

Contenido

INFORME ESPECIAL	¿Existe diferencia entre lo facturado y los ingresos devengados?	I-1
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Suspensión de retenciones y/o pagos a cuenta del impuesto a la renta de cuarta categoría	I-7
	Comprobantes de pago electrónico. Aspectos relevantes (Parte final)	I-11
	Puntos clave para entender los efectos de contratar una entidad prestadora de salud (EPS) a favor de los trabajadores (Parte I)	I-15
	Deducción de gastos por pérdidas extraordinarias	I-19
	Acerca de los regímenes de aplazamiento y/o fraccionamiento de las deudas tributarias	I-21
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Crédito fiscal	I-23
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	El ebitda y los gastos preoperativos: aplicación del Decreto Supremo N.º 432-2020-EF	I-25
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Gastos preoperativos	I-27
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-28



¿Existe diferencia entre lo facturado y los ingresos devengados?

Mario Alva Matteucci(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Informe Especial

Sumario

1. Introducción - 2. El principio del devengado - 3. ¿La emisión del comprobante de pago determina la generación del ingreso? - 4. Algunas actividades especiales en las que existen fechas distintas de facturación y consideración de ingresos

RESUMEN

La emisión del comprobante que sustenta la entrega de un anticipo de dinero por parte de un cliente por un servicio que debe ejecutarse en posterior fecha no determina que dicho monto sea considerado como ingreso, para efectos de la aplicación del impuesto a la renta, toda vez que en el momento de la percepción del anticipo no se ha cumplido con la entrega de un bien o no se ha culminado la prestación de un servicio.

Un problema que se puede presentar es no efectuar correctamente la imputación de los ingresos en un ejercicio gravable, para efectos de la afectación al pago del impuesto a la renta, en cumplimiento de las reglas del principio del devengado, situación que puede ser detectada por la Administración Tributaria dentro de un proceso de fiscalización.

Palabras clave: devengado / diferido / ganancia / ingreso / impuesto a la renta / imputación del ingreso

Recibido: 24-05-2021

Aprobado: 25-05-2021

Publicado en línea: 03-06-2021

ABSTRACT

The issuance of the voucher that supports the delivery of an advance of money by a client for a service that must be executed at a later date does not determine that said amount is considered as income, for the purposes of the application of income tax, at all times, that at the time of receipt of the advance, the delivery of a good has not been fulfilled or the provision of a service has not been completed.

A problem that may arise is not correctly allocating income in a taxable year, for purposes of affecting the payment of income tax, in compliance with the rules of the accrual principle, a situation that can be detected by the Tax Administration within an examination process.

Keywords: accrued / deferred / profit / income / income tax / imputation of income

Title: *Is there a difference between what is billed and the income earned?*

1. Introducción

La Administración Tributaria cuenta con un Reglamento de Comprobantes de Pago, el cual contiene las reglas para su emisión, al igual que una lista de requisitos para que los mismos sean considera-

dos como válidos. Dentro de su regulación se indica que los comprobantes de pago deben emitirse cuando se entregue un anticipo de dinero.

El hecho de que se emita el comprobante de pago, por la percepción del adelanto de dinero, no implica que se haya considerado dicho monto como un ingreso devengado, para efectos de la normati-

dad del impuesto a la renta. Sin embargo, de acuerdo a las normas del impuesto general a las ventas, sí se afecta con dicho tributo los montos de dinero que se hayan recibido como adelanto.

En este orden de ideas, es pertinente indicar que las reglas del impuesto a la renta son distintas que las del impuesto general a las ventas, toda vez que en el primero

(*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad ESAN.

de los mencionados es importante la aplicación del principio del devengado.

De este modo, observamos el hecho de que se hayan facturado montos de dinero, respecto de operaciones, de las cuales aún no hayan sido devengadas, no implica que se consideren como ingresos para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta. Por ello, hay que diferenciar los montos que se facturan de aquellos que son considerados ingresos.

Este tipo de situaciones pueden presentarse en el caso de actividades en las cuales se emiten comprobantes de pago que sustentan los anticipos recibidos, pero hay que considerar ingresos en una fecha posterior, toda vez que las reglas de la aplicación del principio del devengo así lo determinan, como es el caso de las empresas inmobiliarias, las editoriales o incluso las empresas que ofrecen servicios de seguros.

El motivo del presente informe es poder dar explicaciones de estos temas, sobre todo porque hay ciertos problemas impositivos que se pueden presentar cuando se confunden dichos conceptos.

2. El principio del devengado

Es pertinente indicar que por medio de la Ley N.° 30823 el Congreso de la República delegó, en favor del Poder Ejecutivo, la facultad de legislar en materia de gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, de prevención y protección de personas en situación de violencia y vulnerabilidad, y de modernización de la gestión del Estado.

Dentro de este orden de ideas, se observa que el literal a) del inciso 1 del artículo 2 de la Ley N.° 30823¹ estableció que el Poder Ejecutivo estaba facultado para legislar en materia tributaria y financiera, con la finalidad de modificar la Ley del Impuesto a la Renta para incorporar una definición de devengo a fin de otorgar seguridad jurídica.

