

Contenido

INFORME ESPECIAL	¿Una directiva puede modificar el devengo tributario?: análisis de la "Directiva para optimizar las operaciones de tesorería"	I-1
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Tratamiento tributario de las rentas de segunda categoría (Parte final)	I-7
	Principales criterios para deducir gastos por impuestos, tasas y contribuciones	I-11
	A propósito del próximo cierre del ejercicio 2021	I-15
	El traslado de bienes utilizando el Sistema de Emisión Electrónica	I-19
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	¿Cuándo se pierde la condición de domiciliado en el territorio peruano?	I-23
	Utilización de servicios	I-23
COMENTARIOS TRIBUTARIOS	Procedimiento de selección de la entidad colaboradora para la devolución del impuesto general a las ventas a turistas	I-25
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Saldo a favor materia del beneficio (SFMB)	I-27
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-28



¿Una directiva puede modificar el devengo tributario?: análisis de la "Directiva para optimizar las operaciones de tesorería"

Mario Alva Matteucci^(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción - 2. El Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAF) - 3. La Directiva N.º 002-2021-EF/52.03, Directiva para optimizar las operaciones de tesorería - 4. Normatividad tributaria que puede entrar en conflicto por la aplicación del criterio contenido en el comunicado - 5. La jerarquía normativa: un aspecto a tomar en consideración - 6. ¿Puede una entidad estatal solicitar el cambio del comprobante de pago ya emitido?



RESUMEN

Las personas jurídicas al igual que las personas naturales que generan actividad empresarial realizan la prestación de servicios o efectúan la venta de bienes, ya sea entre los propios particulares o en contrataciones con el Estado. En este último caso, se requiere el cumplimiento de un número mayor de formalidades, que van desde la inscripción en el Registro de Proveedores del Estado hasta seguir a pie juntillas un sin número de detalles a cumplir en las distintas formas de contratación pública.

El problema que se presenta de manera concurrente es que la entidad pública, a efectos de dar cumplimiento a la formalidad administrativa, casi siempre condiciona la recepción de comprobantes de pago a las fechas en las cuales ella tenga compromisos de pago para ser ejecutados, los cuales no coinciden necesariamente con las reglas tributarias del devengo de las operaciones al igual que aquellas ligadas al nacimiento de la obligación tributaria, sustentando su postura en directivas aprobadas por resoluciones ministeriales.

Palabras clave: devengado / compromiso de pago / contratación pública / directiva / resolución ministerial / jerarquía normativa

Recibido: 09-10-2021

Aprobado: 10-10-2021

Publicado en línea: 15-10-2021



ABSTRACT

Legal persons, as well as natural persons that generate business activity, perform the provision of services or carry out the sale of goods, either between individuals themselves or in contracts with the State. In the latter case, the fulfillment of a greater number of formalities is required, ranging from registration in the State Suppliers Registry to following at face value a number of details to be fulfilled in the different forms of public procurement.

The problem that occurs concurrently is that the public entity, in order to comply with the administrative formality, almost always conditions the receipt of payment vouchers on the dates on which it has payment commitments to be executed, which they do not necessarily coincide with the tax rules for accrual of operations, as well as those linked to the birth of the tax obligation, supporting their position in directives approved by ministerial resolutions.

Keywords: accrued / payment commitment / public procurement / directive / ministerial resolution / normative hierarchy

Title: Can a directive modify the tax accrual?: analysis of the "Directive to optimize treasury operations"

1. Introducción

En la mayor parte de las contrataciones que los privados —sean estas personas naturales o empresas— realizan con

entidades pertenecientes al sector público, se deben cumplir una serie de reglas, muchas de las cuales parecieran ser excesivas.

Lo antes mencionado puede tener una explicación lógica, toda vez que se trata de fondos públicos, los cuales deben ser

escrutados al máximo para evitar un mal uso de los mismos.

