este tipo de transacción como un bien y no un servicio según lo mencionado en el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, detallando las reglas específicas las cuales determinan el momento en que se devenguen los ingresos como son, cuando el adquirente tenga el control sobre el bien y cuando se haya transferido al adquirente el riesgo de la pérdida de los bienes.

RECOMENDACIONES

- Considerando los nuevos avances tecnológicos, así como los usos y traslados de la energía, observamos que a nivel jurisprudencial y administrativo está defasado los argumentos en considerar a la energía como servicio. Sabemos que antiguamente la única manera que se podía obtener o llevar energía era por medio de líneas de transmisión, por tal motivo se consideraba como servicio porque se estaba ejerciendo en dicha venta de energía otras actividades. Pero actualmente no es así, porque con los últimos cambios tecnológicos se puede brindar y obtener energía por otros medios como son la recarga de batería, no generando otra actividad adicional, es decir, no considerarlo como un servicio, más bien como un bien. Por lo expuesto, se debería actualizar los pensamientos y conceptos doctrinarios de nivel jurisprudencial y administrativo e ir al compas de los avances tecnológicos que conlleva.

REFERENCIAS

- Antúnez de Mayolo, S. (1929). *“La génesis de los servicios eléctricos de Lima”*. Imprenta de E.Z. Casanova
- Arias-Schreiber, M. (1995). *Exégesis del Código Civil Peruano de 1984. Tomo I – Contratos: Parte General*. Gaceta Jurídica Editores S.C.R.L.
- Barletta, F., Pereira, M., Robert, V., & Yoguel, G. (2013). Argentina: dinámica reciente del sector de software y servicios informáticos. *Revista de la CEPAL*, 110, 137-155. <http://www.cepal.org/publicaciones/xml/1/50511/RVE110Yoqueletal.pdf>
- Bravo, J. (2014). *La Contabilidad como fuente del derecho*. En Thomson Reuters (Eds.), II Foro de Tributación y Contabilidad IPIDET (p. 255).
- Butrón, C. (2009). Situación Actual y el Futuro del Mercado de Generación Eléctrica. *Revista Círculo de Derecho Administrativo*. (8), 287-298. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/14001/14623>
- Choy, M., & Chang, G. (2014). *Medidas macroprudenciales aplicadas en el Perú*. Banco Central de Reserva del Perú. <http://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Documentos-de-Trabajo/2014/documento-de-trabajo-07-2014.pdf>
- Collanton, R. (2005, 26 de mayo). *Energy Central*. <https://energycentral.com/c/um/electricity-good-under-ucc-should-be-simple-question-right>
- Consejo Normativo de Contabilidad. (2014). Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF. https://www.mef.gob.pe/contenidos/cona_publ/con_nor_co/vigentes/niif/NIIF15_2014_v12112014.pdf
- Decreto Legislativo N° 1425, Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta (13 de setiembre de 2018). http://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016_2021/Decretos/Legislativos/2018/DL142520180917.pdf
- Decreto Legislativo N° 295, Código Civil. <https://lpderecho.pe/codigo-civil-peruano-segunda-parte/>
- Decreto Supremo N° 339-2018-EF. https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/264482/DS339_2018EF.pdf
- Deloitte. (2018). *Ingresos ordinarios provenientes de contratos con clients: Una guía para la NIIF 15*.

[https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pe/Documents/audit/Gu%C3%ADa%20Implementaci%C3%B3n%20IFRS%202015%20\(2018\).pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pe/Documents/audit/Gu%C3%ADa%20Implementaci%C3%B3n%20IFRS%202015%20(2018).pdf)

Dirección General de Industrias. (2002). *La electricidad: el recorrido de la energía*
<https://www.fenercom.com/wp-content/uploads/2019/05/recorrido-de-la-energia-la-electricidad.pdf>

Durán, L., & Mejía, M. (2017) El concepto de devengado en el Impuesto a la Renta Empresarial peruano. En Suplemento Enfoque Contable de la Revista Análisis Tributario, 9(22), 11-22.
http://www.aele.com/sites/default/files/archivos/banner_public/EC9%20DURAN%20Y%20MEJIA.pdf

ENEL. (2010). *electricidad*. ENEL.

Energía y Negocios. (2018, Abril 03). El Sistema eléctrico está por colapsar. *Revista Energía y Negocios*. <https://revistaenergíaynegocios.com/2018/04/03/nuestro-sistema-electrico-peligra/>

Epifanio, B. (2017). *Las Asociaciones público-privadas en el Perú: ¿Beneficio público o negocio privado?*. Grupo Propuesta Ciudadana.
<http://propuestaciudadana.org.pe/wp-content/uploads/2017/09/Estudio-APP.pdf>

Exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1425, setiembre 2018.
http://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016_2021/Decretos/Legislativos/2018/DL142520180917.pdf

Instituto Nacional de Estadística e Informática. (2019, febrero). *Comportamiento de la Economía Peruana en el Cuarto Trimestre de 2018* 1, 47.
https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/boletines/pbit_2019-i_final.pdf

Instituto Nacional de Estadística e Informática. (2020, Abril). *Panorama de la Economía Peruana 1950-2019 Base 2007*.
https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/publicaciones_digitales/Est/Lib1726/Libro.pdf

Instituto Nacional de Estadística e Informática. (2020, Febrero). *Producción Nacional Diciembre 2019. Informe Técnico*. 2, 30.
http://m.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/boletines/02-informe-tecnico-n02_produccion-nacional-dic-2019.pdf

Instituto Nacional de Estadística e Informática. (2020, Febrero). *Comportamiento de la Economía Peruana en el Cuarto Trimestre de 2019. Bruto Interno Trimestral Cuentas Nacionales Año Base 2007*.
<https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/boletines/pbitrinmestral.pdf>

Instituto Nacional de Estadística e Informática. (octubre-diciembre, 2019). *Condiciones de Vida en el Perú*. Informe Técnico.
https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/boletines/boletin_condiciones_de_vida_1.pdf

León Barandiarán, J. (1985). *Código Civil comentado, Tomo I*. Gaceta Jurídica.