Es así que se dictó el Decreto Legislativo N.° 1425², a través del cual se modificó el texto del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, para efectos de incorporar un concepto jurídico del devengo, el cual hasta ese momento no existía. Ello se materializa en el texto del artículo 1 del Decreto Legislativo N.° 1425, cuando señala el objeto de dicha norma, indicando que busca establecer una definición de

devengo para efectos del impuesto a la renta a fin de otorgar seguridad jurídica.

La pregunta inmediata que el lector se formularía es **¿antes de esta norma existía inseguridad jurídica?**

Nuestra respuesta podría ser en cierto modo afirmativa, toda vez que hasta antes de la publicación del Decreto Legislativo N.° 1425 no existía un concepto de “devengo”, con lo cual se pueda determinar con claridad el momento en el cual se consideran el derecho al cobro o la consideración del gasto, motivo por el cual se recurría a la doctrina, los pronunciamientos del Tribunal Fiscal y la normatividad contable.

Frente al problema de la inexistencia de una norma que señale el contenido de lo que se debe entender por “devengo”, se dictó el Decreto Legislativo N.° 1425.

En este sentido, es pertinente indicar que DE LA VEGA en una entrevista concedida para el diario *Gestión* señaló que **“hasta ahora no existía una definición en la ley y tanto el Tribunal Fiscal como la Sunat son quienes reiteradamente emitieron criterios para llenar ese vacío sobre la base de las normas contables”**³.

Al consultar la doctrina, nos percatamos que REIG menciona sobre el concepto del devengado lo siguiente:

*[...] rédito devengado es todo aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren su derecho a cobro.*⁴

En idéntico sentido se expresa MEDRANO CORNEJO:

*[...] según este método los ingresos son computables en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlos [...] asumiendo como premisa que la renta se ha adquirido cuando la operación de la cual deriva el ingreso se encuentra legalmente concluida, sin que sea indispensables que el deudor haya cumplido con el pago, sino tan solo que desde el punto de vista jurídico el acto o negocio se encuentra perfeccionado [...].*⁵

En este orden de ideas, tengamos presente que los contribuyentes que generan

rentas empresariales deben reconocer que tanto los ingresos como los gastos se consideran producidos en el ejercicio gravable en el cual estos se han devengado. Finalmente, dentro de este método **“[...] interesa establecer un criterio de vinculación entre la renta correspondiente al ejercicio y los gastos que son propios de ese mismo periodo, de lo cual se desprende que lo importante es adoptar el mismo criterio, tanto para egresos como para ingresos”**⁶.

En el texto de la Ley del Impuesto a la Renta, el principio del devengado se encuentra regulado por el artículo 57. En dicho dispositivo se toman en cuenta una serie de supuestos en los cuales se considera la aplicación del devengo, a efectos de poder identificar la existencia de ingresos para efectos de la aplicación del impuesto a la renta.

Es importante notar que la regla principal del devengo la encontramos en el texto del literal a) del segundo párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, donde se indica lo siguiente:

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

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

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

Además de este enunciado general, el mismo texto del artículo 57 considera una serie de supuestos en los cuales se aplica el principio del devengo, como es el caso de la transferencia de bienes, la prestación de los servicios, cesión temporal de bienes por plazo determinado, las obligaciones de no hacer⁷, las transferencias de créditos e inclusive las expropiaciones.⁸

⁶ MEDRANO CORNEJO, Humberto, “El método de lo percibido y la entrega de títulos valores”, en el libro *Derecho Tributario*. Temas, Lima, 1991, p. 318.

⁷ Hace algún tiempo atrás desarrollamos un artículo que analizaba las obligaciones de no hacer, el cual puede consultarse ingresando al siguiente enlace: <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2020/03/14/las-obligaciones-de-no-hacer-generan-alguna-implicancia-tributaria/>> (consultado el 25-05-2021).

⁸ Un análisis más detallado acerca de los supuestos que contiene el principio del devengo, desarrollado en dos partes, puede consultarse ingresando al siguiente enlace: <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2018/10/01/tenemos-una-definicion-del-concepto-de-devengo-comentarios-al-decreto-legislativo-n-1425-primera-parte/>> (en el caso de la primera parte) y <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2018/10/15/tenemos-una-definicion-del-concepto-de-devengo-comentarios-al-decreto-legislativo-n-1425-parte-final/>> (en el caso de la segunda parte).

¹ Si desea revisar el texto completo de este dispositivo, debe ingresar al siguiente enlace: <<https://busquedas.elperuano.pe/download/ur/ley-que-delega-en-el-poder-ejecutivo-la-facultad-de-legislar-ley-n-30823-1671756-2>>.

² Si desea revisar el texto completo de este dispositivo, debe ingresar a la siguiente enlace: <<https://busquedas.elperuano.pe/download/ur/decreto-legislativo-que-modifica-la-ley-del-impuesto-a-la-re-decreto-legislativo-n-1425-1691026-14>> (consultado el 25-05-2021).

