

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



RECONOCIMIENTO DEL INGRESO EN LA VENTA DE VEHICULOS PARA LAS EMPRESAS AUTOMOTRICES

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

Marco Antonio Ruiz Olaya

Código 20052370

Lima – Perú

Marzo de 2016





**RECONOCIMIENTO DEL INGRESO EN
LA VENTA DE VEHICULOS PARA LAS
EMPRESAS AUTOMOTRICES**

TABLA DE CONTENIDO

CAPÍTULO I: RECONOCIMIENTO DEL INGRESO SEGÚN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA AUTOMOTRIZ.....	3
1.1. Posición de la Administración Tributaria.....	4
1.2. Posición de la Automotriz	13
CAPÍTULO II: DISCREPANCIAS DE POSICIONES ENTRE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y LA AUTOMOTRIZ.....	16
2.1. Criterio contable del devengado a efectos tributarios.....	16
2.1.1. La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes	17
2.1.2. La entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos.....	23
2.1.3. El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.....	21
2.1.4. Sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.....	21
2.1.5. Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.....	22
2.2. Criterio contable del devengado a efectos tributarios	23
2.2.1. La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes	24
2.2.2. La entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos.	27
2.2.3. El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.....	32
2.2.4. Sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.....	28

2.2.5. Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.....	29
2.3. Pronunciamientos del Tribunal Fiscal	30
CONCLUSIONES	36
RECOMENDACIONES	37
REFERENCIAS	38
BIBLIOGRAFÍA	39



INTRODUCCIÓN

Corresponde a un trabajo de investigación importante para aclarar algunas dudas que tenemos como contribuyentes del sector automotriz.

Se entiende por automotriz, aquella empresa comercializadora de vehículos automotores, que importa y vende vehículos a clientes finales y concesionarios autorizados en el Perú.

Los clientes manifiestan su decisión de adquirir alguno de los vehículos ofrecidos y firman un contrato de compra venta donde indican las características del vehículo a ser adquirido.

Luego el cliente realiza el pago total del vehículo y la entrega de los documentos para iniciar el trámite de placas, inscripción en Registros Públicos y el Servicio de Administración Tributaria. Existen muchos casos que la automotriz reciba el pago de la venta del vehículo en un ejercicio fiscal pero sea entregado este bien en el ejercicio siguiente. ¿En qué ejercicio reconocemos el ingreso?

En la actualidad hay diversas opiniones respecto al reconocimiento de ingresos en diferentes sectores económicos, tanto en el aspecto contable como tributario.

Respecto a la industria automotriz, tema de este trabajo de investigación existen discrepancias en el reconocimiento del ingreso para la venta de vehículos, para las empresas automotrices se concreta cuando se traslada el los riesgos, beneficios y propiedades al cliente pero para la Administración Tributaria es cuando el cliente otorga de manera escrita los poderes a la empresa automotriz para la inscripción del vehículo y trámites de placas en Registro Público.

Si bien es cierto que ambas entidades (la Administración Tributaria y la empresa automotriz) se basan sobre el principio del devengado que indica el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y también en la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias, pero cada uno aplica el reconocimiento del ingreso en tiempos distintos. La Administración Tributaria anticipa el ingreso, con ello la obligación a tributar el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría y los pagos a cuenta mensuales de dicho Impuesto. La empresa automotriz reconoce los ingresos después.

En el negocio automotriz ambos momentos (otorgamiento de poderes y entrega del vehículo) pueden existir un lapso de tiempo entre tres semanas a veinte semanas, es decir las ventas realizadas en los últimos meses de cada año ocurre que la Administración Tributaria reconoce el ingreso en ese año cuando la automotriz lo realiza cuando en los primeros meses siguientes.

Esta posición de la Administración Tributaria se ha dado a conocer en los últimos años de fiscalización que ha desarrollado a diversas empresas del sector automotriz, originando con ello reclamos ante esta entidad Supervisora y en algunos casos se encuentra en proceso de apelación ante el Tribunal Fiscal.

Producto de las fiscalizaciones de este tema existen millones de ingresos que la Administración Tributaria está reparando, determinando tributo omitido del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, multas e intereses del pago a cuenta de este impuesto.

Es por ello que hemos visto conveniente este tema para investigar, ante dos posiciones diferentes de reconocimiento del ingreso.

Para esto analizaremos el artículo 57 del Impuesto a la Renta, NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias, Resoluciones del Tribunal Fiscal, Informes de la Administración Tributaria y definiciones de algunos reconocidos tributaristas, para luego terminar con las conclusiones del presente trabajo de investigación.

Es muy importante ello porque hasta el momento la legislación tributaria no ha definido el Devengado en el caso de los Ingresos, creemos que es conveniente que el legislador precise este término para evitar estas discrepancias.

CAPÍTULO I: RECONOCIMIENTO DEL INGRESO SEGÚN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA AUTOMOTRIZ

Tanto para la Administración Tributaria como para la empresa automotriz revisaremos el principio de lo devengado, basándonos en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual señala lo siguiente:

“A los efectos de esta Ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

(...)

Las rentas de las personas jurídicas se considerarán del ejercicio gravable en que cierra su ejercicio comercial. De igual forma, las rentas provenientes de empresas unipersonales serán imputadas por el propietario al ejercicio gravable en el que cierra el ejercicio comercial.

(...)”.

Ambas entidades también se basan en el párrafo 14 de la NIC 18, indica que:

“Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los Estados Financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes.

b) La entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos.

c) El importe de los ingresos ordinarios puede ser medido con fiabilidad.

d) Es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.

e) Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción, pueden ser medidos con fiabilidad.”

1.1 Posición de la Administración Tributaria

En todo este subcapítulo mencionaremos los argumentos de la Administración Tributaria sobre este tema, finalizando en definir en el devengamiento de los ingresos en la venta de vehículos, es decir en el reconocimiento de estos ingresos.

El principio del devengado no ha sido definido en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su reglamento, en dicho artículo sólo comenta que los ingresos considerados renta de primera categoría generada por las personas físicas y las rentas de tercera categoría generadas por las empresas se consideran producidas en el ejercicio comercial que se devengan.

Es importante definir qué entendemos por “Devengado” para determinar en qué momento o cuándo, se deben reconocer los ingresos como obtenidos.

García Mullín (1980) manifiesta que los ingresos devengan con la sola existencia de un derecho o título a percibir la renta, independiente de que sea exigible o no; tratándose de gastos, el criterio de lo devengado se aplica considerándoseles imputables cuando nace la obligación tributaria de pagarlos, aunque no se haya pagado ni sean exigibles. (p. 46).

Reig (2001) señala que el “ingreso devengado es, entonces, todo aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina. Además, deben de cumplir las siguientes características:

1. Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del rédito o gasto:
2. Requiere que el derecho de ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente
3. No requiere actual exigibilidad o determinación o fijación el término preciso para el pago, ya que puede ser obligación a plazo y de monto no determinado” (p. 212)

Con este último autor la Administración Tributaria podría indicar que jurídicamente, el concepto del devengado requiere que exista únicamente una disponibilidad jurídica, pero no efectiva de la renta.

Como el principio de lo Devengado no ha sido definido por la norma tributaria, entonces debemos acudir de manera supletoria, a las normas contables, como a las Normas Internacionales de Contabilidad con la finalidad de encontrar la definición de Devengado, para aplicar este principio en este tema de investigación.

El Tribunal Fiscal menciona que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio del Devengado, con la finalidad de establecer en qué momento deben imputarse los ingresos a un determinado ejercicio.

El concepto de devengado es desarrollado en el Marco Conceptual para la Preparación y Preparación de los Estados Financieros, en la NIC 1 Presentación de Estados Financieros e igualmente en la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias que complementa dicho principio estableciendo los criterios para el reconocimiento de ingresos.

Estas normas contables están dirigidas para la elaboración de los Estados Financieros de las empresas obligadas a llevar contabilidad completa, por ello se aplica para la imputación de los ingresos y gastos del ejercicio, ambos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o pagan, mostrándose en los libros contables y los estados financieros.

El Plan Contable General Empresarial reconoce que el principio de Devengado es fundamental para el cumplimiento adecuado de la Contabilidad. Además, señala que las variaciones patrimoniales que se deben considerar para crear el resultado económico,

son las que corresponden a un ejercicio al margen si fue cobrado o pagado durante dicho ejercicio.

