

Escuela de Posgrado

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

Tesis

**Problemática del devengado de ingresos provenientes
de intereses implícitos en la determinación del impuesto
a la renta durante el periodo 2014-2019**

Julio Urbino Pomajuica Esteban

Para optar el Grado Académico de
Maestra en Tributación

Huancayo, 2020

Repositorio Institucional Continental
Tesis digital



Esta obra está bajo una Licencia "Creative Commons Atribución 4.0 Internacional" .

Asesor

Mg. Nelly Marysol Leon Huayanca

Dedicatoria

A mis padres, porque a ellos les corresponde el activo de mis aciertos, en cambio yo asumiré el pasivo de mis errores.

Reconocimiento

Quisiera expresar mi agradecimiento en particular a mi asesora Mg. Leon Huayanca Nelly Marysol por sus provechosas discusiones sobre el devengo de los ingresos, y al Mg. Christian Ojeda Zaga por su apoyo directo en el desarrollo de este trabajo de investigación.

Índice

Asesor	ii
Dedicatoria	iii
Reconocimiento.....	iv
Índice.....	v
Índice de Tablas	viii
Resumen.....	x
Abstract.....	xi
Introducción.....	xii
Capítulo I Planteamiento del Estudio	13
1.1. Formulación del Problema y Justificación del Estudio.....	13
1.1.1. Formulación del problema	13
1.1.2. Justificación del estudio	16
1.2. Antecedentes Relacionados con el Tema	18
1.2.1. Antecedentes Internacionales.....	18
1.2.2. Antecedentes Nacionales.	24
1.3. Presentación de Objetivos General y Específicos	29
1.3.1. Objetivo General.....	29
1.3.2. Objetivos Específicos.....	29
A. Objetivo específico 1	29
B. Objetivo específico 2	30
1.4. Limitaciones del Estudio.....	30
1.4.1. Delimitación espacial	30
1.4.2. Delimitación de especialidad	30
1.4.3. Delimitación Temporal	31
1.4.4. Delimitación Metodológica.....	31
1.4.5. Delimitación conceptual	32
Capítulo II Marco Teórico	33
2.1. Bases Teóricas Relacionadas con el Tema	33
2.1.1. El Impuesto a la Renta.....	33
2.1.2. Devengo de ingresos.....	38
2.1.3. Intereses implícitos	42

2.2.	Definición de Términos Usados.....	46
2.2.1.	Devengado	46
2.2.2.	Derivado	46
2.2.3.	Determinación del Impuesto a la Renta.....	46
2.2.4.	Interés implícito.....	47
	A. Potestad Tributaria	47
	B. Reconocimiento.....	47
	C. Tributo	47
	D. Valor razonable	47
	E. Valorización.....	47
	F. Valor Futuro.....	47
	G. Valor presente	48
2.3.	Hipótesis.....	48
2.3.1.	Hipótesis General	48
2.3.2.	Hipótesis Especificas	48
	A. Hipótesis Especifica 1	48
	B. Hipótesis Especifica 2	48
2.4.	Variables	49
2.4.1.	Primera variable: dependiente.....	50
2.4.2.	Segunda variable: independiente	50
Capítulo III Metodología de Investigación		51
3.1.	Diseño de Investigación	51
3.1.1.	Tipo (s) de investigación.....	51
3.1.2.	Alcance (s) de investigación	51
3.1.3.	Métodos (s) de investigación	51
3.2.	Población y Muestra	51
3.2.1.	Universo de estudio	51
3.2.2.	Población de estudio	52
3.2.3.	Muestra de estudio	52
3.3.	Técnicas e Instrumentos	52
3.3.1.	Técnica utilizada	52
3.3.2.	Instrumento utilizado.....	52
3.4.	Recolección de Datos.....	53

Capítulo IV Resultados.....	64
4.1. Resultados	64
4.2. Discusión de los Resultados	64
Conclusiones.....	67
Recomendaciones.....	68
Referencias Bibliográficas	69
Anexos	75
Anexo 01: Matriz de consistencia	76