³ DE LA VEGA, Beatriz, “Gobierno regula el ‘devengo’ para impuesto a la renta, ¿tendrá efecto en todas las empresas?”. Entrevista concedida al diario *Gestión*, en su edición de fecha 13-09-2018. Recuperado de <<https://gestion.pe/economia/gobierno-regula-devengo-impuesto-renta-tendra-efecto-empresas-244309?href=tepedeinteresar>> (consultado el 25-05-2021).

⁴ REIG, Enrique, *El Impuesto a los réditos*. Estudio teórico-práctico del gravamen argentino dentro de la categoría general del impuesto, 5.ª ed., Buenos Aires: Contabilidad Moderna, 1970, p. 212.

⁵ MEDRANO CORNEJO, Humberto fue citado en el trabajo titulado “Aspecto temporal del impuesto a la renta”, en el blog de BARRANTES MARTINEZ, Carlos Armando. Recuperado de <<http://blog.pucp.edu.pe/item/35268>> (consultado 24-05-2021).

3. ¿La emisión del comprobante de pago determina la generación del ingreso?

Las reglas sobre la emisión del comprobante de pago se encuentran contenidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, el cual fue aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT y normas modificatorias y complementarias.

Dentro de su regulación encontramos el texto del artículo 5, el cual contiene los parámetros a seguir en la oportunidad, emisión y otorgamiento de comprobantes de pago.

Para efectos de la **aplicación de las reglas del impuesto a la renta**, la sola emisión del comprobante de pago no necesariamente determina que el monto contenido en el mismo pueda ser considerado como afecto al pago del impuesto a la renta, toda vez que debería verificarse si realmente se ha cumplido con las reglas del devengo.

De este modo, podría presentarse el caso de un contribuyente que emitió un comprobante de pago por la percepción de un adelanto de dinero, respecto de un servicio que se ha comprometido a brindar, pero que en dicho momento no se ha prestado el servicio. En este caso, se observa que, aun cuando exista el comprobante de pago, este no puede tener implicancias para poder determinar en dicho momento la afectación al pago del impuesto a la renta.

En este punto, consideramos pertinente citar el Informe N.º 021-2006-SUNAT/2B0000, de fecha 18 de enero del 2016, cuya conclusión 2 menciona:

Para efecto del Impuesto a la Renta, los ingresos obtenidos por la prestación de servicios efectuada por personas jurídicas se imputan al ejercicio gravable en que se devenguen; vale decir, al momento en que se adquiere el derecho a recibirlos (sean percibidos o no), siendo irrelevante la fecha en que los ingresos sean percibidos o el momento en que se emita el comprobante de pago que sustente la operación.⁹

Distinto es el **caso del impuesto general a las ventas**, en donde apreciamos que, al revisar la legislación que regula dicho tributo, el texto del artículo 4 determina las reglas aplicables al nacimiento de la obligación tributaria.

En este sentido, el texto del literal a) del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas menciona que la obligación tributaria se origina según lo siguiente:

- En la venta de bienes, en la fecha en que se emita el comprobante de

pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero.

Nótese que en literal a), numeral 1 del artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas se precisa que la fecha de entrega de un bien es la fecha en que el bien queda a disposición del adquirente¹⁰.

En ese mismo orden de ideas, el literal d), numeral 1 del artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas menciona que la fecha en que se emite el comprobante de pago es la fecha en que, de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago¹¹, este debe ser emitido o se emita, lo que ocurra primero.

Lo indicado en los párrafos precedentes también se señala en la conclusión 1 del Informe N.º 021-2006-SUNAT/2B0000, cuyo texto menciona lo siguiente:

1. Tratándose de la prestación de servicios, el nacimiento de la obligación tributaria para efectos del IGV, se origina en cualquiera de las siguientes oportunidades, dependiendo de cuál ocurra primero:

- a) Fecha en que se percibe la retribución o ingreso, entendiéndose como tal, la fecha de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito; lo que ocurra primero.*
- b) Fecha en que se emita el comprobante de pago, entendiéndose como tal, la fecha en que, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 5 del RCP¹² este debe ser emitido; o, la fecha en que efectivamente se emita; lo que ocurra primero.*

Como complemento de lo mencionado anteriormente, apreciamos que en el texto del artículo 5¹³ del **Reglamento de Comprobantes de Pago** se debe consultar los numerales 1, 4 y 5, donde se hace mención a la obligación de emitir el comprobante de pago.

En este sentido, el primer párrafo del numeral 1 del artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago indica lo siguiente:

Los comprobantes de pago deberán ser entregados en la oportunidad que se indica:

- 1. En la transferencia de bienes muebles, en el momento en que se entregue el bien o en el momento en que se efectúe el pago, lo que ocurra primero.*

El numeral 4 del artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago indica lo siguiente:

4. En la transferencia de bienes, por los pagos parciales recibidos anticipadamente a la entrega del bien o puesta a disposición del mismo, en la fecha y por el monto percibido.