La NIC 18 precisa que el proceso de evaluación cuándo una empresa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas de tipo significativos, que implica la propiedad, para la Administración Tributaria indica que en la mayoría de los casos la transferencia de los riesgos y ventajas de propiedad sí coincide con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador; pero pueden existir circunstancias en las que dichos tiempos no coincidan.

De acuerdo al párrafo 16 de la NIC 18 señala que:

“Si la empresa retiene, de forma significativa, riesgos de la propiedad, la transacción no será una venta y por tanto no se reconocerán los ingresos ordinarios. Una empresa puede retener riesgos significativos de diferentes formas. Ejemplos de situaciones en las que la empresa puede conservar riesgos y ventajas significativos, correspondientes a la propiedad, son los siguientes:

- (a) cuando la empresa asume obligaciones derivadas del funcionamiento insatisfactorio de los productos, que no entran en las condiciones normales de garantía;
- (b) cuando la recepción de los ingresos ordinarios de una determinada venta es de naturaleza contingente porque depende de la obtención, por parte del comprador, de ingresos ordinarios derivados de la venta posterior de los bienes;
- (c) cuando los bienes se venden junto con la instalación de los mismos y la instalación es una parte sustancial del contrato, que aún no ha sido completada por parte de la empresa; y
- (d) cuando el comprador, en virtud de una condición pactada en el contrato, tiene el derecho de rescindir la operación y la empresa tiene incertidumbre acerca de la posibilidad de que esto ocurra.”

La Administración Tributaria comenta que la automotriz debe acreditar que en la venta de vehículos no puede reconocer los ingresos porque estos bienes se hayan sujetos al cumplimiento de alguna condición necesaria que imposibilite tener derecho a los beneficios derivados de dichos ingresos por ejemplo como tener que asumir obligaciones

por mal funcionamiento o que el ingreso tenga que estar supeditado a que el comprador realice una venta posterior o que la venta se encuentre relacionada a procesos de instalación estableciendo una parte sustancial del contrato, según la Administración Tributaria esto no sucede en este tema de investigación.

La Administración menciona el informe N° 085-2009-SUNAT/2B0000 donde indica que los ingresos se consideran devengados cuando se cumplan con todas las condiciones del párrafo 14 de la NIC 18.

Además, comenta la Carta N° 086-2013-SUNAT/20000, como respuesta a una consulta de la Cámara de Comercio e Industria Peruano Japonesa sobre cuándo se debe reconocer el ingreso derivado de la transferencia de propiedad de vehículos nuevos para efectos del Impuesto a la Renta. En dicha respuesta señala que en este caso el ingreso se deberá reconocer en la oportunidad en la cual se cumplan con todas las condiciones establecidas en el párrafo 14 de la NIC 18, en ese momento se entenderá devengado el ingreso.

A continuación, comentaremos las consideraciones jurídicas que la Administración ha analizado sobre la transferencia de propiedad de bienes muebles.

En el artículo 947° del Código Civil indica que: “La transferencia de propiedad de una cosa mueble determinada se efectúa con la tradición a su acreedor, salvo disposición legal diferente”.

El artículo 901° del Código Civil establece que: “La tradición se realiza mediante la entrega del bien a quien debe recibirlo o a la persona designada por él o por la Ley y con las formalidades que ésta establece”.

Asimismo, el artículo 902° del mencionado Código señala que:

“La tradición se considera realizada:

- 1.- Cuando cambia el título posesorio de quien está poseyendo.
- 2.- Cuando se transfiere el bien que está en poder de un tercero. En este caso, la tradición produce efecto en cuanto al tercero sólo desde que es comunicada por escrito.”

La Administración comenta, con estos artículos, que sí se puede apreciar que para el caso de los bienes muebles, la tradición constituye el único medio para transferir la propiedad, salvo disposición legal diferente; no habiéndose hallado ninguna otra normal

legal que considere un momento diferente a la tradición en el caso de bienes. Tratándose de los vehículos la transferencia de propiedad se consuma con la tradición al adquirente.

La Administración entiende que la tradición se lleva a cabo mediante la doble actividad física de dar y recibir corporalmente el bien. Es decir, la tradición es la entrega o desplazamiento del bien con la intención de trasladar el derecho que tiene una persona de transferir el derecho que se tiene y el otro de adquirir tal derecho, el resultado de la tradición es la transmisión del derecho que se transfiere, habiendo dos modos de realizarla: real, es decir física, consiste en la entrega efectiva del bien a la persona que debe recibirla y la ficta, es decir cuando opera un cambio de título posesorio de quien está poseyendo.

La Administración usa el término “constituto posesorio”, es decir si el propietario de un bien, como poseedor absoluto, lo enajena a un tercero, pero continúa como poseedor inmediato, no se requiere que dicho propietario entregue el bien al adquirente y que éste se lo devuelva, pero a título poseedor inmediato, permaneciendo el antiguo propietario con la posesión del bien, en este momento la tradición es ficticia.

Menciona a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12214-4-2007, de observancia obligatoria, señala que el “constituto posesorio”, es de tipo tradición ficta, es decir que el transferente conserve la posesión del bien vendido pero bajo otro título, si al inicio poseía como propietario, ahora será como arrendatario, usufructo, depositario u otro, en otras palabras, se presenta una posesión continua del anterior propietario y que no es necesaria la entrega del bien al nuevo propietario porque sólo se concretaría para que éste regresara a entregar el bien materia de transferencia al primero con la finalidad que lo mantenga bajo el nuevo título.

Agrega que, en el “constituto posesorio” no hay transferencia de posesión del bien pero sí de la propiedad, es decir se transmite la propiedad, sin necesidad de entregar el bien.

La Administración Tributaria afirma que la transferencia de propiedad de un vehículo se genera no solo con el desplazamiento o entrega real del bien sino también con la tradición ficta en cualquiera de sus modos.

Adiciona, para la venta de vehículos de las automotrices, por la cual se ha cancelado al cien por ciento y el cliente ha pactado para que la automotriz realice los

trámites administrativos para la obtención de la tarjeta de propiedad y las placas, afirma que con esto se ha concretado la transferencia de propiedad en la modalidad de “constituto posesorio”.

También señala que cuando un comprador encarga a una automotriz para que en su representación celebre o actúe actos jurídicos como la inscripción en los Registros Públicos la obtención de placas y tarjeta de propiedad, corresponde a un contrato de Mandato con Representación.

En el artículo 1790° del Código Civil define Mandato como la obligación de un sujeto denominado mandatario, de ejecutar uno o más actos jurídicos por cuenta y en interés de un tercero, llamado mandante. Los actos jurídicos puede ser compraventa, dar o recibir un mutuo, inscripción en Registro Públicos u obtener una hipoteca.

En el artículo 1806° del Código Civil comenta que el Mandato con representación otorgado por el mandante al mandatario se manifiesta a través de un poder que tiene la facultad de representación que le otorga uno a otro. En otros artículos señala que una persona denominada el representante celebra actos jurídicos en nombre y representación de otra persona, generando derechos y obligaciones.

El Mandato con representación es un contrato que implica un acto unilateral del mandante, persona que otorga un poder a un tercero para que actúe a nombre de éste. El mandatario se obliga a verificar los actos jurídicos en nombre de otro mediante el apoderamiento que proviene de un poder.

Como el apoderado es también mandatario, se encuentra forzado a actuar por cuenta e interés del mandante, además debe hacerlos en nombre de éste.

El artículo 164° del Código Civil menciona que: “El representante está obligado a expresar en todos los actos que celebre que procede a nombre de su representante y si fueres requerido, a acreditar sus facultades.”

Después de estas definiciones jurídicas la Administración afirma para el tema de investigación que en este caso el propietario del bien ha enajenado al comprador el vehículo, pero unilateralmente el comprador y propietario del bien, a través de un poder, no recibe el bien transferido sino que permanece como poseedor inmediato de la automotriz hasta la finalización de los actos jurídicos que el comprador y propietario le ha encomendado la posesión del vehículo del antiguo propietario (automotriz) lo ejerce

solo en calidad de tenedor del bien, reconociendo que el comprador es el dueño del vehículo sin poder gozar de los atributos de la propiedad como usar, disfrutar, reivindicar y disponer del vehículo, porque dichos atributos fueron transferidos al nuevo comprador, lo cual implica que físicamente no tiene el bien.

Cuando se realiza los trámites ante la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos (SUNARP) para la inscripción del vehículo, solicitan la primera inscripción de este bien, es decir la Inmatriculación que la automotriz realiza el trámite, mediante poder, acredite el dominio del bien solicitando la presentación del comprobante de pago de dicha compra además de la constancia de cancelación del comprador.