Sin embargo, pueden presentarse casos en los cuales la normatividad de naturaleza administrativa procura crear ciertas reglas que pueden resultar razonables para el control de los desembolsos del dinero público

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

y juxtaponerse a otro tipo de reglas no necesariamente administrativas, pudiendo crear un conflicto en su aplicación, como es el caso de la normatividad tributaria, sobre todo en la aplicación de la normatividad del impuesto a la renta como también con respecto al impuesto general a las ventas.

Este tipo de conflicto de aplicación se ha presentado últimamente porque la Administración Pública cuenta con una directiva aprobada por una resolución ministerial del Ministerio de Economía y Finanzas, la cual tiene ciertas reglas aplicables para los órganos al interior de los organismos públicos que les corresponde la tarea de cancelar a los proveedores por los servicios prestados o la venta de bienes efectuada a favor del sector público.

El motivo del presente informe es analizar la Directiva N.º 002-2021-EF/52.03, Directiva para optimizar las operaciones de tesorería, aprobada por la Resolución Directoral N.º 011-2021-EF/52.03, publicada en el diario oficial *El Peruano* con fecha sábado 19 de junio del 2021, y verificar si esta genera alguna inaplicación del principio del devengo de las operaciones, criterio aplicable en la determinación de la renta neta imponible para efectos del impuesto a la renta de naturaleza empresarial.

2. El Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAF)

La Ley N.º 28112, Ley Marco de la Administración Financiera del Sector Público¹, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 28 de noviembre del 2003, tuvo como objeto modernizar la administración financiera del sector público, estableciendo las normas básicas para una gestión integral y eficiente de los procesos vinculados con la captación y utilización de los fondos públicos, así como el registro y presentación de la información correspondiente en términos que contribuyan al cumplimiento de los deberes y funciones del Estado, en un contexto de responsabilidad y transparencia fiscal y búsqueda de la estabilidad macroeconómica.

El artículo 10 de dicha norma reguló el Registro Único de Información, precisando lo siguiente:

Artículo 10.- Registro Único de Información

10.1. El registro de la información es único y de uso obligatorio por parte de todas las entidades y organismos del Sector Público, a nivel nacional, regional y local y se efectúa a través del Sistema Integrado de Administración Financiera del Sector Público (SIAF-SP) que administra el Ministerio de Economía y Finanzas, a través del Comité de Coordinación.

1 Recuperado de <<https://www.mef.gob.pe/es/normatividad-sp-9867/por-tema/normativa-basica-presupuestaria/7343-ley-n-28112-3/file>> (consultado el 08-10-2021).

10.2. El SIAF-SP constituye el medio oficial para el registro, procesamiento y generación de la información relacionada con la Administración Financiera del Sector Público, cuyo funcionamiento y operatividad se desarrolla en el marco de la normatividad aprobada por los órganos rectores.²

Precisamente, a raíz de la incorporación del SIAF en la Administración Pública, se buscaba un mayor orden en cuanto al registro de información ligada a los proveedores de bienes y/o servicios a favor del Estado, al igual que la generación de datos ligados a la administración financiera del sector público.

Al efectuar una revisión de la doctrina administrativa, encontramos que a nivel de América Latina y el Caribe se han ido incorporando de manera paulatina el SIAF al interior de la Administración Pública. Así, es importante lo mencionado por FARIAS y PIMENTA sobre la naturaleza del SIAF.

Dichos autores indican:

Este modelo se caracteriza por el uso de un sistema único y de amplia cobertura, con una administración centralizada bajo la responsabilidad de las autoridades hacendarias y en general con una base de datos central, pero con una operación que —aunque integrada— se encuentra descentralizada en las entidades públicas. Es interesante mencionar que en muchos países desarrollados la utilización de sistemas financieros públicos ocurre de una forma menos estandarizada que en ALC³, sin que se haya adoptado un sistema único.