El numeral 5 del artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago indica lo siguiente:

5. En la prestación de servicios, incluyendo el arrendamiento y arrendamiento financiero, cuando alguno de los siguientes supuestos ocurra primero:

- a) La culminación del servicio.*
- b) La percepción de la retribución, parcial o total, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto percibido.*
- c) El vencimiento del plazo o de cada uno de los plazos fijados o convenidos para el pago del servicio, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto que corresponda a cada vencimiento.*

Los documentos autorizados a los que se refieren los literales j) y q) del inciso 6.1 del numeral 6 del artículo 4 del presente reglamento, deberán ser emitidos y otorgados en el mes en que se perciba la retribución, pudiendo realizarse la emisión y otorgamiento, a opción del obligado, en forma semanal, quincenal o mensual.

Lo dispuesto en el presente numeral no es aplicable a la prestación de servicios generadores de rentas de cuarta categoría a título oneroso, en cuyo caso los comprobantes de pago deberán ser emitidos y otorgados en el momento en que se perciba la retribución y por el monto de la misma.

De lo mencionado en los párrafos anteriores, podemos apreciar que la sola emisión del comprobante de pago no determina por sí solo la posibilidad de considerar el monto consignado en el mismo, para efectos de considerar la afectación al pago del impuesto a la renta, toda vez que no cumpliría las condiciones del devengo.

Pese a los argumentos expresados anteriormente, existen algunos contribuyentes que consideran que las reglas del impuesto general a las ventas son similares a las del impuesto a la renta; por lo que, si efectúan la presentación del Formulario Virtual N.º 621, consignan de manera idéntica el monto consignado en el comprobante de pago y lo afectan tanto al IGV como al impuesto a la renta, sin tomar en consideración que no necesariamente deben coincidir.

Ello puede traer como consecuencia que el contribuyente efectúe el pago de un impuesto a la renta que aún no ha devengado, con la consiguiente salida de dinero a favor del fisco sin que realmente corresponda, calificando como un pago indebido, el cual podrá ser materia de devolución en una posterior fecha, si es que el contribuyente lo solicita.

⁹ Si desea revisar el texto completo de este informe, debe ingresar al siguiente enlace: <<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/0212006.htm>> (consultado el 25-05-2021).

¹⁰ El término "adquirente" hace referencia al comprador.

¹¹ El cual fue aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT y normas modificatorias y complementarias.

¹² Son las siglas del Reglamento de Comprobantes de Pago.

¹³ Dicho artículo regula la oportunidad de emisión y otorgamiento de comprobantes de pago.

De acuerdo con lo indicado por el portal Economipedia, **“los ingresos anticipados son aquellos que se obtiene antes de la fecha a la que realmente hacen referencia. En otras palabras, se realiza un ingreso en el ejercicio económico actual, pero pertenece realmente al posterior, ya sea de forma total o parcial”**¹⁴.

No olvidemos que **“los ingresos recibidos por anticipado representan una obligación de entregarle un bien o un servicio a un cliente. Por ese motivo, deben tratarse como un pasivo cuando se reciben, y posteriormente se deben amortizar a medida que se cumplen las obligaciones con el cliente”**¹⁵.

Con respecto a la forma en la cual se debe considerar la afectación de los ingresos en una determinada fecha, existe lo que se conoce como periodificación, sobre la cual es importante comprender que **“la periodificación contable se emplea para ubicar de forma correcta en cada periodo económico los gastos, ingresos y beneficios obtenidos. La empresa tiene la obligación fiscal de determinar el resultado obtenido durante cada ejercicio económico, por ello, es muy importante realizar una periodificación contable a la hora de realizar el cierre del ejercicio, para poder organizar mejor los periodos en los cuales se han producido nuestros gastos e ingresos, y de esta forma poder realizar el cierre correctamente”**¹⁶.

En este punto estamos de acuerdo con la opinión de RODRÍGUEZ MARTÍN, quien indica que **“la periodificación persigue delimitar los gastos e ingresos de una empresa, que corresponden a un periodo determinado, cuyo resultado quiere conocer, con independencia de si los gastos han sido pagados o los ingresos cobrados”**¹⁷.

De conformidad con la normatividad aprobada por la Administración Tributaria sobre la emisión del comprobante, el cual sustenta que la entrega de un anticipo de dinero por parte de un cliente por un servicio que debe ejecutarse en posterior fecha no determina que dicho monto sea considerado como ingreso, para efectos de la aplicación del impuesto a la renta, toda vez que en el momento de la percep-

ción del anticipo no se ha cumplido con la entrega de un bien o no se ha culminado la prestación de un servicio.

Un problema que se puede presentar es no efectuar correctamente la imputación de los ingresos en un ejercicio gravable, para efectos de la afectación al pago del impuesto a la renta, en cumplimiento de las reglas del principio del devengado, situación que puede ser detectada por la Administración Tributaria dentro de un proceso de fiscalización.

4. Algunas actividades especiales en las que existen fechas distintas de facturación y consideración de ingresos

A continuación, desarrollaremos algunos casos de actividades en las cuales la facturación se realiza en una fecha determinada, pero la consideración del ingreso para efectos de la aplicación de las reglas del impuesto a la renta consideran el ingreso en otro momento.

Dentro de estas actividades, hemos considerado describir a las empresas gráficas, las empresas inmobiliarias y las empresas de seguros, lo cual no significa que sean las únicas actividades que puedan tener este tratamiento, ya que la elección ha sido solo para muestra de ejemplo sin que sea arbitraria.