Índice de Tablas

Tabla 1 Primera variable	50
Tabla 2 Segunda variable	50
Tabla 3 Resolución del tribunal fiscal N° 466-3-97. Ficha formato para Guía de Análisis Documental	53
Tabla 4 Descripción de la Resolución del tribunal fiscal N° 466-3-97	53
Tabla 5 Resolución del tribunal fiscal N° 08534-5-2001. Ficha formato para Guía de Análisis Documental	54
Tabla 6 Descripción de la Resolución del tribunal fiscal N° 08534-5-2001	54
Tabla 7 Resolución del tribunal fiscal N° 01203-2-2008. Ficha formato para Guía de Análisis Documental	54
Tabla 8 Descripción de la Resolución del tribunal fiscal N° 01203-2-2008	55
Tabla 9 Informe N° 085-2009-SUNAT/2B0000. Ficha formato para Guía de Análisis Documental	55
Tabla 10 Descripción del Informe N° 085-2009-SUNAT/2B0000.....	56
Tabla 11 Norma Internacional de Contabilidad N° 18. Ficha formato para Guía de Análisis Documental	56
Tabla 12 Descripción de la Norma Internacional de Contabilidad N°18.....	57
Tabla 13 Norma Internacional de Contabilidad N°39. Ficha formato para Guía de Análisis Documental	57
Tabla 14 Descripción de la Norma Internacional de Contabilidad N°39.....	58
Tabla 15 Aplicación de NIIF en la contabilidad ecuatoriana - Pontificia Universidad Católica del Ecuador. Ficha formato para Guía de Análisis Documental	58
Tabla 16 Descripción de la Aplicación de NIIF en la contabilidad ecuatoriana - Pontificia Universidad Católica del Ecuador	59
Tabla 17 Estimación de los efectos contables y tributarios del cambio en el tratamiento de los ingresos al aplicar la nueva norma NIIF 15 en reemplazo de la NIC 18 - Universidad Católica de Guayaquil. Ficha formato para Guía de Análisis Documental	59

Tabla 18	Descripción de la Estimación de los efectos contables y tributarios del cambio en el tratamiento de los ingresos al aplicar la nueva norma NIIF 15 en reemplazo de la NIC 18 - Universidad Católica de Guayaquil...	60
Tabla 19	Análisis del Tratamiento contable de los ingresos bajo NIIF 15 - Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano. Ficha formato para Guía de Análisis Documental	60
Tabla 20	Descripción del Análisis del Tratamiento contable de los ingresos bajo NIIF 15 - Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano.....	61
Tabla 21	Reconocimiento del ingreso en la venta de vehículos para las empresas automotrices - Universidad de Lima. Ficha formato para Guía de Análisis Documental	61
Tabla 22	Descripción del Reconocimiento del ingreso en la venta de vehículos para las empresas automotrices - Universidad de Lima	62
Tabla 23	Formación superior basada en competencias, interdisciplinarias y trabajo autónomo del estudiante - Universidad del Atlántico. Ficha formato para Guía de Análisis Documental	62
Tabla 24	Descripción de la Formación superior basada en competencias, interdisciplinarias y trabajo autónomo del estudiante - Universidad del Atlántico.....	63

Resumen

El presente trabajo de investigación pretende dar solución a la problemática que se viene suscitando en el devengo de los ingresos provenientes de intereses implícitos en la determinación del Impuesto a la Renta durante el periodo 2014 - 2019; debido a que el legislador ha optado por aplicar en algunos casos un devengo contable y en otros casos un devengo jurídico, ocasionando inseguridad jurídica en los contribuyentes.

Por esta razón las compañías deben tomar como punto de partida la utilidad contable para determinar de forma correcta el Impuesto a la Renta, pero advertimos que esta utilidad contable contiene estimaciones en los saldos de las cuentas según la aplicación de las normas de contabilidad, esto no quiere decir que a la utilidad contable le vamos a aplicar la alícuota del Impuesto a la Renta, si no que a esta utilidad se le va a pasar por un filtro cumpliendo la normativa tributaria.

Si no realizamos este último trabajo de conciliar la utilidad contable según la normativa tributaria, estaríamos cometiendo un gravísimo error porque dejaríamos de gravar ingresos para efectos tributarios que califican perfectamente cuando el bien sea entregado, diferente a la posición de la NIC 18 que establecen que los intereses implícitos se devenguen a lo largo del tiempo del crédito otorgado al cliente.