En lo general, este modelo conceptual se asocia a una cuenta única del tesoro (CUT), con el desarrollo y la operación de un aplicativo informático único y estándar para la administración financiera de todo un gobierno central o subnacional, con lo cual se constituye en uno de los pilares principales para la eficiencia, eficacia y transparencia del gasto público.⁴

En este orden de ideas, observamos que “el SIAF es un Sistema de Ejecución, no de Formulación Presupuestal ni de Asignaciones (Trimestral y Mensual), que es otro Sistema. Sí toma como referencia estricta el Marco Presupuestal y sus Tablas.

El SIAF ha sido diseñado como una herramienta muy ligada a la Gestión

2 De conformidad con la Décima Disposición Final de la Ley N.º 29144, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 10 de diciembre del 2007, la misma que de conformidad con su Décima Cuarta Disposición Final entró en vigencia el 1 de enero del 2008, se excluyó a los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los servicios públicos regulados por las Leyes N.ºs 27332 y 28337, de los alcances del presente artículo.

3 Las siglas ALC hacen referencia a América Latina y el Caribe.

4 FARIAS, Pedro y PIMENTA, Carlos, *Sistemas integrados de administración financiera para la gestión pública moderna*, México: BID, 2011, pp. 77 y 78. Recuperado de <[https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/08B8FDE2C856ADB705257ABD005EE899/\\$FILE/104_pdfsam_.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/08B8FDE2C856ADB705257ABD005EE899/$FILE/104_pdfsam_.pdf)>.

Financiera del Tesoro Público en su relación con las denominadas Unidades Ejecutoras (UEs).

El registro, al nivel de las UEs, está organizado en 2 partes:

- Registro Administrativo (Fases Compromiso, Devengado, Girado) y
- Registro Contable (contabilización de las Fases así como Notas Contables)⁵.

Como se aprecia, el SIAF solo es utilizado por las entidades del sector público, no siendo de aplicación a quienes se encuentren en el sector privado.

En este orden de ideas, es pertinente mencionar que dentro de todo el registro de información en el SIAF se debe identificar claramente en la parte relacionada con el gasto, el cumplimiento de las fases de compromiso, devengado y girado.

3. La Directiva N.º 002-2021-EF/52.03, Directiva para optimizar las operaciones de tesorería

Dentro del marco administrativo señalado en el numeral anterior, observamos que con fecha sábado 19 de junio del 2021 se publicó en el diario oficial *El Peruano* la Resolución Directoral N.º 011-2021-EF/52.03, por medio de la cual se aprobó la Directiva N.º 002-2021-EF/52.03, denominada “Directiva para optimizar las operaciones de tesorería”⁶.

Según se indica en el texto del artículo 1 de la mencionada directiva, esta “**tiene por objeto dictar lineamientos y directrices para optimizar las operaciones de la tesorería del Estado, en aspectos relacionados con el uso de medios electrónicos para la pagaduría a proveedores del Estado y para las transferencias vinculadas con los conceptos remunerativos, pensionarios y de Contratos de Administración de Servicios (CAS), así como introducir mejoras en el procesamiento del Gasto Devengado y del Girado que se transmite a la Dirección General del Tesoro Público (DGTP)**”.

Lo importante es revisar a continuación **¿a qué entidades le es aplicable la presente normativa de carácter administrativo?**

5 MEF, Concepto del SIAF, elaborado por el proyecto SIAF - Ministerio de Economía y Finanzas. Publicado el 09-08-2010. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/contenidos/siaf/documentos/concepto_siaf.pdf> (consultado el 08-10-2021).

6 Si se desea revisar el texto completo de la Directiva N.º 002-2021-EF/52.03 se debe ingresar a la siguiente dirección web: <<https://busquedas.elperuano.pe/download/url/aprueban-la-directiva-n-002-2021-ef5203-directiva-para-o-resolucion-directoral-n-011-2021-ef5203-1964181-1>> (consultado el 07-10-2021).

La respuesta a esta consulta la encontramos en el texto del artículo 3 de la misma directiva, el cual señala que **“están comprendidas en la presente Directiva, las Unidades Ejecutoras del Gobierno Nacional y de los Gobiernos Regionales, los pliegos presupuestarios de los Gobiernos Locales, y todas aquellas entidades que realizan sus operaciones a través del Sistema Integrado de Administración Financiera del Sector Público (SIAF-SP), en adelante Entidades”**.