4.1. Las empresas editoriales y/o gráficas

En el caso de las empresas editoriales y/o gráficas, es común que desarrollen un proyecto editorial, el cual requiere casi siempre un adelanto de dinero para poner en marcha los procesos de diagramación e impresión.

De este modo, las empresas gráficas, ya sea que presten sus servicios a favor de una empresa privada o que participe en una licitación pública para el sector público, al recepcionar un adelanto de dinero debe cumplir con la emisión del comprobante de pago, de acuerdo con las reglas que hemos mencionado en párrafos anteriores, y a la vez deberá afectar con el impuesto general a las ventas dicho adelanto en aplicación de las reglas contenidas en el artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Situación distinta se presenta en el caso de la aplicación del impuesto a la renta, toda vez que allí se debe verificar el cumplimiento de la aplicación del principio del devengo, lo cual implica que se debe culminar con el servicio de impresión y entrega del producto impreso al cliente que lo solicitó.

Pensemos en el caso de una empresa que dentro de los rubros, conceptos u operaciones que realiza para lograr

ingresos afectos al impuesto a la renta de tercera categoría edita una revista, la cual se ofrece a través de suscripciones con publicaciones mensuales o quincenales por el tiempo de doce (12) meses (año calendario) y que no necesariamente va a coincidir con el año fiscal, denominado también ejercicio gravable, establecido en el primer párrafo del artículo 57 de la Ley de Impuesto a la Renta, donde se señala que **“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”**.

En este sentido, al efectuar una revisión del primer párrafo del texto del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, se observa que allí se indica que, 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.

Lo antes mencionado determina que, en el Perú, el año calendario sería el ejercicio gravable para efectos tributarios¹⁸.

Al revisar la doctrina, apreciamos que se asimila el concepto de “ejercicio gravable” con el de “periodo fiscal”, entendiéndose este como el **“el lapso de tiempo sobre el cual se debe reportar la información relacionada con los diferentes impuestos”**¹⁹.

En ese sentido, desde el punto de vista contractual, las suscripciones que la empresa editorial formaliza dentro de un ejercicio comercial significan un contrato que dura doce (12) meses calendario, lapso de tiempo que no necesariamente coincide con el año fiscal del impuesto a la renta.

Para poder asegurar la venta de las suscripciones, la empresa editorial realiza la facturación de los productos futuros, los cuales aún no se han elaborado y solo figuran en un folleto de publicidad, para posteriormente imputar los montos de adelanto de un ejercicio gravable como ingreso en el ejercicio siguiente, en aplicación del principio del devengo.

Por un tema de estrategia comercial, las campañas de ventas de un proyecto editorial, como puede ser la suscripción anual de una revista o la entrega de libros y folletos cuyo contenido se encuentra dentro de un contrato de suscripción, se realiza entre los meses de julio, agosto o

14 PORTAL ECONOMIPEDIA. Recuperado de <<https://economipedia.com/definiciones/ingresos-anticipados.html>> (consultado el 23-05-2021).

15 PORTAL ACTUALICESE. “Ingresos recibidos por anticipado, ¿cómo se tratan bajo los estándares internacionales?”, con fecha 18 de marzo del 2020. Recuperado de <<https://actualicese.com/ingresos-recibidos-por-anticipado-como-se-tratan-bajo-estandares-internacionales/>> (consultado el 23-05-2021).

16 PORTAL MADEMI. “¿Qué es la periodificación contable?”. Recuperado de <<https://www.mademi.com/blog/periodificacion-contable.html>> (consultado el 23-05-2021).

17 RODRÍGUEZ MARTÍN, Alejandro. Introducción a la contabilidad financiera. Tema 6: El ciclo contable, p. 10. Recuperado de <<https://www.cartagena99.com/recursos/alumnos/apuntes/TEMA%206R.pdf>> (consultado el 23-05-2021).

18 Al igual que la legislación peruana hace coincidir el año calendario con el ejercicio gravable, en otras latitudes se repite este patrón, como es el caso de Alemania, Canadá, Colombia, China, España, México, Portugal y Taiwán.

19 PORTAL GERENCIA.COM. “Periodo fiscal en Colombia”. Recuperado de <<http://www.gerencia.com/el-periodo-fiscal.html>> (consultado el 25-05-2021).

setiembre de un año determinado, al que denominaremos **Año 1**, pero el contenido físico de la revista y todos los productos que están relacionados, como son libros, revistas, folletos, servicios, entre otros, recién se empezarán a ejecutar a partir del 1 de enero del año siguiente, el cual se inicia el 1 de enero y culmina el 31 de diciembre del **Año 2**.

• **Qué sucede con la facturación que se realizó en el Año 1**

En este caso, las operaciones que se hubieran facturado en el Año 1 por parte de la empresa editorial y/o gráfica solo estarán afectas al pago del impuesto general a las ventas, y en el caso del impuesto a la renta corresponderá diferir dicho ingreso hasta que se cumplan las condiciones de entrega de los productos editoriales al cliente. Corresponderá verificar si efectivamente en esa posterior fecha, a la que denominaremos Año 2, se entregó el producto editorial al cliente.