La Administración señala que la automotriz no conserva riesgos ni ventajas asociados a la propiedad, porque al momento de la venta del bien cancelaron la totalidad, de tal manera que dicha venta y el pago no se encuentran condicionados a un consecuencia posterior, respecto a la existencia de algún siniestro que el vehículo pudiera ocurrir en el poder de la automotriz y que serían asumidos por el transferente, se entiende que la asume en calidad de poseedor inmediato no como propietario porque se ha comprometido frente al nuevo propietario a cuidar el bien ajeno. Además, el transferente no conserva ninguna ventaja al vehículo porque la propiedad solo puede ser ejecutada por el nuevo adquirente.

La Administración sostiene que después de culminar los trámites administrativos de inscripción y placas en Registros Públicos la automotriz entrega efectivamente el vehículo al adquirente, no puede transferir la propiedad, solo dar en posesión del bien al adquirente para su uso. Al momento de entregar el bien éste ya se encuentra inscrito en Registros Públicos a favor del adquirente, por lo que el poseedor inmediato (automotriz) no puede transferir la propiedad al adquirente un vehículo que está en SUNARP a favor de éste.

La Administración aclara que la autorización que otorga el comprador a la automotriz para la inscripción en SUNARP prueba que el vehículo no era de la empresa y lo retiene como poseedor inmediato en forma temporal para realizar las gestiones de inmatriculación. Los poderes que otorga el comprador a la automotriz para los trámites demuestran que el comprador tenía las facultades que posee todo propietario.

Hace mención a la Resolución N° 863-2008-SUNARP-TR-L donde indica que la transferencia de propiedad del bien mueble se produce con la tradición a su acreedor, excepto disposición legal diferente por lo tanto dicha transferencia se produce extra registralmente.

Además, en el artículo 11° del Reglamento de Inscripciones del Registro de Propiedad Vehicular manifiesta que, si la automotriz hubiera transferido la propiedad sobre el vehículo antes de solicitar su inscripción, la inmatriculación se extenderá a favor de quien acredite ser el último adquirente. Además, se deberá presentar documentos que acredite el dominio del vehículo. La inscripción registral es declarativa y no es requisito constitutivo de la transferencia de propiedad.

En el inciso a) del artículo 12 del Reglamento señala que cuando el vehículo ha sido adquirido de una automotriz, el derecho de propiedad del último adquirente, para extender la inmatriculación a su favor se certificará mediante la presentación del comprobante de pago por dicha compra, además de la constancia de cancelación o acta notarial.

La Administración concluye que en el aspecto registral se reconoce que se transfirió la propiedad del vehículo antes de la inscripción en Registros Públicos, esta gestión es solo declarativo y la inscripción no transfiere el dominio del bien, sólo es para que el comprador pueda obtener su título ante terceros, en otras palabras, la transferencia de propiedad se entiende realizada desde que se produce la tradición ficticia en la modalidad de “constituto posesorio”.

La finalidad es determinar el devengamiento de los ingresos, es decir determinar el momento de la transferencia de ventajas y riesgos significativos de la propiedad.

La Administración comenta que, en el caso de la venta de bienes, el reconocimiento de los ingresos dependerá si la venta no está sujeta a ninguna restricción relacionada a la propiedad, tampoco que existan razones fuertes que consideren una cobrabilidad riesgosa y tampoco existan situaciones que impidan estimar confiablemente la correlación de ingresos y gastos.

Para el Impuesto a la Renta, el devengamiento de los ingresos en un ejercicio ocurrirá cuando se cumplan los requisitos de la NIC 18.

La Administración considera que comúnmente se transfiere los riesgos y ventajas significativas de la propiedad en el momento que ocurre la transferencia de propiedad o de titularidad legal o el traspaso de la posesión del comprador, pero entre las partes puede haber un acuerdo contractual, donde tales hechos pueden no coincidir en el tiempo.

Según la Administración, la NIC 18 no establece que para trasladar al comprador los riesgos y ventajas de tipo significativo de la propiedad de los bienes se haya transferido la titularidad legal o transferencia de propiedad de los bienes, esta norma acepta la existencia de casos que no coincidan y todavía la entidad retiene la titularidad legal de los bienes adquiridos por sus clientes, esto implica la conservación de una parte insignificantes de los riesgos de la propiedad que no debilita de reconocer los ingresos de acuerdo a la NIC 18.

La Resolución del Tribunal Fiscal N° 05398-8-2013 respecto a un caso de venta de concentrados acordaron que la retención de titularidad de los bienes vendidos hasta la fecha del pago provisional: “(...) el hecho de haber acordado que se retendría la titularidad legal de los concentrados hasta asegurar el pago provisional de éstos solo constituye la conservación insignificante de los riesgos derivados de la propiedad que no enerva la obligación de reconocer tales ingresos, (...)”.

En las cartas poder firmadas por el cliente autoriza a sus gestores (automotriz) el trámite de las placas físicas para cada vehículo, declaraciones de los clientes en la que se declara el uso de cada vehículo y autorización a la automotriz para el llenado del formato de Inmatriculación. Según la Administración con estos documentos la automotriz transfirió los riesgos y ventajas de tipo significativo de la propiedad, desde ese momento, los compradores efectuaron hechos que demuestran tener las ventajas de propiedad como solicitar la inscripción del vehículo en SUNARP autorizando a la automotriz a realizar estos trámites.

La Administración manifiesta que existe una ventaja significativa derivada de la propiedad: solicitar ante las autoridades la inscripción registral el vehículo comprado. Desde ese momento los compradores demuestran la adquisición del vehículo, por ejemplo, la obtención de pólizas de seguros vehiculares con la presentación del comprobante de pago.

Agrega que con esto se entiende cumplido el requisito de la transferencia al comprador de los riesgos y ventajas de tipo significativo derivado de la propiedad de los vehículos adquiridos en el momento de la firma de carta poder y documentos necesarios para el trámite de placas.

La automotriz, según la Administración, no conserva ninguna implicación de los vehículos vendidos respecto a la propiedad, tampoco retiene el control sobre estos bienes ni se ha retenido de forma significativa los riesgos de propiedad.

Agrega que, respecto a los requisitos de la NIC 18, los ingresos ordinarios por las ventas de vehículos que efectúa la automotriz pueden ser medidos con fiabilidad porque el valor razonable del vehículo está en los comprobantes de pago emitidos, los beneficios económicos son recibidos por la automotriz al haber adquirido los montos por la cancelación del bien, los costos pueden ser medidos confiablemente con los comprobantes de pagos del proveedor.

La Administración concluye que los ingresos por la venta de vehículos devengaron antes de la inscripción en SUNARP, es decir, con la autorización por parte de los compradores, en su representación la automotriz realiza el trámite de la inscripción; pues en la fecha de esta autorización no se solicitaba la entrega física del vehículo porque con el hecho de autorización se cumplió con los requisitos de la NIC 18. La transferencia de propiedad de los vehículos vendidos ha ocurrido antes de la inscripción registral, es decir con la autorización de los clientes para que en su representación la automotriz proceda con el trámite de inscripción ante la SUNARP.

1.2 Posición de la Automotriz

Consideramos necesario en primer lugar detallar el proceso de venta de vehículos de la automotriz:

- Una vez que el cliente selecciona el vehículo que desea adquirir, la automotriz emite una orden de pedido / nota de venta.
- El cliente abona el precio del vehículo e inmediatamente la automotriz emite el comprobante de pago (factura o boleta de venta) por el vehículo.

- El cliente firma cartas de poder para que se realicen los tramites a su nombre para la obtención de la placa, ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT) y Registros Públicos.
- La automotriz entrega las cartas a un tercero (tramitador) quien realiza los referidos trámites.
- Una vez que concluyen los trámites antes indicados (incluyendo la inscripción ante Registros Públicos), la automotriz entrega el vehículo al comprador.

Los siguientes documentos adjuntan para la presentación a Registros Públicos y Servicio de Administración Tributaria, cada uno firmado por el cliente:

- Formato de inmatriculación original.
- Ampliación del formato de inmatriculación.
- Carta poder original para trámite de placas.
- Carta poder SAT o carta de negación del trámite SAT.

La automotriz reconoce los ingresos por ventas de los vehículos con su entrega física y se respalda con el acta de entrega y firmada por el cliente. Reconocer los ingresos antes no se encuentra acorde a lo indicado en la NIC18.