- Medrano, H. (1983). El Método de lo percibido y la entrega de Títulos- Valores. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. 5, 31-32.
https://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev05_HMC.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2016). *Asociaciones Público Privadas en Perú: Análisis del Nuevo Marco Legal*".
https://www.mef.gob.pe/contenidos/inv_privada/capacitaciones/modulo_1.pdf
- Ministerio de Energía y Minas (Ed.). (2010). "*Luz del Progreso*". El Comercio.
- Ministerio de Energía y Minas. (2017). *Uso Eficiente de la Energía, Guía Metodológica para Docentes de Inicial – Primaria*. http://www.dreim.gob.pe/dreim/wp-content/uploads/2017/06/Guia_inicial_primaria_mem_NP_05-06-2017.pdf
- Ministerio de Energía y Minas. (2020). Dirección General de Electricidad Presentación. *Electricidad*.
http://www.minem.gob.pe/_detalle.php?idSector=6&idTitular=119&idMenu=su b113&idCateg=119
- Ministerio de Energía y Minas. (2020, Enero). *Principales Indicadores del Sector Eléctrico a Nivel Nacional a Diciembre 2019 – Enero 2020*.
<http://www.minem.gob.pe/minem/archivos/Cifras%20preliminares%20del%20Sector%20Elctrico%20-%20Diciembre%202019%20-%20Rev%206-1.pdf>
- Miranda, M. (2019, Octubre 21). Comisión para reforma eléctrica tendría lista propuesta en enero 2020. *Andina Agencia Peruana de Noticias*.
<https://andina.pe/agencia/noticia-comision-para-reforma-electrica-tendria-lista-propuesta-enero-2020-770449.aspx>
- Mur, M. (2002). Criterio de lo devengado en el Impuesto a la Renta. *Jornadas Nacionales de Tributación IFA Grupo Peruano*. VII, 1-34.
https://www.ifaperu.org/uploads/articles/18_01_CT27_MMV.pdf
- Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería. (2020, Enero). Supervisión de Contratos de Proyectos de Generación y Transmisión de Energía Eléctrica.
https://www.Osinermin.gob.pe/seccion/centro_documental/electricidad/Documentos/Publicaciones/Compendio-Proyectos-GTE-Construccion-enero-2020.pdf
- Osinermin: Se requieren reformas de segunda generación para resolver problemas en sector energético (2019, Mayo 27). *Revista Energiminas Energía – Minería*.
<https://www.energiminas.com/Osinermin-se-requieren-reformas-de-segunda-generacion-para-resolver-problemas-en-sector-energetico/>
- Pascó-Font, A., & Saavedra, J. (2001). *Reformas Estructurales y Bienestar una mirada al Perú de los noventa*. Grupo de Análisis para el Desarrollo, GRADE.
- Portocarrero, R. (2000). *El Perú Contemporáneo. En Historia del Perú*. Lexus Editores.
- Reig, E. (1966). *El impuesto a los réditos. Estudio teórico-práctico del gravamen argentino dentro de la teoría del impuesto*. Editorial contabilidad moderna.

- Salvador Jácome, J. (30 de mayo de 2013). *Acceso a la Energía en el Perú: Balance y Opciones de Política* [Presentación Power Point]. Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería.
https://www.Osinergmin.gob.pe/newweb/pages/Publico/CongresoInternacional/archivos/JUEVES_30/CTI/1.%20Acceso%20a%20la%20Energia%20en%20el%20Peru-Julio%20Salvador.pdf
- Steinkamp, N. (2014, 16 de julio de 2014). *We examine the debate of whether electricity is a good or service in the context of bankruptcy*.
<https://www.stout.com/en/insights/article/electricity-good-or-service-debate-charges>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2019). *Informe N.º 300-2019-SUNAT/7T0000*.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i200-2019-7T0000.pdf>
- Tamayo, J., Salvador, J., Vásquez, A., & Vilches, C. (Eds.) (2016). *La industria de la electricidad en el Perú: 25 años de aportes al crecimiento económico del país*. Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería.
http://www.Osinergmin.gob.pe/seccion/centro_documental/Institucional/Estudios_Economicos/Libros/Osinergmin-Industria-Electricidad-Peru-25años.pdf
- Tamayo, J., Vásquez, A., & García, R. (2013). *La protección del consumidor en el sector eléctrico peruano: Un perspectiva preventiva. Documento de Trabajo N° 26. Osinergmin*. Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería.
http://www.Osinergmin.gob.pe/seccion/centro_documental/Institucional/Estudios_Economicos/Documentos_de_Trabajo/Documento_de_Trabajo_26.pdf
- Wittmann, R. (2006). ¿Hubo una revolución en la lectura a finales del siglo XVIII? En G. Cavallo, & R. Chartier, *Historia de la lectura en el mundo occidental* (pp. 435-472). Santillana.