

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



**IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS EN LA  
MEDICIÓN DEL RECONOCIMIENTO DE  
INGRESOS POR GRADO DE AVANCE EN  
LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCION EN  
APLICACIÓN DE LA NIIF 15**

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

**Martha Cecilia Reyes Rubio**

**Código 20163802**

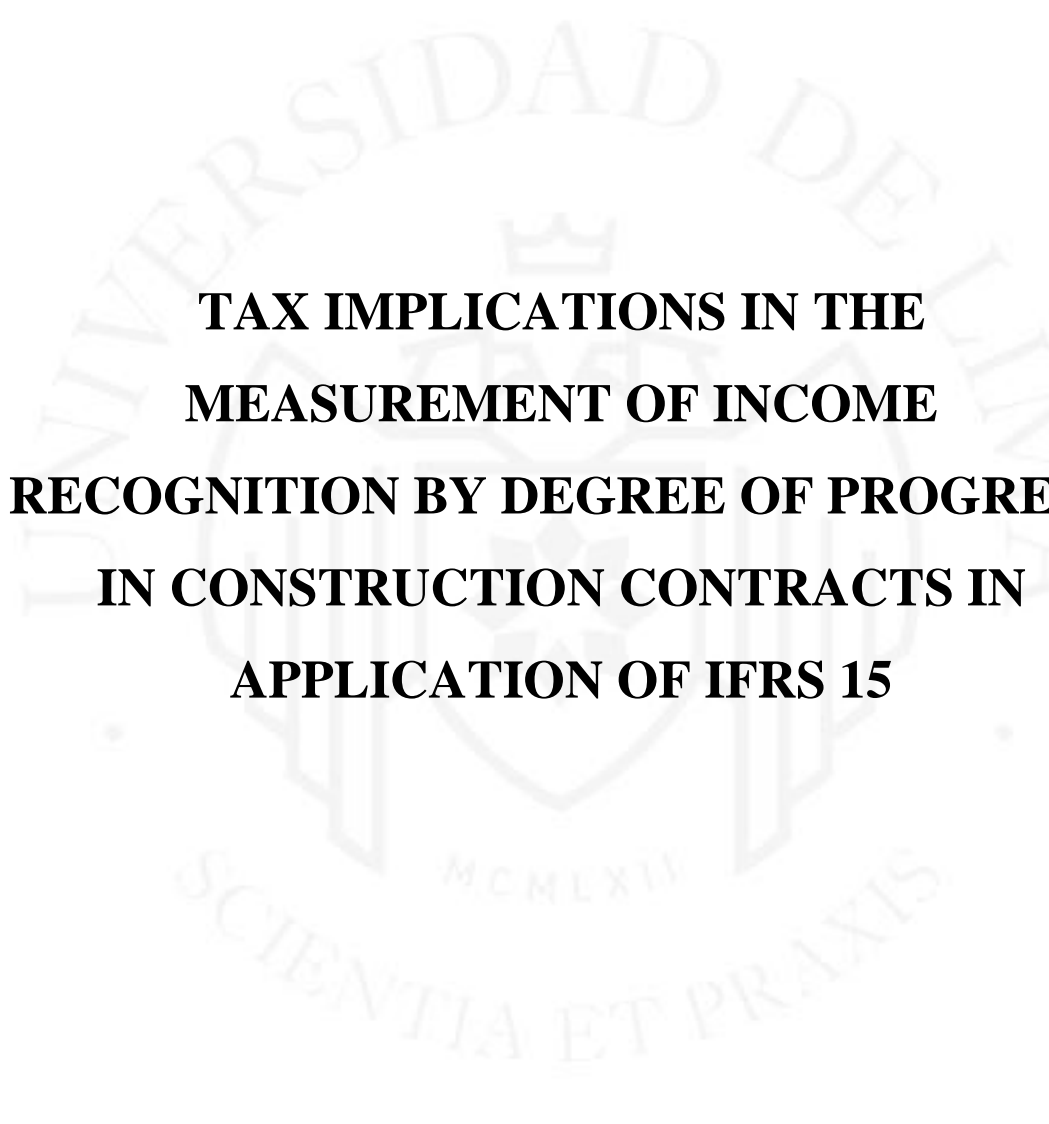
**Asesor**

Mónica Lucia Byrne Santa María

Lima – Perú

Setiembre de 2022



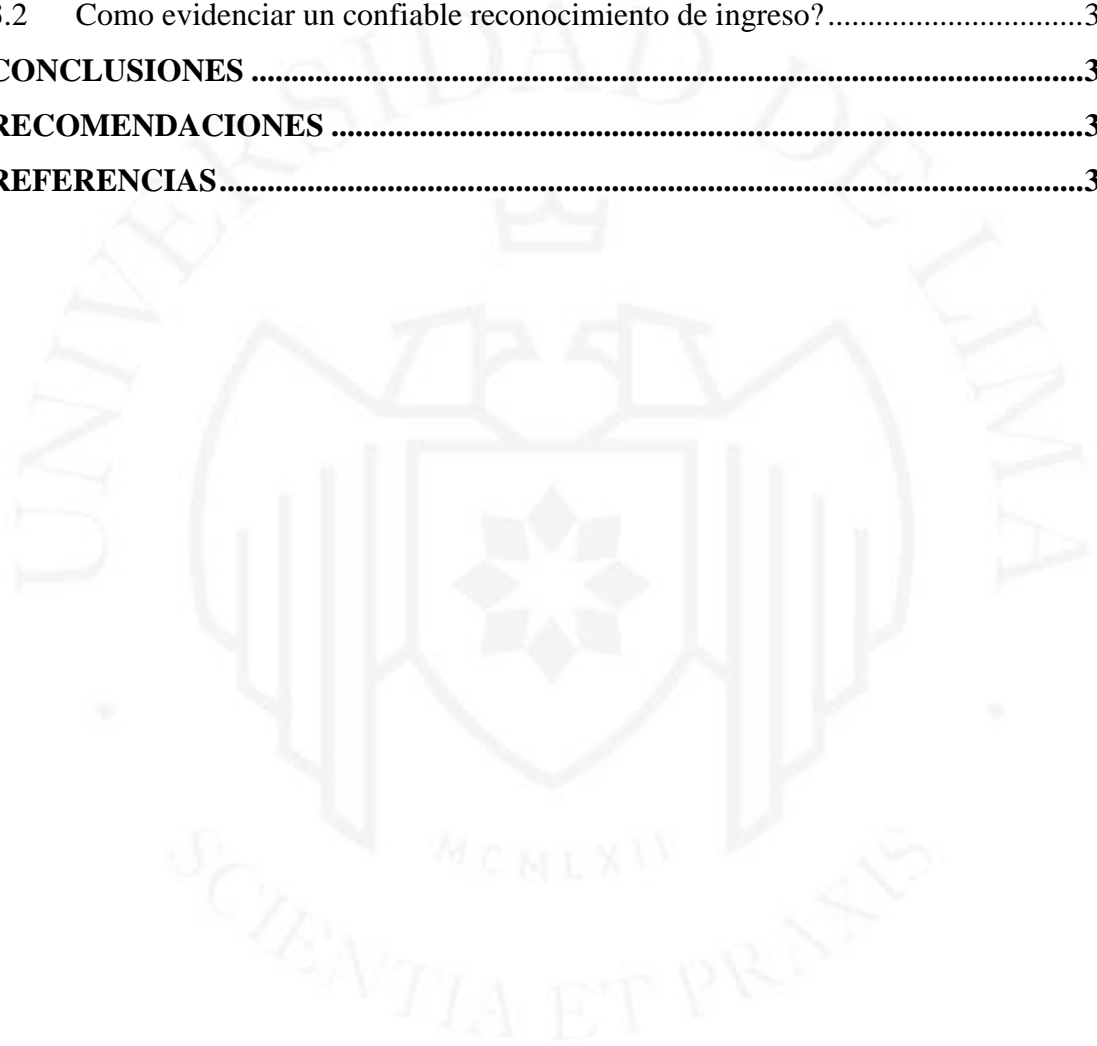


**TAX IMPLICATIONS IN THE  
MEASUREMENT OF INCOME  
RECOGNITION BY DEGREE OF PROGRESS  
IN CONSTRUCTION CONTRACTS IN  
APPLICATION OF IFRS 15**

# TABLA DE CONTENIDO

<b>RESUMEN .....</b>	<b>viii</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>ix</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I: ASPECTOS BASICOS DEL RECONOCIMIENTO DE INGRESOS EN LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCION .....</b>	<b>1</b>
1.1 El principio del Devengado .....	1
1.1.1 Criterio Jurídico .....	1
1.1.2 Criterio Contable.....	2
1.1.3 Criterio Tributario .....	3
1.2 La Economía Peruana en el Sector Construcción .....	7
1.3 Recaudación Tributaria en el Sector Construcción.....	8
1.4 Contratos de Construcción.....	10
1.4.1 Contrato de Construcción – Doctrina.....	10
1.4.2 Contrato de Construcción – Código civil.....	10
1.4.3 Contrato de Construcción – Aspecto Tributario .....	11
1.4.4 Contrato de Construcción – Aspecto Contable .....	12
1.5 Métodos aplicables para el reconocimiento de ingresos a nivel tributario .....	19
1.5.1 Literal a) del Art. 63 de la Ley del Impuesto a la Renta (Método de lo percibido) .....	19
1.5.2 Literal b) del Art. 63 de la Ley del Impuesto a la Renta (Método de lo Devengado).....	21
<b>CAPÍTULO II: RECONOCIMIENTO DE INGRESO EN LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCION EN APLICACION DE LA NIIF 15.....</b>	<b>23</b>
2.1 Aplicación de la NIIF 15 para el reconocimiento de Ingresos .....	25
2.2 Etapas para el Reconocimiento de Ingresos según NIIF 15 .....	26
2.2.1 Etapa 1: Identificar el contrato con el cliente .....	26
2.2.2 Etapa 2: Identificar las obligaciones de desempeño .....	27
2.2.3 Etapa 3: Determinar el precio de transacción .....	28

2.2.4	Etapa 4: Asignar el precio de transacción a las obligaciones de desempeño separadas.....	29
2.2.5	Etapa 5: Reconocer los ingresos ordinarios cuando la entidad satisfaga la obligación de desempeño.....	29
<b>CAPÍTULO III: CONTROVERSIA DEL CONCEPTO DE DEVENGADO (DECRETO LEGISLATIVO 1425) EN APLICACIÓN A LA NIIF 15.....</b>		<b>30</b>
3.1	Existe un concepto claro de “devengado” Tributario? .....	30
3.2	Como evidenciar un confiable reconocimiento de ingreso? .....	31
<b>CONCLUSIONES .....</b>		<b>33</b>
<b>RECOMENDACIONES .....</b>		<b>34</b>
<b>REFERENCIAS.....</b>		<b>35</b>



## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.1 Sector Construcción.....	8
Tabla 1.2 Tributos Internos recaudados según sectores .....	10
Tabla 1.3 Estructura de la CIU Revisión 4.....	11
Tabla 1.4 Grado de Realización – Métodos.....	13
Tabla 1.5 Método del porcentaje de realización .....	14
Tabla 1.6 Dinámica Contable - Estados Financieros .....	17
Tabla 1.7 Jurisprudencia de la NIC 11 .....	18
Tabla 1.8 Aplicación del Método a) Art. 63 LIR.....	20
Tabla 1.9 Determinación Imp. a la Renta Diferido en Aplicación al Método a) Art. 63 LIR .....	21
Tabla 2.1 Cuadro comparativo de la NIC 11 y NIIF15 .....	24

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1 Principio de Devengado: Enajenación de Bienes.....	5
Figura 1.2 Principio de Devengado: Prestación de Servicios – En el trascurso del tiempo .....	6
Figura 1.3 Principio de Devengado: Prestación de Servicios – De ejecución continuada	6
Figura 1.4 Ingresos Tributarios de Gobierno Central: 2018-2022.....	9
Figura 1.5 Grado de avance – Año 1 .....	15
Figura 1.6 Grado de avance – Año 2 .....	15
Figura 1.7 Grado de avance – Año 3 .....	16
Figura 2.1 NIIF 15 Modelo de los 5 pasos .....	26
Figura 2.2 Paso 1: Identificar el contrato con el cliente .....	27
Figura 2.3 Paso 2: Identificar obligaciones de desempeño por separado .....	28

## RESUMEN

El presente trabajo busca analizar la correcta aplicación en el reconocimiento de los ingresos en los contratos de construcción por grado de avance a nivel contable y tributario. Para ello se realizó un análisis de la incorporación del concepto de devengado normado en el Art.57 de la Ley del Impuesto a la Renta según el Decreto Legislativo 1425 a fin de conocer si ha logrado esclarecer la problemática que generaba a nivel tributario por una mala interpretación de concepto ya que antes de su publicación el legislador para definirla se remitía a las normas contables y/o a la doctrina.