La automotriz rechaza el comentario de la Administración que, esta entidad y los clientes han acordado que la transferencia de propiedad se efectuará en un momento diferente a la entrega de los vehículos, y además, la automotriz ha continuado como poseedor inmediato de los vehículos en condición de agente automotriz, con posterioridad a la transferencia de propiedad, hasta la culminación de los trámites administrativos correspondientes para la SUNARP.

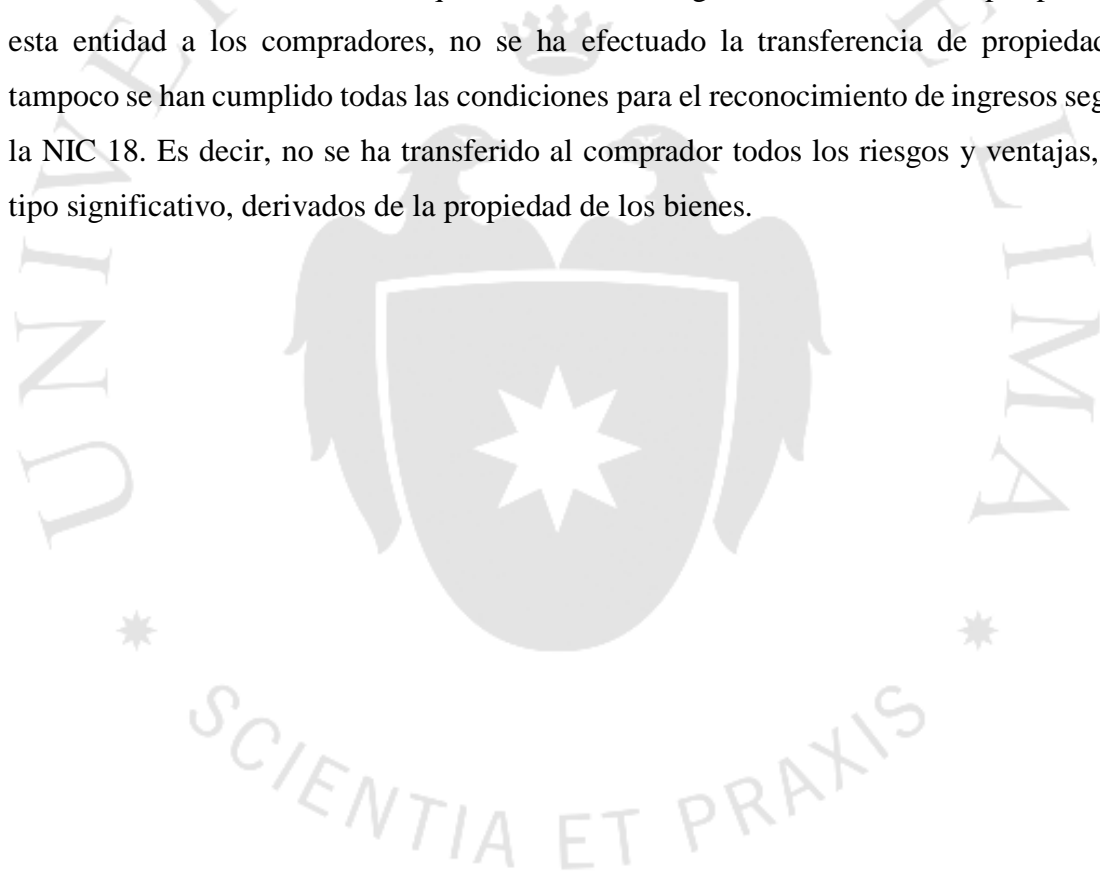
Agrega que, las partes no han pactado que la transferencia de la propiedad de los vehículos se conceda en un momento distinto a la entrega física. De los documentos mencionados no se desprende que la transferencia de propiedad se haya producido con prescindencia de la entrega del vehículo. No existe un pacto expreso por el supuesto

cambio de título posesorio que prescindiera de la entrega de los vehículos para la transferencia de propiedad.

El hecho que el cliente cancele la totalidad del precio tampoco no es suficiente para concluir que la transferencia de propiedad del vehículo se ha producido.

La automotriz, señala además que el acto del trámite para la obtención de placas e inscripción de los clientes en la SUNARP no es un argumento que pueda ser usado para definir si se ha transferido la propiedad de los vehículos. Esto tiene por objeto regular el procedimiento para realizar tal inscripción, pero no implica que la propiedad se haya transferido antes de la entrega física.

La automotriz confirma, que antes de la entrega física del vehículo, por parte de esta entidad a los compradores, no se ha efectuado la transferencia de propiedad y tampoco se han cumplido todas las condiciones para el reconocimiento de ingresos según la NIC 18. Es decir, no se ha transferido al comprador todos los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes.



CAPÍTULO II: DISCREPANCIAS DE POSICIONES ENTRE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y LA AUTOMOTRIZ

Según la Administración Tributaria a partir del recibimiento del pago, habría suficientes elementos para considerar que se habría producido una transferencia del riesgo de los vehículos y, por tanto, el devengo del ingreso.

De tal manera, la Administración Tributaria, en supuesta aplicación de la NIC 18 considera que existen elementos suficientes para considerar que ya se habrían cumplido las condiciones para que la automotriz reconozca el ingreso correspondiente a dichas ventas.

Analizaremos diferentes aspectos, criterios, para luego en el último capítulo de este trabajo de investigación lograr nuestras conclusiones y al final nuestras recomendaciones.

2.1 Criterio contable del devengado a efectos tributarios

Tanto a nivel doctrinario como a nivel jurisprudencial, a efectos de delimitar cuándo un determinado ingreso o gasto debe integrar parte de la base imponible del Impuesto a la Renta, el legislador tendrá necesariamente que remitirse a las normas contables puesto que no ha incorporado expresamente una definición del criterio de devengado.

La NIC 18 tiene como objetivo establecer el tratamiento contable de los ingresos que surgen de las actividades ordinarias de una entidad y cubre los ingresos de la mayor parte de actividades económicas, con ciertas excepciones como por ejemplo los ingresos de construcción que son cubiertos por la NIC 11 Contratos de Construcción. Los ingresos según la NIC 18 se reconocen cuando es probable que los beneficios económicos futuros relacionados con la transacción fluyan a la entidad y se pueden medir con confiabilidad.

Una de las características cualitativas que el Marco Conceptual contempla es la representación fidedigna de la realidad. Esta característica cualitativa de la información financiera requiere que las transacciones y demás eventos de la entidad se reconozcan

contablemente y se presenten en los estados financieros de acuerdo con su realidad económica independientemente de la forma legal. Este análisis se centra principalmente en establecer la realidad económica de la transacción, teniendo en cuenta además aspectos como las regulaciones legales locales y las prácticas del sector automotriz.

En el párrafo 22 del Marco Conceptual establece que sobre el devengado los efectos de las transacciones y otros hechos se reconocen cuando ocurren, y no cuando se cobran o paga.

Los ingresos por venta de bienes se reconocen cuando se cumplen todas las condiciones indicadas en el párrafo 14 de la NIC 18: A continuación, presentamos cada una de estas cinco condiciones y la evaluación si en la transacción planteada se puede afirmar que cada una de ellas se cumplen en su totalidad en el momento de la entrega física de los vehículos o en alguna fecha previa.

2.1.1 La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes

El análisis de la transferencia de los riesgos y beneficios del vehículo vendido establece uno de los aspectos más relevantes en la determinación de cuándo una entidad puede reconocer los ingresos en una venta.

En casi todos los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al cliente, así también lo indica el párrafo 15 de esta NIC. En pocos casos, la transferencia de riesgos y beneficios de la propiedad tendrá lugar en un momento diferente del correspondiente a la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión de los bienes.

Si la entidad retiene, de forma significativa, riesgos asociados a la propiedad del bien; la transacción no corresponderá a una venta y, por tanto, no se podrá reconocer los ingresos. Una entidad puede retener riesgos significativos de diferentes formas. Al ser este criterio uno de las más relevantes en la evaluación de lo apropiado o no de reconocer los ingresos por venta, la NIC 18 establece los siguientes ejemplos ilustrativos de situaciones donde una entidad conservaría riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de un bien.

- a) cuando la entidad asume obligaciones derivadas del funcionamiento insatisfactorio de los bienes, que no son parte de las condiciones normales de garantía;
- b) cuando la cobranza de los ingresos de una determinada venta depende de la venta posterior que el comprador haga del bien;
- c) cuando los productos son embarcados sujetos a una instalación y ésta es una parte significativa del contrato que aún no ha sido cumplida por parte de la entidad; y
- d) cuando el comprador posee el derecho de rescindir la transacción por una razón especificada en el contrato de venta y la entidad tiene incertidumbre acerca de la probabilidad de devolución.

