

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



# **PROBLEMÁTICA DE LOS INGRESOS POR SERVICIOS QUE DEVENGAN DE ACUERDO CON EL GRADO DE REALIZACIÓN**

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

**Andrea Stefany Alvarado Ramos**

**Código 20197034**

**Lorena Amparo Clavijo Hinostroza**

**Código 20197022**

**Sonia Hortensia Neira Hernández**

**Código 20197037**

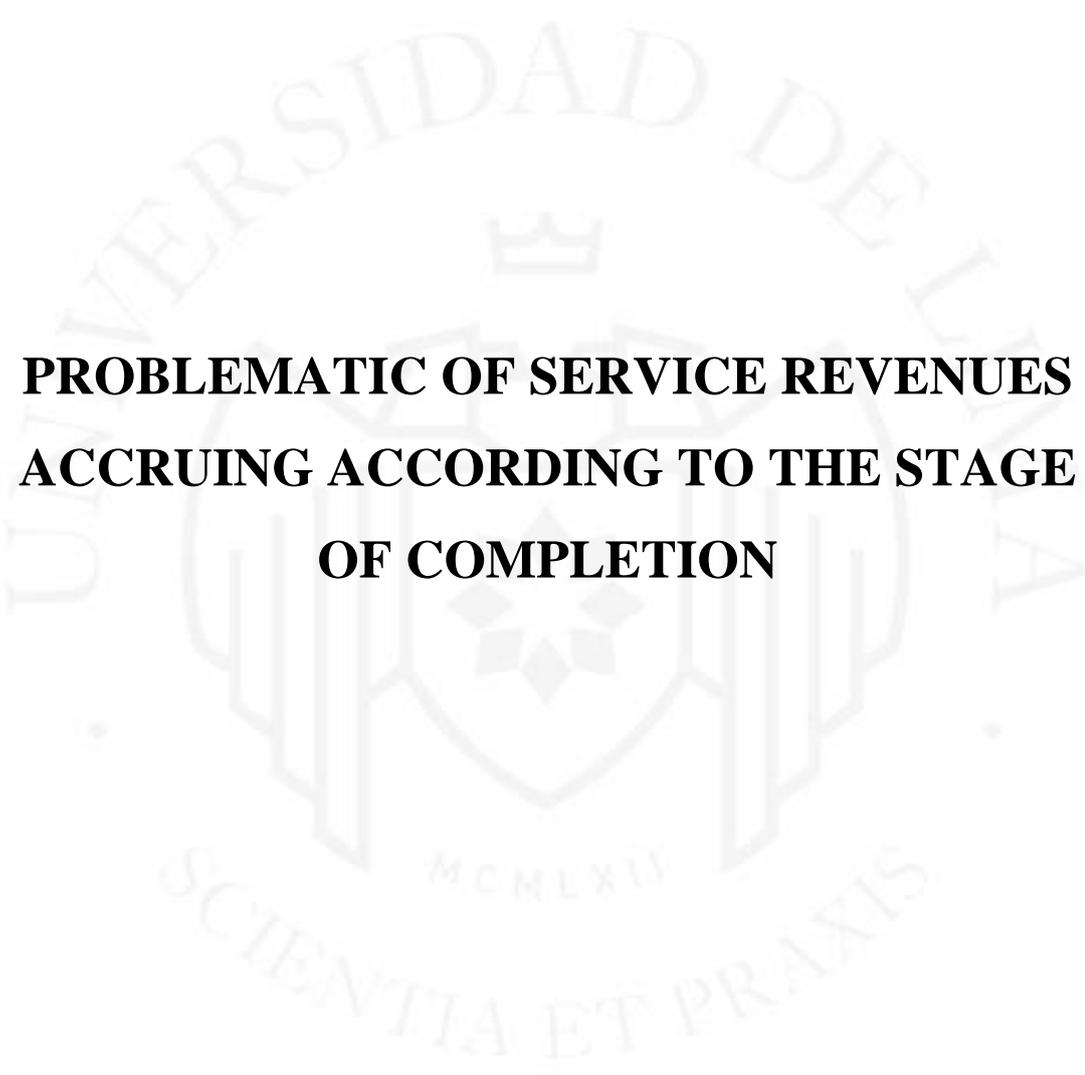
**Asesor**

Víctor Mejía Ninacondor

Lima – Perú

Setiembre de 2021





**PROBLEMATIC OF SERVICE REVENUES  
ACCRUING ACCORDING TO THE STAGE  
OF COMPLETION**

# TABLA DE CONTENIDO

<b>RESUMEN .....</b>	<b>viii</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>ix</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I: DEVENGO TRIBUTARIO DE LOS INGRESOS EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.....</b>	<b>2</b>
1.1 Aspectos generales del Impuesto a la Renta.....	2
1.2 Evolución del concepto de devengo dentro del ámbito del Impuesto a la Renta .	4
1.2.1.El devengo tributario hasta el año 2018 .....	4
1.2.2.Nuevo tratamiento del devengo tributario a partir del año 2019.....	11
1.3 Reconocimiento de ingresos en la prestación de servicios en la legislación comparada.....	16
1.4 El devengo en la prestación de servicios .....	23
1.4.1.Prestación de servicios .....	23
1.4.2.Tratamiento contable de los ingresos en la prestación de servicios .....	25
1.4.3.Conflicto entre el devengo en la prestación de servicios y los principios, derechos y garantías constitucionales .....	28
<b>CAPÍTULO II: PROBLEMÁTICA EN LOS INGRESOS QUE DEVENGAN DE ACUERDO CON EL GRADO DE REALIZACIÓN .....</b>	<b>35</b>
2.1 Métodos para medir el grado de realización.....	35
2.2 Elección del mejor método para medir el grado de realización.....	38
2.3 Evidencia de la problemática del uso de los métodos para medir el grado de realización.....	44
2.3.1.Premisa del caso .....	44
2.3.2.Desarrollo del caso .....	45
2.3.3.Conclusiones sobre el caso.....	51
<b>CAPÍTULO III: PERSPECTIVAS HACIA LA SIMPLICIDAD EN EL DEVENGO DE LOS INGRESOS EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS .....</b>	<b>53</b>
3.1 Propuesta de cambio de la norma sobre el devengo de ingresos en la prestación de servicios .....	53
<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>56</b>

**RECOMENDACIONES ..... 57**  
**REFERENCIAS..... 58**



## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 2.1 Las valorizaciones emitidas por XYZ S.A. por la ejecución del servicio .....46



## ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1: Cuadro comparativo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta .....	64
Anexo 2: Cuadro comparativo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 31 del Reglamento del Impuesto a la Renta .....	66



## RESUMEN

El presente trabajo de investigación analiza la problemática generada por la subjetividad en la elección del mejor método para medir el grado de realización de los ingresos en la prestación de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo relacionados a rentas de tercera categoría, lo cual es ocasionado por el numeral 2.1 del Artículo No. 57 de la Ley del Impuesto a la Renta que fue adicionado por el Decreto Legislativo No.1425. El trabajo desarrolla el marco normativo relacionado a la definición del devengo tributario en la prestación de servicios antes y después de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo No.1425, investiga el tratamiento tributario para el reconocimiento del devengo de ingresos en la prestación de servicios en las legislaciones tributarias de países comparables al Perú, explica el conflicto con los principios, derechos y garantías constitucionales y finalmente propone una modificación a la norma tributaria para brindar seguridad jurídica al contribuyente y a la Administración Tributaria.

**Palabras clave:** Prestación de servicios, devengo de ingresos, grado de realización, seguridad jurídica, elección del mejor método.

## ABSTRACT

This research work analyzes the problem generated by subjectivity in the choice of the best method to measure the stage of completion of income in the rendering of services that are executed in the course of time related to third category income, which is caused by numeral 2.1 of Article No. 57 of the Income Tax Law that was added by Legislative Decree No. 1425. The work develops the tax framework related to the definition of tax accrual in the rendering of services before and after the modification made by Legislative Decree No. 1425, investigates the tax treatment for the recognition of the accrual of income in the rendering of services in the tax legislations of countries comparable to Peru, explains the conflict with constitutional principles, rights and guarantees and finally proposes a modification to the tax regulation to provide legal certainty to the taxpayer and the Tax Administration

**Keywords:** Rendering of services, accrual of income, stage of completion, legal certainty, choice of the best method.

# INTRODUCCIÓN

La problemática por desarrollar en el presente trabajo de investigación es la subjetividad en la elección del mejor método para medir el grado de realización de los ingresos en la prestación de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo relacionados a rentas de tercera categoría establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, la Ley). Esta problemática no brinda seguridad jurídica al contribuyente y a la Administración Tributaria porque genera diferentes interpretaciones, lo que conlleva a posibles discrepancias y litigios. Adicionalmente, en la Ley no se precisa cuál es la documentación que acredite la elección del mejor método que se ajuste a la naturaleza y características del servicio.

Dentro de los procesos de fiscalización, la problemática planteada juega un papel importante debido a que atenta contra los principios de seguridad jurídica, capacidad contributiva y reserva de ley. Cabe precisar que todo sistema tributario debería ser justo y equitativo, al amparo de los cuatro principios centrales de la tributación que son la igualdad, la certeza, la conveniencia y la economía, presentados por Adam Smith en su famoso libro “La Riqueza de las Naciones” (Velásquez, S., 2017).

El trabajo desarrollará el marco normativo relacionado a la definición del devengo tributario en la prestación de servicios antes y después de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo No. 1425, se investigará el tratamiento tributario para el reconocimiento del devengo de ingresos en la prestación de servicios en las legislaciones tributarias de países comparables al Perú, el conflicto con los principios, derechos y garantías constitucionales, el análisis de la problemática, las conclusiones y las recomendaciones.

El objetivo es proponer una modificación de la norma sobre el devengo de los ingresos en la prestación de servicios que se miden según el grado de realización, de tal manera que esta modificación brinde seguridad jurídica al contribuyente y a la Administración Tributaria.

# **CAPÍTULO I: DEVENGO TRIBUTARIO DE LOS INGRESOS EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS**

Este capítulo comprenderá la evolución del concepto de devengo utilizado en la Ley para la imputación de los ingresos en las rentas de tercera categoría. Asimismo, comprenderá las definiciones otorgadas a este concepto por parte de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante, SUNAT) y el Tribunal Fiscal. Adicionalmente, se revisarán las normas tributarias relacionadas a la imputación de los ingresos en las rentas de tercera categoría en la legislación comparada; con la finalidad de identificar el uso del concepto del devengo u otros criterios para la imputación de las mencionadas rentas.

## **1.1 Aspectos generales del Impuesto a la Renta**

El Impuesto a la Renta es un tributo que tiene como finalidad gravar la manifestación de riqueza llamada renta. De acuerdo con lo señalado por García Mullín (1978) se puede entender por renta, lo siguiente:

- a) El producto periódico de un capital (corporal o incorporal, aún el trabajo humano);
- b) El total de ingresos materiales que recibe el individuo, o sea el total de enriquecimientos que provienen de fuera del individuo, cualquiera sea su origen y sean o no periódicos;
- c) El total de enriquecimientos del individuo, ya se hubieran traducido en satisfacciones (consumo) o en ahorros, a lo largo de un período; este concepto implica considerar renta todo lo consumido en el período, más (menos) el cambio producido en su situación patrimonial. (p. 12)

En la doctrina jurídica existen tres teorías para la imposición a la renta las cuales son: teoría de la renta producto, teoría del flujo de riqueza y teoría del consumo más incremento patrimonial. Según García Mullin (1978) define a las teorías de rentas de la siguiente manera:

- a. Teoría de la renta producto:

Se establece una concepción de la renta de tipa [*sic*] económica y objetivo, donde solo son categorizables como rentas, los enriquecimientos que llenen estos requisitos: a) sean un producto; b) provengan .de una fuente durable; c) sean periódicos; d) la fuente haya sido puesta en explotación. (p. 13)

b. Teoría del flujo de riqueza:

Se considera renta la totalidad de enriquecimientos provenientes de terceros, o sea al total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente, en un periodo dado. (p. 17)

c. Teoría del consumo más incremento patrimonial:

La renta tiene su centro en el individuo y busca captar la totalidad de su enriquecimiento (capacidad contributiva) a lo largo de un periodo. (p. 18)

Tiene dos formas de manifestarse: o se transforman en consumo o terminan incrementando el patrimonio al fin del periodo.

Debido a que la renta es un flujo que se incorpora al patrimonio del contribuyente, se han establecido dos criterios para la imputación de la misma en el ejercicio fiscal. Estos criterios son denominados el criterio del percibido y el criterio del devengado.

De acuerdo con lo indicado por Reig (2010) para el criterio de lo percibido interesa la disponibilidad de la ganancia de su titular. Por ello; se considera que el beneficiario ha percibido la renta si puede disponer de ella; aun cuando su disposición no ha sido real sino solo una posibilidad. Asimismo, establece tres formas distintas de percepción:

- Percepción Real:

Que puede ser efectivo o en especies, y sucede cuando el ingreso es cobrado por un titular.

- Percepción Presunta:

Cuando el ingreso es acreditado en cuenta, y en razón de la disponibilidad financiera existente, se supone el acceso a su goce.

- Percepción Indirecta:

Cuando el ingreso es reinvertido o puesto en reserva, o un tercero dispone de él por cuenta del beneficiario, en qué en razón de identidad con la persona del titular, se supone también su goce.

Por otro lado, para el criterio del devengado de acuerdo con lo mencionado por Bravo (2002) se entiende que se ha producido la renta cuando nace el derecho al cobro del ingreso, independientemente se haya hecho efectivo dicho cobro. Con ello, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, lleva a considerarla como devengada, y por ende imputable al ejercicio gravable en que se devenga.

En la Ley se recoge el criterio del devengado para la imputación de las rentas de tercera categoría en el ejercicio fiscal. Dicho criterio se aplica en el reconocimiento de ingresos y gastos de acuerdo con lo indicado en el artículo 57 de la Ley, que fue modificado a partir del ejercicio 2019.

## **1.2 Evolución del concepto de devengo dentro del ámbito del Impuesto a la Renta**

El artículo 57 de la Ley se modificó a partir del ejercicio 2019. En tal sentido, en el anexo 1 se aprecia la evolución del concepto de devengo antes y después de la mencionada modificación. Esta evolución será explicada en este capítulo.

### **1.2.1 El devengo tributario hasta el año 2018**

La creación de un tributo como el Impuesto a la Renta debe indicar los aspectos de la hipótesis de incidencia, que de ocurrir en la realidad se convertirán en hechos imponibles que generarán la obligación tributaria para el contribuyente. De acuerdo con lo señalado por Medrano (2004) el hecho imponible tiene cuatro aspectos: el aspecto material que establece el alcance del concepto de renta, el aspecto subjetivo que determina el sujeto del tributo, el aspecto espacial que es la base jurisdiccional y el aspecto temporal que define el momento en que se devenga el ingreso o el gasto.

Este último aspecto es el que se encuentra regulado en el artículo 57 de la Ley, el cual fue incluido mediante el Decreto Legislativo No. 774 publicado el 31 de diciembre de 1993. En el mencionado artículo se precisaba que la imputación de las rentas de tercera categoría se realizaba en el ejercicio comercial en que se devenguen; sin embargo, no se estableció el significado del término “devengo”.

Debido a ello, existían diferentes opiniones sobre si era necesario remitirse a la doctrina jurídica, a las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante, NIIF), o a ambas para obtener la definición de devengo. Cabe precisar que las jurisprudencias reconocieron en algunos casos a las NIIF y en otros casos a la doctrina jurídica para definir el término “devengo” para determinar el hecho imponible en el Impuesto a la Renta.