Palabras claves: Devengo, reconocimiento, medición, implícito.

Abstract

This research work aims to solve the problem that has been arising in the accrual of income from interest implicit in the determination of Income Tax during the period 2014 - 2018; because the legislator has chosen to apply in some cases an accounting accrual and in other cases a legal accrual, causing legal uncertainty in taxpayers.

For this reason, companies must take the accounting profit as a starting point to correctly determine the Income Tax, but we note that this accounting profit contains estimates in the account balances according to the application of accounting standards, this does not It means that to the accounting profit we will apply the income tax rate, if not that this will be passed through a filter complying with the tax regulations, classifying whether the income accrued in this period or not.

If we did not do this last job of reconciling the accounting profit according to the tax regulations, we would be making a very serious mistake because we would tax income that we have not earned and this would lead to a higher payment of the income tax.

Keywords: Accrual, recognition, measurement, implicit.

Introducción

En el transcurso del tiempo se ha generado muchas controversias con el devengo, por parte de la Administración tributaria y el Tribunal Fiscal, debido a que todavía no se tiene muy claro la definición del devengo, desde nuestra perspectiva existe un solo devengo para la imputación de ganancias efectivamente realizadas y gastos realmente incurridos.

El presente trabajo de investigación tiene como objetivo identificar el problema que se genera al momento de interpretar el devengo en los ingresos que provienen de intereses implícitos, ingresos que luego serán sometidos a una conciliación tributaria para determinar si se devengaron en este ejercicio o se aplicó el párrafo 11 de la NIC 18 en su integridad, luego de haber realizado la conciliación tributaria podremos determinar el Impuesto que corresponde pagar por los ingresos que realmente se haya obtenido.

Al revisar la Ley del Impuesto a la Renta también vamos encontrar una serie de términos de origen contable que tampoco se han definido y tienen una gran relevancia en la determinación de renta sobre las empresas, tales como Inventarios, Ingresos, Gastos, Costos, Depreciación, entre otros. En ese sentido si el hecho imponible del Impuesto a la Renta que, como impuesto periódico, tiene soporte en la contabilidad y en virtud a la norma IX del Código tributario podemos recurrir supletoriamente a las NIIF solo para darle contenido a dichos términos utilizados en la LIR.

El autor.

Capítulo I

Planteamiento del Estudio

1.1. Formulación del Problema y Justificación del Estudio

1.1.1. Formulación del problema

En nuestro país, la aplicación del devengado siempre ha generado distorsiones en la determinación del Impuesto a la Renta (en adelante IR) debido a que se ha venido insertando diversas doctrinas al momento de realizar una labor tanto configurativa como interpretativa de nuestra legislación lo cual ha generado casos como el de una posterior interpretación y aplicación incorrecta por parte del Tribunal Fiscal (en adelante TF), en la Resolución del Tribunal Fiscal (en adelante RTF) N° 466-3-97 del 14-05-1997, que recogió el concepto de devengado jurídico del Dr. argentino Juan Roque García Mullin donde nos manifiesta que.

(García, 1978, p. 60) Opina que el sistema de lo devengado se atiende únicamente al momento en que nace el derecho de cobro, aunque no se haya hecho efectivo. Dicho de otro modo, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente de que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada, y por ende imputable a ese ejercicio.

Estamos en desacuerdo con el TF en la aplicación de esta teoría del devengo, debido a que el reconocimiento del ingreso no se contabiliza cuando nace el derecho al cobro, si no, se contabiliza 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 de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- (d) Sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- (e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad. (IASB, 2004, p. 585)

Estos son los cinco requisitos que se tiene que cumplir según la Norma Internacional de Contabilidad (en adelante NIC) Nro 18 para reconocer los ingresos en las transacciones, si no cumpliera uno de los cinco requisitos no calificara como un ingreso para la compañía.