Así mismo se analizó el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta en donde regula los métodos que deben acogerse las empresas de construcción o similares, con la finalidad de poder determinar si estamos ante un supuesto llamado “beneficio tributario” o ante una limitación para aquellas empresas que cuenten con proyectos menores a un ejercicio gravable.

Para luego analizar la aplicación de la NIIF 15 “Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes” en donde bajo este modelo viene estableciendo nuevos lineamientos, un modelo denominado de cinco pasos, la cual necesitamos saber si está ha permitido realizar cambios sustanciales a los criterios contables que se venían aplicando según la NIC 11 y si existe con ella una medición confiable, para ello fue necesario abordarla a fin de poder compararlas y contar con un marco de referencia que permita un mejor análisis.

**Palabras Claves:** devengado, grado de avance, ingresos, obligación de desempeño



## ABSTRACT

The present work seeks to analyze the correct application in the recognition of income in construction contracts by degree of progress at accounting and fiscal level. For this, it was carried out an analysis of the incorporation of the accrual concept regulated in Art.57 of the law of Income Tax according to Legislative Decree 1425 in order to know if it has been possible to clarify the problems generated at the tax level due to a misinterpretation of the concept, since before its publication, the legislator it referred to the accounting standards and/or the doctrine.

Likewise, article 63 of the Income Tax Law was analyzed, where it regulates the methods that must be used by construction companies or similar, in order to be able to determine if we are facing a so-called “tax benefit” or a limitation to those companies that have projects of less than one taxable year.

Then analyze the application of IFRS 15 "Income from ordinary activities from contracts with customers" where, under this model, it has been establishing new guidelines, a so-called five-step model, which we need to know if this has allowed to make substantial changes to the accounting criteria that had been applied according to the IAS 11, and if there is a reliable measurement with it, so it was necessary to address it in order to compare them and have a frame of reference that allows a better analysis.

**Keywords:** accrual, degree of progress, income, performance obligation.

# INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo de investigación analizaremos el reconocimiento de ingresos en los contratos de construcción a nivel contable – tributario y el impacto en aplicación a la NIIF 15.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el IASB) publicó la nueva norma NIIF 15 “Ingresos precedentes de contratos con clientes” en donde establece un nuevo modelo para el reconocimiento de los ingresos provenientes con contratos con clientes, entrando en vigencia a partir de enero 2019.

Esta norma sustituyó a dos principales normas relacionadas a ingresos como son: Ingresos de Actividades ordinarias (NIC 18), Contratos de Construcción (NIC 11) entre otras.

Este nuevo modelo exige la formalidad de la existencia de un contrato en donde genere derechos y obligaciones, estableciendo nuevos criterios para evaluar si se encuentra dentro del alcance de esta norma, para ello es necesario que estos criterios deben ser claros antes de dar inicio al reconocimiento de ingresos.

Esta norma viene obligando a muchas empresas del sector construcción a revisar cuidadosamente el tema de reconocimiento de ingresos y para ello es necesario analizar las cláusulas contractuales, es decir dependerá de las condiciones específicas de cada contrato.

Para ello en el primer capítulo del trabajo de investigación vamos a desarrollar algunos conceptos básicos que nos ayudaran a ilustrar la problemática latente que viene atravesando el sector construcción con la vulneración de la información en cuanto al reconocimiento de ingresos, partiremos con el principio del devengado en sus distintos criterios jurídico, contable y tributario, la evolución del sector a nivel económico y tributario, luego veremos que entendemos por contrato de construcción desde sus diferentes enfoques y finalmente analizar los métodos aplicables según el Art. 63° de la

Ley del Impuesto a Renta ya que esto nos permitirá tener un panorama más completo a nivel de conceptos.

Así mismo consideramos necesario revisar la NIC 11 norma contable que regulaba hasta el 2018 a fin de poder realizar un análisis comparativo con la nueva norma que la sustituyo (NIIF15).

En el segundo capítulo del presente trabajo de investigación desarrollaremos la aplicación de la NIIF 15 a fin de saber si esta norma nos ha permitido solucionar el problema latente en cuanto a la confiabilidad del reconocimiento de ingresos en cada una de las etapas que el modelo exige y si con ello hemos logrado mejoras sustanciales al problema a nivel contable y tributario.

Así también, en el desarrollo analizaremos algunos pronunciamientos conjuntamente con la doctrina la cual será nuestro mejor soporte para nuestro tema.

Finalmente, de acuerdo a todo lo revisado nos podemos encontrar en condición de poder sugerir algunas recomendaciones de mejora que permitan al contribuyente minimizar las futuras contingencias tributarias.



# **CAPÍTULO I: ASPECTOS BASICOS DEL RECONOCIMIENTO DE INGRESOS EN LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCION**

Para comprender el tratamiento contable - tributario de los contratos de construcción es necesario conocer la naturaleza de los mismos, por lo general conocemos el inicio y la fecha en que termina un contrato que generalmente corresponden a distintos periodos. Por ello es que se exige un tratamiento especial a fin de medir el reconocimiento de los Ingresos y los costos del contrato, siguiendo con los criterios establecidos en el marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros (IASB), siendo necesario partir por el principio del devengado en sus diferentes aspectos para luego analizar el tratamiento contable y tributario.

## **1.1 El principio del Devengado**

### **1.1.1 Criterio Jurídico**

Jurídicamente existen muchos autores que se han pronunciado sobre el tema como:

Reig (1996) señala que:

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

Bravo Cucci (2003) menciona:

Las normas del Impuesto a la Renta se sostienen en diversos principios postulados (devengado, registro, empresa en marcha, correlación de ingresos y gastos, precio de adquisición, realización) e instituciones y conceptos contables (activo, pasivo, costo computables, depreciación, provisiones, inventarios y contabilidad de costos, valuación de existencias, ajustes por inflación), a las que debe recurrirse a los efectos de interpretar adecuadamente los alcances de la norma tributaria. (p. 72)

Gamba Valega (2012) por el contrario menciona:

Las normas contables y las interpretaciones, si bien pueden ser utilizadas como cualquier otro método de interpretación, sólo constituyen un método adicional, como podría ser la doctrina o la jurisprudencia, no debiendo prevalecer en todos los casos, por lo que 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. (p. 224)

Bajo un criterio Jurídico el principio del devengado para ciertos autores no resulta tan claro ya que antes del 2018 al no existir remisión expresa de la norma nos llevaba a interpretaciones de criterios, que podría llevar a un mal reconocimiento de ingresos.

Por tanto es necesario analizar la norma para que de esta manera pueda recogerse y aplicarse el concepto en los diferentes tipos de operaciones.

### **1.1.2 Criterio Contable**

En el marco conceptual de las Normas Internacionales encontramos el concepto de devengado (Párrafo OB17-MC) el cual menciona en la RTF N° 02812-2-2006.

Antes del 2019 la Administración Tributaria en diferentes cartas e informe venía señalando que para efectos de determinar correctamente el principio del devengado era necesaria la utilización de los criterios contables por la inexistencia de una norma que la defina, pero es necesario precisar que las normas no son denominadas fuente del derecho y era necesario una remisión expresa del concepto.

Sin embargo este concepto no recogido en la norma venía generando diferentes posiciones tanto para la Administración Tributara así como para el Tribunal fiscal por la incertidumbre que generaba como:

La RTF N.º 466-3-1997 y 01280-4-2017 en donde señala que:

Se tomarán en cuenta los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las Normas Internacionales de Contabilidad a efectos de reconocer los ingresos ya que las normas tributarias no habían previsto la definición de devengado. (Tribunal Fiscal, 1997)

### 1.1.3 Criterio Tributario

El 13 de setiembre del 2018 el gobierno de Martín Vizcarra publica el Decreto Legislativo N.º 1425 modificando el artículo 57º de la Ley del impuesto a la Renta, cuya entrada en vigencia era a partir del 1 de enero de 2019 cuya finalidad era de incorporar la definición de devengado para efectos del impuesto a la renta esto a fin de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes.

El decreto Legislativo N.º 1425 (2018) agrega un segundo párrafo a fin de poder establecer reglas generales y reglas particulares.

Dentro de las reglas generales se establece 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.

Al respecto sobre este párrafo podemos analizar que el legislador no ha establecido un concepto claro de devengado sino ha establecido criterios y/o reglas de imputación sobre el concepto general del devengo para el tema de ingresos que son:

1. Que se hayan producido los **hechos sustanciales** para su generación.

Si analizamos este criterio o regla de manera detallada, debemos saber que entendemos por hechos sustanciales? Existe una definición en la Ley que nos permita determinar que son hechos sustanciales.

Según Chumacero (2021) señala:

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

Este término es fundamental tenerlo claro ya que para la doctrina comparada no ha sido sencilla conceptualizarla y diversos autores tienen diferentes enfoques.

2. Que no esté sujeto a una **condición suspensiva** independientemente que se haya cobrado o pagado.

Tenemos otra regla o término carente de definición y para un mejor entendimiento debemos remitirnos al código civil, ya que el término de condición suspensiva podría darse en el caso de compra venta en planos, venta sujeta a prueba y/o conformidad.

Este término es necesario pueda ser esclarecida por el legislador porque una mala interpretación podría estar generando inseguridad jurídica a los contribuyentes por un mal manejo del concepto.

Antes del D.Leg. 1425 existen diversos pronunciamiento e informes sobre el principio del devengado el cual jugaba un papel fundamental para el reconocimiento de ingresos ya que marcaba las pautas de debían darse, en ese sentido el Tribunal Fiscal ha recogido el criterio de lo devengado enunciado en la Norma y en la Doctrina recogiendo de éstas los conceptos como reglas.

Y decía al no existir un concepto definido resulta pertinente que en el caso de reconocimiento de ingresos estos deben ser medidos de manera confiable ya que nuestro análisis de la problemática parte desde una mala interpretación del concepto, concepto que actualmente ha sido definido por el legislador pero de manera doctrinaria.