El concepto de devengo ha sido desarrollado en la doctrina jurídica por los siguientes autores:

a. García Mullin (1979), define el método del devengo como:

En el sistema de lo devengado, también llamado “causado”, se atiende únicamente al momento en que nace el derecho de cobro, aunque no se haya hecho efectivo. Dicho de otro modo, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente de que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada, y por ende imputable a ese ejercicio. (p. 61).

b. Según Reig et al. (2010) señala lo siguiente:

Ingreso devengado es, entonces, todo aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. (p. 391)

En consecuencia, el concepto [de devengado] tiene estas características:

1. Requiere que se haya producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.
2. Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente.
3. No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago; puede ser obligación a plazo y de monto no determinado. (p. 392)

c. Medrano Cornejo (1983), define el método del devengo como:

Como quiera según este método los ingresos son computables en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlos, poco interesa, en realidad, que la contraprestación se efectúe mediante la entrega de títulos valores. 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 encuentra perfeccionado. (pp. 31-32)

Respecto al concepto del devengado contable se aplicó lo señalado en la Norma Internacional de Contabilidad (en adelante, NIC) o bajo su nombre en inglés *International Accounting Standards* (en adelante, IAS), específicamente en la Norma Internacional de Contabilidad 18 (en adelante, NIC 18), denominada Ingreso de Actividades Ordinarias, en la cual se indica que para efectos de la prestación de servicios los ingresos que puedan ser medidos con fiabilidad se reconocerán considerando el grado de terminación de la prestación final del período sobre el que se informa.

Según la NIC 18, cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación final del periodo sobre el que se informa. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones (Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad No. 055-2014-EF/30, 2014):

- (a) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- (b) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
- (c) el grado de realización de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y
- (d) los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad.

El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por referencia al grado de realización de una transacción se denomina habitualmente con el nombre de método del porcentaje de realización. Bajo este método, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en los periodos contables en los cuales tiene lugar la prestación del servicio.

El grado de realización de una transacción puede determinarse mediante varios métodos. Cada entidad usa el método que mide con más fiabilidad los servicios

ejecutados. Entre los métodos a emplear se encuentran, dependiendo de la naturaleza de la operación:

- (a) a inspección de los trabajos ejecutados;
- (b) la proporción que los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar; o
- (c) la proporción que los costos incurridos hasta la fecha suponen sobre el costo total estimado de la operación, calculada de manera que sólo los costos que reflejen servicios ya ejecutados se incluyan entre los costos incurridos hasta la fecha y sólo los costos que reflejan servicios ejecutados o por ejecutar se incluyan en la estimación de los costos totales de la operación.

Cabe señalar que la NIC 18 no se encuentra vigente en el Perú desde el 1 de enero de 2019, fecha en la cual entró en vigor la Norma Internacional de Información Financiera (en adelante, NIIF) o bajo su nombre en inglés *International Financial Reporting Standards* (en adelante, IFRS), específicamente en la Norma Internacional de Información Financiera 15 (en adelante, NIIF 15), denominada Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, que será desarrollada más adelante.

Las definiciones mencionadas anteriormente fueron empleadas por la SUNAT y el Tribunal Fiscal para resolver controversias en las cuales era necesario brindar una definición al concepto del devengo.

Existen Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTFs) e Informes de la SUNAT en las que se adoptan el concepto de devengo jurídico, tales como:

- En la RTF No. 01652-5-2004 (2004) el Tribunal Fiscal señala que el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a una condición que pueda hacerlo inexistente. En este sentido, el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.
- En la RTF No. 06710-3-2015 (2015) el Tribunal Fiscal indica que los elementos determinantes para definir el ejercicio al que se imputará el gasto

son determinar que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del gasto originado en el momento en que se genera la obligación de pagarlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo; que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente y que esté sustentado en un comprobante de pago en el caso que exista la obligación de emitirlo; no siendo un condicionante para su devengo, ni la fecha en que se emitió o recibió dicho comprobante, ni la fecha de su registro contable.

- En el Informe SUNAT No. 265-2004-SUNAT/7T0000 (2004) la Administración Tributaria indica que para efectos de establecer el momento en que se produce tal devengo, se debe hacer mención que según la doctrina, al aplicar el sistema de lo devengado se atiende únicamente al momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo, es decir, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente que sea exigible o no lleva a considerarla como devengada y por ende imputable a ese ejercicio.
- En el Informe SUNAT No. 130-2010-SUNAT/2B0000 (2010) la Administración Tributaria precisa que ni el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento han definido cuándo una renta se considera devengada, por la cual recurre a la doctrina jurídica según la cual deben reunirse las siguientes características: (i) requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del rédito o gasto, (ii) requiere que el derecho de ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente y (iii) no requiere actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago, ya que puede ser obligación a plazo y de monto no determinado.

Igualmente, existen RTFs e Informes de la SUNAT en las que se adopta el concepto de devengo contable:

- En la RTF No. 04814-4-2015 (2015), el Tribunal Fiscal señala que los gastos se consideraran producidos en el ejercicio comercial en que se devenguen, principio contable que si bien la Ley del Impuesto a la Renta menciona, no es definido expresamente por ella, por lo que corresponde analizar los alcances de lo que se entiende por “devengado” recurriendo a su naturaleza

contable, ya que ello permitirá determinar el periodo en el que deben imputarse los gastos.

- En la RTF No. 12052-3-2010 (2010), la recurrente es una comerciante de la Región de la Selva que se dedica a la venta minorista de artículos de ferretería, por lo que tiene derecho a un reintegro equivalente al monto del Impuesto General a las Ventas (IGV) que los proveedores le hubieran consignado en el comprobante de pago, según el artículo 48 de la Ley del IGV. En este caso, la recurrente tiene el derecho a la deducción del IGV no utilizado como crédito fiscal conforme a la Ley del Impuesto a la Renta. La controversia trata sobre el desconocimiento por parte de la SUNAT de la deducción en el ejercicio 2005 del crédito fiscal de las adquisiciones realizadas en el año 2004.

En opinión de la SUNAT, de acuerdo con el principio de lo devengado, estos gastos se consideran producidos en el ejercicio de la adquisición de los bienes (ejercicio 2004); en lugar, del ejercicio en el cual se declaró improcedente el reintegro del IGV (ejercicio 2005).

El Tribunal Fiscal resuelve la controversia utilizando las normas contables para definir si corresponde reconocer como un activo o gasto el crédito fiscal de las adquisiciones de los mencionados bienes en el ejercicio 2004. Para ello, utiliza las definiciones del principio del devengado incluido en el Plan Contable General Revisado y las definiciones de activo y gasto vertidas en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros de las NIC. Finalmente, el Tribunal Fiscal concluye que el tratamiento contable, que coincidió en este caso con el tratamiento tributario, otorgado por la recurrente fue el adecuado, es decir, que correspondía reconocer un activo en el ejercicio 2004 porque era probable que la recurrente reciba los beneficios económicos del reintegro del crédito fiscal, por lo cual en el ejercicio 2005, al denegarse el reintegro, dejaban de acreditarse los beneficios económicos futuros a favor de la recurrente. Por tanto, el Tribunal Fiscal levanta el reparo por la deducción del IGV pagado en las adquisiciones realizadas en el año 2004 y revoca la apelada en este extremo.

- En la Carta SUNAT No. 086-2013-SUNAT/200000 (2013) y en el Informe SUNAT No. 030-2017-SUNAT/7T0000 (2017) la Administración Tributaria señaló que dado que las normas que regulan el impuesto a la renta no definen cuándo se considera devengado un ingreso o un gasto, resulta necesaria la utilización de los criterios contables para efectos de determinar el principio de lo devengado, y establecer la oportunidad en la que deben imputarse tanto los ingresos como los gastos a un ejercicio determinado, teniendo en cuenta las condiciones particulares de cada caso.

Como puede apreciarse la SUNAT y el Tribunal Fiscal han utilizado la definición del devengo según la doctrina jurídica y/o la norma contable en diversa jurisprudencia; sin embargo, no se estableció cuál es la definición de devengo apropiada con el fin de brindar seguridad jurídica a los contribuyentes. Por ello, especialistas tributarios han emitido opiniones sobre la interpretación que se debe otorgar al concepto de devengado.

De acuerdo con lo mencionado por Bravo (2002) la norma del Impuesto a la Renta se sostiene en diversos principios y postulados; tales como devengado, correlación de ingresos y gastos, así como conceptos contables como activo, pasivo, depreciación, entre otros, que deben de recurrirse para poder interpretar los alcances de la norma tributaria de manera apropiada.

Según Gamba (2012) indica que las normas contables, si bien pueden ser utilizadas como cualquier otro método de interpretación solo establecen un método adicional por lo que no puede prevalecer en todos los casos, el intérprete válidamente puede acogerse a cualquier otra interpretación que fluya del ordenamiento tributario, sobre la base de los principios tributarios y la finalidad de las normas tributarias.

Por su parte, en opinión de Durán y Mejía (2017) se debe de resolver la definición de devengo a partir de la interpretación jurídica y que no corresponde la aplicación supletoria de otras normas porque no existe un vacío del término legal; por lo que se debería de descartar la utilización supletoria de estándares contables en la definición de dicho termino.

Por lo tanto, de la revisión de las jurisprudencias y opiniones de especialistas tributarios mencionados anteriormente se concluye que al no existir una definición del término “devengo” expresado en la Ley la SUNAT y el Tribunal Fiscal resolvieron controversias de maneras distintas. En algunos casos se remitió a normas contables y en

otros casos se recurrió a la doctrina jurídica generando confusión e inseguridad en los contribuyentes. No obstante, el 13 de setiembre del 2018 mediante el Decreto Legislativo No. 1425 se realizaron modificaciones al artículo 57 de la Ley con la finalidad de precisar el momento del devengo de las rentas de tercera categoría.

### **1.2.2 Nuevo tratamiento del devengo tributario a partir del año 2019**

El Decreto Legislativo No. 1425 introduce en la Ley algunas reglas para precisar el momento del “devengo” de las rentas de tercera categoría. Tal como lo indica la exposición de motivos se incluye una regla general de devengo y reglas particulares para el devengo en la enajenación de bienes, prestación de servicios, entre otros casos (Exposición de motivos del Proyecto de Decreto Legislativo que Modifica la Ley del Impuesto a la Renta, 2018).

Con la inclusión de estas reglas, se reduce la controversia que se generaba anteriormente por el desconocimiento de la posición que adoptarían las autoridades tributarias con relación a la definición del devengo; sin embargo, existe aún incertidumbre dado que faltan algunas precisiones en la norma.

#### **a) Regla general del devengo**

En relación a la regla general en ésta se adopta la definición jurídica de Enrique Reig para el devengo de las rentas de tercera categoría, que se plasma en el segundo y tercer párrafo del inciso a) del artículo 57 de la Ley (Decreto Legislativo No. 1425, 2018):

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

No obstante, cuando la contraprestación o parte de esta se fije en función a un hecho o evento que se producirá en el futuro, el ingreso se devenga cuando dicho hecho o evento ocurra.

Del análisis de los párrafos se desprende que los elementos necesarios para el cumplimiento del devengo según la regla general son los siguientes: (i) Se han producido

los hechos sustanciales, (ii) el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva y (iii) la contraprestación o parte de esta no esté en función de un hecho o evento futuro. Por ello, se analizará los mencionados elementos:

#### **i. Primer elemento “Se han producido los hechos sustanciales”**

El legislador omitió incluir la definición del término “hechos sustanciales” en la Ley y el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, Reglamento), por ello es necesario remitirse a la doctrina jurídica y la jurisprudencia debido a que son fuentes del derecho, según la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, para brindar una definición al mencionado término.

De acuerdo con la doctrina jurídica tenemos los siguientes autores que han brindado una definición del término “hecho sustancial”:

Según Casanova (2020) los hechos sustanciales son la causa eficiente que, por mandato de la ley, motiva el reconocimiento de los ingresos o gastos. Los hechos sustanciales están asociados, en general, al grado o nivel de cumplimiento de la prestación y su cumplimiento da derecho a percibir la contraprestación.

Según Chumacero (2021) el hecho sustancial se entiende como la causa fin desde una perspectiva subjetivista, esto es lo que buscan las partes cuando celebran un acto jurídico a fin de generar el derecho a percibir el ingreso, lo cual deberá coincidir con la perspectiva objetiva, esto es con el fin del propio acto jurídico.

El Tribunal Fiscal desarrolló la definición del término “hecho sustancial” en diversas jurisprudencias:

- En la RTF No. 06604-2-2017 (2017), la controversia está referida al devengo de los ingresos por pensiones no pagadas puntualmente por los padres de familia por servicios educativos. La Administración Tributaria reparó (adición) los mencionados ingresos porque consideró que devengaron en los ejercicios 2004 y 2005 a pesar que no fueron pagados por los padres de familia en dichos ejercicios. El Tribunal Fiscal define el devengado considerando la doctrina jurídica la cual supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, que el hecho generador del

ingreso se origina en el momento en que se genera el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto. De conformidad con lo señalado, el Tribunal Fiscal confirmó el reparo de la Administración Tributaria porque consideró que los mencionados ingresos correspondían a servicios prestados en los ejercicios 2004 y 2005, independientemente de que los ingresos no se hayan percibido en el ejercicio en el que se prestó el servicio educativo.

- En la RTF No. 03330-2-2017 (2017), la controversia está referida al devengo de los ingresos por servicios de mejoramiento de obra. La Administración Tributaria reparó (adicionó) el ingreso sustentado en la valorización No. 3 porque consideró que devengó en el ejercicio 2014. El Tribunal Fiscal precisa que de acuerdo al principio del devengado, para el reconocimiento de los ingresos en un ejercicio determinado, debe observarse en primer lugar que se haya realizado la operación que originó los ingresos y que además éstos se hayan ganado, es decir, que la empresa haya satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que los ingresos representan. En tal sentido, el Tribunal Fiscal confirmó el reparo de la Administración Tributaria debido a que de conformidad con lo señalado el ingreso sustentado en la valorización No. 3 evidencia la ejecución de la obra durante el ejercicio 2014.

Debido a que la intención del legislador fue incluir la definición jurídica del devengo para efectos tributarios en la Ley, la interpretación del hecho sustancial también se debe realizar desde la perspectiva jurídica.

Por lo tanto, del análisis de la doctrina y la jurisprudencia tributaria se evidenció que el hecho sustancial en la prestación de servicios corresponde a la ejecución del servicio acordado entre las partes.

Adicionalmente, la Ley debe incluir el momento en el cual se considera que se han producido los hechos sustanciales para la generación del ingreso en la prestación de servicios, de tal manera que brinde seguridad jurídica al contribuyente.

## **ii. Segundo elemento “el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva”**

El legislador omitió incluir la definición del término “condición suspensiva” en la Ley y el Reglamento, por ello es necesario remitirse al Código Civil que es de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios de conformidad con lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

La condición suspensiva es una modalidad del acto jurídico que de acuerdo al artículo 171 y artículo 172 del Código Civil se entiende que esta condición imposibilita la validación del acto jurídico y que es nulo el acto jurídico cuyos efectos están subordinados a condición suspensiva que dependa de la exclusiva voluntad del deudor.

Asimismo, según el Diccionario Panhispánico del español jurídico (Real Academia Española, s.f.), la condición suspensiva es la condición cuyo cumplimiento depende de que el vínculo obligacional sea jurídicamente eficaz y pueda el acreedor exigir al deudor la prestación debida. Cuando existe una condición suspensiva la obligación no es exigible mientras que la condición no se cumple, es decir, mientras está la condición pendiente.

Por lo tanto, la condición suspensiva es aquella que mientras no se cumple suspende la adquisición de un derecho u obligación. Por ello, la definición de condición suspensiva debe ser incluida en la Ley de tal manera que brinde seguridad jurídica al contribuyente.

## **iii. Tercer elemento “la contraprestación o parte de esta no esté en función de un hecho o evento futuro”**

En el Reglamento se precisa la definición de “hecho o evento futuro” y los efectos tributarios del acaecimiento de este hecho o evento futuro. No obstante, estos conceptos debieron ser incluidos en la Ley en cumplimiento del principio de reserva de ley dado que todos los principales aspectos de la hipótesis de incidencia deben ser regulados en la Ley. Sin perjuicio de ello, el contribuyente debe considerar estos conceptos para establecer el momento del devengo de las rentas de tercera categoría.

## **b. Regla particular del devengo**

Según la exposición de motivos del proyecto de Decreto Legislativo No. 1425 que modifica la Ley del Impuesto a la Renta (2018) señaló que en el caso de la prestación de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo, el devengo debe cumplir la regla general y las reglas particulares que resulten aplicables a fin de ir reconociendo en el tiempo la parte de los servicios que se ejecutan.