De lo antes indicado, se observa que esta directiva es de obligatorio cumplimiento para todas las entidades que pertenezcan al sector estatal y no a los privados.

En la propia directiva encontramos el capítulo III, que tiene como título **“Criterios para el procesamiento del gasto devengado y gasto girado”**. Es dentro de ese capítulo donde encontramos el texto del artículo 8, el cual desarrolla algunos criterios para otorgar la validación de los comprobantes de pago, como también la documentación sustentatoria del gasto devengado.

Veamos a continuación la redacción del referido artículo 8:

Artículo 8.- Validación de Comprobantes de Pago, como documentación sustentatoria del Gasto Devengado

Las Facturas o Boletas de Venta emitidos de manera electrónica conforme a las disposiciones de la SUNAT, y que, entre otros, forman parte de los documentos sustentatorios del Gasto Devengado cuyos datos son registrados y transmitidos por las entidades a través del SIAF-SP, son objeto de validación respecto de su numeración, fecha de emisión y monto, para efectos del correspondiente procesamiento de la mencionada etapa de la ejecución del gasto.

Otros comprobantes de pago que, conforme a las disposiciones de la SUNAT, son emitidos electrónicamente serán también validados de manera progresiva, conforme a lo señalado en el párrafo precedente.

Si se observa con detalle, este artículo 8 hace mención al sustento que se debe tener en cuenta para el gasto devengado, incluso contiene referencia al hecho de que las facturas o boletas de venta emitidos de manera electrónica se emiten conforme a las disposiciones de la Sunat.

Esta mención puede incluir, **bajo nuestra perspectiva**, a los siguientes:

- la normatividad vinculada con la emisión de comprobantes de pago⁷, ya sea de manera física o también por la modalidad electrónica.
- el criterio del devengo, contenido en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta;

- el artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en cuanto al momento en el cual se considera que ha nacido la obligación tributaria en el IGV; y
- otras normas tributarias relacionadas con la emisión y registro de las operaciones para efectos tributarios.

Sin embargo, apreciamos que ello no parecería ser tan cierto que digamos, sobre todo por la forma en la cual en muchos casos se han emitido comunicados por parte de algunas entidades de la Administración Pública, en donde exigen a los proveedores de los servicios, al igual que aquellos que vendan bienes al Estado, para que modifiquen sus comprobantes de pago que fueron entregados para sustentar el pago por la retribución de sus servicios o por la venta de bienes. Ello con la única finalidad de que la aplicación de las programaciones presupuestarias relacionadas con los compromisos de pagos pueda coincidir con las reglas administrativas del SIAF, pero no necesariamente con la normatividad tributaria.

Un ejemplo de los comunicados que han aparecido en algunas entidades públicas, tomando como referencia a la directiva, materia del presente comentario, sobre todo el texto del artículo 8, indican lo siguiente:

Comunicado sobre nuevas disposiciones para el trámite de comprobantes de pago

13 de julio del 2021

Estimados Proveedores, por el presente se pone en conocimiento que la Dirección General del Tesoro Público ha emitido la Directiva 002-2021-EF/52.03 que contiene nuevos lineamientos y directrices referida a la optimización de las operaciones de tesorería mediante, entre ellos, el artículo 8 de la citada norma, referida a la validación de comprobantes de pago como documentación sustentatoria del gasto devengado, que dispone que las facturas, boletas de venta, o recibos por honorarios, emitidos de manera electrónica que son registrados y transmitidos por las entidades a través del SIAF-SP, son objeto de validación por parte de la SUNAT los datos de numeración, fecha de emisión y monto, para efectos del correspondiente procesamiento del devengado.