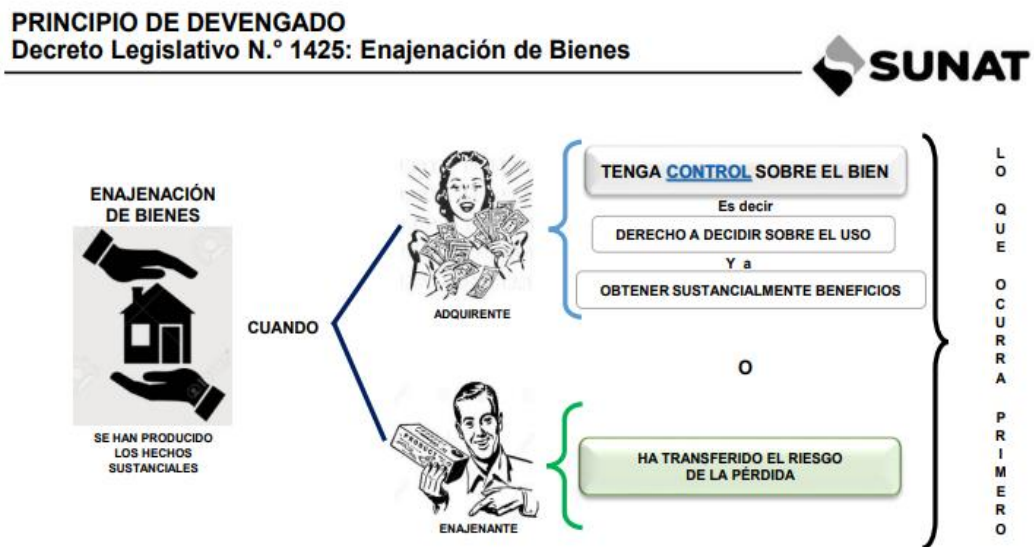
Por ello existen diversos especialistas tributarios que han emitido opinión sobre el concepto de devengado regulado en el decreto legislativo N.º 1425 que fuera de esclarecer el concepto solo ha generado una mayor incertidumbre en la definición del devengo ya que la inexistencia en la definición de varios conceptos mencionados en su segundo párrafo no han permitido una fácil interpretación.

Adicionalmente el Decreto Legislativo 1425 ha establecido reglas específicas para el caso de enajenación de bienes y prestación de servicios estableciendo en cada una de ellas términos importantes que es el “control” y el “riesgo” nuevos términos incorporados en el artículo 57º.

Ambos términos han sido recogidos de las normas contables (NIIF15) estableciendo en la segunda disposición complementaria Final del Decreto Legislativo 1425 para lo señalado al control de los bienes, señalando expresamente mientras está no se oponga a lo señalado en la Ley.

**Figura 1.1**

*Principio de Devengado: Enajenación de Bienes*



*Nota.* De *Nuevas Reglas en Materia Fiscal y su Impacto en las Empresas* (p. 3), por E. Cabezas T., 2018. ([https://orientacion.sunat.gob.pe/sites/default/files/inline-files/8temas\\_ir\\_devengado.pdf](https://orientacion.sunat.gob.pe/sites/default/files/inline-files/8temas_ir_devengado.pdf))

En lo relacionado a prestación de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo podemos observar que el legislador hace remisión expresa al párrafo 30 de la NIC 11 (derogado) en cuanto a los métodos para medir el grado de realización dejando abierto la posibilidad que el reglamento pueda aprobar otros métodos.

Para ello es necesario tener en cuenta que los métodos deben ser aplicados de manera uniforme a otras prestaciones similares y para variar el método se deberá comunicar a la Administración Tributaria dentro de los plazos que establece.



**Figura 1.2**

*Principio de Devengado: Prestación de Servicios – En el transcurso del tiempo*



*Nota. De Nuevas Reglas en Materia Fiscal y su Impacto en las Empresas (p. 3), por E. Cabezas T., 2018. ([https://orientacion.sunat.gob.pe/sites/default/files/inline-files/8temas\\_ir\\_devengado.pdf](https://orientacion.sunat.gob.pe/sites/default/files/inline-files/8temas_ir_devengado.pdf))*

**Figura 1.3**

*Principio de Devengado: Prestación de Servicios – De ejecución continuada*



*Nota. De Nuevas Reglas en Materia Fiscal y su Impacto en las Empresas (p. 4), por E. Cabezas T., 2018. ([https://orientacion.sunat.gob.pe/sites/default/files/inline-files/8temas\\_ir\\_devengado.pdf](https://orientacion.sunat.gob.pe/sites/default/files/inline-files/8temas_ir_devengado.pdf))*

Antes del D.Leg.1425 diversos pronunciamientos de SUNAT no han sido uniformes cuando se han querido referir a la definición del devengado, las Resoluciones del Tribunal Fiscal resolvían las apelaciones sobre el tema tomando en algunos casos el concepto de devengado contable, en otros casos el llamado jurídico o tributario,

generando mayores dudas de interpretación, actualmente no existe mucha jurisprudencia que haya analizado el “nuevo” concepto de devengado recogido en la LIR Art.57 para el Sector Construcción.

## **1.2 La Economía Peruana en el Sector Construcción**

En su reciente publicación N.º 59 del 19 de agosto de 2022 en sus notas de Estudios del Banco Central de Reserva del Perú el Producto Bruto Interno (PBI) creció 3.4 por ciento interanual en Junio.

A esa fecha el sector construcción a nivel de todos los sectores representa un 6.7%, porcentaje no tan significativo a diferencia de los demás sectores como Servicios (50.3%), Manufactura (12.6%), Minería e Hidrocarburos (11.5%), Comercio (10.5%), entre otros.

Sin embargo a esa fecha el sector construcción aumentó 6%, por el mayor consumo interno de cemento y mayor avance físico de obras. Respecto a mayo el sector construcción creció en 4% y esto se dio por el consumo interno de cemento y el gobierno nacional realizó inversiones para el avance de obras públicas.

Durante la pandemia el gremio empresarial destacó la importancia del sector construcción cuyo aporte económico fue significativo para el PBI nacional, sin embargo los proyectos aún se encuentran paralizados por la gran incertidumbre política que se viene generando.

**Tabla 1.1***Sector Construcción*

**Cuadro 18**  
**Sector Construcción**  
(Var. % respecto 12 meses)

	Peso 2021	2022				
		I Trim.	Abr.	May.	Jun.	II Trim.
<b>Construcción</b>	100,0	-0,5	4,9	0,2	6,0	3,7
<u>Consumo Interno de Cemento</u>	77,1	1,3	6,4	1,7	2,3	3,4
Despachos Locales de Cemento	72,7	4,3	11,4	7,0	5,2	7,7
<i>Del cual:</i>						
- Unacem	33,9	10,5	13,7	13,4	14,4	13,8
- Pacasmayo	17,8	-5,3	5,7	-0,8	-6,2	-0,7
- Yura Y C. Sur	14,6	15,3	20,3	8,1	8,2	12,0
Importaciones	4,4	-46,5	-59,6	-64,7	-50,1	-59,0
<u>Avance de obras</u>	22,9	-9,9	0,3	-5,3	21,4	4,9

*Nota.* De *Notas de estudios del BCRP* (p. 15), por Banco Central de Reserva del Perú, 2022  
(<https://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Notas-Estudios/2022/nota-de-estudios-59-2022.pdf>)

**1.3 Recaudación Tributaria en el Sector Construcción**

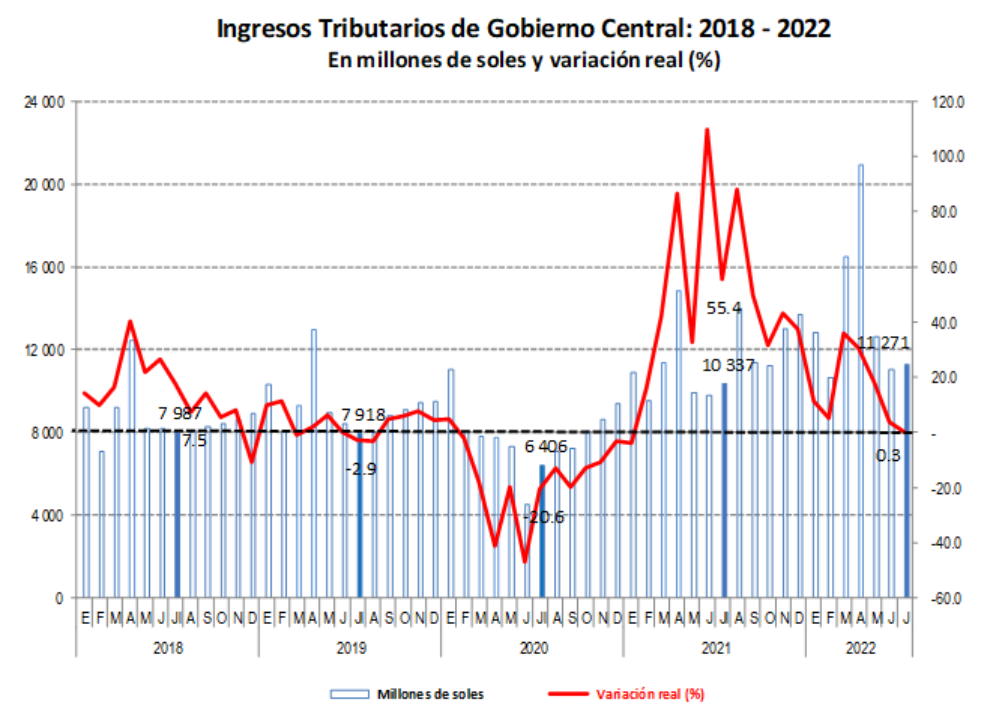
En Julio 2022 según las estadísticas e informes de la administración tributaria los ingresos del Gobierno Central se incrementaron en S/. 11 271 millones, es decir la actividad económica viene recuperándose de manera positiva.

Así mismo en Julio las importaciones registrar un incremento de 23,5%; sin embargo la recaudación de tributos aduaneros fue compensado por un menor tipo de cambio (-0,9%).

Los tributos internos cayeron considerablemente -3,6%; mientras que los tributos aduaneros se incrementaron 1,4%. Las devoluciones de impuestos descendieron 15,2%. En julio disminuyó El Impuesto a la Renta recaudado en 6,9% y hubo un aumento del Impuesto General a las Ventas de 4,5%.

**Figura 1.4**

*Ingresos Tributarios de Gobierno Central: 2018-2022*



*Nota.* De *Ingresos Tributarios del Gobierno Central: setiembre 2022*, por Superintendencia Nacional de Administración Tributaria [SUNAT], s.f. (<https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/index.html>)

Según el IEDEP (Instituto de Economía y Desarrollo Empresarial de la Cámara de Comercio de Lima) la recaudación tributaria durante los primeros seis meses del año 2021 había superado los S/ 34,000 millones. A medida que los sectores económicos se reactivaban se recuperaba el nivel de impuestos.