Las reglas particulares para reconocer el devengo de los ingresos en la prestación de servicios fueron incluidas en el numeral 2 del Artículo 57 de la Ley; el trabajo analiza la regla particular del numeral 2.1) del artículo 57 de la Ley (Decreto Legislativo No. 1425, 2018) que se detalla a continuación:

2.1) Los ingresos se devengan de acuerdo con el grado de su realización.

Los métodos para medir el grado de realización son los siguientes:

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

El método que se adopte es el que mejor se ajuste a la naturaleza y características de la prestación.

El Reglamento podrá aprobar otros métodos, siempre que los mismos permitan determinar de una mejor manera el grado de realización del servicio.

Una vez adoptado el método de acuerdo a lo dispuesto en los acápites 2.1) y 2.2) de este numeral, este deberá aplicarse uniformemente a otras prestaciones similares en situaciones semejantes.

Para variar el método adoptado se debe solicitar autorización a la SUNAT que la aprobará o denegará en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles. De no mediar resolución expresa al acabo de dicho plazo se dará por aprobada la solicitud. El cambio del método opera a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se aprobó la solicitud.

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

Del análisis de los párrafos se desprende que el legislador utilizó los métodos para medir el grado de realización para el reconocimiento de los ingresos en la prestación de servicios que estaban en la Norma Internacional de Contabilidad 11 (NIC 11), denominada Contratos de Construcción, y la NIC18. No obstante, el legislador brindó la oportunidad de utilizar otros métodos siempre que éstos permitan determinar con mayor precisión el grado de realización del servicio; los cuales aún se encuentran pendientes de definir en las normas correspondientes.

Además, en el mencionado numeral se puede apreciar que la Ley agregó la posibilidad que la SUNAT seleccione el método de medición que considere conveniente cuando el contribuyente no sustente el método elegido. Al respecto, no se precisa cuál es el sustento que deben mantener los contribuyentes para acreditar el método elegido, esta situación genera una incertidumbre para el contribuyente debido a que la SUNAT por su facultad discrecional podría elegir el método que genere mayor recaudación.

Cabe señalar que en el Reglamento no se ha desarrollado con mayor detalle los mencionados párrafos de la Ley, el legislador sólo se enfocó en la explicación del concepto “hecho o evento que se producirá en el futuro”, ver Anexo 2. En el capítulo II se analiza la problemática de la regla particular del numeral 2.1) del artículo 57 de la Ley.

En conclusión, el Decreto Legislativo No. 1425, vigente desde el ejercicio 2019, introduce en la Ley del Impuesto a la Renta el concepto de devengo en la prestación de servicios, que comprende la aplicación de la regla general y la regla particular. Sin embargo, falta la definición de ciertos conceptos y la precisión para elegir el mejor método para medir el grado de realización de los ingresos en la prestación de servicios.

### **1.3 Reconocimiento de ingresos en la prestación de servicios en la legislación comparada**

El reconocimiento tributario del ingreso es un tema controversial en casi todas las legislaciones tributarias, el legislador buscará abarcar el mayor rango de hechos imponibles que pueda normar para que formen parte de la renta afecta. Por ello, se han

elegido países con una legislación tributaria similar al Perú para analizar cómo es el reconocimiento tributario de los ingresos en la prestación de servicios.

#### **a. Argentina**

De acuerdo con el artículo 2 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (1973 & rev. 2019) se consideran ganancias los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación. Asimismo, en el artículo 23 se precisa que la ganancia neta sujeta a impuesto se obtiene de la resta entre las ganancias brutas de tercera categoría, los gastos necesarios para obtener dichas ganancias cuya deducción es admitida por esta Ley y las deducciones autorizadas en el artículo 30 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

En ese sentido, la determinación de la base imponible para efectos del Impuesto a las Ganancias en el sistema tributario argentino es similar al sistema tributario peruano porque se parte del resultado contable, y a este, se le aplica los ajustes previstos en la Ley del Impuesto a las Ganancias.

En relación con los sistemas de imputación de las ganancias y gastos (aspecto temporal), se observan las siguientes disposiciones fiscales en el artículo 24 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (1973 & rev. 2019):

Artículo 24.- El año fiscal comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre. Los contribuyentes imputarán sus ganancias al año fiscal, de acuerdo con las siguientes normas:

a) Las ganancias obtenidas como dueño de empresas civiles, comerciales, industriales, agropecuarias o mineras o como socios de las mismas, se imputarán al año fiscal en que termine el ejercicio anual correspondiente.

Las ganancias indicadas en el artículo 53 se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado.

Cuando corresponda la imputación de acuerdo con su devengamiento, la misma deberá efectuarse en función del tiempo, siempre que se trate de intereses estipulados o presuntos —excepto los producidos por los valores mobiliarios—, alquileres y otros de características similares.

El mencionado artículo 53 de la Ley del Impuesto a las Ganancias corresponde a las ganancias de tercera categoría que son los beneficios empresariales entre las cuales se incluye los ingresos en la prestación de servicios.

Como puede apreciarse, no existe una regla fiscal particular para el devengo de las ganancias (ingresos) en la prestación de servicios en la Ley del Impuesto a las Ganancias de Argentina, solo se menciona en algunos tipos de servicios que las ganancias se imputan en función del tiempo. Además, ni en la mencionada Ley ni en el Reglamento se define el término “devengo” por ello, la interpretación del mencionado término se basa en la doctrina y jurisprudencia.

De la jurisprudencia emitida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación se encontró la siguiente sentencia en la cual se desarrolló una definición del término “devengo”:

En el caso de la Compañía Tucumana de Refrescos S.A. (TF 20.391-I) c/ DGI (2011) se precisa que ‘devengar’ es un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial. Alude, en tal sentido, al fenómeno mismo de la génesis de un derecho. En dicha inteligencia, cuando el artículo 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias emplea el citado término lo hace para que se realice la imputación de las ganancias y los gastos al ejercicio en que acaecieron los hechos jurídicos que son su causa, con independencia de otras consideraciones que no surjan de lo dispuesto por la ley.

Por lo tanto, al igual que ocurre en el Perú, los contribuyentes deben recurrir a la doctrina y jurisprudencia tributaria para otorgar una definición al término “devengo” y de esta forma cumplir con la imputación de las ganancias en el período fiscal correspondiente. Además, solo se menciona que las ganancias por los servicios de intereses, alquileres y otros de características similares se imputan en función del tiempo.

## **b. Chile**

La legislación chilena tiene incorporado el concepto de devengo el cual se encuentra en el Artículo 2 de la Ley sobre el Impuesto a la Renta, que precisa lo siguiente:

Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

- Por "renta": Los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.
- Por "renta devengada", aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular.
- Por "renta percibida", aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.
- Por "renta atribuida", aquella que, para efectos tributarios, corresponda total o parcialmente a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, al término del año comercial respectivo, atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa sujeta al impuesto de primera categoría conforme a las disposiciones de las letras A) y C) del artículo 14, y de la letra A) del artículo 14 ter, y demás normas legales, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dicha empresa, o aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe y así sucesivamente, hasta que el total de las rentas percibidas, devengadas o atribuidas a dichas empresas, se atribuyan a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional en el mismo año comercial, para afectarse con el impuesto que corresponda.

En el artículo 15 de la Ley sobre Impuestos a la Renta (1974) se establece:

Los ingresos se imputarán al ejercicio en que hayan sido devengados o percibidos, de acuerdo con las normas pertinentes de la misma Ley y del Código Tributario, salvo que las operaciones generadoras de la renta abarquen más de un período, como en los contratos de larga ejecución, ventas extraordinarias de pago diferido y remuneraciones anticipadas o postergadas por servicios prestados durante un largo espacio de tiempo.

En estos casos, el Director dictará normas generales para cada grupo de contribuyentes de actividades similares y fijará el procedimiento para determinar o distribuir los ingresos en los diversos ejercicios y para practicar el ajuste final que corresponda.

En este artículo hacen unas excepciones al reconocimiento del ingreso en base a los conceptos de devengado o percibido, estas excepciones son para:

- Los contratos de larga ejecución
- Ventas extraordinarias de pago diferido
- Remuneraciones anticipadas o postergadas por servicios prestados durante un largo espacio de tiempo

En el cuarto párrafo de la sección denominada Aplicación de la Norma de la Circular No. 17 (1980) se precisa lo siguiente:

La norma de excepción establecida en el artículo 15 tiene su aplicación sólo en los casos en que las operaciones se desarrollan en el curso de dos o más ejercicios y, como consecuencia de tal situación, la renta se genera en más de un período tributario. De esa manera la norma persigue la aplicación del impuesto sobre una renta líquida definitiva obtenida de la operación, esto es, una vez que sea posible rebajar los gastos y costos de importancia, que, dada la característica de la operación, sólo se materializan, generan o conocen en más de un ejercicio tributario.

### 3. Contratos de larga ejecución

La disposición de comentario, al referirse a modo de ejemplo a los contratos de larga ejecución, está señalando aquellos contratos que son de larga duración por lo dilatado del desarrollo de su cumplimiento, situación que se da en la construcción de caminos, puentes, grandes edificios, aeropuertos, etc. En el costo real sólo podrá conocerse el término de la obra respectiva. Como puede apreciarse, no constituye antecedente a considerar para los efectos de la calificación, forma de pago del precio o remuneración correspondiente.

En la legislación tributaria de Chile, los ingresos de larga ejecución para ser reconocidos deben estar relacionados al costo o gasto, de manera que no podrá reconocerse el costo o gasto si no tiene un ingreso relacionado y viceversa. Al ser una

excepción a la regla general de reconocimiento del ingreso y por el diferimiento de este, la norma la limita a ciertas actividades.

Por otro lado, una de las controversias que se presentan en el reconocimiento de ingresos por el concepto de lo percibido son los anticipos recibidos, como se muestra en el Oficio No. 3626 (2001) cuya controversia está relacionada con el pago anticipado de colegiaturas percibidas por un colegio particular. El contribuyente sostenía que el correcto tratamiento de dichos anticipos sería reconocerlos como ingresos del colegio en los períodos en que éstos se devengan, lo que permitiría asociar dichos ingresos a los gastos necesarios para producirlos y en consecuencia determinar cuál es la renta correspondiente a cada período. Sin embargo, el Servicio de Impuestos concluye que por lo dispuesto en los artículos Nos. 2, 19 y 29 de la Ley sobre el Impuesto a la Renta, por la Circular No. 100 (1975) y otros dictámenes relacionados al mismo tema, tales ingresos deben computarse o incluirse en el año de su percepción para los efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes.

Por lo tanto, en la legislación chilena para ser reconocido un ingreso para efectos de la Ley sobre el Impuesto a la Renta debe cumplir con las siguientes reglas, lo que ocurra primero:

- El contribuyente debe tener un título o un derecho y debe ser considerado un crédito (Concepto de devengado), o
- Que haya sido percibida

Del párrafo anterior se desprende que en la legislación chilena usa el criterio de lo percibido; sin embargo, este criterio no es utilizado para el reconocimiento de ingresos en las rentas de tercera categoría en la legislación peruana.

### **c. Estados Unidos Mexicanos**

La legislación mexicana no tiene una definición de devengo; sin embargo, en la Ley del Impuesto sobre la Renta de los Estados Unidos Mexicanos se incluyen reglas para el reconocimiento de ingresos.

En su artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los Estados Unidos Mexicanos (2019) se indica que las personas morales, que en la legislación personas se denomina personas jurídicas, acumularán la totalidad de sus ingresos en:

- Ingresos en efectivo
- Ingresos en bienes
- Ingresos en servicios
- Ingresos en crédito
- Ingresos de cualquier otro tipo
- Ingresos provenientes de establecimiento en el extranjero
- El ajuste anual por inflación acumulable
- Ingresos atribuibles a establecimientos permanentes en el país, correspondientes a residentes en el extranjero

Además, en el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los Estados Unidos Mexicanos (2019) se indica el momento del reconocimiento de los ingresos. Por ello, en este artículo se precisa que los ingresos por la enajenación de bienes o por la prestación de servicios se reconocen cuando ocurra primero alguno de los siguientes supuestos:

- a) Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada.
- b) Se envíe o entregue materialmente el bien o se preste el servicio.
- c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

Por tanto, de la legislación mexicana se infiere que el reconocimiento de ingresos por la prestación de servicios puede realizarse en tres momentos, al emitirse el comprobante de pago, al brindarse el servicio (devengado) o cuando se cobre (percibido), lo que ocurra primero.

En conclusión, en la legislación comparada desarrollada en este capítulo se aprecia que en el caso de la prestación de servicios no se ha introducido conceptos de las normas contables (NIC 18 y NIIF 15) para la imputación de las rentas en el ejercicio fiscal. Cada país investigado ha determinado en su norma tributaria los sistemas de imputación como son el sistema del devengado, el percibido y/u otro sistema, dependiendo de cada caso establecido en su normativa.

## **1.4 El devengo en la prestación de servicios**

### **1.4.1 Prestación de servicios**

La exposición de motivos del proyecto de Decreto Legislativo No. 1425 que modifica la Ley del Impuesto a la Renta (2018) indica que para que se devenguen los ingresos por servicios se deben producir los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva. Los referidos hechos sustanciales están constituidos por la prestación misma de los servicios, es decir, el legislador señala que el hecho sustancial es la ejecución de la prestación.

No obstante; la Ley y el Reglamento no definen los términos “prestación de servicios” y “servicios” ni indican cuándo se entiende ejecutada la prestación. Por ende, es necesario remitirse al Código Civil que es de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios de conformidad con lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

El Código Civil (1984) en su artículo 1351 establece que el contrato es el acuerdo de dos o más partes para crear, regular, modificar o extinguir una relación jurídica patrimonial. Por su parte, el artículo 1402 indica que el objeto del contrato consiste en crear, regular, modificar o extinguir obligaciones. A su vez, el artículo 1403 menciona que la obligación que es objeto del contrato debe ser lícita, así como la prestación en que consiste la obligación y el bien que es objeto de ella deben ser posibles. En ese sentido, se entiende que las obligaciones son objeto del contrato y éstas a su vez tienen como objeto la prestación del servicio.

De acuerdo con lo señalado por Castillo (2014) la obligación que contrae el deudor, que es conocida como deuda o acreencia, constituye el derecho de crédito que tiene el acreedor para exigir una prestación que puede ser de dar, de hacer o de no hacer, la que al ejecutarse produce el fenecimiento de la relación jurídica. Las obligaciones de dar consisten en la entrega de un bien; las de hacer; en la ejecución de un hecho; y las de no hacer, en una abstención.

Asimismo, respecto a las obligaciones de hacer el artículo 1148 del Código Civil (1984) indica que el obligado a la ejecución de un hecho debe cumplir la prestación en el plazo y modo pactados o, en su defecto, en los exigidos por la naturaleza de la obligación o las circunstancias del caso. Por tanto, la prestación de servicios sería una obligación de hacer.

En los artículos 1755, 1756 y 1764 del Código Civil (1984) se precisa que por prestación de servicios se conviene que éstos o su resultado sean proporcionados por el prestador al comitente. Además, se detallan cinco modalidades de la prestación de servicios de las cuales se tratará la modalidad de locación de servicios, la cual está definida en el artículo 1764. En el mencionado artículo se precisa que el locador se obliga, sin estar subordinado al comitente, a prestarle sus servicios por cierto tiempo o para un trabajo determinado, a cambio de una retribución.

No obstante, aún falta precisar qué tipo de servicios son los que comprende el numeral 2.1) del artículo 57 de la Ley. Cabe precisar que el numeral 2 del artículo 57 de la Ley comprende (i) el numeral 2.1) en el cual se señala que los ingresos por la prestación de servicios se devengan de acuerdo con el grado de realización, pero no se señala qué tipo de servicios abarca este numeral y (ii) el numeral 2.2) el cual está relacionado con los servicios de ejecución continua.