Otros indicadores que los riesgos y beneficios no han sido transferidos son:

- El vendedor mantiene el riesgo de deterioro físico del bien.
- El comprador carece de esencia económica más allá de la que provee el vendedor.
- Existe duda significativa de las intenciones del comprador o de su capacidad para recibir los productos.
- El vendedor participa de los ingresos futuros que se deriven de una venta posterior del bien (en los casos que no se trate de simplemente una forma de pago contingente de la venta inicial).
- El vendedor tiene una opción de recompra a un precio fijo.

Es necesario analizar las responsabilidades y obligaciones que asumen las partes entre el momento del inicio de la transacción de venta y la entrega física de los bienes para determinar en qué momento sería apropiado registrar los ingresos por la venta de vehículos.

Es importante mencionar que los riesgos y beneficios se transfieren desde el momento en que la compradora se convierte en la "propietaria económica" del bien.

Utilizamos el término "propiedad económica" para distinguirlo del de "propiedad legal" porque pueden existir casos en los que la propiedad legal es transferida pero el vendedor retiene facultades sobre el bien y mantiene exposición a los riesgos vinculados a este que impiden afirmar que el comprador tenga posesión de los riesgos y beneficios del activo, en este momento, se afirmarí que el comprador no ha obtenido aún la "propiedad económica" del bien y no es posible que la automotriz reconozca los ingresos.

Conforme lo que señala la NIC 18, la transferencia de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de los vehículos (es decir la transferencia de la propiedad económica del bien) ocurriría en la medida que se cumplan los siguientes factores:

- a) Cuando el comprador obtenga el goce de los beneficios inherentes a la propiedad del vehículo, lo que se manifiesta cuando el comprador tiene posibilidad de disponer libremente del bien, es decir, cuando tenga el derecho de aprovechar su uso; y
- b) Cuando el comprador asuma los riesgos relacionados al vehículo, siendo el riesgo más distinguido el riesgo físico, expresado en que algún evento afecte físicamente al vehículo.

En el punto a) se presenta desde el momento en que la automotriz le ha entregado el vehículo al comprador, momento a partir del cual este asume el beneficio de uso, pudiendo a partir de dicha fecha, usarlo, venderlo, alquilarlo o cualquier otra forma de aprovechamiento de los beneficios de propiedad. El comprador está restringido a aprovechar los beneficios económicos del vehículo en fecha previa a su recepción física.

Además, en el punto b) sucede cuando el comprador empieza a asumir el riesgo de la destrucción o deterioro del vehículo lo que se da con la entrega física del vehículo. Previamente a esta entrega, la automotriz mantiene el riesgo físico del vehículo, es decir, cualquier eventualidad que afecte al vehículo (pérdida, daño, robo, entre otros) estaría siendo admitida por la automotriz. Si algún suceso de los mencionados ocurriera con el vehículo, la automotriz eventualmente asumiría ese perjuicio económico (al margen si ese perjuicio pudiera estar cubierta con una compañía de seguros).

Además, el comprador inicia la póliza de seguro para cubrir el vehículo cuando éste es recepcionado, momento que evidencia que antes a la entrega el comprador no estuvo expuesto al riesgo físico del bien.

Consideramos que los factores críticos que evidencian una transferencia de riesgos y beneficios se ven satisfechos con la entrega física del vehículo. Declarar que riesgos y beneficios significativos han sido transferidos al comprador en un momento previa a la entrega física carecería de sustento en la medida que ya sea al momento del pago, de entrega de los poderes o al momento de la inscripción en SUNARP el comprador no goza aún de la totalidad de beneficios del bien ni está expuesto a los riesgos significativos de la propiedad del bien.

2.1.2 La entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos.

Esta condición guarda estrecha relación con el control sobre el bien y mantiene un vínculo con el primer criterio de la transferencia de los riesgos y beneficios. Generalmente, retener un control en la gestión de los bienes vendidos acompañará el no haber transferido los riesgos y beneficios asociados con el bien, por dicha razón se considera que las condiciones 1 y 2 para reconocer la venta son en la mayoría de casos cumplidas al mismo tiempo.

Algunos indicadores de la implicación en la gestión o retención de control efectivos son:

- El vendedor puede controlar el precio de venta del futuro del bien.
- El vendedor es responsable de la gestión de los bienes con posterioridad a la venta
- Los aspectos económicos de la transacción hacen probable que el comprador devolverá los bienes al vendedor.
- El vendedor garantiza el retorno de la inversión al comprador o un retorno de la inversión durante un periodo significativo y

- El vendedor tiene control de la venta posterior del bien a un tercero (por ejemplo, el vendedor puede controlar el precio de venta, la oportunidad o el tercero en una reventa o alternativamente si puede prohibir la venta del bien).

Otros factores son el involucramiento continuo del vendedor en el desarrollo del bien, en su construcción, gestión o financiamiento u opciones de recompra a favor del vendedor.

La automotriz debe reconocer los ingresos cuando no conserva para ella ninguna implicación en la gestión de los vehículos vendidos ni retiene el control efectivo de éstos.

Conforme a lo anterior consideramos que los factores críticos que evidencian un control continuo de la automotriz con los vehículos se ven satisfechos con la entrega física del activo, debido a que en dicho momento la automotriz deja de estar involucrada con la gestión del vehículo. Anticipando a la entrega del bien, la automotriz retiene la gestión del activo en cuanto a los trámites que estos requieren y a su eventual cuidado.

2.1.3 El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.

Una entidad por lo general será capaz de realizar estimaciones confiables después de haber acordado el precio con el comprador. En este caso sí cumple, en la medida que existe un precio de venta acordado que inclusive es pagado de forma adelantada.

Esta condición se cumple tanto en la fecha de entrega del bien como en instantes previos.

2.1.4 Sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.

Los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados a la transacción fluyan a la entidad. En algunos casos, esto puede no ser probable hasta que se reciba la contraprestación o hasta que desaparezca la inseguridad. Por ejemplo, la probabilidad de recibir la contraprestación está condicionada si el banco le aprueba el crédito al comprador para responder al pago. Por

este caso, el reconocimiento de los ingresos podría diferirse hasta que desaparezca dicha incertidumbre. Cuando surge alguna inseguridad sobre el grado de recuperabilidad de los ingresos de actividades ordinarias, la cantidad incobrable o el cobro ha dejado de ser probable se procede a reconocer como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso inicialmente reconocido.

La finalidad de reconocimiento de ingresos es evitar que una entidad contabilice un ingreso y que luego en el mismo periodo reconozca una pérdida por una incobrabilidad.

En este caso la probabilidad de recibir los beneficios de la venta estaría cumplida por el hecho que los compradores cancelan desde el inicio del proceso de venta la totalidad, pero debemos examinar el nivel de certidumbre que esa recepción de fondos representa para la automotriz. Es importante evaluar las condiciones de venta de los vehículos.

En base a lo que se desprende del análisis legal de la operación, antes de la entrega física del vehículo, por ejemplo, en el momento de recepción del pago por el vehículo, la entrega de poderes o de la inscripción en SUNARP, no es posible afirmar que el comprador haya adquirido la propiedad legal del vehículo. Legalmente la transacción se perfecciona con la entrega del bien. Además, esto guarda solidez con las implicancias de una eventual anulación de la venta por parte del comprador. Es decir, previamente a la entrega física, el comprador podría a su propia voluntad anular la orden de compra y su perjuicio se limitaría a una penalidad del 30% del monto entregado al momento de la separación del vehículo señalado en la orden de compra. Posterior a la entrega física estas condiciones de anulación cambian de forma importante porque, salvo algún desperfecto de operación del bien, el comprador a su propia discreción no puede anular la venta.

Consideramos que previamente a la entrega del vehículo existe mayor incertidumbre que la transacción genere finalmente beneficios económicos. Sin embargo, con la entrega física, existe una seguridad de que los beneficios económicos de la venta se han atribuido incondicionalmente a la automotriz.

2.1.5 Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

Los ingresos de actividades ordinarias y los gastos o costos, relacionados con una misma operación, se reconocerán de forma concurrente, este proceso se denomina con el nombre de correlación de gastos con ingresos. Los gastos y otros costos a incurrir tras la entrega de los vehículos, podrán ser medidos con fiabilidad cuando las otras condiciones para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias hayan sido cumplidas. Los ingresos de actividades ordinarias no pueden reconocerse cuando los gastos correlacionados no puedan ser medidos con confiabilidad, en esos casos cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se contabilizará como un pasivo.