**Tabla 1.2**

*Tributos Internos recaudados según sectores*

**Tributos internos recaudados según sectores en el 1S 2019-2021**  
**(miles de soles)**

Sector/ peso en la recaudación	IS-2019	IS-2020	IS-2021
Agropecuario (1.2%)	617.1	496.9	702.8
Pesca (0.5%)	341.8	96.9	300.9
Minería e Hidrocarburos(16.8%)	6,092.8	3,977.2	9,689.7
Manufactura (15.8%)	7,675.4	6,184.7	9,070.5
Construcción (6.4%)	3,366.0	2,325.3	3,660.5
Comercio (16.8%)	7,988.0	6,116.2	9,649.2
Otros Servicios (42.5%)	25,562.0	22,806.1	24,482.1
<b>Total impuestos internos</b>	<b>51,643.1</b>	<b>42,003.3</b>	<b>57,555.9</b>

*Nota.* De ¿Cuáles fueron los sectores económicos que más aportaron a la recaudación tributaria?, 2021, *RPP Noticias* (<https://rpp.pe/economia/economia/cuales-fueron-los-sectores-economicos-que-mas-aportaron-a-la-recaudacion-tributaria-noticia-1350713>)

## **1.4 Contratos de Construcción**

### **1.4.1 Contrato de Construcción – Doctrina**

Para el diccionario de la Real Academia española el término “**construcción**” es la acción efecto de construir, es decir la palabra construir se refiere a fabricar, edificar, hacer una nueva planta, una obra de arquitectura o ingeniería, un monumento o en general cualquier obra pública.

### **1.4.2 Contrato de Construcción – Código civil**

El código civil señala:

**Artículo 1771.-** el Contrato de construcción se denomina contrato de obra y que el contratista se obliga a hacer una obra determinada y el comitente a pagarle una retribución.

Es decir según nuestro código civil solo establece características, básicamente formalidades que deben darse a efectos de establecer cuando nos encontramos ante un contrato de construcción sin relacionar los demás aspectos materia de análisis.

### 1.4.3 Contrato de Construcción – Aspecto Tributario

El artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas en su inciso f) define el concepto de contrato de construcción como es aquel por el que se acuerda la realización de las actividades señaladas en el inciso d), siendo éstas todas las actividades calificadas como tal en la clasificación internacional industrial uniforme de las Naciones Unidas, lo cual calificaría en técnica legislativa como una norma de referencia.

El clasificador Internacional Industrial Uniforme (CIU) que es una norma de referencia elaborada por las Naciones Unidas tiene como finalidad uniformizar criterios de clasificación de todas las actividades económicas a nivel mundial.

**Tabla 1.3**

*Estructura de la CIU Revisión 4*

Sección F Construcción			
División	Grupo	Clase	Descripción
<b>41</b>			<b>Construcción de edificios</b>
	410	4100	Construcción de edificios
<b>42</b>			<b>Obras de Ingeniería civil</b>
	421	4210	Construcción de carreteras y vías de ferrocarril
	422	4220	Construcción de proyectos de servicio público
	429	4290	Construcción de otras obras de Ingeniería civil
<b>43</b>			<b>Actividades especializadas de construcción</b>
	431		Demolición y preparación del terreno
		4311	Demolición
		4312	Preparación del terreno
	432		Instalaciones eléctricas y de fontanería y otras instalaciones para obras de construcción
		4321	Instalaciones eléctricas
		4322	Instalaciones de fontanería, calefacción y aire acondicionado
		4329	Otras instalaciones para obras de construcción
	433	4330	Terminación y acabado de edificios
	439	4390	Otras actividades especializadas de construcción

*Nota.* De *Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIU)* (p. 27), por Instituto Nacional de Estadística e Informática [INEI], 2010  
([https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/1015084/8\\_CIURevisionIV.pdf](https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/1015084/8_CIURevisionIV.pdf))

En la Ley del Impuesto a la renta (en adelante LIR) no se ha definido el término construcción, pero si ha establecido un procedimiento especial para efectos de

la determinación de la Renta de las Empresas constructoras y **similares** un procedimiento especial, regulado en el artículo 63 de la Ley y Artículo 36 del reglamento para los pagos a cuenta mensuales de las empresas del sector construcción.

Como vemos al no existir conceptos básicos en la Ley del Impuesto a la Renta esto genera muchos vacíos de interpretación, porque suele muchas veces encontrarnos bajo operaciones de contrato de construcción y estos pueden ser recogidos como prestación de servicio generando un inadecuado tratamiento de las operaciones.

#### **1.4.4 Contrato de Construcción – Aspecto Contable**

Desde el punto de vista contable, hasta diciembre del 2018 los contratos de construcción se encontraban regulados por la NIC N.º 11.

El párrafo 3 de la NIC 11(Derogado) señala los contratos de construcción pueden ser:

- **Contrato de precio fijo:** las partes acuerdan un precio fijo, en caso de incremento están pueden ser revisadas y/o modificadas.
- **Contrato de margen sobre el coste:** Es aquel en donde se establece un margen porcentual o una cantidad fija sobre los costos satisfechos reembolsable al contratista.

Así mismo los contratos de construcción podían agruparse y/o segmentarse de tres maneras: por separado, único o como un activo adicional.

Los diferentes párrafos que establecía la NIC 11 han permitido establecer el tratamiento contable de los ingresos ordinarios y los costos pudiendo identificar los importes inicialmente acordados y los ingresos distintos o determinados posteriormente como podía darse modificaciones, reclamaciones o incentivos.

El párrafo 30 de la NIC 11 menciona sobre el grado de realización en donde establece que puede ser determinado de diversas maneras para ello la empresa podía elegir el método que le brinde confiabilidad en la obra y/o proyecto a ejecutar lo cual nos brinda tres métodos.

**Tabla 1.4**

*Grado de Realización – Métodos*

<b>GRADO DE REALIZACION DE UN CONTRATO</b>		
Mediante la proporción de los costos del contrato incurridos en el trabajo	A través de la Inspección de los trabajos ejecutados	A través de la proporción física del contrato total ejecutado ya.
<b><u>Costo Total Incurrido</u></b> <b>Costo total Presupuestado</b>		

El grado de realización de un contrato es también denominado “Método del porcentaje o grado de avance (POC)” el cuál proporciona información útil del avance de las actividades en un determinado tiempo.

A modo de ilustración presentamos un caso práctico que nos permitir ver reconocimiento contable según la NIC 11 (Derogado) esto a fin de poder determinar la complejidad de la NIIF15 con el nuevo modelo de los 5 pasos.

Con la adopción de a NIIF 15 el reconocimiento de los ingresos por este tipo de operaciones se vuelve más complejo porque el modelo exige el cumplimiento de los cinco pasos, pasos que no son tan sencillos de medir y reconocer.

**Método del porcentaje de realización -Grado de Avance**

La empresa XYZ S.A. es una constructora que se encarga de realizar obras públicas y privadas, ha realizado un contrato a precio fijo por la suma de S/ 6 000,000.00, programada para 3 años. Los costos estimados de la empresa contratistas es de S/ 4,000,000.00.



**Tabla 1.5**

*Método del porcentaje de realización*

	S/	%
MONTO DEL CONTRATO	6,000,000	100%
COSTOS ESTIMADOS	-4,000,000	-66.67%
UTILIDAD	2,000,000	33.3%
ANTICIPO FACTURADO (10%)	600,000	

	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	TOTAL
COSTOS ACUMULADOS INCURRIDOS	A 1,500,000	2,500,000	4,000,000	4,000,000
COSTOS POR COMPLETAR	2,500,000	1,500,000	-	
TOTAL COSTO ESTIMADO	B 4,000,000	4,000,000	4,000,000	4,000,000
% Avance	A/B 37.50%	62.50%	100.00%	
FACTURACION	C 1,800,000	1,600,000	2,000,000	
VALORIZACIONES	D 1,800,000	1,700,000	1,900,000	
COBRANZAS	1,000,000	1,500,000	2,200,000	
INGRESOS POR GRADO DE AVANCE	2,250,000	3,750,000	6,000,000	
INGRESOS AÑO ACTUAL - FACTURACION	-1,800,000	-1,600,000	-2,000,000	
INGRESOS AÑO ACTUAL - SALDO DE VALORIZACIONES NC	C-D -	-100,000	100,000	
Ingresos acum año ant	-	-2,250,000	-3,750,000	
<b>INGRESOS DE OBRAS POR FACTURAR (+) (-)</b>	450,000.00	-200,000.00	350,000.00	

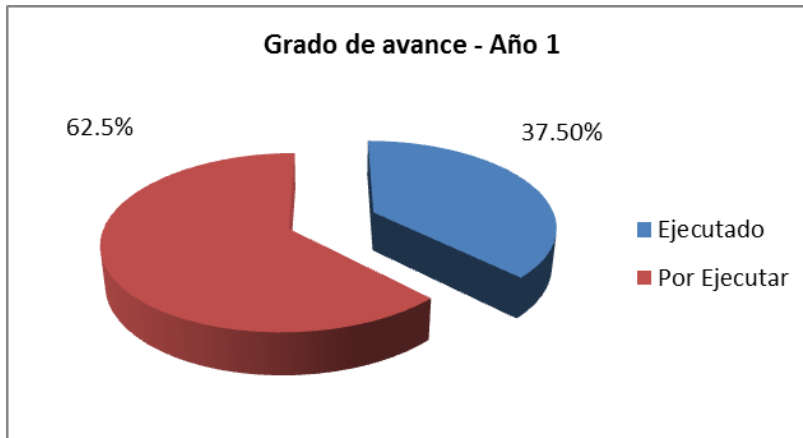
	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	TOTAL
<b>INGRESOS</b>	2,250,000	1,500,000	2,250,000	6,000,000
<b>COSTOS</b>	-1,500,000	-1,000,000	-1,500,000	-4,000,000
<b>MARGEN</b>	750,000	500,000	750,000	2,000,000
<b>% MARGEN</b>	33.333%	33.333%	33.333%	33.3%

Los costos estimado y ejecutados del 1er. Año

	2016	Costos	%
COSTOS ESTIMADOS		4,000,000.00	100.000
COSTOS EJECUTADOS	1,500,000.00	1,500,000.00	37.50%
COSTOS SIN EJECUTAR		2,500,000.00	62.50%

**Figura 1.5**

*Grado de avance – Año 1*



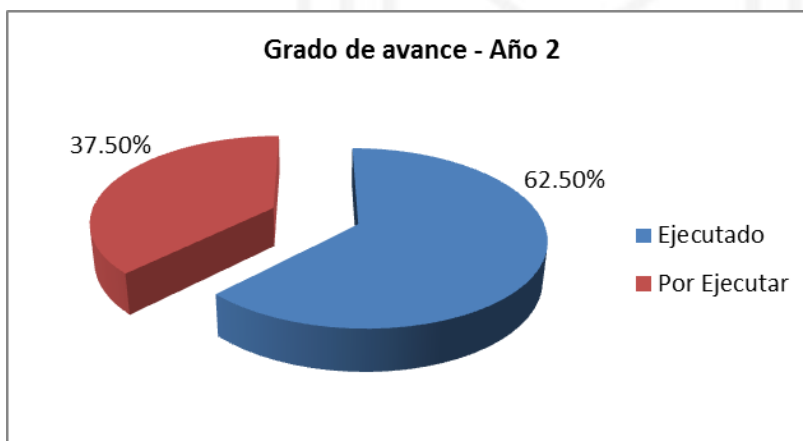
De acuerdo al gráfico mostramos el grado de avance del primer año es de 37.50% de lo programado en los 3 años, para los próximos dos años nos quedaría por construir 62.5%.