En ese sentido, según se observa, la mayoría de los contratos de suscripción (facturados en su totalidad) que se logran realizar generalmente son al inicio de las campañas que realiza esta empresa editorial, que pueden darse en los meses de julio, agosto o setiembre del Año 1 pero que rigen para las revistas publicadas de enero a diciembre del Año 2.

Por ello, si existiera el supuesto de pagos totales o parciales en cinco o seis cuotas que la empresa editorial reciba en el Año 1, solo constituyen anticipos o adelantos, montos que, por su propia naturaleza, aún no se pueden reconocer como ingresos gravados ni tampoco formar partes de los ingresos netos del periodo mensual, precisamente porque aún no se devengan con la entrega física de las publicaciones que se realizaría en el Año 2.

Además, se debe tener en cuenta que los contratos de suscripción celebrados con los clientes contienen **bienes futuros**, que comprenden publicaciones o textos que aún no existen, ya que están en proceso de elaboración por sus autores, no obstante ya forman parte de la campaña y como parte del contrato de suscripción que se celebran antes del año al que corresponde la entrega definitiva de todos los productos editoriales.

Lo señalado en el párrafo anterior tiene sustento normativo en el antepenúltimo párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual precisa que **“no obstante, cuando la contraprestación o parte de esta se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, los gastos de tercera categoría se devengan cuando dicho hecho o evento ocurra”**.

Ello implica que existe un diferimiento en la fecha en la cual se deben considerar los gastos, los cuales se devengarán cuando el hecho o evento futuro se produzca. Esta misma apreciación se presenta también en el caso de los ingresos devengados.

4.2. Las empresas inmobiliarias

Con respecto a las empresas inmobiliarias, se presenta una figura similar, sobre todo por la gran inversión que corresponde desde la preparación del terreno donde se realizará la edificación de un proyecto de vivienda hasta la culminación y entrega definitiva de dicha vivienda a favor de su adquirente, el cual puede ser finalmente una persona natural o una persona jurídica.

Por ejemplo, en el Año 1 se procede con la venta de los planos que contienen la descripción y características de los predios que se edificarán y entregarán en el Año 2 o quizás en el Año 3.

Los montos que la empresa inmobiliaria facture en el Año 1 al cliente, y que fueron percibidos como adelanto, deberán necesariamente afectarse al impuesto general a las ventas, siguiendo las reglas contenidas en el literal d) del artículo 13 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, a efectos de poder excluir el valor del terreno²⁰ de la base imponible.

En este sentido, corresponderán afectarse en el Año 2 o 3 los montos que fueron considerados como adelantos en el Año 1, pero ahora como ingreso para efectos de la aplicación del impuesto a la renta, toda vez que en dichos años se procederá con la entrega de las viviendas a los clientes que las adquirieron inicialmente en planos o diseños.

Inclusive, en el caso de las operaciones realizadas por las empresas inmobiliarias existe la percepción de arras, como una señal en la cual se busca asegurar la venta y/o compra de la unidad inmobiliaria. Por ello, de conformidad con lo indicado por el numeral 4 del artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se determina que respecto al inciso e) del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas la obligación tributaria nace en la fecha de emisión del comprobante de pago por el monto consignado en el mismo o en la fecha de percepción del ingreso por el monto percibido, lo que ocurra primero, sea este por concepto de adelanto, de valorización periódica, por avance de obra o los saldos respectivos, inclusive cuando se les denomine arras, depósito o garantía.

²⁰ Sobre el tema de la exclusión del valor del terreno en la primera venta del inmueble efectuado por el constructor, recomendamos la revisión de un trabajo que elaboramos hace algún tiempo, el cual puede consultarse ingresando al siguiente enlace: <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemariaoliva/2010/09/08/la-exclusion-del-valor-del-terreno-en-la-primera-venta-de-inmuebles-efectuado-por-el-constructor-conoce-la-manera-correcta-de-calcularla-para-efectos-del-igv/>> (consultado el 26-05-2021).

Puntualmente, se indica que tratándose de arras, depósito o garantía la obligación tributaria nace cuando estas superen, de forma conjunta, el 3 % del valor total de la construcción.

En este punto, PICÓN GONZÁLES precisó:

Conforme a la redacción de la norma, ahora la transferencia de bienes futuros o venta de departamentos en planos se subsume en la definición de venta de la LIGV y por tanto califica como una operación gravada con tal impuesto. Este nuevo texto debe ser concordado con el inciso f) del artículo 4 de la Ley del IGV, el cual dispone que el nacimiento de la obligación tributaria del IGV en la primera venta de inmuebles se da en la fecha de percepción del ingreso, por el monto que se perciba, sea total o parcial.²¹

En cuanto al impuesto a la renta, las arras no se encuentran afectas al pago del impuesto a la renta, salvo estas queden en poder de quien las recibió como penalidad.