Debido a la falta de precisión de los tipos de servicios en el numeral 2.1) del artículo 57 de la Ley, se utilizó la doctrina civil para definir a estos servicios porque esta doctrina es fuente del derecho según la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario. Dentro de los autores más relevantes se encuentra Manuel de la Puente y Lavalle quien clasificó los contratos en función a la forma en que se ejecutan las prestaciones en base al criterio del tiempo. De acuerdo a esta clasificación los tipos de contratos por prestación de servicios se dividen en contrato de ejecución inmediata, ejecución diferida, ejecución instantánea y de duración, este último pueden ser de ejecución continuada y de ejecución periódica.

Asimismo, De La Puente y Lavalle (2001, citado por Bahamonde, 2011) define al contrato de ejecución continuada como aquel en que la obligación contractual da lugar a una única prestación que se ejecuta de forma ininterrumpida durante todo el plazo del contrato. Además, define que el contrato de ejecución periódica es aquel cuya obligación contractual da lugar a varias prestaciones instantáneas del mismo carácter, que deben ejecutarse periódicamente y con una cierta distancia de tiempo una de otra durante la vigencia del contrato.

De igual manera tenemos al autor Arias-Schreiber (1995, citado por el Informe No. 121-2016-SUNAT/5D0000, 2016) quien brinda las siguientes definiciones:

Es de ejecución continuada “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”. Será de ejecución periódica o escalonada cuando “existen varias prestaciones distribuidas en el tiempo, generalmente expresadas mediante obligaciones de hacer, que se dan en fechas determinadas o intermitentemente, es decir, con intervalos iguales o desiguales, respectivamente.

Por tanto, el numeral 2.1) del artículo 57 de la Ley hace referencia a otros tipos de servicios, distintos a los servicios celebrados mediante contratos de ejecución continuada, que corresponde a obligaciones de hacer que se ejecutan en un intervalo de tiempo.

#### **1.4.2 Tratamiento contable de los ingresos en la prestación de servicios**

A partir del ejercicio 2019, el devengo en la prestación de servicios se regula de acuerdo a la NIIF 15 (Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad No. 001-2020-EF/30, 2020); dicha norma establece los principios sobre la naturaleza, importe, calendario, incertidumbre, reconocimiento y medición de los ingresos de actividades ordinarias que surgen de un contrato con un cliente.

La NIIF 15 (2020) establece un modelo con una metodología de cinco pasos para el reconocimiento de los ingresos; los cuales son (i) identificación del contrato, (ii) identificación de las obligaciones de desempeño, (iii) determinación del precio de la transacción, (iv) asignación del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño y (v) reconocimiento del ingreso cuando se cumpla las obligaciones de desempeño.

Para el primer paso, identificación del contrato, el párrafo 9 de la NIIF 15 (2020) establece criterios que se deben de cumplir para la contabilización de un contrato, tales como: que las partes hayan aprobado el contrato y se comprometen a cumplir con sus obligaciones, se pueda identificar los derechos de cada parte y las condiciones de pago respecto a los bienes y/o servicios a transferir, el contrato tenga un fundamento comercial y que sea probable que se cobre la contraprestación.

Respecto al segundo paso, identificación de las obligaciones de desempeño, de acuerdo al párrafo 22 de la mencionada NIIF, se deberá evaluar los bienes y servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificar como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente. En este paso, es importante realizar un análisis adecuado porque no siempre los compromisos se encuentran establecidos de forma explícita en el contrato; algunas veces pueden generar compromisos implícitos que deberán ser incluidos también como una obligación de desempeño.

En el tercer paso, determinación del precio de la transacción, el párrafo 47 de la NIIF 15 (2020) indica que el precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con clientes. La contraprestación puede incluir importes fijos, variables o ambos; por ello en el párrafo 48 de la misma NIIF se mencionan los factores que se deberán tener en consideración para la determinación de la misma. Los mencionados factores son los siguientes: contraprestación variable, limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable, existencia de un componente de financiación significativo en el contrato, contraprestaciones distintas al efectivo y contraprestación por pagos a realizar al cliente.

El cuarto paso es la asignación del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño. En el párrafo 73 de la NIIF 15 (2020) se establece que cuando se asigna el precio de la transacción se deberá distribuir dicho precio a cada obligación de desempeño por un importe que represente la parte de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

Para el último paso, de acuerdo al párrafo 35 de la mencionada NIIF se reconocerán los ingresos cuando se transfiere el control de un bien o servicio. Asimismo, para determinar si el control se transferirá a lo largo del tiempo se debe de cumplir los siguientes criterios: (i) el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza, (ii) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo que el cliente controla a medida que se crea o mejora y (iii) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha.

De acuerdo al párrafo 41 de la NIIF 15 (2020), se reconocerá los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo midiendo el progreso hacia el cumplimiento completo de esa obligación de desempeño. Los métodos apropiados para medir el progreso incluyen métodos de producto y métodos de recursos.

Según lo señalado en la guía de aplicación, apéndice B de la NIIF 15 (2020), los métodos de producto reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de las mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en relación con los bienes o servicios pendientes comprometidos en el contrato. Dentro de los métodos de producto se incluyen: los estudios del desempeño completado hasta la fecha, evaluaciones de resultados logrados, hitos alcanzados, tiempo transcurrido y unidades producidas o entregadas. Las desventajas de los métodos de producto son que los productos utilizados para medir el progreso pueden no ser directamente observables y la información requerida para aplicarlos puede no estar disponible para una entidad sin un costo desproporcionado.

Por su parte, los métodos de recursos reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de los esfuerzos o recursos de la entidad para satisfacer la obligación de desempeño; tales como, los recursos consumidos, horas de mano de obra gastadas, costos incurridos, tiempo transcurrido u hora de maquinaria utilizada; en relación con los recursos totales esperados para satisfacer dicha obligación de desempeño. Una deficiencia de los métodos de recursos es que puede no haber una relación directa entre los recursos de una entidad y la transferencia del control de bienes o servicios al cliente.

Para determinar el método apropiado para medir el progreso, una entidad considerará la naturaleza del bien o servicio que se comprometió a transferir al cliente. Se deberá aplicar un método único de medición del progreso de cada obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo, y lo aplicará de forma congruente a obligaciones de desempeño similares y en circunstancias parecidas.

De no cumplirse con los criterios mencionados anteriormente, se satisfará la obligación de desempeño en un momento determinando de acuerdo a lo indicado en el párrafo 38 de la NIIF 15 (2020). Para ello, se tendrá que determinar el momento concreto en el que el cliente obtiene el control considerando los siguientes indicadores: la entidad tiene un derecho presente al pago, el cliente tiene el derecho legal, la entidad ha

transferido la posesión física, el cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad y el cliente ha aceptado el activo.

De acuerdo al análisis realizado, la aplicación de la NIIF 15 en la prestación de servicios no se puede emplear en el tratamiento tributario del reconocimiento de ingresos porque las normas contables incluyen conceptos, estimaciones y probabilidades que no son aceptadas por la Ley al no reflejar una manifestación de riqueza real del contribuyente.

### **1.4.3 Conflicto entre el devengo en la prestación de servicios y los principios, derechos y garantías constitucionales**

#### **a) Principio de seguridad jurídica**

La seguridad jurídica es un principio universal del Derecho que afecta a todos los ámbitos del mismo, está basado en la predictibilidad de la actuación del Estado, sobre lo prohibido, ordenado o permitido al ciudadano.

De la revisión efectuada a la Constitución Política del Perú se observa que no se incluye el principio de seguridad jurídica de manera explícita con la finalidad de brindar los derechos y garantías constitucionales a los contribuyentes dentro del ámbito tributario. Sin embargo, este vacío normativo ha sido cubierto por el Tribunal Constitucional que ha puesto a este principio en un rango constitucional en las distintas resoluciones emitidas por esa institución.

Asimismo, en el ámbito tributario este principio debe ser considerado, como lo refiere García Novoa (2006):

La seguridad jurídica es especialmente referible al Derecho Tributario; tanto por la condición de obligación legal del tributo, lo que convierte al ordenamiento fiscal en un ordenamiento integrado por "obligaciones tasadas" de dar que deben ser "previsibles" para el ciudadano, como por la producción amplia e intensa de normas tributarias, lo que propicia situaciones de inseguridad; inestabilidad normativa, inseguridad en las derogaciones, propensión a la aplicación retroactiva de las normas. (p. 28)

Según lo señalado por Pérez Luño (2000):

La seguridad jurídica es un valor estrechamente ligado al Estado de Derecho que se concreta en exigencias objetivas de: corrección estructural (formulación adecuada de las normas del ordenamiento jurídico) y corrección funcional (cumplimiento del Derecho por sus destinatarios y por los órganos encargados de su aplicación. Junto a esa dimensión objetiva la seguridad jurídica se presenta, en su acepción subjetiva encarnada por la certeza del Derecho, como la proyección en las situaciones personales de las garantías estructurales y funcionales de la seguridad objetiva. (p. 28)

Dentro de la corrección estructural de la vertiente objetiva deben cumplirse las siguientes condiciones: *lex promulgada*, *lex manifiesta*, *lex plena*; *lex stricta*, *lex previa* y *lex perpetua*. La condición *lex manifiesta* se refiere a que las normas deben ser comprensibles y eludan las expresiones ambiguas que puedan confundir al destinatario; asimismo deben evitar en lo posible el abuso de conceptos indeterminados para evitar de esa manera la excesiva discrecionalidad de los órganos encargados de la aplicación del Derecho (Pérez Luño, 2000, p. 29).

La condición de *lex manifiesta* tiene conexión con el principio de simplicidad. De acuerdo a lo indicado por Naujoël (2019) el principio de simplicidad implica que el sistema tributario debe ser sencillo y cómodo tanto para el contribuyente como para la Administración Tributaria. Además, este principio exige que los costes por el cumplimiento de las obligaciones tributarias sean no significativos. Asimismo, precisa que las normas tributarias deben ser lo suficientemente claras y transparentes para que el contribuyente conozca fácilmente sus obligaciones tributarias, y, a su vez, la gestión del impuesto debe resultar fácil para la Administración Tributaria.

Por su parte, en el ordenamiento jurídico peruano, el principio de simplicidad se encuentra definido en el numeral 1.13 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley No. 27444, 2019): “Los trámites establecidos por la autoridad administrativa deberán ser sencillos, debiendo eliminarse toda complejidad innecesaria; es decir, los requisitos exigidos deberán ser racionales y proporcionales a los fines que se persigue cumplir”.

En materia tributaria, las imposiciones del Estado deben encontrarse sujetas a límites establecidas en las normas que definen los deberes y derechos de los administrados dentro de un marco de legalidad, otorgándoles seguridad que todo está ajustado a derecho y fundamentado en los principios constitucionales.

Cabe mencionar que la seguridad jurídica en la tributación debe estar alejada de una legislación confusa e incompleta que pueda dificultar su aplicación o interpretación. Una legislación con estas características debilitaría la certeza del Derecho y la confianza de los administrados.

En tal sentido, para realizar una reforma fiscal se debe tener claro qué se quiere realizar y a dónde se quiere llegar con el cambio. Collosa (2020) indica que trabajar por la simplicidad de la estructura tributaria es importante porque queda claro que los sistemas tributarios complejos favorecen a la evasión y elusión al crear incertidumbre respecto a los alcances de las normas tributarias, elevan los costos de fiscalización, aumentan los costos de cumplimiento y multiplican las fórmulas o mecanismos de evasión y elusión.

Por lo expuesto, la modificación del artículo 57 de la Ley que incluyó el reconocimiento de ingresos en la prestación de servicios vulnera el principio de seguridad jurídica porque es compleja, confusa e incompleta. En esta modificación no se estableció cuál es el mejor método para medir el grado de realización de los ingresos de acuerdo con la naturaleza del servicio. Esto genera diversas interpretaciones y no brinda certeza al contribuyente ni a la SUNAT al momento de reconocer sus ingresos en la determinación del Impuesto a la Renta.

#### **b) Principio de capacidad contributiva**

La capacidad contributiva es un principio que no se encuentra expresamente recogido en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú; no obstante, este principio debe reconocerse como límite para el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, debido a que su contenido puede derivarse del principio de igualdad.

La Sentencia del Tribunal Constitucional No 033-2004-AA-TC (2004) indica que el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú. Asimismo, Fernández (2005) señala que la capacidad contributiva es un principio tributario implícito de la Constitución y despliega sus efectos tanto en la etapa de creación como en la etapa de exigencia de los tributos.

De acuerdo con Bravo (2012) la capacidad contributiva se exterioriza en el mundo fenoménico a través de manifestaciones de riqueza, los cuales pueden ser de tres tipos: (i) la renta, (ii) el consumo o (iii) el patrimonio, que desde óptica distinta pueden visualizarse como renta obtenida o generada, renta consumida y renta acumulada.

Para una mejor comprensión del concepto, se establece la siguiente división (Bravo, 2012):

- i) Capacidad contributiva subjetiva o relativa: es la llamada capacidad económica real, el sujeto es individualizado en la medida de sus posibilidades económicas. En este plano se advierte la materialización de la capacidad contributiva, en tanto que el sujeto se encuentra apto para absorber la carga tributaria.
- ii) Capacidad contributiva objetiva o absoluta: se toma en consideración manifestaciones objetivas de la persona, el legislador apunta a los eventos que demuestran aptitud económica para contribuir a las arcas fiscales.

Por su parte Gamba (2005) señala que las personas que sean llamadas a soportar la carga económica de los tributos, deben revelar una manifestación de riqueza, concreta, suficiente y presente, que les permita cumplir con sus obligaciones tributarias.

Asimismo, Tarsitano (2014) indica que la capacidad contributiva es la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias en tanto es llamada a financiar el gasto público por la revelación de manifestaciones de riqueza (capacidad económica) que, ponderadas por la política legislativa, son elevadas al rango de categoría imponible.

De acuerdo a lo señalado, se puede indicar que la capacidad contributiva es la manifestación de riqueza real que posee el contribuyente para cumplir con sus obligaciones tributarias. Asimismo, el vínculo entre el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia establecido en el artículo 57 de la Ley y la capacidad contributiva deberá ser estricto y respetar los límites del legislador de gravar solo las riquezas concretas, reales y presentes no las nominales.

Por lo expuesto, el numeral 2.1) del artículo 57 de la Ley vulnera el principio de capacidad contributiva porque incluye métodos que fueron tomados de las normas contables las cuales se rigen por estimaciones que no reflejan la manifestación de riqueza real del contribuyente. En el caso de la prestación de servicio, como se ha mencionado anteriormente, la capacidad contributiva estaría relacionada con el ingreso que genera un derecho de cobro que se realizará con la ejecución del servicio. Además, como se podrá apreciar en el desarrollo del caso se evidencia que por la falta de parámetros en la elección del mejor método que se ajusta a la naturaleza y características de la prestación del servicio se obtienen distintos resultados de ingresos gravados en un ejercicio.

**c) Principio de Reserva de Ley**

En el artículo 74, párrafos 1 y 2 de la Constitución Política del Perú, se indica que:

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Es decir, en el párrafo 2 del artículo 74 de la Constitución Política del Perú se indica que el Estado al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, de igualdad, de no confiscatoriedad, así como los derechos fundamentales de la persona. Por ello, se indica que el principio de reserva de ley es de mandato constitucional.

Adicional a ello, la Norma IV del Título Preliminar del Nuevo Código Tributario (1996/2013) establece un ámbito de aplicación a la reserva tributaria que señala que:

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10°.

De esta manera, se indica que el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota se establecerán por Ley o Decreto Legislativo y que no deben salir del ámbito reservado a la Ley.

Asimismo, según Gamba (2006) la reserva de ley implica que las materias cubiertas por el mismo no puedan ser entregadas incondicionalmente al Poder Ejecutivo (tanto en el plano reglamentario, como en sus actuaciones singulares), sino que deben ser suficientemente predeterminadas (legalmente) a efecto de garantizar que la adopción real de la decisión corresponda al órgano legislativo.

De acuerdo a lo señalado por Gamba (2006) la reserva de ley debe ser entendida desde dos planos: horizontal y vertical. El plano horizontal está referido a determinar qué elementos del tributo se encuentran amparados por la reserva; estos elementos esenciales de la norma deberían ser elementos de identidad y entidad. Los elementos de identidad, permitirán identificar a la prestación coactiva, tales como, el hecho imponible o presupuesto de hecho cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, obligados tributarios, exoneraciones y beneficios fiscales. Por su parte, los elementos de entidad ayudarán a fijar los criterios de determinación de la cantidad a

pagar, tales como, la base imponible, la tasa del tributo y el impuesto resultante.