Los costos estimado y ejecutados del 2do. año

	2016	2017	Costos	%
COSTOS ESTIMADOS			4,000,000.00	100.00%
COSTOS EJECUTADOS	1,500,000.00	1,000,000.00	2,500,000.00	62.50%
COSTOS SIN EJECUTAR			1,500,000.00	37.50%

**Figura 1.6**

*Grado de avance – Año 2*



De acuerdo al gráfico podemos determinar que por el segundo año el grado de avance es de 62.5% de lo programado en los 3 años, para el último año nos quedaría 37.5%.

Los costos estimado y ejecutados del 3er. Año

	2016	2017	2018	Costos	%
COSTOS ESTIMADOS				4,000,000.00	100.00%
COSTOS EJECUTADOS	1,500,000.00	1,000,000.00	1,500,000.00	4,000,000.00	100.00%
COSTOS SIN EJECUTAR				-	0.00%

**Figura 1.7**

*Grado de avance – Año 3*



Según el gráfico podemos observar que para el tercer año se ha concluido con la construcción.

A continuación mostramos la dinámica contable para cada uno de los ejercicios.

**Tabla 1.6**

*Dinámica Contable - Estados Financieros*

**ESTADO DE SITUACION**  
Al 31 DE DICIEMBRE DEL XXXX

**ESTADO DE RESULTADO**  
Al 31 DE DICIEMBRE DEL XXXX

Descripción de transacción	ACTIVO				PASIVO				PATRIMONIO NETO	INGRESOS				GASTOS	UTILIDAD	
	Bancos	Fact x Cobrar	Valoriz x Fact	Defecto de costos por fact	Total Activo	Anticipos de clientes	Provedores	Ajustes	Total Pasivo	Resultados acumulados	Ventas x Facturación	Valorizac.	Ajuste exceso/defecto	Total Ingresos		Costo de Obra
Anticipo inicial según contrato	600,000					-600,000										
Facturación de trabajos		1,800,000									-1,800,000					
Compensación de factura x cobrar con anticipo		-600,000				600,000										
Cobranza de factura	1,000,000	-1,000,000														
Costos de obra incurridos							-1,500,000								1,500,000	
Valorización de trabajos			1,800,000									-1,800,000				
Aplicación de valorización en facturación			-1,800,000									1,800,000				
Ajuste NIC 11				450,000									-450,000			
Utilidad de la obra										-750,000						
<b>Saldo FINAL AÑO 1</b>	<b>1,600,000</b>	<b>200,000</b>	<b>-</b>	<b>450,000</b>	<b>2,250,000</b>	<b>-</b>	<b>-1,500,000</b>	<b>-</b>	<b>-1,500,000</b>	<b>-750,000</b>	<b>-1,800,000</b>	<b>-</b>	<b>-450,000</b>	<b>-2,250,000</b>	<b>1,500,000</b>	<b>-750,000</b>
Facturación de trabajos		1,600,000									-1,600,000					
Cobranza de factura	1,500,000	-1,500,000														
Valorización trabajos			1,700,000									-1,700,000				
Aplicación parcial de valorización en facturación			-1,600,000									1,600,000				
Costos de obra incurridos							-1,000,000								1,000,000	
Ajuste NIC 11								-200,000					200,000			
Utilidad de la obra										-500,000						
<b>Saldo FINAL AÑO 2</b>	<b>3,100,000</b>	<b>300,000</b>	<b>100,000</b>	<b>450,000</b>	<b>3,950,000</b>	<b>-</b>	<b>-2,500,000</b>	<b>-200,000</b>	<b>-2,700,000</b>	<b>-1,250,000</b>	<b>-1,600,000</b>	<b>-100,000</b>	<b>200,000</b>	<b>-1,500,000</b>	<b>1,000,000</b>	<b>-500,000</b>
Facturación de trabajos		2,000,000									-2,000,000					
Cobranza de factura	2,200,000	-2,200,000														
Valorización trabajos			1,900,000									-1,900,000				
Aplicación de valorización Feb en facturación			-2,000,000									2,000,000				
Costos de obra incurridos							-1,500,000								1,500,000	
Ajuste NIC 11				350,000									-350,000			
Utilidad de la obra										-750,000						
<b>Saldo FINAL AÑO 3</b>	<b>5,300,000</b>	<b>100,000</b>	<b>-</b>	<b>800,000</b>	<b>6,200,000</b>	<b>-</b>	<b>-4,000,000</b>	<b>-200,000</b>	<b>-4,200,000</b>	<b>-2,000,000</b>	<b>-2,000,000</b>	<b>100,000</b>	<b>-350,000</b>	<b>-2,250,000</b>	<b>1,500,000</b>	<b>-750,000</b>







Con la NIC 11 Los contratos de construcción para el tema del reconocimiento de ingresos era susceptible de alteraciones ya que los costos estimados no es un indicador exacto que brinde confiabilidad al momento de su reconocimiento, como hemos podido observar no siempre lo que se factura va alineados al reconocimiento del ingreso.

Para el sector construcción la manera de medir sus avances de obra es a través de valorizaciones que son estimaciones físicas que nos brindan indicadores. Sin embargo las valorizaciones suelen servir de sustento para la emisión de la factura que no es necesariamente exacto a lo ejecutado. Es por ello que se debe tener un control y seguimiento en los avances de obra a fin de evitar contingencias y/o diferimiento de ingresos.

Mostramos alguna Jurisprudencia en aplicación a la NIC 11.






**Tabla 1.7**

*Jurisprudencia de la NIC 11*

Jurisprudencia - NIC 11	Controversia	Posición	
RTF N° 01652-5-2004	Diferimiento de Ingresos provenientes de contrato de construcción a otro periodo tributario		No existe aprobación por parte del cliente de los trabajos ejecutados se hayan realizado en un solo ejercicio, la Administración no ha realizado acciones para determinar sobre base cierta la existencia de ingresos omitidos.
			Considera que el concepto de "devengo" supone la existencia y cumplimiento de hechos sustanciales. Existiendo diferencias entre los importes facturados y los contratados. Así mismo existiendo contradicción entre el acta de recepción final presentada de manera posterior.
			Declara Nula e Insubsistente una de ellas al no existir certeza razonable existiendo diferencias en las valorizaciones ejecutadas por lo que no habrían devengado.
RTF N° 08201-1-2020	Disminución indebida de los ingresos devengados en el ejercicio 2015		Se modificaron los fundamentos del reparo en la instancia de reclamación indicando que el método del porcentaje no es válido para efectos tributarios y en la resolución apelada indicó lo contrario, a partir del 5to. mes realizo una modificación en el coeficiente según lo señala el párrafo 25 de la NIC 11 y tributariamente se acogió al método b) del artículo 63.
			No existe sustento y veracidad sobre el método de reconocimiento de ingresos Método del porcentaje de Terminación (POC) que establece la NIC 11, no resulta válido para efectos tributarios no habiendo sustento sobre la disminución de los ingresos debiendo sustentar la naturaleza, origen y motivos de la disminución. Así como no lleva un control de sus costos a efectos de emplear el método de reconocimiento de ingresos.
			Mantiene el reparo al no sustentar debidamente la aplicación del método (POC) y su deducción y al incurrir en contradicción al señalar que la aplicación de dicho método no se ajusta lo regulado en el inciso b) del artículo 63 de la LIR.

(Continúa)

(Continuación)

RTF N° 00940-1-2021	Nulidad Disminución indebida de los ingresos devengados en el ejercicio 2015		Ampliar el pronunciamiento emitido en la RTF N° 08201-1-2020 referido a la nulidad del reparo por disminución de ingresos por construcción en aplicación al porcentaje de terminación (POC), por no tener atribución legal de reemplazar el método de reconocimiento de ingresos.
		SUNAT	N/A
			Declarar fundada la solicitud de ampliación sin embargo procede a emitir opinión sobre es deber de la recurrente optar por el método de reconocimiento de ingresos que mayor fiabilidad le otorgue y no es deber de la Administración, el cual no fue sustentado con información fiable que permita validar la veracidad de los elementos utilizados.
RTF N° 01393-1-2021	Cuestionamiento en la fehaciencia de los ingresos y costos del proyecto devengados en el 2015		Solicita que se reconozca los costos ejecutados de algunas partidas y valorizaciones del ejercicio 2015 y que la Administración determine la correcta deuda tributaria en base al principio de verdad material solicitando la revisión de periodos prescritos y no prescritos.
			Presenta inconsistencias en los documentos para acreditar los costos atribuibles en uno de los proyectos, existiendo discrepancia en la descripción del servicio y en las valorizaciones que se acompañan. No existiendo fehaciencia en los costos que se van a deducir.
			Confirma el reparo respecto del proyecto "Centro de Salud Picota" al encontrar inconsistencias en cada una de las valorizaciones observadas por la Administración tanto de fondo y forma.

## 1.5 Métodos aplicables para el reconocimiento de ingresos a nivel tributario

El Art. 63 de la Ley del Impuesto a la Renta establece dos literales para las empresas de dicho sector (construcción) y similares que deben acogerse.

El literal a) considerado el principio del percibido y el literal b) considerado como el principio del devengado.

La Ley del Impuesto a la Renta (2004) señala:

**Artículo 63°.-** Las empresas de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio gravable **deben** acogerse a uno de los siguientes métodos, sin perjuicio de los pagos a cuenta a que se encuentren obligados, en la forma que establezca el reglamento.

### 1.5.1 Literal a) del Art. 63 de la Ley del Impuesto a la Renta (Método de lo percibido)

La ley del Impuesto a la renta en el literal a) señala:

**Literal a) Artículo 63.-** Se puede asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculando para el total de la respectiva obra.

El método que establece este literal está en función a lo percibido por cada obra, es decir tiene que existir cobro para efectos de reconocer la renta bruta para ello es necesario obtener el porcentaje de ganancia bruta cuya fórmula lo establece el Art. 36 del reglamento.

El Artículo 36 del Reglamento establece ciertas reglas para efectos de los pagos a cuenta mensuales ampliando el término de importe cobrado por avance de obra.

A modo ilustración y partiendo con la información del caso en aplicación a la NIC 11 podemos analizar el impacto a nivel tributario con la opción del método a) del Art. 63 de Ley del Impuesto a la Renta - Método de lo percibido.

**Tabla 1.8**

*Aplicación del Método a) Art. 63 LIR*

TRATAMIENTO CONTABLE :	2016	2017	2018	Totales
COSTOS INCURRIDOS POR AÑO	1,500,000.00	1,000,000.00	1,500,000.00	<b>4,000,000.00</b>
PORCENTAJE DE GRADO DE AVANCE	<b>37.50%</b>	<b>25.00%</b>	<b>37.50%</b>	<b>100.00%</b>
A INGRESOS DEVENGADOS POR AÑO	2,250,000.00	1,500,000.00	2,250,000.00	<b>6,000,000.00</b>
B COSTOS DEVENGADOS POR AÑO	<b>1,500,000.00</b>	<b>1,000,000.00</b>	<b>1,500,000.00</b>	<b>4,000,000.00</b>
C UTILIDAD BRUTA CONTABLE (A-B) = C	<b>750,000.00</b>	<b>500,000.00</b>	<b>750,000.00</b>	<b>2,000,000.00</b>
D IMPORTES COBRADOS (INCLUYE ADELANTOS)	<b>2,400,000.00</b>	<b>1,600,000.00</b>	<b>2,000,000.00</b>	<b>6,000,000.00</b>

TRATAMIENTO TRIBUTARIO :			
PORCENTAJE DE GANANCIA BRUTA			
Valor total por cada obra-Costo presupuestado	<u>2,000,000</u>	<u>2,000,000</u>	<u>2,000,000</u>
Valor total pactado por dicha obra	6,000,000	6,000,000	6,000,000

% = E 

<b>33.33%</b>	<b>33.33%</b>	<b>33.33%</b>
---------------	---------------	---------------

**Tabla 1.9***Determinación Imp. a la Renta Diferido en Aplicación al Método a) Art. 63 LIR*

AÑO	% GANANCIA BRUTA	IMPORTE COBRADOS	RENDA BRUTA DEL EJERCICIO (D x E)	UTILIDAD BRUTA CONTABLE C	DIFERENCIA TEMPORAL	IMPUESTO RENTA DIFERIDO	TIPO
2016	33.33%	2,400,000.00	800,000.00	750,000.00	50,000.00	14,000.00	ACTIVO TRIBUT. DIFERIDO
2017	33.33%	1,600,000.00	533,333.33	500,000.00	33,333.33	9,833.33	ACTIVO TRIBUT. DIFERIDO
2018	33.33%	2,000,000.00	666,666.67	750,000.00	-83,333.33	-23,833.33	PASIVO TRIBUT. DIFERIDO
		6,000,000.00	2,000,000.00	2,000,000.00	-0.00	-	

Según el informe N.º 174-2013-SUNAT/4B0000 establece que bajo este método los adelantos de obra formarán parte de la renta bruta, no haciendo distinción si fueron ejecutados o no.