Esta condición se cumple tanto en la fecha de entrega del bien como en momentos previos.

Después de analizar las cinco condiciones de la NIC 18 para el reconocimiento de los ingresos, consideramos que éstas se cumplen de forma íntegra en el momento que la automotriz entrega los vehículos a los compradores, por lo tanto, consideramos que el tratamiento aplicado por la automotriz está en conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

2.2 Criterio contable del devengado a efectos tributarios

Tanto a nivel doctrinario como a nivel jurisprudencial, a efectos de delimitar cuándo un determinado ingreso o gasto debe integrar parte de la base imponible del Impuesto a la Renta, el legislador tendrá necesariamente que remitirse a las normas contables puesto que no ha incorporado expresamente una definición del criterio de devengado.

La NIC 18 tiene como objetivo establecer el tratamiento contable de los ingresos que surgen de las actividades ordinarias de una entidad y cubre los ingresos de la mayor parte de actividades económicas, con ciertas excepciones como por ejemplo los ingresos de construcción que son cubiertos por la NIC 11 Contratos de Construcción. Los ingresos según la NIC 18 se reconocen cuando es probable que los beneficios económicos futuros relacionados con la transacción fluyan a la entidad y se pueden medir con confiabilidad.

Una de las características cualitativas que el Marco Conceptual contempla es la representación fidedigna de la realidad. Esta característica cualitativa de la información financiera requiere que las transacciones y demás eventos de la entidad se reconozcan contablemente y se presenten en los estados financieros de acuerdo con su realidad

económica independientemente de la forma legal. Este análisis se centra principalmente en establecer la realidad económica de la transacción, teniendo en cuenta además aspectos como las regulaciones legales locales y las prácticas del sector automotriz.

En el párrafo 22 del Marco Conceptual establece que sobre el devengado los efectos de las transacciones y otros hechos se reconocen cuando ocurren, y no cuando se cobran o paga.

Los ingresos por venta de bienes se reconocen cuando se cumplen todas las condiciones indicadas en el párrafo 14 de la NIC 18. A continuación, presentamos cada una de estas cinco condiciones y la evaluación si en la transacción planteada se puede afirmar que cada una de ellas se cumplen en su totalidad en el momento de la entrega física de los vehículos o en alguna fecha previa.

2.2.1 La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes

El análisis de la transferencia de los riesgos y beneficios del vehículo vendido establece uno de los aspectos más relevantes en la determinación de cuándo una entidad puede reconocer los ingresos en una venta.

En casi todos los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al cliente, así también lo indica el párrafo 15 de esta NIC. En pocos casos, la transferencia de riesgos y beneficios de la propiedad tendrá lugar en un momento diferente del correspondiente a la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión de los bienes.

Si la entidad retiene, de forma significativa, riesgos asociados a la propiedad del bien; la transacción no corresponderá a una venta y, por tanto, no se podrá reconocer los ingresos. Una entidad puede retener riesgos significativos de diferentes formas. Al ser este criterio uno de las más relevantes en la evaluación de lo apropiado o no de reconocer los ingresos por venta, la NIC 18 establece los siguientes ejemplos ilustrativos de situaciones donde una entidad conservaría riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de un bien.

- a) cuando la entidad asume obligaciones derivadas del funcionamiento insatisfactorio de los bienes, que no son parte de las condiciones normales de garantía;
- b) cuando la cobranza de los ingresos de una determinada venta depende de la venta posterior que el comprador haga del bien;
- c) cuando los productos son embarcados sujetos a una instalación y ésta es una parte significativa del contrato que aún no ha sido cumplida por parte de la entidad; y
- d) cuando el comprador posee el derecho de rescindir la transacción por una razón especificada en el contrato de venta y la entidad tiene incertidumbre acerca de la probabilidad de devolución.

Otros indicadores que los riesgos y beneficios no han sido transferidos son:

- El vendedor mantiene el riesgo de deterioro físico del bien.
- El comprador carece de esencia económica más allá de la que provee el vendedor.
- Existe duda significativa de las intenciones del comprador o de su capacidad para recibir los productos.
- El vendedor participa de los ingresos futuros que se deriven de una venta posterior del bien (en los casos que no se trate de simplemente una forma de pago contingente de la venta inicial).
- El vendedor tiene una opción de recompra a un precio fijo.

Es necesario analizar las responsabilidades y obligaciones que asumen las partes entre el momento del inicio de la transacción de venta y la entrega física de los bienes para determinar en qué momento sería apropiado registrar los ingresos por la venta de vehículos.

Es importante mencionar que los riesgos y beneficios se transfieren desde el momento en que la compradora se convierte en la "propietaria económica" del bien. Utilizamos el término "propiedad económica" para distinguirlo del de "propiedad legal"

porque pueden existir casos en los que la propiedad legal es transferida pero el vendedor retiene facultades sobre el bien y mantiene exposición a los riesgos vinculados a este que impiden afirmar que el comprador tenga posesión de los riesgos y beneficios del activo, en este momento, se afirmaría que el comprador no ha obtenido aún la “propiedad económica” del bien y no es posible que la automotriz reconozca los ingresos.

Conforme lo que señala la NIC 18, la transferencia de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de los vehículos (es decir la transferencia de la propiedad económica del bien) ocurriría en la medida que se cumplan los siguientes factores:

- c) Cuando el comprador obtenga el goce de los beneficios inherentes a la propiedad del vehículo, lo que se manifiesta cuando el comprador tiene posibilidad de disponer libremente del bien, es decir, cuando tenga el derecho de aprovechar su uso; y
- d) Cuando el comprador asuma los riesgos relacionados al vehículo, siendo el riesgo más distinguido el riesgo físico, expresado en que algún evento afecte físicamente al vehículo.

En el punto a) se presenta desde el momento en que la automotriz le ha entregado el vehículo al comprador, momento a partir del cual este asume el beneficio de uso, pudiendo a partir de dicha fecha, usarlo, venderlo, alquilarlo o cualquier otra forma de aprovechamiento de los beneficios de propiedad. El comprador está restringido a aprovechar los beneficios económicos del vehículo en fecha previa a su recepción física.

Además, en el punto b) sucede cuando el comprador empieza a asumir el riesgo de la destrucción o deterioro del vehículo lo que se da con la entrega física del vehículo. Previamente a esta entrega, la automotriz mantiene el riesgo físico del vehículo, es decir, cualquier eventualidad que afecte al vehículo (pérdida, daño, robo, entre otros) estaría siendo admitida por la automotriz. Si algún suceso de los mencionados ocurriera con el vehículo, la automotriz eventualmente asumiría ese perjuicio económico (al margen si ese perjuicio pudiera estar cubierta con una compañía de seguros).

Además, el comprador inicia la póliza de seguro para cubrir el vehículo cuando éste es recepcionado, momento que evidencia que antes a la entrega el comprador no estuvo expuesto al riesgo físico del bien.

Consideramos que los factores críticos que evidencian una transferencia de riesgos y beneficios se ven satisfechos con la entrega física del vehículo. Declarar que riesgos y beneficios significativos han sido transferidos al comprador en un momento previa a la entrega física carecería de sustento en la medida que ya sea al momento del pago, de entrega de los poderes o al momento de la inscripción en SUNARP el comprador no goza aún de la totalidad de beneficios del bien ni está expuesto a los riesgos significativos de la propiedad del bien.

2.2.2 La entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos.

Esta condición guarda estrecha relación con el control sobre el bien y mantiene un vínculo con el primer criterio de la transferencia de los riesgos y beneficios. Generalmente, retener un control en la gestión de los bienes vendidos acompañará el no haber transferido los riesgos y beneficios asociados con el bien, por dicha razón se considera que las condiciones 1 y 2 para reconocer la venta son en la mayoría de casos cumplidas al mismo tiempo.

Algunos indicadores de la implicación en la gestión o retención de control efectivos son:

- El vendedor puede controlar el precio de venta del futuro del bien.
- El vendedor es responsable de la gestión de los bienes con posterioridad a la venta
- Los aspectos económicos de la transacción hacen probable que el comprador devolverá los bienes al vendedor.
- El vendedor garantiza el retorno de la inversión al comprador o un retorno de la inversión durante un periodo significativo y

- El vendedor tiene control de la venta posterior del bien a un tercero (por ejemplo, el vendedor puede controlar el precio de venta, la oportunidad o el tercero en una reventa o alternativamente si puede prohibir la venta del bien).