En tal sentido, esta Oficina solo podrá procesar expedientes de conformidades para pago que contengan comprobantes de pago cuya fecha de emisión tenga una antigüedad de un mes anterior al mes vigente, en forma concordante al cierre mensual de la información financiera y presupuestal, en aplicación de las nuevas disposiciones que se aplican en forma automática a través del SIAF-SP. Para tal efecto, deberán tomar en cuenta las siguientes fechas de corte:

Comprobantes de pago cuya fecha de emisión es junio o anterior

No es posible procesar actualmente sus pagos, tiene cierre presupuestal cerrado.

Comprobantes de pago cuya fecha de emisión es julio

La Oficina de Administración recibirá los expedientes de conformidad de pago hasta el 15 de agosto del 2021 como máximo, para procesar el devengado. Vencido dicho plazo y al detectarse algún caso, se devolverá el expediente a fin que el proveedor cambie su comprobante de pago.

Comprobantes de pago cuya fecha de emisión es agosto

La Oficina de Administración recibirá los expedientes de conformidad de pago hasta el 15 de setiembre del 2021 como máximo, para procesar el devengado. Vencido dicho plazo y al detectarse algún caso, se devolverá el expediente a fin que el proveedor cambie su comprobante de pago.

Así sucesivamente, seguirá la secuencia durante el presente año, teniendo como corte el día 15 de cada mes.

Estas disposiciones han entrado en vigencia a partir del 01 de julio del 2021, por lo tanto, se solicita tomar las previsiones del caso, a fin de evitar inconvenientes en el proceso de pago.

Atentamente

La Oficina de Administración”⁸.

4. Normatividad tributaria que puede entrar en conflicto por la aplicación del criterio contenido en el comunicado

A continuación, se analizará de manera breve las normas que pueden entrar en conflicto con la aplicación del comunicado emitido por la Administración Pública en relación con la Directiva N.º 002-2021-EF/52.03, Directiva para optimizar las operaciones de tesorería.

4.1. El criterio del devengado contenido en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta

Según lo indica el texto del literal a) del segundo párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, apreciamos que se menciona que las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

¿Pero qué entendemos cuando se dice que las rentas se devenguen?⁹

El tercer párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que se entiende que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación¹⁰, siempre

⁸ PORTAL DE RECONSTRUCCIÓN CON CAMBIOS, Comunicado publicado con fecha 13 de julio del 2021. Recuperado de <<https://www.rcc.gob.pe/2020/direccion-general-del-tesoro-publico-directiva-no-002-2021-ef-52-03/>> (consultado el 07-10-2021).

⁹ Recomendamos la revisión de un informe que elaboramos hace algún tiempo donde se realizan comentarios al texto del Decreto Legislativo N.º 1425, el cual modificó al artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, desarrollando el concepto del devengo. Recuperado de <<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/>> (consultado el 07-10-2021).

¹⁰ Los cuales se diferencian si se trata de enajenación de bienes, prestación de servicios, servicios de ejecución continuada, entre otros.

⁷ Nos referimos al Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT y normas complementarias y modificatorias.

que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva¹¹, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago.

Lo señalado en el párrafo que antecede permite observar que en el caso de la prestación de servicios debería tomarse en consideración la fecha en la cual el servicio quede culminado; y de tratarse de la venta de un bien el devengo se produciría cuando se transfirieran los riesgos del vendedor al comprador, lo que determina que se cuente con la posibilidad de tener el control sobre el bien que fue materia de venta.

Al consultar la doctrina extranjera, 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.¹²

En idéntico sentido se expresa el profesor 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 [...].¹³

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.”**¹⁴

11 El artículo 171 del Código Civil que están dentro del Título V, Modalidades de acto jurídico, regula la invalidación del acto por condiciones impropias e indica en su primer párrafo que “la condición suspensiva ilícita y la física o jurídicamente imposible invalidan el acto”.

12 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.

13 MEDRANO CORNEJO fue citado en el trabajo titulado “Aspecto temporal del impuesto a la renta”, el cual se encuentra publicado en el blog del abogado Carlos Armando Barrantes Martínez y se puede consultar en la siguiente página web: <<http://blog.pucp.edu.pe/item/35268>> (consultado 24-05-2021).