Por otro lado, el plano vertical hace referencia al grado de concreción con que dichos elementos deben estar regulados en una norma con rango de ley. La reserva de ley entendida desde el plano vertical no se encuentra obligada a regular a detalle todos los elementos reservados a la ley; sino que debe determinarse en cada caso concreto la densidad regulativa mínima que exige la Constitución en cada supuesto que afecte a los elementos cubiertos por la reserva (Gamba, 2006).

Al respecto, en la Sentencia del Tribunal Constitucional No. 3303-2003-AA-TC (2004), se ha señalado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley. Asimismo, ha declarado que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley, es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; sin embargo, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.

El numeral 2.1 del artículo 57 de la Ley hace referencia que los otros métodos para medir el grado de realización de los ingresos en la prestación de servicios podrán ser aprobados a través del Reglamento. Considerando lo mencionado anteriormente esta norma vulnera el principio de reserva de ley porque dicha remisión solo se podría configurar si el legislador previamente hubiera establecido los parámetros normativos suficientes en la Ley debido a que se está regulando en dicho numeral un aspecto esencial del tributo.

En conclusión, la modificación del artículo 57 de la Ley, establecida en el Decreto Legislativo No. 1425, vulnera los principios de seguridad jurídica, capacidad contributiva y reserva de ley. Estos principios deben limitar la potestad tributaria del Estado y la facultad de fiscalización de la SUNAT, de esta manera se le otorgará certeza al contribuyente en el reconocimiento de los ingresos en la prestación de servicios en la determinación del Impuesto a la Renta.

## **CAPÍTULO II: PROBLEMÁTICA EN LOS INGRESOS QUE DEVENGAN DE ACUERDO CON EL GRADO DE REALIZACIÓN**

Del análisis realizado en el capítulo I se observa que en la Ley y en el Reglamento existen vacíos normativos relacionados al devengo de los ingresos en la prestación de servicios. Los mencionados vacíos son la falta de parámetros para elegir el mejor método que mida el grado de realización, conceptos no definidos y la falta de precisión de los documentos que acrediten la elección del mejor método. Estos vacíos generan una problemática la cual se desarrollará en este capítulo.

### **2.1 Métodos para medir el grado de realización**

En la Ley y el Reglamento no se ha definido el término “grado de realización” ni los métodos para medir el grado de realización, por lo que corresponde analizar los alcances de estos términos recurriendo a la doctrina contable debido a su naturaleza.

Según el párrafo 21 de la NIC 18 el grado de realización de una transacción es el reconocimiento de los ingresos en los períodos contables en los cuales tiene lugar la prestación del servicio. Cabe señalar que el grado de realización se denomina habitualmente como el método del porcentaje de realización (Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad No. 055-2014-EF/30, 2014).

De acuerdo con lo mencionado, el término grado de realización es una expresión contable que no tiene una definición para efectos tributarios, lo que generaría controversias entre el contribuyente y la SUNAT que se resolverían en el Tribunal Fiscal. Esta controversia ocurriría debido a que las NIIF son estándares cuya aplicación deja un margen amplio al uso del juicio profesional que puede dar lugar a diferentes opiniones.

Si bien el Tribunal Fiscal utiliza en algunas oportunidades las NIIF como parte de sus argumentos para resolver controversias, como por ejemplo en la RTF No. 11116-4-2015 de observancia obligatoria en la que utilizó la NIC 21, denominada Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera, para definir el concepto de diferencia de cambio porque no está definido en la Ley; esto no asegura que la

interpretación que realice el Tribunal Fiscal vaya alineado con las interpretaciones del contribuyente o la SUNAT, lo que no brinda seguridad jurídica a ninguna de las partes.

De acuerdo con el párrafo 24 de la NIC 18 (2014) se menciona que el grado de realización de una transacción puede medirse mediante varios métodos que son similares con los estipulados en el numeral 2.1) del artículo 57 de la Ley. Sin embargo, no se han definido dichos métodos ni en la NIC 18 ni en la Ley. En la exposición de motivos solo se menciona que los métodos incluidos en la Ley son similares a los métodos de la NIC 18; en consecuencia, el contribuyente estaría familiarizado con la aplicación de los mismos.

De la revisión de diversa jurisprudencia emitida antes de la modificación del artículo 57 de la Ley, mediante el Decreto Legislativo No. 1425, encontramos un informe de la Administración Tributaria que menciona a los métodos de reconocimiento de ingresos de la NIC 18:

- En el Informe No. 030-2017-SUNAT/7T0000 (2017) la Administración Tributaria analiza el devengo de los gastos por comisiones para ello hacen la correlación entre el devengo del gasto y el ingreso relacionado. Para este efecto hace referencia al párrafo 20 de la NIC 18 el cual establece que, tratándose de la prestación de servicios, cuando el resultado de una transacción pueda ser estimado confiablemente, los ingresos de actividades ordinarias asociados con la operación deben reconocerse considerando el grado de terminación de la prestación al final del período sobre el que se informa. Asimismo, precisa que en el párrafo 24 de la NIC 18 el grado de realización de una transacción puede determinarse mediante varios métodos, debiendo usarse el método que mide con más fiabilidad los servicios ejecutados.

En la nota al pie número 7 del mencionado informe señala que entre los métodos a emplearse se encuentran, dependiendo de la naturaleza de la operación: (i) La inspección de los trabajos ejecutados, (ii) La proporción que los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar; o (iii) La proporción que los costos incurridos hasta la fecha suponen sobre el costo total estimado de la operación, calculada de manera que solo los costos que reflejen servicios ya ejecutados se incluyan entre los

costos incurridos hasta la fecha, y solo los costos que reflejan servicios ejecutados o por ejecutar se incluyan en la estimación de los costos totales de la operación.

Como puede apreciarse, en este informe emitido por la SUNAT no se brinda una definición de los métodos ni los parámetros para la aplicación de los mismos, por ello sería complejo para el contribuyente aplicarlos en la determinación del devengo tributario de los ingresos. Asimismo, la Administración Tributaria incurriría en una mayor carga operativa para refutar el método utilizado por el contribuyente.

De la búsqueda de jurisprudencia del Tribunal Fiscal no se identificó RTF que desarrollen criterios normativos sobre los métodos para medir el grado de realización en el ámbito tributario, de tal manera que sirvan de apoyo al contribuyente o a la SUNAT para una adecuada interpretación y aplicación de los mismos.

Debido a que no existe mayor detalle en la doctrina jurídica, se recurrió a la doctrina contable para entender los métodos que miden el grado de realización (Mesén, 2013):

- a) Inspección de los trabajos ejecutados implica que un experto realice inspecciones físicas y utilice criterios técnicos para determinar el porcentaje de avance en la prestación de servicios.
- b) Proporción de los servicios ejecutados como un porcentaje de los servicios totales por prestar: implica determinar el avance en la prestación de los servicios a partir de la proporción que representan los servicios efectivamente prestados en la cantidad total de servicios que contractualmente se deben prestar.
- c) La proporción de los costos incurridos sobre el costo total estimado: implica determinar el avance en la prestación de los servicios a partir de la proporción que representan los costos incurridos en la cantidad total de costos que contractualmente se deben incurrir para prestar los servicios acordados.

Estas son algunas definiciones que podrían utilizarse para interpretar el numeral 2.1) del artículo 57 de la Ley; sin embargo, no existe certeza que estas sean las definiciones que el legislador haya querido otorgar a los métodos. Como se ha mencionado anteriormente no hay jurisprudencia que respalden dichas definiciones.

Asimismo, la finalidad de las normas contables difiere de las normas tributarias porque el objetivo de las normas contables es proporcionar información financiera a los usuarios externos para la toma de decisiones, mientras que el propósito de las normas tributarias es lograr la equitativa recaudación de los ingresos públicos que son los recursos que el Estado utiliza para alcanzar el bien común de la sociedad.

Por lo tanto, no se puede establecer definiciones precisas para el término “grado de realización” y para los métodos que miden el grado de realización porque no hay un desarrollo dentro del marco jurídico que permita dicha interpretación. De tal manera que se genera incertidumbre jurídica para el contribuyente y la SUNAT debido a que se tendría que recurrir a otras normas que no forman parte de nuestro ordenamiento jurídico.

Adicionalmente, existe un conflicto entre la aplicación de la regla general del devengo que tiene un origen jurídico y la regla particular de prestación de servicios establecida en el numeral 2.1) del artículo 57 de la Ley que tiene un origen contable. Como se mencionó anteriormente los objetivos de ambas doctrinas comprenden distintas realidades, la doctrina contable considera la realidad financiera y la doctrina jurídica prioriza las condiciones legales.

En consecuencia, se vulneraría el principio de capacidad de contributiva dado que un mismo hecho imponible se estaría gravando con dos criterios distintos que no se complementan necesariamente. Por ejemplo, al recurrir a las normas contables para aplicar los métodos que miden el grado de realización se permitiría el reconocimiento de estimaciones de ingresos, descuentos, etc. dado que se basa en la realidad financiera mientras que la Ley no reconoce estos conceptos como hechos imponibles gravados.

## **2.2 Elección del mejor método para medir el grado de realización**

Considerando lo analizado hasta el momento, surgen las siguientes interrogantes las cuales no han sido aclaradas por el legislador: ¿Cuáles son los parámetros para la elección del mejor método? ¿Cuál es el sustento que acredite que el contribuyente eligió el mejor método? ¿Cuándo se debe seleccionar ese método? ¿Se vulneraría el principio de Reserva de Ley al aprobar otros métodos a través del Reglamento?

Estos cuestionamientos han sido comentados por expertos en el ámbito tributario tales como:

Según lo señalado por Dávila (Romainville, 2018, sección Política, párr. 3) la norma dispone la aplicación de diversos métodos e indica que se debe elegir el método que mejor se ajuste a la naturaleza y característica de la prestación. Sin embargo, menciona que la Administración Tributaria podría cuestionar sobre la forma como se realizará la acreditación del método utilizado, es decir, si esta acreditación debe ser mediante un informe de auditores, peritaje, entre otros

En opinión de Bravo (2019) sobre los ingresos que deben reconocerse de acuerdo con el grado de avance comenta que la norma no establece el orden y prioridad en la elección del método y solo se limita a indicar que se debe seleccionar el método que mejor se ajuste a la naturaleza y característica de la prestación del servicio. Esta situación puede originar incertidumbres para el contribuyente debido a la falta de precisiones en la norma.

De acuerdo con lo mencionado por De la Vega (2018) la norma establece tres metodologías para medir el grado de realización de la prestación de servicios y las empresas tendrán que elegir una de ellas; no obstante, deberán fijarse en que el método elegido sea el mejor método que se ajuste a la naturaleza y características de la prestación. Ella se cuestiona si existirá un conflicto de criterio entre el contribuyente y la autoridad fiscal en la elección del método, y si se puede establecer otros métodos en el Reglamento del IR.

Las opiniones mencionadas por los expertos en el ámbito tributario reflejan la problemática planteada en el trabajo porque de lo expuesto se observa que no se precisa en la Ley ni en el Reglamento la metodología o parámetros para la elección del mejor método para medir el grado de realización. Debido a que la Ley y el Reglamento carecen de estas precisiones no se otorga seguridad jurídica a los contribuyentes porque ellos no tendrán certeza que el método elegido para medir el grado de realización es el que mejor se ajusta a la naturaleza y características de la prestación.

Adicionalmente, la Ley otorga potestad a la Administración Tributaria para cuestionar si el método elegido fue el adecuado para la prestación analizada, siempre que el contribuyente omita acreditar la pertinencia del método utilizado y el sustento de su aplicación. Esta regulación vulnera la seguridad jurídica del contribuyente porque la Ley no ha especificado la forma de acreditar la elección del método ni la documentación necesaria que sustente la aplicación del mismo.

Esta situación podría ocasionar una posible discrepancia entre los contribuyentes y la SUNAT respecto al sustento que sería considerado suficiente para acreditar la elección del mejor método y un posible cambio de método por parte de la Administración Tributaria en caso el contribuyente no acredite el método utilizado.

Si la SUNAT cuestiona el método elegido por el contribuyente, esta deberá sustentar los motivos de sus cuestionamientos y la elección de otro método. Es decir, la SUNAT no deberá justificar la elección de otro método solo para fines recaudatorios sino que este otro método debe ser el que mejor se ajuste a la naturaleza y características de la prestación. Esto resultaría complejo para la SUNAT debido a la diversidad de servicios y el conocimiento técnico que necesitaría para la evaluación de cada caso.

La diversidad y complejidad de los distintos tipos de prestación de servicios genera que no sea un proceso simple la elección del mejor método, la aplicación de un mismo método en prestaciones similares y la acreditación del mismo. Asimismo, para la SUNAT sería necesario que tenga especialistas por cada tipo de servicio de tal manera que puedan objetar la aplicación del método elegido por el contribuyente en caso este no sustente adecuadamente su elección.

Dado que la modificación al artículo 57 de la Ley, mediante el Decreto Legislativo No. 1425, entró en vigor desde el 1.1.2019, no existe aún jurisprudencia de la Administración Tributaria ni del Tribunal Fiscal relacionado con cuestionamientos sobre el nuevo concepto del devengo tributario de los ingresos en la prestación de servicios. Sin embargo, existen controversias por parte de la Administración Tributaria respecto a la acreditación del método elegido para la determinación de precios de transferencia, las cuales han sido tratados por el Tribunal Fiscal:

- a. En la RTF No. 00652-3-2019 (2019) la controversia se centró en el análisis de comparabilidad, es decir, si para determinar el valor de mercado por aplicación de las normas de precios de transferencia, resulta procedente el comparable interno elegido por la SUNAT el cual fue distinto a los comparables externos elegidos por el contribuyente y sobre el cual sustenta el ajuste a la base imponible del IR del ejercicio 2011. El contribuyente presentó el Estudio de Precios de Transferencia, Estados Financieros de los comparables externos, explicó las razones por las cuales eligió comparables externos en lugar de utilizar el comparable interno y presentó documentación

de sustento que acredite su posición; sin embargo, la SUNAT cuestionó la metodología utilizada en lo referido a la selección de los comparables. La SUNAT mediante un análisis de elementos o circunstancias de comparabilidad determinó que el comparable interno cumplió con cuatro (4) de los elementos o circunstancias necesarios para ser considerados comparables de la transacción analizada mientras que el comparable externo propuesto por el contribuyente no cumplía con ninguno de ellos. De acuerdo al Tribunal Fiscal la SUNAT determinó el valor de mercado de la operación analizada sin ceñirse a alguno de los elementos de análisis que establecen las normas de precios de transferencia puesto que desarrolló un procedimiento particular para determinar el ajuste de comparabilidad entre la transacción analizada y el comparable interno que no se condice con lo previsto en las normas sobre la materia y por ende el ajuste a la base imponible por aplicación de precios de transferencia no estaba arreglado a la Ley. Por tanto el Tribunal Fiscal levantó el reparo dado que la SUNAT no sustentó adecuadamente el reparo porque no se encontró acreditado que la SUNAT hubiera efectuado un correcto análisis de comparabilidad para la transacción materia de análisis, es decir, una debida comparación de la operación bajo examen con una transacción realizada entre partes independientes en condiciones iguales o similares de conformidad con las normas de precios de transferencia vigentes en el ejercicio 2011.

- b. En la RTF No. 05826-1-2019 (2019) parte de las controversias se centró en analizar si la SUNAT sustentó la aplicación del método del precio comparable no controlado como el más apropiado para reflejar la realidad económica de las operaciones observadas en comparación con el método del margen neto transaccional utilizado por el contribuyente. Debemos precisar que el contribuyente presentó el Estudio de Precios de Transferencia el cual sustentaba el uso del método del margen neto transaccional. De acuerdo con el Tribunal Fiscal la SUNAT no consideró todos los elementos o componentes que conforman el precio o valor de las operaciones de ventas efectuadas por el contribuyente a su empresa vinculada lo que resultaba necesario a efectos de establecer la idoneidad del método del precio comparable no controlado para la operación analizada. Por consiguiente, el

Tribunal Fiscal levantó el reparo dado que la SUNAT no sustentó debidamente la selección del método en cuestión en detrimento del método del margen neto transaccional.