Otros factores son el involucramiento continuo del vendedor en el desarrollo del bien, en su construcción, gestión o financiamiento u opciones de recompra a favor del vendedor.

La automotriz debe reconocer los ingresos cuando no conserva para ella ninguna implicación en la gestión de los vehículos vendidos ni retiene el control efectivo de éstos.

Conforme a lo anterior consideramos que los factores críticos que evidencian un control continuo de la automotriz con los vehículos se ven satisfechos con la entrega física del activo, debido a que en dicho momento la automotriz deja de estar involucrada con la gestión del vehículo. Anticipando a la entrega del bien, la automotriz retiene la gestión del activo en cuanto a los trámites que estos requieren y a su eventual cuidado.

2.2.3 El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.

Una entidad por lo general será capaz de realizar estimaciones confiables después de haber acordado el precio con el comprador. En este caso sí cumple, en la medida que existe un precio de venta acordado que inclusive es pagado de forma adelantada.

Esta condición se cumple tanto en la fecha de entrega del bien como en instantes previos.

2.2.4 Sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.

Los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados a la transacción fluyan a la entidad. En algunos casos, esto puede no ser probable hasta que se reciba la contraprestación o hasta que desaparezca la inseguridad. Por ejemplo, la probabilidad de recibir la contraprestación está condicionada si el banco le aprueba el crédito al comprador para responder al pago. Por

este caso, el reconocimiento de los ingresos podría diferirse hasta que desaparezca dicha incertidumbre. Cuando surge alguna inseguridad sobre el grado de recuperabilidad de los ingresos de actividades ordinarias, la cantidad incobrable o el cobro ha dejado de ser probable se procede a reconocer como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso inicialmente reconocido.

La finalidad de reconocimiento de ingresos es evitar que una entidad contabilice un ingreso y que luego en el mismo periodo reconozca una pérdida por una incobrabilidad.

En este caso la probabilidad de recibir los beneficios de la venta estaría cumplida por el hecho que los compradores cancelan desde el inicio del proceso de venta la totalidad, pero debemos examinar el nivel de certidumbre que esa recepción de fondos representa para la automotriz. Es importante evaluar las condiciones de venta de los vehículos.

En base a lo que se desprende del análisis legal de la operación, antes de la entrega física del vehículo, por ejemplo, en el momento de recepción del pago por el vehículo, la entrega de poderes o de la inscripción en SUNARP, no es posible afirmar que el comprador haya adquirido la propiedad legal del vehículo. Legalmente la transacción se perfecciona con la entrega del bien. Además, esto guarda solidez con las implicancias de una eventual anulación de la venta por parte del comprador. Es decir, previamente a la entrega física, el comprador podría a su propia voluntad anular la orden de compra y su perjuicio se limitaría a una penalidad del 30% del monto entregado al momento de la separación del vehículo señalado en la orden de compra. Posterior a la entrega física estas condiciones de anulación cambian de forma importante porque, salvo algún desperfecto de operación del bien, el comprador a su propia discreción no puede anular la venta.

Consideramos que previamente a la entrega del vehículo existe mayor incertidumbre que la transacción genere finalmente beneficios económicos. Sin embargo, con la entrega física, existe una seguridad de que los beneficios económicos de la venta se han atribuido incondicionalmente a la automotriz.

2.2.5 Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

Los ingresos de actividades ordinarias y los gastos o costos, relacionados con una misma operación, se reconocerán de forma concurrente, este proceso se denomina con el nombre de correlación de gastos con ingresos. Los gastos y otros costos a incurrir tras la entrega de los vehículos, podrán ser medidos con fiabilidad cuando las otras condiciones para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias hayan sido cumplidas. Los ingresos de actividades ordinarias no pueden reconocerse cuando los gastos correlacionados no puedan ser medidos con confiabilidad, en esos casos cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se contabilizará como un pasivo.

Esta condición se cumple tanto en la fecha de entrega del bien como en momentos previos.

Después de analizar las cinco condiciones de la NIC 18 para el reconocimiento de los ingresos, consideramos que éstas se cumplen de forma íntegra en el momento que la automotriz entrega los vehículos a los compradores, por lo tanto, consideramos que el tratamiento aplicado por la automotriz está en conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

2.3 Pronunciamientos del Tribunal Fiscal

Las resoluciones del Tribunal Fiscal con consideradas jurisprudencias, las cuales son fuentes del Derecho Tributario para solucionar nuevos casos, resuelve las controversias de la Administración Tributaria con los contribuyentes.

El artículo 901 del Código Civil establece que “la tradición se realiza mediante la entrega del bien a quien debe recibirlo o a la persona designada por él o por ley y con las formalidades que ésta establece”.

Las disposiciones anteriormente citadas acerca del momento en que se entiende transferida la propiedad de un bien mueble (es decir, con la tradición o entrega), la Administración Tributaria ha señalado que en el caso concreto de los vehículos que comercializa la automotriz, resulta de aplicación el numeral 2 del artículo 902 del Código Civil, según el cual “La tradición también se considera realizada: 1.- Cuando cambia el título posesorio de quien está poseyendo. 2.- Cuando se transfiere el bien que está en poder de un tercero. En este caso, la tradición produce efecto en cuanto al tercero sólo desde que es comunicada por escrito”.

La Administración Tributaria parte de la premisa que la automotriz y los compradores han acordado que la transferencia de propiedad se producirá antes de la entrega de los vehículos y además la automotriz permanecerá como poseedor inmediato de dichos bienes en condición de agente automotriz, con posterioridad a la transferencia de propiedad, hasta la culminación de los trámites administrativos correspondientes para inscribir la transferencia en el Registro Público.

Las partes no han celebrado en los contratos de compraventa y en ningún otro documento, como indica la Administración Tributaria, que, una vez realizada la transferencia de la propiedad con la supuesta prescindencia de la entrega física de los vehículos, la automotriz asumirá la función de agente automotriz del cliente, para efectos de la realización de los trámites administrativos de obtención de placas e inscripción en el Registro Público.

Además, las partes no han pactado que la transferencia de la propiedad de los vehículos se concrete en un momento distinto a la entrega física. Los contratos de compraventa que la automotriz celebra con sus clientes, no se desprende que la transferencia de propiedad se entienda realizada con prescindencia de la entrega de los vehículos. Al contrario, no se desprende que en dichos contratos opera la tradición ficta.

La Administración Tributaria no podría finiquitar que la tradición se ha producido, y por ende la transferencia de la propiedad del vehículo, cuando los vehículos no han sido físicamente entregados a los compradores y menos que ha habido un cambio de título posesorio de la automotriz, al no haber ningún compromiso expreso sobre este imaginario cambio de título posesorio, que no sea necesario la entrega de dichos vehículos para que surta efectos la transferencia de propiedad.

El acto que los clientes han pagado el 100% del precio de venta de los vehículos a la automotriz no es un elemento suficiente para concluir que se ha producido la transferencia de la propiedad de los vehículos, como ha sido explicado anteriormente, no se ha producido la entrega física de los mismos.

Confirmar que la transferencia de la propiedad y el devengo de los ingresos por dicha venta se producen al momento del pago, estaría en contra del criterio del devengado indicado en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Sería de utilidad hacer mencionar las siguientes resoluciones del Tribunal Fiscal respecto a lo que se entiende como transferencia de propiedad en la transferencia de bienes muebles.

La Resolución N° 3557-2-2004 señala:

“En estos contratos, la propiedad de un bien mueble se adquiere con la tradición, esto es, con la entrega del bien, de acuerdo a lo establecido en el artículo 947 del Código Civil aprobado mediante Decreto Legislativo N° 295, por lo que, para efectos del devengo, mientras no se haya entregado el bien, no podría surgir el derecho a cobro (devengo del ingreso), pues no se habría materializado el hecho sustancial generador de la renta.”

La Resolución N° 6427-4-2007 indica lo siguiente:

“En la compra de bienes, el devengamiento del ingreso se produce normalmente con la entrega del bien al comprador, lo que no se enerva por la anulación de la factura correspondiente y la emisión posterior de otra para cumplir con el depósito de la detracción debido al retraso en la apertura de la cuenta de depósito por parte del Banco de la Nación”.

La RTF 07278-2-2011 menciona “(...) al no haber efectuado la entrega de los vehículos materia de autos a la recurrente en su calidad de compradora, no se perfeccionó la transferencia de propiedad a su favor, por lo que no se encuentra acreditada su propiedad (...)”