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

No olvidemos que 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 hacer¹⁵, las transferencias de créditos e inclusive las expropiaciones.¹⁶

En este contexto, nos preguntamos **¿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, ya 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

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

16 Un análisis más detallado acerca de los supuestos que contiene el principio del devengo, desarrollado en dos partes, puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2018/10/01/tenemos-una-definicion-del-concepto-de-devengo-comentarios-al-decreto-legislativo-n-1425-primer-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).

*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.*¹⁷

4.2. Las reglas del nacimiento de la obligación tributaria en el impuesto general a las ventas

Según lo indica el texto del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, apreciamos que allí están previstas las reglas aplicables al nacimiento de la obligación tributaria.

La obligación tributaria se origina de acuerdo a lo siguiente:

a) 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.

Tratándose de naves y aeronaves, en la fecha en que se suscribe el correspondiente contrato.

Tratándose de la venta de signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, en la fecha o fechas de pago señaladas en el contrato y por los montos establecidos; en la fecha en que se perciba el ingreso, por el monto que se perciba, sea total o parcial; o cuando se emite el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento, lo que ocurra primero.

b) En el retiro de bienes, en la fecha del retiro o en la fecha en que se emita el comprobante de pago, de acuerdo a lo que establezca el reglamento, lo que ocurra primero.

c) En la prestación de servicios, 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 percibe la retribución, lo que ocurra primero.

En los casos de suministro de energía eléctrica, agua potable, y servicios finales telefónicos, télex y telegráficos, en la fecha de percepción del ingreso o en la fecha de vencimiento del plazo para el pago del servicio, lo que ocurra primero.

d) En la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, en la fecha en que se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras o en la fecha en que se pague la retribución, lo que ocurra primero.

17 Si se desea consultar el texto completo de este informe se debe ingresar a la siguiente dirección web: <<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/i0212006.htm>> (consultado el 25-05-2021).

- e) En los contratos de construcción, en la fecha en que se emita el comprobante de pago, de acuerdo a lo que establezca el Reglamento o en la fecha de percepción del ingreso, sea total o parcial o por valorizaciones periódicas, lo que ocurra primero.
- f) En la primera venta de inmuebles, en la fecha de percepción del ingreso, por el monto que se perciba, sea parcial o total.
- g) En la importación de bienes, en la fecha en que se solicita su despacho a consumo.

Tratándose de bienes intangibles, en la fecha en que se pague el valor de venta, por el monto que se pague, sea total o parcial; o cuando se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurra primero.

Nótese que, en el caso de que haya nacido la obligación tributaria del IGV, en cumplimiento de las reglas del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, no habría posibilidad de variar dicho momento, por el simple hecho que se obligue a quien realizó el servicio o entregó el bien a modificar dicha fecha por un comunicado.

4.3. Las reglas contenidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago

En concordancia con lo expresado en los puntos anteriores, consideramos que en el caso de la prestación de servicios puede producirse dificultades para verificar el nacimiento de la obligación tributaria en el IGV, sobre todo por la aplicación de las reglas contenidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Así, al revisar el literal d) numeral 1 del artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, observamos que se 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 Pago¹⁸, este debe ser emitido o se emita, lo que ocurra primero.

Lo indicado en los párrafos precedentes, también se indica 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 RCP¹⁹ 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 5²⁰ 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:

1. *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:

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 devengo²¹.

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 tanto, 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.

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.

5. La jerarquía normativa: un aspecto a tomar en consideración

Observamos que muchos funcionarios públicos consideran de aplicación prioritaria la Directiva N.º 002-2021-EF/52.03, Directiva para optimizar las operaciones de tesorería, por encima de otro tipo de dispositivos, como es el caso del criterio del devengo, consagrado en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, al igual que las reglas contenidas en el artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por señalar algunas.