Como podemos observar al elegir el método a) que establece el Art.63 de la Ley del Impuesto a la Renta los adelantos de obra se encuentran incluidos dentro del cálculo de la determinación de la renta bruta, por lo que considero no sería favorable para las empresas optar por este método ya que muchas empresas de sector construcción por lo general trabajan bajo la modalidad de anticipos y/o adelantos que no necesariamente representan un avance de obra dentro del ejercicio.

### 1.5.2 Literal b) del Art. 63 de la Ley del Impuesto a la Renta (Método de lo Devengado)

La ley del Impuesto a la renta en el literal b) precisa:

**Literal b) Artículo 63.-** Considera que se puede asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo el “importe cobrado o por cobrar” por los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio comercial, los costos correspondientes a tales trabajos.



El artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta indica en caso de acogerse al inciso b) del artículo 63 de la Ley consideran como ingresos netos del mes, la suma de los importes cobrados y por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante dicho mes.

En el caso de obras que requieran la presentación de valorizaciones por la empresa constructora o similar se considerará como importe por cobrar el monto que resulte de efectuar una valorización de los trabajos ejecutados en el mes correspondiente.

Conforme lo establece las normas contables de contabilidad el reconocimiento de ingreso se tiene que evidenciar con la conformidad del cliente ya sea a través de valorizaciones o actas de conformidad.

El método que se adopte, deberá aplicarse uniformemente a todas las obras que ejecute la empresa. No podrá ser variado sin autorización de la Sunat, la que determinará a partir de qué año podrá efectuarse el cambio.



## **CAPÍTULO II: RECONOCIMIENTO DE INGRESO EN LOS CONTRATOS DE CONTRUCCION EN APLICACION DE LA NIIF 15**

En mayo de 2014 el IASB (International Accounting Standards Board) emitió la NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes); la NIIF 15 entro a reemplazar a la NIC 11- Contratos de construcción, NIC 18 – Reconocimiento de ingresos ordinarios, CINIIF 13, CINIIF 15, CINIIF 18 y SIC-31 reemplazando la mayoría de las normas y otras guías existentes.

Mediante Resolución N.º 003-2017-EF/30 el Consejo Normativo de Contabilidad oficializo la versión 2017, siendo obligatoria a partir del 1 de enero de 2018, postergando su aplicación a partir del 01 de enero del 2019 según resolución N.º 005-2017-EF/30 con algunas excepciones.

Para reconocer los ingresos en los contratos de construcción no es tan sencillo ya que al ser muchas veces de larga duración y difícil de poder ser medidos con confiabilidad, el reconocimiento de ingresos viene generando posibles contingencias tributarias en el momento de su reconocimiento.

Para ello es necesario realizar un análisis comparativo entre la NIC 11 (Derogado) y la NIIF 15 esto a fin de ver el impacto significativo a nivel contable que viene generando y va a generar en procesos de fiscalización para efectos del reconocimiento de los ingresos.

**Tabla 2.1**

*Cuadro comparativo de la NIC 11 y NIIF15*

	NIC11 (DEROGADO)	NIIF 15
<b>OBJETIVO</b>	Establecer el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción.	Establecer los principios que aplicara una entidad para presentar información útil de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente.
<b>ALCANCE</b>	Se aplicará para la contabilización de los contratos de construcción, en los estados financieros de los contratistas.	Se aplicará a todos los contratos con clientes, con algunas excepciones que menciona la Norma en su párrafo 5.
<b>RECONOCIMIENTO</b>	Los ingresos deben ser reconocidos cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad con referencia al estado de realización.	El reconocimiento implica identificar el contrato en sus diferentes tipos, modificación del contrato, identificar las obligaciones de desempeño y evaluar las obligaciones de cada una de ellas.
<b>MEDICIÓN</b>	Se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir, entando afectada por diversas incertidumbres.	Para una correcta medición primero se debe determinar el precio de la transacción, asignar el precio a cada una de las obligaciones de desempeño para finalmente realizar cambios en el precio si este lo requiere.
<b>COSTOS DEL CONTRATO</b>	Los costos del contrato deben comprender los costos que se relacionan: a) directamente con el contrato específico. b) Con la actividad de contratación en general y pueden ser imputados al contrato específico. c) Otros que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato.	Para determinar los costos del contrato se debe cumplir con los siguientes criterios: a) Los costos se relacionen directamente con el contrato. b) Los costos generan o mejoran los recursos de la entidad. c) Se espera recuperar los costos.
<b>PRESENTACIÓN</b>	Se presentara ingresos y costos en función al grado de avance.	Cuando una de las partes de un contrato haya cumplido, una entidad presentará el contrato en el estado de situación financiera como un Activo del contrato o un Pasivo del contrato.
<b>METODOS</b>	a) La Proporción de los costos del contrato incurridos en el tiempo. b) Inspección de los trabajos ejecutados. c) La proporción físico del contrato total ejecutado.	Para medir el progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño tenemos : a) Método de producto. b) Método de recursos.

*Nota.* International Accounting Standards Committee Foundation (2014a, 2014b)

Como podemos observar la NIIF 15 es un modelo más integral en el que permite un confiable reconocimiento de ingresos más a detalle a través del modelo de los 5 pasos donde una de las nuevas terminologías a utilizar como “obligaciones de desempeño” juega un papel primordial para determinar el momento en que se deben reconocer los ingresos.

Resulta incongruente lo establecido en el Decreto Legislativo 1425 en aplicación a la NIIF 15 ya que la finalidad de la norma es a través de sus dos métodos medir el avance o grado de avance mediante el modelo de los 5 pagos mientras que el legislador ha incorporado los métodos que establecía la NIC 11 párrafo 30 (Derogado).

Hoy en día no tenemos informes o jurisprudencia relacionada al nuevo concepto de devengado en aplicación a la NIIF 15 que permita esclarecer la posición que adoptará la Administración ante futuras fiscalizaciones, sin embargo hoy en día las empresas del sector se ven con mayor incertidumbre tanto a nivel contable y tributario, contable por la complejidad del modelo y tributario porque no expresa definiciones claras que permita realizar un correcto reconocimiento de ingresos en materia tributaria.

## **2.1 Aplicación de la NIIF 15 para el reconocimiento de Ingresos**

La NIIF 15 establece un nuevo modelo de reconocimiento de ingresos más riguroso ya que a través de 5 pasos busca lograr el cumplimiento de las obligaciones de desempeño ante los clientes.

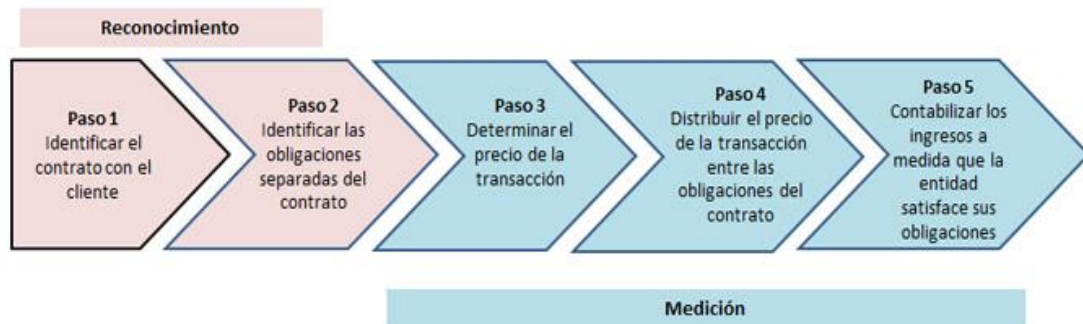
La finalidad de esta norma es de establecer principios claros sobre cuándo y qué cantidad deben ser reconocidos los ingresos. Existe algunos autores que mencionan que La NIIF 15 se aleja del proceso de ganancias y su enfoque es más a nivel de activos y pasivos es decir una medición al estado de situación esto es a través de un nuevo termino incorporado en ella que es la transferencia del “**control**”.

El impacto que ha tenido para su adopción ha generado y viene generando problemas a nivel contable por su complejidad de la terminología que ella aplica.

## 2.2 Etapas para el Reconocimiento de Ingresos según NIIF 15

**Figura 2.1**

*NIIF 15 Modelo de los 5 pasos*



*Nota.* De “¿Cómo se reconocen los Ingresos? Las IRFS 15 sobre reconocimiento de ingresos”, por M. Benito Fuentes, 2016. *Revista digital*. (<http://acef.cef.es/ifrs-reconocimiento-ingresos.html>)

### 2.2.1 Etapa 1: Identificar el contrato con el cliente

La primera etapa que establece este nuevo modelo y que es punto de partida es identificar claramente el contrato con el cliente a efectos de establecer los bienes y servicios que deben ser brindados, para ello las partes deben haber aprobado los términos y condiciones en cuanto a obligaciones, derechos y condiciones de pago.

Para ello resulta necesario saber que un contrato es un acuerdo entre dos o más partes, estos se pueden dar por escrito, orales o pueden darse de otros modos de acuerdo a las prácticas que opte la empresa

Uno de los criterios más importantes en esta etapa y quizás difícil de poder evaluar es el riesgo crediticio del cliente, este riesgo es susceptible que suframos una pérdida ante el incumplimiento de pago por parte del cliente.