- c. En la RTF No. 07821-9-2018 (2018) la materia controvertida consistió en determinar si el reparo efectuado por la SUNAT se encontraba arreglado a Ley, para lo cual correspondió determinar el método de valoración más apropiado a efectos de determinar el valor de mercado de las operaciones con sus vinculadas. La recurrente importó productos de sus vinculadas los cuales son posteriormente vendidos a un tercero independiente. En relación con esta transacción el contribuyente presentó el Estudio de Precios de Transferencia y un escrito en el que señaló que el método del precio de reventa resultaba apropiado pues es el que mejor compatibiliza con sus operaciones, mientras que la SUNAT señaló que el método del margen neto transaccional es el que mejor compatibiliza con la realidad económica de la transacción. En opinión del Tribunal Fiscal el argumento de la SUNAT para señalar que el método del precio de reventa no era el adecuado se basó, entre otros, que las funciones de marketing desarrolladas por el contribuyente evidencian una actividad adicional de la propia reventa de los bienes adquiridos cuyo importe es significativo y afecta el margen del revendedor, considerando las directrices de la OCDE. Por ello, el Tribunal Fiscal confirmó el reparo dado que la SUNAT sustentó debidamente el uso del método del margen neto transaccional en lugar del método del precio de reventa seleccionado por el contribuyente.
- d. En la RTF No. 06144-9-2019 (2019) la materia controvertida consistió en determinar si el reparo efectuado por la SUNAT se encontraba arreglado a Ley, para lo cual correspondió determinar el método de valoración más apropiado a efectos de determinar el valor de mercado de las operaciones con sus vinculadas. En el Estudio de Precios de Transferencia presentado por el contribuyente se precisó que seleccionó el método de precio de reventa porque consideró que los productos que importó no sufrieron ninguna transformación y cumplía con las dos condiciones de aplicabilidad de dicho método, esto es, que el bien sea revendido sin sufrir transformación adicional y que la venta se realice íntegramente a terceros. El argumento de la SUNAT

para señalar que el método del precio de reventa no era el adecuado se basó, entre otros, que (i) el margen bruto no es la mejor medida para evaluar la importación de mercadería materia de análisis en comparación, con el margen operativo y (ii) la intensidad de los gastos operativos que asume la recurrente tales como las funciones de marketing, funciones de promoción, publicidad, etc. Por tanto, el Tribunal Fiscal confirmó el reparo dado que la SUNAT sustentó debidamente el uso del método del margen neto transaccional en lugar del método del precio de reventa seleccionado por el contribuyente.

Como puede apreciarse en las mencionadas jurisprudencias del Tribunal Fiscal la SUNAT cuestionó el método o el comparable elegido por el contribuyente, a pesar de que entregó documentación de sustento que acredite los motivos de su elección que no fueron considerados suficientes por la SUNAT para aceptar la posición del contribuyente.

Nótese en estas jurisprudencias que, pese a que la elección del método para medir el valor de mercado en materia de precios de transferencia está regulada en la Ley, la SUNAT en un proceso de fiscalización discrepa del método elegido por el contribuyente.

En tal sentido, lo mismo y en mayor medida se generaría en el caso de la elección del método para medir el grado de realización porque no existen parámetros que regulen la elección del mejor método que se ajusta a la naturaleza y características de la prestación ni se menciona la documentación para acreditar dicha elección, quedando a discrecionalidad de la SUNAT si el método elegido por el contribuyente fue el mejor para determinar el devengo tributario del ingreso en la prestación del servicio.

Esta situación implicaría mayores costos en litigios para el contribuyente y para la SUNAT. Asimismo, la deuda tributaria estaría en controversia durante un tiempo prolongado debido a la demora en la resolución de los procesos de reclamación, apelación y judicial. Por tanto, la aplicación de la regla particular del devengo tributario no facilita la generación de un sistema tributario óptimo ni el cumplimiento de los principios, derechos y garantías constitucionales.

## **2.3 Evidencia de la problemática del uso de los métodos para medir el grado de realización**

En la Ley y el Reglamento no se define los parámetros para la aplicación de los métodos, por lo que se desarrolló este caso sobre la base de la práctica contable dado que los métodos para medir el grado de realización fueron extraídos de la NIC 18.

A continuación, se muestra el desarrollo de un caso práctico utilizando los tres métodos para medir el grado de realización que están indicados en el numeral 2.1) del artículo 57 de la Ley y la regla general del devengo tributario que está en el artículo 57 de la Ley:

### **2.3.1 Premisa del caso**

La empresa XYZ S.A. ha sido contratada para la elaboración del estudio de factibilidad para una central hidroeléctrica que pertenece a la empresa MNO S.A. Este servicio se mide por grado de avance por lo cual la empresa XYZ S.A. debe reconocer sus ingresos para efectos tributarios de acuerdo con los métodos que miden el grado de realización estipulados en el numeral 2.1) del artículo 57 de la Ley.

#### Supuestos:

- Plazo de duración: 13 meses
- Inicio del contrato: 1 de octubre de 2019
- Fin del contrato: 1 de noviembre de 2020
- Valor de venta del proyecto: S/ 400,000
- Costos incurridos al 31.12.2019: S/ 80,000
- Costo total de la prestación del servicio: S/ 280,000
- Una vez entregada la valorización el cliente se demora 45 días en aprobarla.
- Las valorizaciones son mensuales.
- La facturación se realiza después de la aprobación.
- Las valorizaciones son aprobadas sin observaciones por parte del cliente.
- El servicio concluye dentro del plazo del contrato.

- Para efectos contables la empresa que brinda el servicio utiliza la aplicación de las NIIF.
- El desarrollo de los métodos para medir el grado de realización se efectuó considerando la práctica contable debido a que no existe jurisprudencia sobre su aplicación.
- Externalidades que no hemos incluido en el caso para reducir la complejidad en el análisis del devengo tributario:
  - Penalidades o indemnización
  - Incentivos o bonificaciones
  - Descuentos
  - Reducción de precios
  - Ineficiencia en la ejecución del servicio
  - Garantías
  - Ampliación en el plazo para la ejecución del servicio.
  - Modificación del presupuesto por cambio en el alcance del servicio.

### **2.3.2 Desarrollo del caso**

**Tabla 2.1***Las valorizaciones emitidas por XYZ S.A. por la ejecución del servicio*

Valorizaciones	Fechas de entrega de valorización	Fechas de aprobación de la valorización	Fecha de factura	Grado de avance del mes	Grado de avance acumulado	Ingreso medido por grado de avance (NIIF 15)	Ingreso contable al 31.12.2019 (NIIF 15)
Valorización N° 01	31/10/2019	15/12/2019	16/12/2019	10.00%	10.00%	40,000	40,000
Valorización N° 02	30/11/2019	14/01/2020	15/01/2020	11.00%	21.00%	44,000	44,000
Valorización N° 03	31/12/2019	14/02/2020	15/02/2020	12.00%	33.00%	48,000	48,000
Valorización N° 04	31/01/2020	16/03/2020	17/03/2020	6.24%	39.24%	24,960	
Valorización N° 05	28/02/2020	13/04/2020	14/04/2020	6.00%	45.24%	24,000	
Valorización N° 06	31/03/2020	15/05/2020	16/05/2020	6.00%	51.24%	24,000	
Valorización N° 07	30/04/2020	14/06/2020	15/06/2020	6.00%	57.24%	24,000	
Valorización N° 08	31/05/2020	15/07/2020	16/07/2020	6.00%	63.24%	24,000	
Valorización N° 09	30/06/2020	14/08/2020	15/08/2020	6.00%	69.24%	24,000	
Valorización N° 10	31/07/2020	14/09/2020	15/09/2020	7.69%	76.93%	30,760	
Valorización N° 11	31/08/2020	15/10/2020	16/10/2020	7.69%	84.62%	30,760	
Valorización N° 12	30/09/2020	14/11/2020	15/11/2020	7.69%	92.31%	30,760	
Valorización N° 13	31/10/2020	15/12/2020	16/12/2020	7.69%	100.00%	30,760	
<b>Total</b>				<b>100.00%</b>		<b>400,000</b>	<b>132,000</b>

**A. Ingresos para efectos tributarios utilizando los tres métodos para medir el grado de realización que están indicados en el numeral 2.1) del artículo 57 de la Ley.**

**a) Método de inspección de lo ejecutado**

En este método es relevante la aprobación del grado de avance o de ejecución del servicio por parte de la empresa MNO S.A. En este caso solo se considera las aprobaciones hasta el 31 de diciembre de 2019, por lo cual solo se incluye la valorización N° 1 que fue aprobada el 16 de diciembre de 2019. Por tanto, los ingresos devengados para efectos tributarios en el ejercicio 2019 corresponden a la siguiente valorización:

<b>Valorización</b>	<b>S/</b>
Valorización N° 01	40,000

Efecto en la declaración jurada (DJ) del Impuesto a la Renta (IR) del ejercicio 2019

<b>Concepto</b>	<b>S/</b>
Ingreso contable	132,000
Ingreso tributario	40,000
Deducción	92,000

Esta deducción de los ingresos es una partida temporal la cual será gravada en el ejercicio 2020.

**b) Método de determinación del porcentaje que resulte de relacionar lo ejecutado con el total a ejecutar**

En este método es relevante la información brindada por el área operativa de la empresa XYZ S.A. que es la encargada de la ejecución del servicio y por ende del grado de avance del servicio. En este caso solo se consideran las valorizaciones hasta el 31 de diciembre de 2019 porque es el servicio ejecutado hasta dicha fecha.

Por tanto, los ingresos devengados para efectos tributarios en el ejercicio 2019 corresponden a las siguientes valorizaciones:

<b>Valorización</b>	<b>S/</b>
Valorización N° 01	40,000
Valorización N° 02	44,000
Valorización N° 03	48,000
Ingreso tributario	132,000

Efecto en la DJ del IR del ejercicio 2019

<b>Concepto</b>	<b>S/</b>
Ingreso contable	132,000
Ingreso tributario	132,000
Diferencia	0

Debido a que el ingreso para efectos contables y para efectos tributarios es el mismo importe no se generan diferencias o partidas conciliatorias en la DJ del IR del ejercicio 2019.

**c) Método de determinación del porcentaje que resulte de relacionar los costos incurridos con el costo total de la prestación del servicio**

En este método es relevante la información de los costos por la prestación del servicio que brinda la empresa XYZ S.A. Por tanto, los ingresos devengados para efectos tributarios en el ejercicio 2019 se determinan de la siguiente forma:

Costo incurrido	S/ 80,000	(1)
Costo total de la prestación del servicio	S/ 280,000	(2)

Grado de avance	29%	(1) / (2) = (3)
-----------------	-----	-----------------

Valor de venta del proyecto	S/ 400,000	(4)
Ingreso tributario	S/ 114,286	(4) * (3)

Efecto en la DJ del IR del ejercicio 2019

<b>Concepto</b>	<b>S/</b>
Ingreso contable	132,000
Ingreso tributario	114,286
Deducción	17,714

Esta deducción de los ingresos es una partida temporal la cual será gravada en el ejercicio 2020.

### **B. Ingresos para efectos tributarios utilizando la regla general del devengo tributario que está en el artículo 57 de la Ley**

De acuerdo al artículo 57 de la Ley se entiende que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago.

En el caso, la ejecución del servicio se considera como el hecho sustancial, el cual no está sujeto a una condición suspensiva ni a un evento futuro. La aprobación de la valorización solo condiciona la facturación y el pago del servicio. Por tanto, los ingresos devengados para efectos tributarios en el ejercicio 2019 corresponden a las siguientes valorizaciones:

<b>Valorización</b>	<b>S/</b>
Valorización N° 01	40,000
Valorización N° 02	44,000
Valorización N° 03	48,000
Ingreso tributario	132,000

#### Efecto en la DJ del IR del ejercicio 2019

<b>Concepto</b>	<b>S/</b>
Ingreso contable	132,000
Ingreso tributario	132,000
Diferencia	0

Debido a que el ingreso para efectos contables y para efectos tributarios es el mismo importe no se generan diferencias o partidas conciliatorias en la DJ del IR del ejercicio 2019.

A manera de resumen se detallan los resultados de los tres métodos y la regla general relacionados al devengo tributario de los ingresos por prestación de servicios que se miden de acuerdo al grado de realización:

<b>a) Método de inspección de lo ejecutado</b>		<b>b) Método de determinación del porcentaje que resulte de relacionar lo ejecutado con el total a ejecutar</b>		<b>c) Método de determinación del porcentaje que resulte de relacionar los costos incurridos con el costo total de la prestación del servicio</b>		<b>Regla general</b>	
<u>Efecto en la DJ del IR del ejercicio 2019</u>		<u>Efecto en la DJ del IR del ejercicio 2019</u>		<u>Efecto en la DJ del IR del ejercicio 2019</u>		<u>Efecto en la DJ del IR del ejercicio 2019</u>	
<b>Concepto</b>	<b>S/</b>	<b>Concepto</b>	<b>S/</b>	<b>Concepto</b>	<b>S/</b>	<b>Concepto</b>	<b>S/</b>
Ingreso contable	132,000	Ingreso contable	132,000	Ingreso contable	132,000	Ingreso contable	132,000
Ingreso tributario	40,000	Ingreso tributario	132,000	Ingreso tributario	114,286	Ingreso tributario	132,000
Deducción	92,000	Diferencia	0	Deducción	17,714	Diferencia	0

### 2.3.3 Conclusiones sobre el caso

- El caso planteado contiene algunas variables recurrentes, pero no complejas para simplificar el análisis del devengo tributario en la prestación de servicios que se miden de acuerdo al grado de realización. Así demostrar la dificultad en la aplicación de estos métodos y las diferencias en los resultados obtenidos al utilizar dichos métodos.
- Si en el caso se incluyeran las externalidades mencionadas en el punto 2.3.1, esto implicaría un mayor análisis y dificultad para la aplicación de los métodos para medir el grado de realización para el contribuyente y la SUNAT.
- Las reglas específicas para el devengo tributario de los ingresos por prestación de servicios que se miden de acuerdo con el grado de realización distorsionan la regla general y vulneran los principios de seguridad jurídica y capacidad contributiva.
- La aplicación de los métodos para medir el grado de realización generan diferencias temporales en la determinación del Impuesto a la Renta que no tendrían un impacto significativo en la recaudación tributaria.
- La falta de consenso en la elección del mejor método que se ajuste a la naturaleza y características de la prestación del servicio podría generar litigios con costos administrativos para el contribuyente y la SUNAT.
- Los contribuyentes implementarían más controles internos con la finalidad de mantener la documentación de sustento que acredite la determinación de los ingresos tributarios por cada método. Esta situación generaría costos adicionales para los contribuyentes.
- En relación con el método de inspección de lo ejecutado, para su aplicación se debe considerar la jurisprudencia que analiza la relevancia de la aprobación de las valorizaciones en el devengo de los ingresos. Asimismo, otro aspecto a considerar es la dificultad que se podría generar si existieran múltiples aprobaciones de las valorizaciones en diferentes fechas dado que se debería analizar cuál de todas estas aprobaciones sería la que determine el período en el cual devenga el ingreso para efectos tributarios.

- Respecto al método de determinación del porcentaje que resulte de relacionar lo ejecutado con el total a ejecutar, en su aplicación se producirían posibles cuestionamientos de la SUNAT sobre el grado de avance determinado por el contribuyente. Para que la SUNAT pueda demostrar válidamente estos cuestionamientos incurriría en mayores costos porque el análisis debería ser realizado por un personal con experiencia en el servicio. Asimismo, la SUNAT podría considerar que es necesario la aprobación de la valorización por parte del cliente; esto distorsionaría la aplicación del método considerando la práctica contable.
- En cuanto al método de determinación del porcentaje que resulte de relacionar los costos incurridos con el costo total de la prestación del servicio, existirían problemas en la aplicación de este método porque el costo incurrido podría contener variaciones (ineficiencias o pérdidas) no consideradas al inicio del proyecto lo cual también impactaría en el costo total de la prestación del servicio. En la Ley se precisa que el costo total de la prestación del servicio incluye el costo ejecutado y por ejecutar; sin embargo, esto es distinto a lo planteado en la NIC 18 en la cual se precisa que se debe considerar el costo total estimado de la operación. Finalmente, no existe una definición del costo del servicio en la Ley, lo que generaría discrepancias entre la SUNAT y el contribuyente para determinar si los conceptos considerados como costo por el contribuyente fueron clasificados adecuadamente según su naturaleza.