La problemática que se ha generado a partir de la interpretación del devengo de ingresos provenientes de intereses implícitos en la determinación del IR durante el periodo 2014-2019 nace cuando por ejemplo se oferta un vehículo a S/ 100,000 soles a doce meses sin intereses, sabiendo que el vehículo se vende según precio de lista en S/ 80,000 soles al contado, según la normativa contable establece que debo reconocer por separado esta transacción debido a que existe un componente financiero que es el interés implícito y debo reconocer por separado el valor de venta del vehículo, también establece que se debe ir devengando la parte del interés implícito mes a mes; pero al no tener una definición del devengado en nuestra Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR) genera distorsiones en la determinación del IR porque se aplica de manera incorrecta el devengo de estos ingresos, no debemos de olvidar que es renta ni tampoco podemos olvidar cual es el espíritu de la ley de querer grabar una renta ganada, que es lo que realmente se vendió, entonces nos preguntamos cómo

y cuándo debo reconocer el ingreso en esta transacción para determinar de forma correcta el IR.

Y como consecuencia de las controversias suscitadas a raíz de la interpretación del devengo en nuestro medio, se le ha otorgado facultades al Poder Ejecutivo según Ley N° 30823 para legislar en materia tributaria y financiera, dando como resultado el 13 de setiembre del 2018 la publicación en el Diario el Peruano el Decreto Legislativo Nro 1425 el cual modificó la Ley del Impuesto a la Renta respecto de diversos apartados: (1) En primer lugar el segundo párrafo del numeral 5) del artículo 32; (2) El artículo 57 y finalmente (3) El artículo 63 de la referida Ley. Cabe resaltar que la citada norma de carácter modificatorio entró en vigencia el 1ro de enero del año 2020.

Después de la publicación del decreto legislativo, Beatriz de La Vega socia de Impuesto de EY Perú señaló en el diario Gestión 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” (De la Vega, 2018, párrafo 8). En este sentido cabe indicar que el principio del devengado se viene desarrollando en las diferentes Normas internacionales de Información Financiera (en adelante NIIF), situación la cual debemos de tomar en cuenta para analizar los hechos económicos y realizar su contabilización para luego someterlo a una conciliación tributaria según la LIR.

Este último argumento señalado consideramos que merece ser examinado y tratado por el departamento de contabilidad de las compañías; por tal motivo en nuestro trabajo de investigación nos hemos centrado en los periodos de 2014 - 2019 específicamente en las operaciones por ventas al crédito que se promocionan sin intereses. Señalamos que aquí se hace evidente una problemática por

cuanto esto puede ocasionar que en un proceso de auditoría el fiscalizador de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante SUNAT) pueda tener una incorrecta interpretación cuando exista una contabilización de ingreso financiero proveniente de intereses implícitos en operaciones que son necesarios registrar, por separado, el valor de venta de los bienes y los intereses implícitos como ingresos financieros. Hecha esta precisión, lo que debe evitarse es que el fiscalizador vaya a pretender gravar el IR según el párrafo 11 de la NIC 18 en las ventas que se promocionan sin intereses, también debemos de evitar que la SUNAT pretenda efectuar la retención del IR de no domiciliados si, por ejemplo, quien le vendió el bien fue un no domiciliado sin vinculación económica, ni mucho menos realizar reparos de estas operaciones lo cual claramente consideramos que va en perjuicio del contribuyente y que ameritó el desarrollo de una particular interrogante investigativa como la que presentamos a continuación.

1.1.2. Justificación del estudio

Justificamos la elaboración de la interrogante y objetivos planteados a la luz que consideramos importante conocer el periodo de prescripción del IR, tratamiento contable y tributario que se le debe de dar a las operaciones comerciales al crédito, las mismas que pueden ser ofertadas sin intereses; en ese sentido la normativa contable establece que se debe reconocer a “valor razonable” los bienes, mientras que los intereses implícitos se descuentan del total de la operación menos el valor del bien; del mismo modo al remitirnos a la normativa tributaria no se establece en esta un procedimiento específico para determinar el valor de venta del bien y la cuantía de los intereses implícitos.