En este punto, debemos recordar que la mencionada directiva fue aprobada por la Resolución Directoral N.º 011-2021-EF/52.03, la cual tiene rango jerárquico inferior que una ley, como es el caso de la

²¹ Ello puede presentarse en el caso que se emita un comprobante de pago por un adelanto o anticipo y se considere como devengado el mismo, cuando aún no se ha culminado el servicio o se haya entregado el bien. Como también puede existir el supuesto en el cual ya ocurrió el devengo de la operación, pero por haber procedido a anular el comprobante por "sugerencia o exigencia" de parte de la institución pública se emita el comprobante de pago en una posterior fecha, lo cual traería dificultades al contribuyente, ya que en una revisión el fisco analizaría cuál fue el momento correo que debió considerar la operación, verificándose la aplicación del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta (criterio del devengo), como también la aplicación del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

¹⁸ El cual fue aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT y normas modificatorias y complementarias.

¹⁹ Son las siglas del Reglamento de Comprobantes de Pago.
²⁰ Dicho artículo regula la oportunidad de emisión y otorgamiento de comprobantes de pago.

Ley del Impuesto a la Renta o la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

Recordemos que frente a un conflicto normativo entre lo señalado por una norma con rango legal y una norma con rango reglamentario prima lo indicado por la ley, por aplicación del principio de jerarquía normativa, el cual se encuentra consagrado en el texto del artículo 51 de la Constitución Política del Perú de 1993.

En dicho artículo se indica que **“la Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado”**.

Por un tema de jerarquía normativa, indicaremos que entre la aplicación de la ley y el reglamento preferiremos el primero de los mencionados.

Ello podría traer como consecuencia que se estaría violando el principio de reserva de ley, toda vez por una norma de jerarquía menor que la ley se están presentando nuevos supuestos o exigencias que la norma no señaló.

En este orden de ideas, resulta interesante revisar la mención realizada por GAMBVA VALEGA con respecto al tema materia de análisis. GAMBVA VALEGA precisa:

[...] la reserva de ley constituye un mandato que la Constitución —y solo la Constitución— impone al Congreso de la República para que regule suficientemente determinados ámbitos del ordenamiento jurídico.

En efecto, el Constituyente ha considerado que —dada la trascendencia que tiene determinados sectores para los ciudadanos— resulta imprescindible que una predeterminación mínima de los mismos se efectúa inexorablemente por una norma con rango de Ley.

De este modo, la “reserva de ley” implica que las materias cubiertas por el mismo no puedan ser entregadas incondicionalmente al Poder Ejecutivo (tanto en el plano reglamentario, como en sus actuaciones singulares), sino que deben ser suficientemente predeterminadas (legalmente) a efecto de garantizar que la adopción real de la decisión corresponda al órgano legislativo.²²

Otro de los principios que se estaría violentado es el principio de jerarquía normativa, el cual se encuentra consagrado en el texto del artículo 51 de la Constitución Política del Perú, que determina que “la Constitución prevalece sobre toda norma legal, la Ley sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado”.

²² GAMBVA VALEGA, César, “Reserva legal y obligados tributarios. Especial referencia a la regulación de los regímenes de retenciones, percepciones y deducciones”. IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario - Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria. Recuperado de <http://www.ipdt.org/editor/docs/08_IXJorIPDT_CGV.pdf>.

En este tema, RUBIO CORREA indica:

Por lo tanto, podemos concluir esta parte de introducción teórica diciendo que las normas y sus jerarquías no dependen tanto del órgano del Estado que las aprueba, sino fundamentalmente de la función del Estado en virtud de la cual se dan si las aprueban los poderes constituidos, o del poder constituyente que aprueba las normas del máximo nivel jurídico.²³

6. ¿Puede una entidad estatal solicitar el cambio del comprobante de pago ya emitido?