En este punto consideramos pertinente citar el fundamento 3 del Informe N.º 010-2019-SUNAT/7T0000²², de fecha 31 de enero del 2019, respecto a la existencia de un evento futuro, donde se indicó lo siguiente:

3. En relación con la determinación de la contraprestación o parte de esta en función de un hecho o evento futuro, se ha establecido que:

a) Esta se produce cuando tal hecho o evento constituye uno posterior, nuevo y distinto de aquel hecho sustancial que generó el derecho a obtener el ingreso; lo cual ocurriría cuando aquella se fija, entre otros, en función de las ventas, las unidades producidas o las utilidades obtenidas.

Con respecto al caso de los **eventos futuros**, es pertinente indicar que el antepenúltimo párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que **“no obstante, cuando la contraprestación o parte de esta se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, los gastos de tercera categoría se devengan cuando dicho hecho o evento ocurra”**. Ello implica que existe un diferimiento en la fecha en la cual se deben considerar los gastos, los cuales se devengarán cuando el hecho o evento futuro se produzca.

En el caso de un **evento futuro**, podría presentarse cuando se produce la venta de un bien que aún no existe. Un ejemplo sería la transferencia de un departamento en planos. Al ser un bien que todavía no se ha edificado, el hecho de que la

²¹ PICÓN GONZÁLES, Jorge. “¿En qué momento se debe pagar el IGV cuando se da una primera venta de inmuebles?”, en el portal Conexión ESAN, con fecha 27 de agosto del 2012. Recuperado de <<https://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2012/08/27/igv-venta-inmuebles-finanzas/>> (consultado el 26-05-2021).

²² Si desea revisar el texto completo de este informe, debe ingresar al siguiente enlace: <<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/010-2019-7T0000.pdf>>.

empresa constructora hubiera recibido un depósito por el valor total o parcial de dicho bien este monto no tendría la calidad de ingreso gravado con el impuesto a la renta de tercera categoría, toda vez que aún no se ha devengado dicho ingreso, en cumplimiento de lo dispuesto en párrafos anteriores²³.

En este punto apreciamos las conclusiones a las que llegó la Sunat al publicar el Informe N.º 215-2007-SUNAT/2B0000, de fecha 10 de diciembre del 2007, las cuales se transcriben a continuación:

CONCLUSIONES:

1. La primera venta de inmuebles futuros se encuentra gravada con el IGV, naciendo la obligación tributaria en la fecha de percepción, parcial o total, del ingreso.
2. Aun cuando mediante el presente Informe se mantiene el criterio expresado en el Informe N.º 104-2007-SUNAT/2B0000, no se produce la duplicidad de criterio a que alude el numeral 2) del artículo 170 del TUO del Código Tributario.²⁴

Estamos de acuerdo con lo expresado por ROMERO SIPÁN, quien indica:

En consecuencia, la venta de bienes futuros, en los que se establezca como condición suspensiva la existencia del bien, o en los que se requiere de su existencia para operar la transferencia de propiedad se deberá realizar este hecho para que se considere como devengado el ingreso; y, en aquellos en los que el riesgo de la existencia del bien es de cargo del adquirente (esperanza incierta) y siempre que la transferencia de propiedad se encuentre realizada con la sola obligación de enajenar, se considerará que se han producido los hechos sustanciales para su generación, toda vez que el riesgo de la pérdida de los bienes se ha transferido al adquirente; por lo que los ingresos por estas operaciones se devengarán a la fecha del acuerdo.²⁵

Sobre lo señalado, MIRÓ QUESADA considera que **“se entiende por tanto que el vendedor deberá pagar el IGV en el momento en que perciba el dinero de la venta del ‘departamento en**

²³ Sin embargo, la Sunat ha emitido opinión distinta en el caso de las rentas percibidas de segunda categoría. Prueba de ello es el Informe N.º 094-2008-SUNAT/2B0000, de fecha 11-06-2008, que concluye lo siguiente: “Tratándose de la enajenación de derechos sobre inmuebles futuros que genere rentas de segunda categoría, el enajenante deberá efectuar el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de segunda categoría por dicha operación en el mes siguiente de suscrita la minuta respectiva, independientemente de la forma de pago pactada o de la percepción del pago por parte del enajenante, de acuerdo a los plazos señalados por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual”. Otro pronunciamiento es el Informe N.º 055-2017-SUNAT/2B0000, de fecha 15-05-2017 al indicar que “cuando una persona natural enajena inmuebles o derechos sobre los mismos, genera ganancias de capital gravadas con el impuesto a la renta, que califican como rentas de segunda categoría, no habiéndose establecido excepciones o tratamientos diferenciados en función de la existencia o no del inmueble cuyos derechos son objeto de la enajenación”.

²⁴ Si se desea revisar el texto completo de este informe, debe ingresar al siguiente enlace: <<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i2152007.htm>> (consultado el 26-05-2021).

²⁵ ROMERO SIPÁN, Norma. “Caso de enajenación de bienes futuros: reconocimiento de ingresos en el IRE”, en el suplemento Jurídica, correspondiente al martes 5 de febrero del 2019, p. 2. Recuperado de <https://elperuano.pe/suplementos/flipping/juridica/722/files/suplemento.pdf?fbclid=IwAR2O8sBV15fkFFQ3yk2DcxKKeT4Tc-D3rwl2y15YaOaXGDG-EjZat58_11Q> (consultado el 26-05-2021).

planos’ o de cualquier otro bien a futuro, incluso si estas obras no hubiesen culminado”²⁶.