Nos llama la atención este tipo de operaciones porque una incorrecta interpretación —y posterior incorrecta contabilización— conllevarían el ocasionar una distorsión cuando se determine el IR en las

operaciones a crédito en las cuales se puede identificar claramente que existen intereses implícitos porque no es igual vender un bien al contado que vender a crédito promocionándolo sin intereses. Consideramos que debemos identificar la parte que le corresponde al bien y la otra parte al interés implícito para efectos contables y para no generar una incorrecta base sobre la cual se va a calcular dicho impuesto y que en consecuencia puede llegar a generar un mayor o menor pago del impuesto lo cual, a su vez, conllevaría a serias contingencias tributarias de los periodos 2014 - 2019 en futuras fiscalizaciones.

Frente a estos inconvenientes acudimos a la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, norma que permite aplicar supletoriamente principios de derecho tributario, principios del Derecho Administrativo y los principios Generales del Derecho siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Motivo por el cual utilizamos la NIC 18 para interpretar el devengo de los intereses implícitos y específicamente el párrafo 11 de esta norma establece lo siguiente:

En la mayoría de los casos, la contrapartida revestirá la forma de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo, y por tanto el ingreso ordinario se mide por la cantidad de efectivo u otros medios equivalentes recibidos o por recibir. No obstante, cuando la entrada de efectivo u otros medios equivalentes se difiera en el tiempo, el valor razonable de la contrapartida puede ser menor que la cantidad nominal de efectivo cobrada o a cobrar. (IASB, 2004, Párrafo 11)

Esta parte del párrafo de la NIC 18 también lo establece el Decreto Legislativo Nro 1425 en las disposiciones complementarias finales publicado en el Diario El Peruano la cual adscribe de forma literal: Segunda. Interpretación del acápite 1.1) del numeral 1) del inciso a) del artículo 57 de la Ley.

Para la interpretación de lo dispuesto en el acápite 1.1) del numeral 1) del inciso a) del artículo 57 de la Ley es de aplicación lo señalado respecto al control de los bienes en la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15 - Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, en tanto no se oponga a lo señalado en la Ley.

La versión de la NIIF, oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad, que se utilizará para estos efectos es la vigente a la fecha de publicación del Decreto Legislativo. (Poder Legislativo, 2018, pág. 43)

Con la publicación de esta norma de alguna manera se ha pretendido dar seguridad jurídica a partir del 2020 a los contribuyentes y a tener una sola postura de la definición del devengado para la SUNAT, el TF. Asimismo, debemos tener en cuenta que se escogió para análisis de esta investigación el periodo 2014 - 2019 por cuanto es el lapso de tiempo donde prescribe el IR.

No obstante, de puesta en vigencia el Decreto Legislativo 1425, si bien se evidencia una mejora en cuanto a los problemas legales, nos encontramos en la posibilidad de sostener que persiste un problema de interpretación respecto del devengo, lo cual genera que siga vigente el análisis temático.

1.2. Antecedentes Relacionados con el Tema

1.2.1. Antecedentes Internacionales

Como primer antecedente hacemos mención del trabajo de Cando (2017) quien en su tesis titulada Reforma tributaria del Impuesto a la Renta por la aplicación de NIIF en la contabilidad ecuatoriana. Sustentada en la Pontificia Universidad Católica del Ecuador para obtener el Título de Magister en Derecho Tributario. Nos transmite lo siguiente:

Cuando se trata de la determinación del efecto del Impuesto a la Renta sobre los resultados de la compañía, financieramente se busca encontrar cuál es el impacto real de esta partida sobre el rendimiento de la compañía, y es menester indicar que, para poder determinar este efecto, son las normas contables las que tienen que ajustarse a la legislación local, pues requieren reconocer y medir partidas cuya recuperación o pago sea aceptado por las entidades de administración fiscal de cada país. (Cando, 2017, p.41)

Es muy importante mencionar de esta tesis porque que compartimos la misma teoría contable y tributaria, cuando la autora hace mención al impacto que ocasiona la aplicación de las NIIF en los hechos económicos de las compañías en su determinación del Impuesto a la Renta y que se tiene que realizar ciertos ajustes para determinar la base del cálculo del impuesto y para llegar a esta base es necesario realizar adiciones y deducciones tanto para los gastos como para los ingresos según nuestra legislación. De no realizar estos ajustes, las compañías estarían determinando incorrectamente el impuesto a la renta y además estarían expuestos a serias contingencias tributarias.