De lo expuesto hasta este momento, observamos que es común que los contribuyentes que son proveedores del sector público reciban de manera reiterativa **“instrucciones”** o **“sugerencias”**, de parte de las oficinas de logística o de tesorería de los distintos organismos públicos, a través de los cuales les solicitan el cambio de la factura emitida en una fecha determinada por la prestación de servicios, por otra factura en otro periodo, bajo **“amenaza”** de no cancelar la obligación pendiente de pago, tomando como referencia la “Directiva para optimizar las operaciones de tesorería”, la cual tiene inferior jerarquía normativa que la Ley del Impuesto a la Renta, al igual que la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Tengamos presente que cuando un tercero presta servicios a una entidad pública o privada debe cumplir con declarar la operación en la fecha en que se devengó el servicio, lo cual implica determinar la fecha en la cual ocurrió el devengo de la operación, conforme a lo señalado en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

De este modo, si el prestador del servicio cumplió con declarar la operación de servicios en su Registro de Ventas y en la declaración del periodo a través del PDT N.º 621 IGV Renta Mensual, está cumpliendo con las reglas señaladas en el artículo 57 reseñado anteriormente, al igual que las reglas contenidas en el artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

El problema se presenta cuando el usuario del servicio o el comprador del bien, que es una entidad pública, “solicita” o “sugiere” el cambio de la factura que ya fue entregada por el proveedor aduciendo determinados problemas en el sistema administrativo de pagos como es el SIAF, el cual constituye el Sistema Integrado de Administración Financiera del Estado.

Aquí observamos, por ejemplo, que se presentaría también un problema con la normatividad del Reglamento de Comprobantes de Pago, específicamente en lo relacionado con el texto del artículo 5, el cual regula el momento de la emisión

del comprobante de pago en el caso de la prestación de servicios, ya que allí se indica que se debe emitir el comprobante de pago cuando ocurra alguno de los siguientes supuestos:

- la culminación del servicio;
- la percepción de la retribución, parcial o total, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto percibido; y
- 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 cada vencimiento.

Si se aprecia la norma antes citada, la emisión del comprobante de pago a la entidad pública es correcta desde el punto de vista tributario, aparte de que se va a declarar en el PDT N.º 621 del periodo en el cual el mismo se devengó. Por lo tanto, si el emisor del comprobante de pago “anula la operación” del servicio brindado para proceder posteriormente a la emisión de un nuevo comprobante de pago, ello trastoca el esquema normativo descrito en el párrafo anterior, determinando que se estaría incumpliendo la normatividad tributaria.

Incluso la Sunat ya emitió un pronunciamiento sobre el tema al emitir el Informe N.º 086-2007-SUNAT/2B0000 de fecha 10 de mayo del 2007, a través del cual señaló que **“no resulta válido que, debido a la reprogramación de la fecha de pago, el proveedor de la prestación de servicios al sector público nacional anule el comprobante de pago originalmente emitido y entregado, conforme a lo dispuesto en el Reglamento de Comprobantes de Pago”**²⁴.

En tal sentido, el proveedor se encuentra en una encrucijada creada por el sector público, toda vez que si opta por el cumplimiento de las disposiciones tributarias antes señaladas no podrá efectuar el cobro de la contraprestación económica por el servicio brindado. En caso de que el proveedor opte por la “recomendación” de la entidad pública y anule la “operación del servicio prestado” reflejada en una factura para posteriormente emitir otra factura, podrá realizar el cobro de la misma, pero tendrá contingencia por no cumplir con el principio del devengo y las reglas de emisión del comprobante de pago.

Planteadas las posturas antes indicadas, recomendamos que a futuro no se genere el incumplimiento de la normatividad tributaria y que el sector público comprenda que no es correcto “sugerir”, “comunicar”, “obligar” al cambio de la factura para que procedan con el pago de la obligación al proveedor.

²⁴ Si se desea consultar el Informe completo se puede consultar la siguiente página web: <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i0862007.htm>> (consultado el 26-12-2015).

²³ RUBIO CORREA, Marcial, El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho, 10.ª ed. aumentada, Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú, junio del 2011, p. 117.