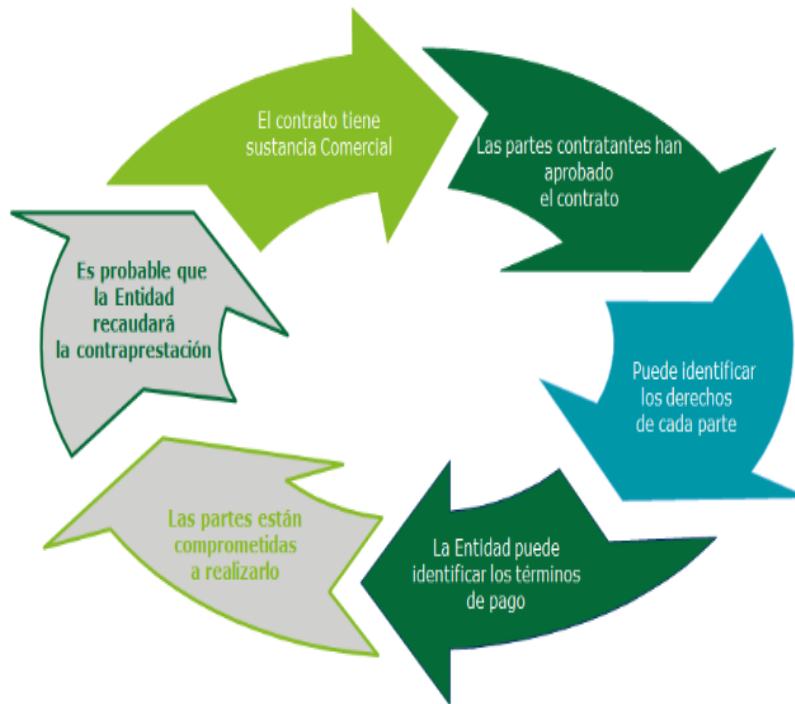
Así mismo la norma ha establecido que el contrato puede tener modificaciones y para ello si el precio es diferente y existe incorporación y/o retiro de productos similares se contabilizará como un contrato separado.

## Figura 2.2

### Paso 1: Identificar el contrato con el cliente

#### Paso 1: Identificar el contrato con el cliente

La NIIF 15 aplica solo cuando todos los siguientes criterios se cumplen:



*Nota.* De Devengado contable y tributario (NIIF 15 VS D.L. N.º 1425), por O. Zavaleta Maza. (<https://blog.khipu.edu.pe/contabilidad/2020/02/02/devengado-contable-y-tributario-niif-15-vs-d-l-no-1425/>)

#### 2.2.2 Etapa 2: Identificar las obligaciones de desempeño

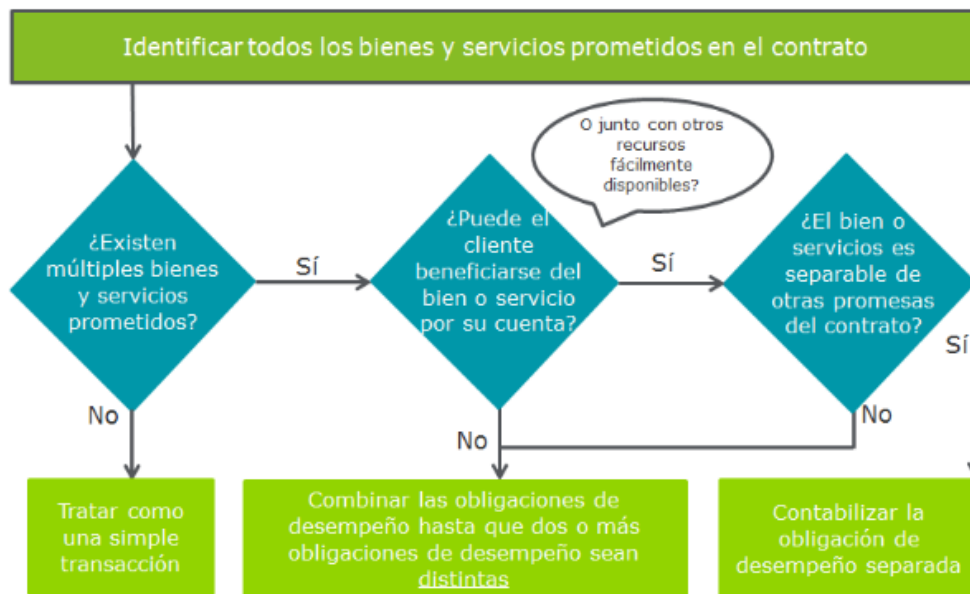
En esta etapa la norma aplica un nuevo término llamado “**obligación de desempeño**” el cual juega un papel importante y es considerado como el pilar fundamental para el tema del reconocimiento de ingresos, definirlo no es tan sencillo ya que a solo término podríamos decir que una obligación de desempeño es una promesa de transferir un bien o un servicio.

Pero estos bienes o servicios puede formar parte de un conjunto de servicio comprometidos es necesario que estos puedan ser identificables y medidos de manera individual y si en caso estos no puedan ser medidos la norma permite su agruparlos y tratarlos como uno solo siempre y cuando esto compartan características similares.

**Figura 2.3**

*Paso 2: Identificar obligaciones de desempeño por separado*

**Paso 2: Identificar obligaciones de desempeño por separado ("segregar el contrato")**



*Nota.* De Devengado contable y tributario (NIIF 15 VS D.L. N.º 1425), por O. Zavaleta Maza. (<https://blog.khipu.edu.pe/contabilidad/2020/02/02/devengado-contable-y-tributario-niif-15-vs-d-l-no-1425/>)

**2.2.3 Etapa 3: Determinar el precio de transacción**

En esta etapa consiste en determinar el precio de la transacción es algo que quizás podemos pensar que lo podemos medir fácilmente porque ya está negociado en el contrato pero no suele ser tan sencillo en caso de obras de gran envergadura en donde muchas veces se pueden presentar adendas al contrato que puedan alterar sustancialmente el precio inicial acordado.

El precio de la transacción se materializa por lo que la entidad espera tener derecho a cambio de la transferencia de bienes o servicios pactados en el contrato.

#### **2.2.4 Etapa 4: Asignar el precio de transacción a las obligaciones de desempeño separadas**

Como lo mencionamos en la etapa 2, la obligación de desempeño estará sujeta al cumplimiento del contrato es decir si se han establecido plazos y estos se vienen cumpliendo podríamos medir el precio de los entregables, en el caso de proyectos de gran envergadura medir una obligación de desempeño resulta muy complicado ya que por lo general esto se puede determinar los niveles de avance y obra y la medición de los grados de avance.

El objetivo de este paso es que la entidad distribuya el precio de la transacción por cada obligación de desempeño por un importe que represente la parte de la contraprestación. Para ello la norma plantea distintas metodologías como:

- Precio relativo de venta independiente, bajo este método se signa un precio al valor de desempeño como si fuera proporcionada independientemente a un tercero.

#### **2.2.5 Etapa 5: Reconocer los ingresos ordinarios cuando la entidad satisfaga la obligación de desempeño**

En esta etapa se reconocerá los ingresos cuando se satisfaga las obligaciones de desempeño midiendo el progreso a lo largo del tiempo usando un método uniforme para cada obligación, o en un momento determinado para ello la empresa ha transferido la posesión física del activo, tiene derecho a exigir su pago, tiene aceptación por parte del cliente y el cliente tiene la titularidad legal del activo ya que tiene los riesgos y beneficios del mismo.

En esta etapa podemos decir que se reconocerán los ingresos cuando el cliente tiene el “control” de ese activo.



# **CAPÍTULO III: CONTROVERSIA DEL CONCEPTO DE DEVENGADO (DECRETO LEGISLATIVO 1425) EN APLICACIÓN A LA NIIF 15**

Luego de haber analizado los diversos conceptos bajo diferentes enfoques nos permite dar opinión sobre cada uno de ellos a fin de poder encontrar alternativas de solución para la problemática que cada una de ellas viene generando a nivel tributario.

Como sabemos la NIIF 15 y el concepto de “devengado” regulado en el Decreto Legislativo 1425 para muchas empresas son de aplicación a partir del ejercicio 2019 coincidentemente ambas se vienen aplicando de manera conjunta a partir de ese ejercicio, la finalidad de incorporar el concepto de devengado es para que sirvan de manera conjunta determinar el reconocimiento de ingresos a fin de no generar contingencias tributarias al momento de su aplicación.

## **3.1 Existe un concepto claro de “devengado” Tributario?**

Para un confiable reconocimiento de ingresos a nivel tributario como punto de partida es conocer si el concepto de “devengado” ha sido claro para los fines, con la incorporación del Decreto Legislativo 1425 cuya finalidad era de establecer el concepto de “devengado” hasta ese momento inexistente en la norma ya que la Administración y el Tribunal fiscal recogían el concepto en las normas contables y en la doctrina.

Con el análisis hemos logrado determinar que el Decreto Legislativo 1425 no ha definido claramente el concepto de “devengado” y solo ha establecido reglas generales y específicas de manera doctrinaria tanto para enajenación de bienes como para prestación de servicios.

Esta supuesta definición no ha logrado esclarecer el concepto de devengado tributario porque aún existen muchos vacíos de interpretación y muy por el contrario hoy viene generando mucha incertidumbre al no existir remisión expresa de cada uno

de los nuevos términos dentro de sus reglas generales incorporados como: **“hechos sustanciales”**, **“condición suspensiva”**, entre otros.

Por ello considero que el legislador debería pronunciarse al respecto ya que al existir conceptos “no definidos” en la norma podría darse una mala interpretación de concepto generando inseguridad jurídica para los contribuyentes y se tendría que nuevamente remitir a la doctrina y a la jurisprudencia para esclarecerlo.

### **3.2 Como evidenciar un confiable reconocimiento de ingreso?**

Luego de haber analizado la NIC 11 (Derogado) y la adopción de la NIIF 15 con el modelo de los cinco pasos para determinar un correcto reconocimiento de los ingresos a través del cumplimiento de las “obligaciones de desempeño”, “control” y “riesgo” siendo términos nuevo que viene generando cierta incertidumbre para el sector construcción y los diversos sectores por la complejidad de cada uno de los pasos que se deben realizar el cual también han sido incorporados en el Decreto Legislativo 1425.

El tema de reconocimiento de ingresos para el sector construcción a nivel tributario tiene impactos significativos para los contribuyentes, sabemos que contablemente partimos de un contrato inicial que a medida que el proyecto se va ejecutando el contribuyente ira reconociendo los ingresos según las cláusulas contractuales que se haya establecido en el contrato, el problema a nivel contable es determinar una estimación razonable de los ingresos a través de sus métodos que la NIIF 15 establece.

Para ello considero que las empresas deben crear herramientas de medición y control más exactas conjuntamente con una implementación sistemática que permita reflejar con exactitud el grado de avance de los proyectos que se ejecutan. Tributariamente sabemos que el Decreto Legislativo 1425 a recogido parte de la terminología de las normas contables con ciertas excepciones induciendo a la generación de diferencias temporales ya que ha excluido las probabilidades y estimaciones conceptos incluidos en la NIIF15.

Por ello considero que el legislador debería revisar lo regulado en el Art.57 a fin de poder establecer reglas claras que permiten a los diferentes sectores un correcto

reconocimiento de ingresos sin tener limitaciones por vacíos que esta podría estar generando.

De acuerdo al Art.63° de la LIR las empresas constructoras pueden optar por el método que mayores beneficios le genere para fines tributarios ya que al no haberse previsto una formalidad para el acogimiento, los contribuyentes pueden hacerlo utilizando cualquier medio, dejando abierto la posibilidad de que contribuyente pueda ser cuestionada ante una mala aplicación del método elegido y podría ser sensible de alteraciones.

Si bien es cierto que el contribuyente opta por alguno de los métodos, la Ley Impuesto a la Renta no ha establecido método alguno que deba observarse debido a ello es que la información no es confiable por falta de controles.

Por ello considero que el legislador debería complementar lo regulado por el Art. 63° de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento (Art.36°) esto a fin de que los contribuyentes ante futuras fiscalizaciones puedan demostrar que su elección tiene sustento legal y su elección no pueda generar contingencias tributarios y/o reparos tributarios.