Como segundo antecedente hacemos mención al trabajo de Arrellano (2017) quien en su tesis titulada Estimación de los efectos contables y tributarios del cambio en el tratamiento de los ingresos al aplicar la nueva norma NIIF 15 en reemplazo de la NIC 18 para una importadora de productos de ferretería. Sustentada en la Universidad Católica de Guayaquil para obtener el Título de Ingeniería en Contabilidad y Auditoría. Manifiesta lo siguiente:

Las Normas Internacionales de Información Financiera manejan el concepto del valor del dinero en el tiempo, y la NIIF 15 no es la excepción. En este sentido la norma indica que al determinar el precio de la transacción la compañía deberá evaluar si el importe comprometido por el cliente a futuro proporciona al cliente un

beneficio de financiación significativo, aun cuando no se acuerden intereses de manera explícita en el contrato.

Para determinar si el componente de financiación es significativo la norma establece que se evalúe la existencia de diferencia entre el importe acordado y el precio de venta efectivo (interés implícito) y el efecto combinado del tiempo esperado y las tasas de interés del mercado por transacciones similares. (Arrellano, 2017, p.34)

Lo que resalta de esta obra y que utilizaremos para fines de nuestra investigación es la importancia que en esta se genera al acto de contabilizar los intereses implícitos por separado al de la contabilización de un bien o servicio a crédito, no es un capricho ni mucho menos se pretende complicar la contabilidad de las compañías, más bien se pretende tener una información razonable de los hechos económicos con la aplicación de las NIIF. Otro punto que rescatamos es cuando se firma un contrato entre ambas partes, en muchos casos no se estipula la cuantía de los intereses implícitos en las cuotas de pago, solo se fija el importe total a pagar en cada cuota, motivo por el cual es necesario que se contabilice a cuánto asciende el valor normal de dicho bien o servicio como si fuese al contado y cuanto es el importe de los intereses implícitos.

Al realizar este trabajo de disgregar y contabilizar por separado, estamos cumpliendo la norma contable, pero no olvidemos que para efectos tributarios se debe reconocer toda la transacción como ingreso.

Como tercer antecedente hacemos mención del trabajo de Alarcon (2015) quien en su tesis titulada Análisis del tratamiento contable de los ingresos bajo NIIF 15. Sustentada en la universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano para obtener el Título de Especialista en

Estándares Internacionales de Contabilidad y Auditoría. Comenta lo siguiente:

Una de las grandes novedades de la NIIF 15 es la introducción del concepto de contrato en el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, definido como un acuerdo entre dos o más partes (entidad y cliente o clientes) que crea derechos y obligaciones; este contrato puede ser verbal, escrito o implícito por la costumbre del mercado, sin embargo, es una novedad en el sentido que la norma local no había condicionado el reconocimiento de los ingresos a transacciones donde deben existir derechos y obligaciones reconocidos, se aprueben las condiciones del contrato, se identifiquen las condiciones de pago y se tenga la certeza de que se va a recibir la contraprestación tan explícitamente. (Alarcon, 2015, p.18)

Como hemos venido apreciando las NIIF son normas que se aplican para revelar la información a valor razonable en los Estados financieros, valores que son medidos en las diferentes etapas de las operaciones que realizan los clientes con sus proveedores y viceversa, la NIIF 15 incorpora ciertos requisitos que tienen que contener los contratos, contratos que al momento de ser revisados no contemplan la cuantía de los intereses implícitos en las ventas a crédito ofertadas sin intereses, pero esto no significa que no debemos registrar por separado las operaciones al contrario debemos de utilizar una cuenta de ingreso para registrar los intereses implícitos llevando un control adecuado del devengo de los ingresos para efectos contables.

Pero no debemos olvidar que van a existir ingresos por interés implícitos, que todavía no están devengados contablemente, el hecho de contabilizarlo como ingreso implícito no significa que no se va a gravar con dicho Impuesto al contrario todo el importe que pertenece

a los intereses implícitos serán gravados con el IR según la norma tributaria.

Como cuarto antecedente hacemos mención del trabajo de Uvillus (2008) quien en su tesis titulada Análisis de normas contables y su impacto en la determinación del impuesto a la renta. Sustentada en la Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador para optar el grado de Magister. Comenta lo siguiente.