4.3. Las empresas de seguros

En el caso de las empresas de seguros, también se presenta una figura parecida, ya que las compañías de seguros pueden iniciar una campaña para poder captar clientes en el Año 1, pero la cobertura del seguro se aplicará en el Año 2.

En este sentido, la facturación se encontrará afecta al pago del impuesto general a las ventas y deberá ser declarada en el Formulario Virtual N.º 621, en los periodos que correspondan.

En el caso del impuesto a la renta se deberá considerar como un ingreso diferido hasta el periodo en el cual se proceda a brindar la cobertura del seguro, lo cual implica necesariamente considerar el devengo de la operación por ese lapso de tiempo.

De acuerdo a lo señalado por el Informe N.º 265-2001-SUNAT/K00000, emitido por la Administración Tributaria, con fecha 11 de diciembre del 2001, se consideró como conclusiones las siguientes:

CONCLUSIONES:

1. Los ingresos obtenidos por las compañías de seguros se consideran devengados durante el periodo de cobertura de la póliza de seguro, independientemente de la fecha en que se suscribe la misma o de la fecha del pago de la prima.
2. El artículo 16 de la Resolución SBS N.º 381-91 no modificó el momento en que se produce el devengo del ingreso para el caso de los corredores de seguros.
3. La comisión del agenciamiento se devenga durante los periodos que comprende la prestación de servicios de los corredores de seguros, pudiendo deducirse como gasto por las compañías aseguradoras conforme a dicho devengo.
4. Los comprobantes de pago deben entregarse en la oportunidad que señala el numeral 5 del artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago.²⁷

Existe otro pronunciamiento de la Sunat sobre los seguros. Nos referimos al Informe N.º 267-2001-SUNAT/K00000, de fecha 17 de diciembre del 2001, cuyas conclusiones son las siguientes:

CONCLUSIONES:

1. Los ingresos obtenidos por las compañías de seguros se consideran devengados durante el periodo de cobertura de la póliza de seguro, independientemente de la fecha en que se suscribe la misma o de la fecha del pago de la prima.

²⁶ MIRÓ QUESADA, Josefina, “¿A partir de qué momento están gravados los bienes a futuro?”, en el portal Enfoque Derecho, con fecha 1 de marzo del 2013. Recuperado de <<https://www.enfoquederecho.com/2013/03/01/a-partir-de-que-momento-estan-gravados-los-bienes-a-futuro/>> (consultado el 26-05-2021).

²⁷ PORTAL SUNAT. Si se desea revisar el texto completo del informe emitido por la Sunat, debe ingresar al siguiente enlace: <<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2001/oficios/i2652001.htm>> (consultado el 23-05-2021).

2. La comisión del agenciamiento se devenga durante los periodos que comprende la prestación de los servicios de los corredores de seguros, pudiendo deducirse como gasto por las compañías aseguradoras conforme a dicho devengo.²⁸

El texto del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas regula los supuestos del nacimiento de la obligación tributaria en dicho tributo.

De este modo, en el caso de la **venta de bienes**, el literal a de dicho artículo precisa que el nacimiento de la obligación tributaria del IGV se da en la fecha en que se emite el comprobante de pago, de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha en la que se entregue el bien, lo que ocurra primero.

En esa misma línea, observamos que, en el caso de la **prestación de servicios**, el literal b) del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la obligación tributaria nace en la fecha en la que se emita el comprobante de pago, de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero.

Como se observa, el nacimiento de la obligación tributaria en el IGV no toma en consideración el devengo, como es el caso del impuesto a la renta. Por tanto, en el IGV sí se considerarían gravados como ingreso afecto los pagos anticipados.

Existe otro pronunciamiento de la Administración Tributaria, cuando se emitió el Informe N.º 019-2019-SUNAT/7T0000, de fecha 11 de diciembre del 2001, cuyas conclusiones son las siguientes:

CONCLUSIONES:

1. Los ingresos obtenidos por las compañías de seguros se consideran devengados durante el periodo de cobertura de la póliza de seguro, independientemente de la fecha en que se suscribe la misma o de la fecha del pago de la prima.
2. El artículo 16 de la Resolución SBS N.º 381-91 no modificó el momento en que se produce el devengo del ingreso para el caso de los corredores de seguros.
3. La comisión del agenciamiento se devenga durante los periodos que comprende la prestación de servicios de los corredores de seguros, pudiendo deducirse como gasto por las compañías aseguradoras conforme a dicho devengo.
4. Los comprobantes de pago deben entregarse en la oportunidad que señala el numeral 5 del artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago.²⁹

²⁸ Si se desea revisar el texto completo de este informe emitido por la Sunat, debe ingresar al siguiente enlace: <<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2001/oficios/i2672001.htm>> (consultado el 26-05-2021).

²⁹ Si se desea revisar el texto completo del Informe N.º 019-2019-SUNAT/7T0000 publicado por la Sunat, debe ingresar al siguiente enlace: <<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2001/oficios/i2652001.htm>> (consultado el 26-05-2021).