## CONCLUSIONES

De todo lo analizado en ambos aspectos contable y tributario hasta el momento podemos ver claramente que existen muchos vacíos de interpretación partiendo por el D. Leg. 1425 y el “concepto” de devengado que deberían ser revisado por el legislador a fin de poder minimizar las posibles contingencias tributarias que se podría generar ante un mal reconocimiento de ingreso ya que hasta el momento no ha solucionado la problemática que existía antes de su publicación.

La NIC 11(derogado) estaba alineado con el inciso b) del art.63 de la LIR en la que permite determinar la renta neta bajo el método de lo devengado, sin embargo tiene limitaciones en cuanto a la temporalidad aplicable solo a los contratos que sean a más de un ejercicio.

Con la NIIF15 los métodos aplicables a nivel contable no resultan ser tan sencillo para las empresas del sector ya que al ser necesario la identificación de las “obligaciones de desempeño” en cumplimiento al modelo de los 5 pasos, las empresas por desconocimiento podrían no estar reconociendo ingresos de manera oportuna generando Estados de Situación no reales.

Es claro que por la coyuntura y por el crecimiento de este sector la Administración Tributaria no ha logrado un alto nivel de recaudación, considero que no se han creado herramientas y/o medida de control para efectos de fiscalización a fin de facilitar una correcta veracidad en el reconocimiento de ingresos.

Actualmente no existe jurisprudencia que haya analizado el “nuevo” concepto de devengado en aplicación a la NIIF 15 para el sector construcción recogido en el Decreto Legislativo 1425 ya que los procesos de fiscalización en aplicación a la norma se darán en los próximos años generando mayor incertidumbre para los contribuyentes por una mala práctica de la norma.

## RECOMENDACIONES

El legislador debería esclarecer las definiciones de los términos que se han incorporado en el Art. 57° de la Ley del Impuesto a la Renta con el Decreto Legislativo 1425 ya que no ha permitido definir con exactitud el concepto de “devengo” y solo ha recogido términos de la doctrina que ya eran de aplicación y cuestionamiento.

Se debería analizar los métodos que establece el Art.63° de la Ley del Impuesto a la Renta considerada como un “beneficio tributario” para las empresas del sector construcción y similares, está no debería estar limitada por la temporalidad en su aplicación ya que considero que debería ser aplicable para todas las empresas del sector independientemente del tiempo en que los contratos de construcción se ejecuten.

A partir del 2019 con la adopción de la NIIF 15 se ha establecido nuevos lineamientos para el reconocimiento de ingresos que de alguna manera no son tan sencillos de aplicar por la complejidad de cada uno de los pasos que se debe aplicar. A fin de no generar contingencias tributarias para el sector la administración tributaria debería esclarecer a través de informes los nuevos conceptos recogidos en el Decreto Legislativo 1425 y si con ello se ha logrado minimizar las diferencias temporales que generaba en aplicación a la nueva norma (NIIF15).

## REFERENCIAS

- Alva Matteucci, M. (2016) Tratamiento Tributario de las empresas constructoras e inmobiliarias. *Actualidad Empresaria*.
- Banco Central de Reserva del Perú. (2022). Notas de estudios del BCRP. <https://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Notas-Estudios/2022/nota-de-estudios-59-2022.pdf>
- Benito Fuentes, M. (2016). “¿Cómo se reconocen los Ingresos? Las IRFS 15 sobre reconocimiento de ingresos” *Revista digital*. <http://acef.cef.es/ifrs-reconocimiento-ingresos.html>
- Bravo Cucci, J. (2003). La Renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad. *Cuadernos tributarios*.
- Cabezas T., E. (2018). *Nuevas Reglas en Materia Fiscal y su Impacto en las Empresas*. [https://orientacion.sunat.gob.pe/sites/default/files/inline-files/8temas\\_ir\\_devengado.pdf](https://orientacion.sunat.gob.pe/sites/default/files/inline-files/8temas_ir_devengado.pdf)
- 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*, 26 de abril al sábado 15 de mayo.
- Presidencia de la República del Perú. (1984). Decreto Legislativo 295 de 1984. Código Civil. <https://img.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2020/03/C%C3%B3digo-civil-03.2020-LP.pdf>
- ¿Cuáles fueron los sectores económicos que más aportaron a la recaudación tributaria? (2021, 3 de agosto). *RPP Noticias*. <https://rpp.pe/economia/economia/cuales-fueron-los-sectores-economicos-que-mas-aportaron-a-la-recaudacion-tributaria-noticia-1350713>
- Deloitte. (2018). *Ingresos ordinarios provenientes de contratos con clients: Una guía para la NIIF 15*. [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pe/Documents/audit/Gu%C3%ADa%20Implementaci%C3%B3n%20IFRS%202015%20\(2018\).pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pe/Documents/audit/Gu%C3%ADa%20Implementaci%C3%B3n%20IFRS%202015%20(2018).pdf)
- Devengado Contable y Tributario (NIIF 15 VS D.L. N.º 1425) (2020). <https://blog.khipu.edu.pe/contabilidad/2020/02/02/devengado-contable-y-tributario-niif-15-vs-d-l-no-1425/>
- Exposición de Motivos. (2018). Decreto Legislativo 1425. Proyecto de Decreto Legislativo que modifica la Ley del impuesto a la Renta ley. <https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2018/Setiembre/13/EXP-DL-1425.pdf>
- Gamba Valega, C. (2012). *Reserva de ley y normas contables. Breves apuntes para una polémica*. Thomson Reuters.

- Hirache Flores, L. (2013). “Costo o Gasto devengado en el 2012, facturado en el 2013” *Actualidad Empresarial*, 271.
- Instituto Nacional de Estadística e Informática. (2010). *Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU)*.  
[https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/1015084/8\\_CIIURevisionIV.pdf](https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/1015084/8_CIIURevisionIV.pdf)
- International Accounting Standards Committee Foundation. (2014a). *Norma Internacional de Contabilidad 11*.  
[https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publicacion/normas\\_internacionales/11\\_NIC.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publicacion/normas_internacionales/11_NIC.pdf)
- International Accounting Standards Committee Foundation. (2014b). *Norma Internacional de Contabilidad 15*.  
[https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publicacion/normas\\_internacionales/15\\_NIIF15\\_2014\\_v12112014.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publicacion/normas_internacionales/15_NIIF15_2014_v12112014.pdf)
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (1999). Decreto Supremo 055-99-EF del 15 de abril de 1999. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.  
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/fdetalle.pdf>
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2002). Decreto Supremo 233-2022-EF del 6 de octubre del 2022. Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.  
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.pdf>
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2004). Decreto Supremo 179-2004-EF del 8 de diciembre del 2004. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.pdf>
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. Consejo Normativo de Contabilidad. (2014). Resolución 055-2014-EF/30.  
[https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publicacion/resoluciones/055\\_2014EF30.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publicacion/resoluciones/055_2014EF30.pdf)
- Ministerio de Economía y Finanzas. Consejo Normativo de Contabilidad. (2017). Resolución 003-2017-EF/10. <https://www.mef.gob.pe/es/consejo-normativo-de-contabilidad/resoluciones-cnc/16340-resolucion-de-consejo-normativo-de-contabilidad-n-003-2017-ef-30/file>
- Ministerio de Economía y Finanzas. Consejo Normativo de Contabilidad. (2017). Resolución 005-2017-EF/10. <https://www.mef.gob.pe/es/consejo-normativo-de-contabilidad/resoluciones-cnc/17039-resolucion-de-consejo-normativo-de-contabilidad-n-005-2017-ef-30/file>
- Mur, M. (2002). Criterio de lo devengado en el Impuesto a la Renta. *Jornadas Nacionales de Tributación IFA Grupo Peruano*. VII, 1-34.  
[https://www.ifaperu.org/uploads/articles/18\\_01\\_CT27\\_MMV.pdf](https://www.ifaperu.org/uploads/articles/18_01_CT27_MMV.pdf)

- Oscanoa Ponce, B., & Levano Huamaccto, R. (2021). Aspectos contables y tributarios del devengo bajo el alcance de la legislación tributaria peruana. *Quipukamayoc*, 29(60), 73-80.
- Presidencia de la República del Perú. (2004). Decreto Legislativo 774. Ley del Impuesto a la Renta. [http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa\\_libre/main.asp](http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp)
- Presidencia de la República del Perú. (2018). Decreto Legislativo 1425 de 2018. Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta. [https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016\\_2021/Decretos/Legislativos/2018/DL142520180917.pdf](https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016_2021/Decretos/Legislativos/2018/DL142520180917.pdf)
- Reig, E. (1970). *El Impuesto a los réditos. Estudio teórico del gravamen argentino dentro de la categoría general de Impuesto* (5.<sup>a</sup> ed.), Contabilidad Moderna.
- Reig, E. (1998). *Impuesto a las ganancias* (9.<sup>a</sup> ed.). Ediciones Machi.
- Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. (s.f.). Ingresos Tributarios del Gobierno Central: setiembre 2022. <https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/index.html>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2013). Informe 174-2013/SUNAT. <https://e-consulta.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i174-2013.pdf>
- Tribunal Fiscal. (1997). Resolución 466-3-1997. Lima. [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/1997/3/1997\\_3\\_0466.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1997/3/1997_3_0466.pdf)
- Tribunal Fiscal. (1998). Resolución 01280-4-2017. Lima. [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/1998/3/1998\\_3\\_01280\\_4\\_2017.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1998/3/1998_3_01280_4_2017.pdf)
- Tribunal Fiscal. (2004). Resolución 1652-5-2004. La Libertad. [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)
- Tribunal Fiscal. (2006). Resolución 02812-2-2006. Lima. [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2006/2/2006\\_2\\_02812.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/2/2006_2_02812.pdf)
- Tribunal Fiscal. (2013). Resolución 00940-1-2021. Lima. [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2021/1/2021\\_1\\_00940\\_1\\_2021.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/1/2021_1_00940_1_2021.pdf)
- Tribunal Fiscal. (2013). Resolución 01393-1-2021. Lima. [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2021/1/2021\\_1\\_01393.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/1/2021_1_01393.pdf)



Tribunal Fiscal. (2020). Resolución 08201-1-2020. Lima.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2020/1/2020\\_1\\_08201.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/1/2020_1_08201.pdf)

Zavaleta Maza, O. (2020, 2 de febrero). Devengado contable y tributario (niif 15 vs d.l.

n° 1425). <https://blog.khipu.edu.pe/contabilidad/2020/02/02/devengado-contable-y-tributario-niif-15-vs-d-l-no-1425/>



# Implicancias Tributarias en la Medicion del Reconocimiento de Ingresos

## INFORME DE ORIGINALIDAD

12%

INDICE DE SIMILITUD

13%

FUENTES DE INTERNET

6%

PUBLICACIONES

11%

TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

## FUENTES PRIMARIAS

1	Submitted to Universidad Cesar Vallejo Trabajo del estudiante	2%
2	Submitted to Universidad de Lima Trabajo del estudiante	1%
3	hdl.handle.net Fuente de Internet	1%
4	es.scribd.com Fuente de Internet	1%
5	ramirezcontabilidad.com Fuente de Internet	1%
6	blog.pucp.edu.pe Fuente de Internet	1%
7	www.coursehero.com Fuente de Internet	1%
8	repositorioacademico.upc.edu.pe Fuente de Internet	1%
9	upc.aws.openrepository.com Fuente de Internet	