En conclusión, la regla del devengo tributario en la prestación de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo no es beneficioso para el contribuyente ni para la SUNAT porque como se puede apreciar en la aplicación del caso práctico tiene muchos cuestionamientos por la falta de parámetros para su aplicación, su complejidad y su alejamiento de los principios, derechos y garantías constitucionales.

## **CAPÍTULO III: PERSPECTIVAS HACIA LA SIMPLICIDAD EN EL DEVENGO DE LOS INGRESOS EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS**

De acuerdo con el análisis realizado en los capítulos I y II se observa que resulta complicado tener certeza que el método elegido por el contribuyente es el que mejor se ajusta a la naturaleza y características de la prestación. Asimismo, no se ha establecido en la Ley los sustentos apropiados para acreditar la elección del método de manera que la Administración Tributaria no pueda cambiar el método elegido por el contribuyente. Ante este escenario de inseguridad que atenta contra los principios, derechos y garantías constitucionales se considera que el numeral 2.1) del artículo 57 de la Ley tiene un criterio subjetivo en su aplicación.

### **3.1 Propuesta de cambio de la norma sobre el devengo de ingresos en la prestación de servicios**

Proponemos que se mantenga el uso de la regla general del devengo tributario definida en el inciso a) del artículo 57 de la Ley. Asimismo, proponemos modificar el numeral 2.1) del mencionado artículo que corresponde a la regla particular para la prestación de servicios que se ejecuten en el transcurso del tiempo, distintos a los servicios celebrados mediante contratos de ejecución continuada.

La regla general del devengo tributario debe ser interpretada desde la perspectiva jurídica porque fue la intención del legislador; por ello, consideramos que la nueva regla particular debe cumplir también con una interpretación desde la perspectiva jurídica. Asimismo, esta nueva regla particular debe contemplar el cumplimiento de los principios de seguridad jurídica, capacidad contributiva y reserva de ley.

Por lo mencionado, nuestra propuesta de modificación a la actual norma tributaria del devengo de los ingresos en la prestación de servicios es la siguiente:

Regla general:

Las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

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

**La condición suspensiva es el hecho futuro e incierto que, si no se cumple, suspende la adquisición de un derecho.**

No obstante, cuando la contraprestación o parte de esta se fije en función a un hecho o evento que se producirá en el futuro, el ingreso se devenga cuando dicho hecho o evento ocurra.

Regla particular:

## **2) Tratándose de la prestación de servicios:**

**2.1) Tratándose de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo el hecho sustancial para la generación del ingreso ocurre cuando se cumplan las obligaciones y derechos legales relacionadas a la ejecución del servicio establecidos entre las partes. Las obligaciones legales relacionadas a la ejecución del servicio pueden ser la entrega de un resultado específico, cumplimiento de hitos, la presentación de valorizaciones o avance de la ejecución del servicio, entre otros.**

**El cumplimiento de las obligaciones y derechos legales relacionadas a la ejecución del servicio debe estar respaldado por documentos que den fehaciencia de la ejecución del servicio tales como contrato, detalle de actividades realizadas, informes, valorizaciones, comprobantes de pago, medios de pago utilizados en la cancelación del servicio, órdenes de servicio, constancia de aceptación de entregables o cualquier otra documentación fehaciente que acredite la ejecución del servicio.**

Como puede apreciarse, en la regla general del devengo se agrega la definición de condición suspensiva la cual solo podía realizarse mediante la interpretación en conjunto con el Código Civil. En nuestra opinión, la Ley debe contener esta definición para brindar mayor seguridad jurídica al contribuyente y a la SUNAT.

Asimismo, la nueva regla particular define el momento en el cual ocurre el hecho sustancial en la prestación de servicios que se ejecuten en el transcurso del tiempo. La mencionada regla se elaboró bajo la perspectiva del cumplimiento de las obligaciones legales respecto de la ejecución del servicio que, en nuestra opinión, se vincula con la capacidad contributiva del contribuyente dado que el derecho a recibir el ingreso se genera cuando el prestador realiza el servicio ya sea de forma inmediata, diferida, periódica o instantánea.

En esta regla particular, hemos mantenido la clasificación de los servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo porque, en nuestra opinión, esta clasificación comprende a todos los servicios excepto los que se ejecutan mediante contratos de ejecución continuada.

Además, para otorgar seguridad jurídica a la Administración Tributaria que las obligaciones legales incluidas en el contrato se están cumpliendo de forma fehaciente; se incluyó una lista de documentos de sustento que no es taxativa ni limitante. De esta manera el contribuyente podrá acreditar el nacimiento del hecho sustancial a la Administración Tributaria.

Los demás párrafos después del numeral 2.1 del artículo 57 de la Ley se mantienen, dado que son aplicables para el numeral 2.2 del artículo 57 de la Ley en el cual se establecen métodos para el devengo de los ingresos de los servicios de ejecución continuada, salvo el siguiente párrafo: “Una vez adoptado el método de acuerdo a lo dispuesto en los acápites 2.1) y 2.2) de este numeral...”. Este párrafo debe ser modificado de la siguiente forma: “ Una vez adoptado el método de acuerdo a lo dispuesto en el acápite 2.2) de este numeral...”. Debemos precisar que no forma parte del alcance del trabajo de investigación el análisis del numeral 2.2) del artículo 57 de la Ley.

En conclusión, consideramos que el legislador deberá eliminar la regla particular del devengo de los ingresos en el caso de la prestación de servicios que se miden por el grado de realización contenida en el numeral 2.1) del artículo 57 de la Ley debido al conflicto con el origen jurídico de la regla general y la subjetividad en su aplicación tanto para el contribuyente como para la SUNAT.

## CONCLUSIONES

- El Decreto Legislativo No. 1425, vigente desde el ejercicio 2019, introduce en la Ley del Impuesto a la Renta el concepto de devengo en la prestación de servicios, que comprende la aplicación de la regla general y la regla particular. Sin embargo, falta la definición de ciertos conceptos y la precisión para elegir el mejor método para medir el grado de realización.
- En la legislación comparada se aprecia que en el caso de la prestación de servicios no se ha introducido conceptos de las normas contables (NIC 18 y NIIF 15) para la imputación de las rentas en el ejercicio fiscal. Cada país investigado ha determinado en su norma tributaria los sistemas de imputación como son el sistema del devengado, el percibido y/u otro sistema, dependiendo de cada caso establecido en su normativa.
- El numeral 2.1) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta hace referencia a otros tipos de servicios, distintos a los servicios celebrados mediante contratos de ejecución continuada, que corresponde a obligaciones de hacer que se ejecutan en un intervalo de tiempo.
- La aplicación de la NIIF 15 en la prestación de servicios no se puede emplear en el tratamiento tributario del reconocimiento de ingresos porque las normas contables incluyen conceptos, estimaciones y probabilidades que no son aceptadas por la Ley al no reflejar una manifestación de riqueza real del contribuyente.
- La modificación del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, establecida en el Decreto Legislativo No. 1425, vulnera los principios de seguridad jurídica, capacidad contributiva y reserva de ley. Estos principios deben limitar la potestad tributaria del Estado y la facultad de fiscalización de la SUNAT, de esta manera se le otorgará certeza al contribuyente en el reconocimiento de los ingresos en la prestación de servicios en la determinación del Impuesto a la Renta.
- La regla del devengo tributario en la prestación de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo no es beneficioso para el contribuyente ni para la SUNAT porque como se puede apreciar en la aplicación del caso práctico tiene muchos cuestionamientos por la falta de parámetros para su aplicación, su complejidad y su alejamiento de los principios, derechos y garantías constitucionales.

## RECOMENDACIONES

- Mantener el uso de la regla general del devengo tributario definida en el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente desde el ejercicio 2019.
- Modificar la regla particular del devengo tributario de los ingresos establecida en el numeral 2.1) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta considerando los lineamientos jurídicos de la regla general. La nueva regla particular debe definir el momento en el cual ocurre el hecho sustancial en la prestación de servicios que se ejecuten en el transcurso del tiempo, lo cual ocurre cuando se cumplan las obligaciones y derechos legales relacionadas a la ejecución del servicio establecidos entre las partes.



## REFERENCIAS

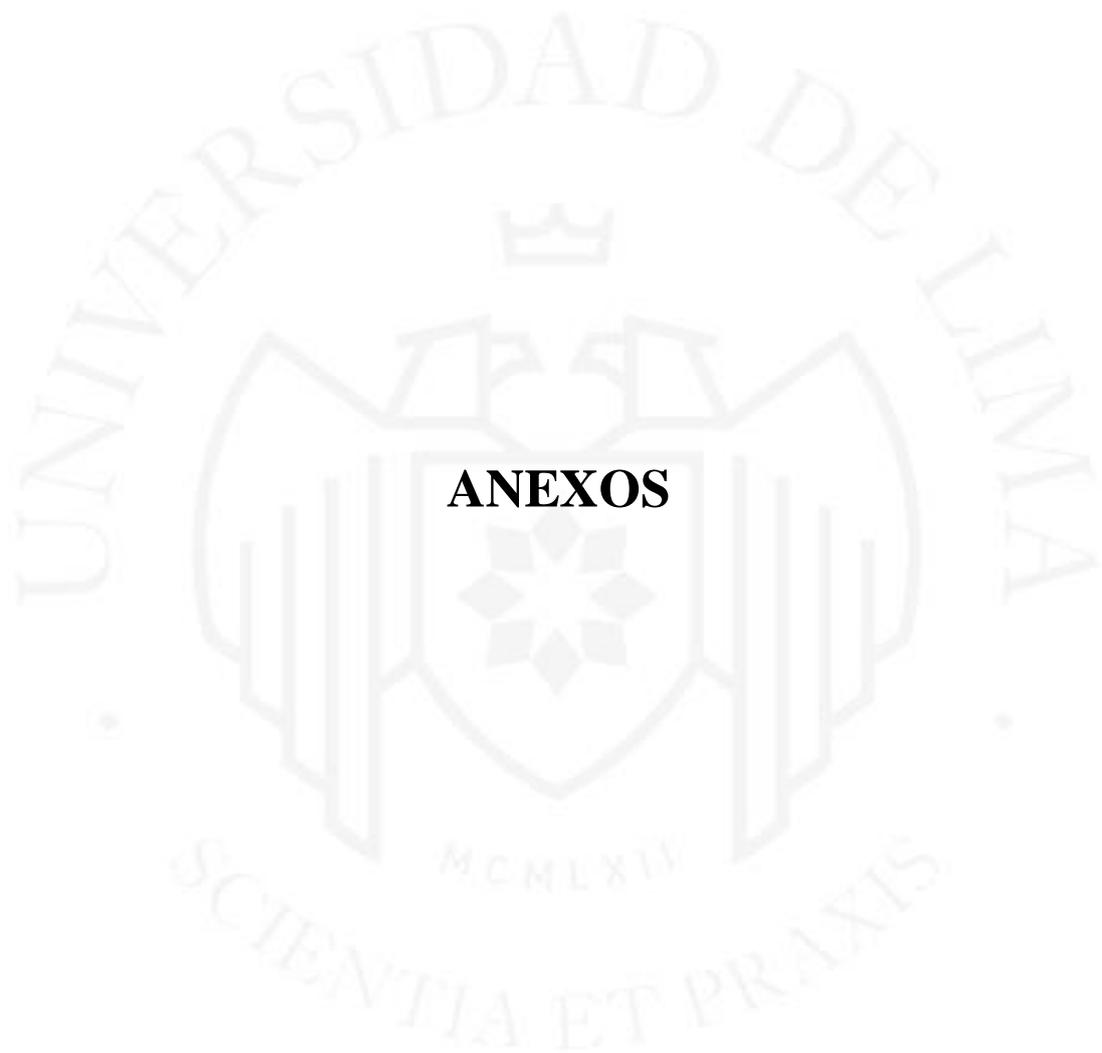
- Bahamonde Quinteros, M. (2011). La SUNAT precisa la oportunidad para emitir comprobante de pago en los servicios de prestaciones continuas. *Revista Contadores & Empresas*, 171, A20-A23.  
<http://bbabogadosycontadores.com/web/publicacionesweb/Oportnidad%20para%20emitir%20comprobantes%20de%20pao%20en%20los%20servicios%20de%20prestaciones%20continuas.pdf>
- Bravo Cucci, J. (2002). *La Renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad*. Cuadernos tributarios, 27, 68-72. [https://www.ifaperu.org/uploads/articles/8\\_03\\_CT28\\_JABC.pdf](https://www.ifaperu.org/uploads/articles/8_03_CT28_JABC.pdf)
- Bravo Cucci, J. (2012). Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del principio de capacidad contributiva. *Revista Ita Ius Esto*, 8, 129-135.  
<https://doi.org/10.46631/Giuristi.2020.v1n1.08>
- Bravo Cucci, J. (25 de febrero de 2019). *Algunas notas sobre el devengado tributario*. Jorge Bravo Cucci. <https://www.jorgebravocucci.pe/algunas-notas-sobre-el-devengado-tributario/>
- Carta No. 086-2013-SUNAT/200000. (2013).  
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/c086-2013.pdf>
- Casanova-Regis, R. (2020). El concepto de devengo jurídico introducido por el Decreto Legislativo 1425, el principio de asociación, correlación, equiparación o *matching*, y la aplicación de la NIIF 15. *Revista de Derecho Corporativo*, 1(1), 156-157. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/12687/13240>
- Castillo Freyre, M. (2014). Sobre las obligaciones y su clasificación. *Giuristi: Revista Themis*, 66, 209-220.  
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/12687/13240>
- Circular No. 17 (1980) <http://www.sii.cl/documentos/circulares/1980/circu17a.htm>
- Castillo Freyre, M. (2014). Sobre las obligaciones y su clasificación. *Revista Themis*, 66, 209-220. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/12687/13240>
- Chumacero, R. (2021). ¿Lo sustancial y no sustancial es discutible?: Reflexiones sobre el hecho sustancial como requisito para el devengo de los ingresos. *XIV Jornadas Nacionales de Tributación: Nuevo Concepto del Devengado y su Aplicación a las Actividades Empresariales*. <https://ifaperu.org/>
- Collosa, A. (2020). Sistemas Tributarios y Reformas Tributarias. Algunas Ideas del Tema (ii). Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.  
<https://www.ciat.org/sistemas-tributarios-y-reformas-tributarias-algunas-ideas-del-tema-ii/>