Además, la RTF 22040-3-2011 señala que “(...) salvo disposición legal diferente, de lo cual se infiere que para adquirir la calidad de propietario de un bien mueble basta que se produzca su entrega al comprador, no siendo necesario que el contrato que la sustenta sea inscrito en el registro correspondiente, criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal.” Fiscal N° 014247-4-2010 y 06170-3-2010, entre otras.”

La Administración Tributaria cita la RTF N° 5389-8-2013 a través de la cual el Tribunal Fiscal señaló que “(...) el hecho de haber acordado que se retendría la titularidad legal de los concentrados hasta asegurar el pago provisional de éstos sólo constituye la conservación de una parte insignificante de los riesgos

derivados de la propiedad que no enerva la obligación de reconocer tales ingresos”.

La mencionada resolución no es aplicable a este tema de investigación porque en dicho caso el contribuyente difirió el reconocimiento del ingreso porque en los contratos de compraventa que dieron origen a dicha venta diferida, se habría pactado expresamente que el comprador asumía todos los riesgos una vez que los bienes hayan sido embarcados. No existió argumento para que se difiera el ingreso porque se habrían transferido todos los riesgos al comprador de los bienes y se habrían cumplido con los dos requisitos que exige el Código Civil para que opere la transferencia del bien: el título y el modo.

La Administración Tributaria indica que la potestad otorgada por los clientes a la automotriz para realizar los trámites administrativos, manifiestan de manera cierta que dichos compradores en ese momento tenían las facultades que posee todo propietario, porque sólo de este modo se pretendía que su derecho de propiedad sea oponible a terceros a través de la inscripción en SUNARP.

El trámite para la obtención de placas e inscripción de los clientes en SUNARP no es un argumento, basado en una disposición legal, que pueda ser utilizado para determinar que se ha transferido la propiedad de los vehículos.

Por lo mencionado anteriormente, antes de la entrega física de los vehículos por parte de la automotriz a los clientes, es evidente que no se ha producido la transferencia de propiedad y tampoco se han cumplido todas las condiciones previstas en la NIC 18 para el reconocimiento de ingresos. Antes de la entrega física de dichos bienes, no se puede concluir que la automotriz ha transferido al cliente todos los riesgos y ventajas, de tipo significativo.

La Administración Tributaria concluye que la automotriz no conserva los riesgos ni ventajas asociados a la propiedad de los vehículos, al momento de la venta, el cliente ha cancelado el 100% de la totalidad del precio pactado, entonces dicha venta y el pago del precio no se encuentran condicionados a ninguna circunstancia posterior.

La transferencia de los riesgos de pérdida de los vehículos no se produce con el pago del precio sino con la entrega física de los bienes al cliente. La Administración Tributaria está considerando que la transferencia de propiedad de los vehículos se ha producido con la sola cancelación de la totalidad del precio de venta de dichos bienes,

para que ocurra dicha transferencia es necesario que se produzca la entrega. El artículo 1567 del Código Civil establece que el riesgo de pérdida de bienes, no son imputables a los contratantes, va al comprador en el momento de su entrega, por tal motivo se mantienen como ventas diferidas, hasta su efectiva entrega a los clientes.

Las normas registrales de la SUNARP a las que se refiere la Administración Tributaria para sostener que la transferencia de propiedad se ha producido con anterioridad a la inscripción registral a favor de los compradores, tienen por objeto regular el procedimiento para realizar tal inscripción, pero no suponen que la propiedad se haya transferido con anterioridad a la entrega física ni válida que la tradición ocurrió con un supuesto cambio de título posesorio.

Con relación a lo señalado por la Administración Tributaria en el artículo 902 del Código Civil se establece la posibilidad de transferencia bajo la modalidad de “constituto - posesorio”, tener en cuenta que el mencionado artículo está previsto para la transferencia de bienes cuando el propietario anterior debe conservar en su poder dicho bien bajo algún título, por ejemplo, contrato de arrendamiento, usufructo, depositario, etc.

Pero en este caso no existió ningún título, sino obligaciones complementarias acordadas con el cliente para brindar un servicio adicional: trámite de placas y trámites ante la SUNARP.

No compartimos la posición de la Administración Tributaria de presumir la celebración de un contrato de mandato, o de similares características, porque dicho contrato no ha sido celebrado por ninguna de las partes. Además, el mencionado contrato se entiende que es oneroso, lo cual tampoco ha ocurrido.

Con relación a la RTF de Observancia Obligatoria No. 12214-4-2007 señalada por la Administración Tributaria, la citamos de forma completa:

“En consecuencia, debe analizarse si el caso bajo análisis puede ampararse en la figura del “constituto posesorio” para determinar la procedencia de la intervención excluyente de la propiedad. Para ello debe resaltarse que dicho tipo de tradición ficta implica que el transferente mantenga la posesión del bien vendido, pero bajo otro título, es decir, si inicialmente poseía como propietario, ahora poseerá, por ejemplo, en calidad de arrendatario, depositario, usufructuario, etc., es decir, se presenta una posesión

continuada del anterior propietario y que hace innecesaria la entrega del bien materia de transferencia al primero a fin que lo mantenga bajo el nuevo título.

En el supuesto planteado, no se ha efectuado la tradición por cuanto el bien sobre el que se trabó un embargo, nunca fue recibido por el adquirente, no habiéndose producido la tradición ficta ya que no se aprecia que el vendedor deba seguir poseyendo el bien bajo otro título, sino que, por el contrario, el vendedor tenía la obligación de entregar el bien material de la enajenación. En este sentido, en la compraventa de bienes muebles que todavía no han sido entregados al comprador, este no es propietario sino hasta que se le otorgue la posesión del bien que adquirió.”

En otras palabras, en la RTF mencionada por la Administración Tributaria comprobamos que efectivamente debe existir una tradición para la entrega, sobre todo cuando no existió un título para que el bien siga en posesión de la automotriz. El mismo Tribunal Fiscal exige la existencia del acuerdo entre ambas partes del título posesorio. Cada vez que los contratos de ventas no estipulan el supuesto de título posesorio entonces aplica el artículo 901 del Código Civil, el cual indica que la tradición para la transferencia de propiedad de bienes muebles se realiza mediante la entrega física al comprador.

CONCLUSIONES

A continuación, detallaremos las conclusiones:

- Las normas del Impuesto a la Renta no definen cuándo se considera devengado un ingreso para ello resulta necesario utilizar los criterios contables, la NIC 18.
- En los informes, cartas o consultas realizadas a la Administración Tributaria respecto al devengamiento de un ingreso no lo define, solo cita autores y NIC 18 pero no lo define.
- La NIC 18 establece las cinco condiciones que se deben de cumplir para que la automotriz reconozca el ingreso por la venta de vehículos, es en el momento en que la propiedad económica es transferida al cliente, es decir en el momento de la entrega física del vehículo y ocurre en un momento diferente a la transferencia legal.
- Al momento de la entrega física del vehículo la automotriz transfiere los riesgos y beneficios significativos a la propiedad de este bien porque el cliente ya los asume, por ejemplo, asume el riesgo de robo, daño, pérdida o cualquier siniestro.
- La automotriz no debe reconocer los ingresos antes de la entrega física del vehículo porque no se han transferido al cliente los riesgos y beneficios significativos de la propiedad.

RECOMENDACIONES

A continuación, detallaremos las recomendaciones:

- El Tribunal Fiscal se debe pronunciar para crear una jurisprudencia de observancia obligatoria y así definir el devengamiento de los ingresos para la venta de vehículos.
- La automotriz debería de agregar alguna cláusula en el contrato de compra venta o documento adicional firmado por ambas partes donde indique, haciendo referencia al Código Civil, que la automotriz transfiere la propiedad del vehículo al comprador cuando se entrega el vehículo físico, a pesar que exista carta poder para la gestión ante SUNARP y SAT. Con esto descartamos la supuesta tradición ficta.

REFERENCIAS

García Mullín, R. (1980). *Impuesto sobre la renta: teoría y técnica del impuesto*. República Dominicana: Instituto de Capacitación Tributaria.

Reig, E. J. (2001). *Impuesto a las ganancias*. Buenos Aires: Ediciones Macchi



BIBLIOGRAFÍA

Avendaño Valdez, J. (1984). La transferencia de propiedad mueble en el nuevo Código Civil. *Themis*, (2), 6-8.

Bravo Cucci, J. (2013). *Derecho tributario: reflexiones*. Lima: Juristas Editores.

García Novoa, C. (2009). El concepto del tributo. Lima: Tax Editor