- Código Civil, Decreto Legislativo No. 295. (1984).  
[http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa\\_libre/main.asp](http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp)
- Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo No. 1425. (2018). <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/decreto-legislativo-que-modifica-la-ley-del-impuesto-a-la-re-decreto-legislativo-n-1425-1691026-14/>
- Decreto Supremo No. 339-2018-EF. (2018).  
[http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa\\_libre/main.asp](http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp)
- De la Vega, B. (9 de noviembre de 2018). *¿Preparados para el cambio en el Devengado? Perspectivas EY Perú*.  
<https://perspectivasperu.ey.com/2018/11/09/cambio-en-el-devengado/>
- Durán Rojo, L. y Mejía Acosta, M. (2017). El Concepto de devengado en el Impuesto a la Renta Empresarial peruano. *Suplemento Especial Enfoque Contable de la Revista Análisis Tributario*, 9, 20-21.  
[https://www.aele.com/sites/default/files/archivos/banner\\_public/EC9%20DURAN%20Y%20MEJIA.pdf](https://www.aele.com/sites/default/files/archivos/banner_public/EC9%20DURAN%20Y%20MEJIA.pdf)
- Exposición de motivos del Proyecto de Decreto Legislativo No. 1425 que modifica la Ley del Impuesto a la Renta. (2018).  
<http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2018/Setiembre/13/EXP-DL-1425.pdf>
- Fernández Cartagena, J. (2006). La capacidad contributiva. En J. Danós Ordóñez (Coord.), *Temas de derecho tributario y de derecho público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. (p. 171). Palestra Editores.
- Gamba Valega, C. (2006). Capacidad económica y jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En J. Danós Ordóñez (Coord.), *Temas de derecho tributario y de derecho público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. (p. 201). Palestra Editores.
- Gamba Valega, C. (2006). Reserva de Ley y obligados tributarios: Especial referencia a la regulación de los regímenes de retenciones, percepciones y detracciones. *IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria*, 123-141.  
[https://www.ipdt.org/uploads/docs/08\\_IXJorIPDT\\_CGV.pdf](https://www.ipdt.org/uploads/docs/08_IXJorIPDT_CGV.pdf)
- Gamba Valega, C. (2012). Reserva de ley y normas contables. Breves apuntes para una polémica. En Thomson Reuters (Eds.), *I Foro Internacional de Tributación y Contabilidad IPIDET*, (p. 224).
- García Mullín, J. (1979). *Manual del Impuesto a la Renta*. Centro Interamericano de Estudios Tributarios.
- García Novoa, C. (2006). Aplicación de los tributos y seguridad jurídica. *Revista Derecho & Sociedad*, 27, 28-41.  
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17150>

- Grupo AELE. (2018). Cuadros comparativos, suplemento electrónico de análisis tributario. *Revista de Tributación*, 17, 1-8.
- Informe No. 265-2004-SUNAT/7T0000. (2004).  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2004/oficios/i2652004.htm>
- Informe No. 130-2010-SUNAT/2B0000. (2010).  
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i130-2010.pdf>
- Informe No. 121-2016-SUNAT/5D0000 (2016).  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i121-2016.pdf>
- Informe No. 030-2017-SUNAT/7T0000. (2017).  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2017/informe-oficios/i030-2017-7T0000.pdf>
- Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo No. 774. (2004).  
[http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa\\_libre/main.asp](http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp)
- Ley del Impuesto a las Ganancias, Ley No. 20628. (2019).  
[http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/LEY\\_C\\_020628\\_2019\\_12\\_05](http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/LEY_C_020628_2019_12_05)
- Ley del Impuesto sobre la Renta. (2019).  
<http://www.ordenjuridico.gob.mx/leyes.php#gsc.tab=0>
- Ley sobre Impuesto a la Renta, Decreto Ley No.824. (1974).  
[http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/dl824.pdf](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/dl824.pdf)
- Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley No. 27444. (2019).  
[http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa\\_libre/main.asp](http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp)
- Medrano Cornejo, H. (1983). *El método de lo percibido y la entrega de títulos valores*, pp. 31-32. [https://www.ipdt.org/uploads/docs/03\\_Rev05\\_HMC.pdf](https://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev05_HMC.pdf)
- Medrano Cornejo, H. (2004). IGV, hipótesis de incidencia y hecho imponible. *Foro Jurídico*, 03, 91-96.  
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/download/18340/1858/>
- Mesén Figueroa, V. (2013). Aplicaciones prácticas de las NIIF completas. En. Tecnológica de Costa Rica, *Contabilización de ingresos de actividades ordinarias*.  
[https://books.google.com.pe/books?id=GJnGDwAAQBAJ&pg=PT40&lpg=PT40&dq=el+metodo+de+inspecci%C3%B3n+de+los+trabajos+ejecutados+nic+18&source=bl&ots=HglvrFyIOO&sig=ACfU3U0BnMkrIFAqfr\\_zZpKBRKq3aKHcRw&hl=es&sa=X&ved=2ahUKEwiE3eCNlsvpAhXnGbkGHcOODjwQ6AEwAXoECAoQAQ#v=onepage&q=el%20metodo%20de%20inspecci%C3%B3n%20de%20los%20trabajos%20ejecutados%20nic%2018&f=false](https://books.google.com.pe/books?id=GJnGDwAAQBAJ&pg=PT40&lpg=PT40&dq=el+metodo+de+inspecci%C3%B3n+de+los+trabajos+ejecutados+nic+18&source=bl&ots=HglvrFyIOO&sig=ACfU3U0BnMkrIFAqfr_zZpKBRKq3aKHcRw&hl=es&sa=X&ved=2ahUKEwiE3eCNlsvpAhXnGbkGHcOODjwQ6AEwAXoECAoQAQ#v=onepage&q=el%20metodo%20de%20inspecci%C3%B3n%20de%20los%20trabajos%20ejecutados%20nic%2018&f=false)
- Naujoël. (27 de marzo 2019). Principios tributarios. *Apuntes de Derecho Financiero y Tributario*. <https://www.derechouned.com/tributario/hacienda/9224-principios-tributarios>

- Nuevo Código Tributario, Decreto Legislativo No. 816. (1996 & rev 2013).  
[https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/normativa/TUO\\_13.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/normativa/TUO_13.pdf)
- Plan General de Contabilidad, Real Decreto 1514/2007. (2007).  
<https://www.boe.es/buscar/pdf/2007/BOE-A-2007-19884-consolidado.pdf>
- Pérez Luño, A. (2000), La seguridad jurídica: una garantía del derecho y la justicia.  
*Boletín de la facultad de derecho de la UNED*, 15, 25-38. Recuperado el 24 de julio del 2021 de <http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:bfd-2000-15-48A09575/PDF>
- Real Academia Española. (s.f.). *Diccionario panhispánico del español jurídico*.  
Recuperado el 31 de julio de 2021 de <https://dpej.rae.es/lema/condici%C3%B3n-suspensiva>
- Reig, E., Gebhardt, J. & Malvitano, R. (2010). *Estudio teórico práctico de la ley argentina sobre Impuesto a las ganancias a la luz de la teoría general del impuesto a la renta*. Editorial Errepar.
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo No. 122-94-EF. (1994). [http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa\\_libre/main.asp](http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp)
- Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad No. 055-2014-EF/30 § Norma Internacional de Contabilidad 18. (2014).  
[https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publ/conse\\_norm/resolucion/CNC\\_055\\_2014EF30.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/conse_norm/resolucion/CNC_055_2014EF30.pdf)
- Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad No. 001-2020-EF/30 § Norma Internacional de Información Financiera 18. (2020).  
<https://www.mef.gob.pe/es/normatividad-sp-2134/por-instrumentos/resoluciones-cnc/22908-resolucion-n-001-2020-ef-30/file>
- Resolución del Tribunal Fiscal No. 01652-5-2004. (2004).  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2004/5/2004\\_5\\_01652.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/5/2004_5_01652.pdf)
- Resolución del Tribunal Fiscal No. 12052-3-2010. (2010).  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2010/3/2010\\_3\\_12052.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/3/2010_3_12052.pdf)
- Resolución del Tribunal Fiscal No. 06710-3-2015. (2015).  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2015/3/2015\\_3\\_06710.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/3/2015_3_06710.pdf)
- Resolución del Tribunal Fiscal No. 04814-4-2015. (2015).  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2015/4/2015\\_4\\_04814.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/4/2015_4_04814.pdf)
- Resolución del Tribunal Fiscal No. 06604-2-2017 (2017).  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2017/2/2017\\_2\\_06604.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/2/2017_2_06604.pdf)

- Resolución del Tribunal Fiscal No. 03330-2-2017. (2017).  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2017/2/2017\\_2\\_03330.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/2/2017_2_03330.pdf)
- Resolución del Tribunal Fiscal No. 07821-9-2018. (2018).  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2018/9/2018\\_9\\_07821.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/9/2018_9_07821.pdf)
- Resolución del Tribunal Fiscal No. 05826-1-2019. (2019).  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2019/1/2019\\_1\\_05826.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/1/2019_1_05826.pdf)
- Resolución del Tribunal Fiscal No. 00652-3-2019. (2019).  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2019/3/2019\\_3\\_00652.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/3/2019_3_00652.pdf)
- Resolución del Tribunal Fiscal No. 06144-9-2019. (2019).  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2019/1/2019\\_9\\_06144.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/1/2019_9_06144.pdf)
- Romainville, M. (14 de setiembre de 2018). Impuesto a la Renta: gobierno define devengo, pero persiste incertidumbre. *Semana Económica*.  
<https://semanaeconomica.com/legal-politica/politica/308797-impuesto-a-la-renta-gobierno-define-devengo-pero-persiste-incertidumbre>
- Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. No. interno C. 1068. (2011).  
<http://www.saij.gob.ar/corte-suprema-justicia-nacion-federal-ciudad-autonoma-buenos-aires-compania-tucumana-refrescos-sa-tf-20391-dgi-fa11000044-2011-05-24/123456789-440-0001-1ots-eupmocsollaf>
- Sentencia del Tribunal Constitucional No. 0033-2004-AI-TC. (2004).  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>
- Sentencia del Tribunal Constitucional No. 3303-2003-AA-TC. (2004).  
<https://www.tc.gob.pe/tc/private/adjuntos/cec/gaceta/gaceta/jurisprudencia/03303-2003-AA.html>
- Tarsitano, A. (20174). El principio de Capacidad Contributiva como Fundamento de la Constitución Financiera una visión doctrinaria y jurisprudencial. *Revista Derecho & Sociedad*, 43, 119-128.  
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12564/13122>
- Velásquez S. (19 febrero de 2017). *Principios de la Tributación, Equidad e Igualdad*  
<https://www.ciat.org/principios-de-la-tributacion-equidad-e-igualdad/>



**ANEXOS**

## Anexo 1: Cuadro comparativo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta

Antes del Decreto Legislativo No. 1425	Después del Decreto Legislativo No. 1425
<p>CAPÍTULO VIII DEL EJERCICIO GRAVABLE</p> <p>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.</p> <p>Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:</p> <p>a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.</p> <p>(...)</p>	<p>CAPÍTULO VIII DEL EJERCICIO GRAVABLE</p> <p>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.</p> <p>Las rentas se imputan al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:</p> <p>a) Las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.</p> <p>Para dicho efecto, se entiende que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago.</p> <p>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> <p>Adicionalmente, se debe tener en cuenta lo siguiente:</p> <p>(...)</p> <p>2) Tratándose de la prestación de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo</p> <p>2.1) Los ingresos se devengan de acuerdo con el grado de su realización.</p> <p>Los métodos para medir el grado de realización son los siguientes:</p> <p>a) Inspección de lo ejecutado.</p> <p>b) Determinación del porcentaje que resulte de relacionar lo ejecutado con el total a ejecutar.</p> <p>El método que se adopte es el que mejor se ajuste a la naturaleza y características de la prestación.</p> <p>c) Determinación del porcentaje que resulte de relacionar los costos incurridos con el costo total de la prestación del servicio</p> <p>Para este efecto, se debe considerar como costos incurridos solo aquellos vinculados con la parte ejecutada y como costo total los costos de la parte ejecutada y por ejecutar.</p> <p>El Reglamento podrá aprobar otros métodos, siempre que los mismos permitan determinar de una mejor manera el grado de realización del servicio.</p> <p>2.2) Tratándose de servicios de ejecución continuada:</p>

	<p>a) Cuando se pacten por tiempo determinado, los ingresos se devengan en forma proporcional al tiempo pactado para su ejecución, salvo que exista un mejor método de medición de la ejecución del servicio, conforme a la naturaleza y características de la prestación.</p> <p>b) Cuando se pacten por tiempo indeterminado, los ingresos se devengan considerando el mejor método de medición de su ejecución, conforme a la naturaleza y características de la prestación.</p> <p>Una vez adoptado el método de acuerdo a lo dispuesto en los acápites 2.1) y 2.2) de este numeral, este deberá aplicarse uniformemente a otras prestaciones similares en situaciones semejantes.</p> <p>Para variar el método adoptado se debe solicitar autorización a la SUNAT que la aprobará o denegará en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles. De no mediar resolución expresa al cabo de dicho plazo se dará por aprobada la solicitud. El cambio del método opera a partir del ejercicio siguiente a aquel en que se aprobó la solicitud.</p> <p>En caso los contribuyentes omitan acreditar la pertinencia del método utilizado y el sustento de su aplicación, la SUNAT puede aplicar el método de medición que considere conveniente, acorde con la naturaleza y características de la prestación.</p> <p>Para efecto de lo dispuesto en el presente numeral se entiende que el costo comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa, así como otros costos directos o indirectos de la prestación del servicio. Dichos costos deben guardar correlación con los ingresos.</p> <p>(...)</p>
--	---

Fuente: AELE, 2018

## Anexo 2: Cuadro comparativo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 31 del Reglamento del Impuesto a la Renta

Artículo 57 de la Ley	Artículo 31 del Reglamento
<p>CAPÍTULO VIII DEL EJERCICIO GRAVABLE</p> <p>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.</p> <p>Las rentas se imputan al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:</p> <p>a) Las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.</p> <p>Para dicho efecto, se entiende que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago.</p> <p>No obstante, cuando la contraprestación o parte de esta se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, el ingreso se devenga cuando dicho hecho o evento ocurra. Adicionalmente, se debe tener en cuenta lo siguiente:</p> <p>(...)</p>	<p>CAPÍTULO VIII DEL EJERCICIO GRAVABLE</p> <p>Artículo 31°.- Imputación de rentas y gastos Para efectos de lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley, respecto del devengo de rentas de primera categoría, así como de las rentas y gastos de tercera categoría se tiene en cuenta lo siguiente:</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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> <p>(...)</p>

<b>Artículo 57 de la Ley</b>	<b>Artículo 31 del Reglamento</b>
<p>2) Tratándose de la prestación de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo</p> <p>2.1) Los ingresos se devengan de acuerdo con el grado de su realización.</p> <p>Los métodos para medir el grado de realización son los siguientes:</p> <p>a) Inspección de lo ejecutado.</p> <p>b) Determinación del porcentaje que resulte de relacionar lo ejecutado con el total a ejecutar. El método que se adopte es el que mejor se ajuste a la naturaleza y características de la prestación.</p> <p>c) Determinación del porcentaje que resulte de relacionar los costos incurridos con el costo total de la prestación del servicio</p> <p>Para este efecto, se debe considerar como costos incurridos solo aquellos vinculados con la parte ejecutada y como costo total los costos de la parte ejecutada y por ejecutar.</p> <p>El Reglamento podrá aprobar otros métodos, siempre que los mismos permitan determinar de una mejor manera el grado de realización del servicio.</p> <p>2.2) Tratándose de servicios de ejecución continuada:</p> <p>a) Cuando se pacten por tiempo determinado, los ingresos se devengan en forma proporcional al tiempo pactado para su ejecución, salvo que exista un mejor método de medición de la ejecución del servicio, conforme a la naturaleza y características de la prestación.</p> <p>b) Cuando se pacten por tiempo indeterminado, los ingresos se devengan considerando el mejor método de medición de su ejecución, conforme a la naturaleza y características de la prestación. Una vez adoptado el método de acuerdo a lo dispuesto en los acápites 2.1) y 2.2) de este numeral, este deberá aplicarse uniformemente a otras prestaciones similares en situaciones semejantes.</p> <p>Para variar el método adoptado se debe solicitar autorización a la SUNAT que la aprobará o denegará en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles. De no mediar resolución expresa al cabo de dicho plazo se dará por aprobada la solicitud. El cambio del método opera a partir del ejercicio siguiente a aquel en que se aprobó la solicitud.</p> <p>En caso los contribuyentes omitan acreditar la pertinencia del método utilizado y el sustento de su aplicación, la SUNAT puede aplicar el método de medición que considere conveniente, acorde con la naturaleza y características de la prestación.</p> <p>Para efecto de lo dispuesto en el presente numeral se entiende que el costo comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa, así como otros costos directos o indirectos de la prestación del servicio. Dichos</p>	

<b>Artículo 57 de la Ley</b>	<b>Artículo 31 del Reglamento</b>
costos deben guardar correlación con los ingresos. (...)	

Fuente: Decreto Legislativo No. 1425 (2018); Decreto Supremo No. 339-2018-EF (2018).  
Elaboración propia