Es importante dejar muy en claro que la utilidad contable es distinta a la utilidad gravable o base imponible, puesto que la utilidad contable se encuentra sujeta a la conciliación tributaria, por lo tanto se puede presentar el caso que un sujeto pasivo del impuesto a la renta obteniendo una utilidad contable, puede no ser sujeto del impuesto a la renta puesto que la preparación de la conciliación tributaria pueda presentar una pérdida tributaria, así también puede presentar una pérdida contable, sin embargo por los gastos no deducibles puede presentar una utilidad gravable sujeta al impuesto a la renta. (Uvillus, 2008, p.17)

Es importante este trabajo de investigación porque deja muy en claro que la utilidad contable es distinta a la utilidad tributaria, doctrina que compartimos con el autor. El hecho de que tengamos utilidad contable en muchos casos se podría entender que sería la base de cálculo del impuesto a la renta, pero como sabemos tenemos que realizar todavía ciertos ajustes a dicha utilidad contable, en la que podría darse en un primer escenario que tengamos pérdida, como segundo escenario el incremento de la utilidad contable y como último escenario que exista una disminución de la utilidad contable, obteniendo así la base imponible para aplicar la tasa correspondiente del impuesto a la renta. Como podemos apreciar las conciliaciones tributarias son muy importantes y necesarias para determinar de forma correcta el impuesto a la renta, de no realizarlo estaríamos calculando el

impuesto sobre una base imponible incorrecta y por ende también un incorrecto pago del impuesto.

Como quinto antecedente hacemos mención al trabajo de Plúas (2020) quien en su trabajo de investigación titulada Contabilización del reconocimiento de impuestos diferidos por aplicación de la norma internacional de contabilidad 12 impuestos a las ganancias en la actividad del sector bananero en el Ecuador. Sustentado en la Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil para obtener el grado de Magister en Contabilidad y Auditoría. Comenta lo siguiente.

La compañía BANAPLAST S.A., registrará como obligaciones provenientes exclusivamente de las operaciones comerciales de la entidad a favor de terceros, así como los préstamos otorgados por bancos e instituciones financieras, con vencimientos corrientes y llevadas al costo amortizado. Las cuentas por pagar se registran a su valor nominal; la porción de interés incluida en la cuenta por pagar se difiere hasta los periodos futuros en los cuales se devenguen dichos intereses. (Plúas, 2020, p.47)

Compartimos la doctrina que presenta el autor en este trabajo y reconocemos también nosotros que en las cuentas por pagar o por cobrar van existir intereses implícitos que van a ir devengando según el cronograma de pago que esta insertada en el contrato. El autor hace mención a la NIC 12 para el reconocimiento de impuestos diferidos, que quiere decir que.

Cuando nosotros registramos a los intereses implícitos en una cuenta de ingreso, estos intereses en algún momento van ser devengados contablemente. Y que pasa con los ingresos implícitos que no se han devengado en el periodo, en aplicación de la NIC 12 lo vamos a calcular su impuesto diferido, para tener presente cuanto es lo que vamos a tributar cuando estos ingresos logren devengarse.

1.2.2. Antecedentes Nacionales.

Como primer antecedente hacemos mención al trabajo de León (2017) quien en su trabajo de investigación titulada Las normas Internacionales de Información Financiera y su incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta: problemática del devengado. Sustentado en la Universidad de Lima para obtener el grado de Maestro en Tributación y Política Fiscal. Nos transmite lo siguiente:

Con relación a los Ingresos por Ventas al crédito que se promocionan sin intereses, según la NIC 18 Ingresos emitida por el IASB (2016), se debe reconocer contablemente un interés implícito en el importe descontado de todos los cobros futuros utilizando una tasa de interés imputada para su actualización. Es decir un Ingreso el día de hoy por la venta del bien, pero los intereses se reconocen como Ingreso conforme se van devengando en el lapso del tiempo del crédito otorgado al cliente. Desde el punto de vista tributario no se establece norma particular por lo que se genera la incertidumbre si se debe seguir el tratamiento contable para el reconocimiento de los ingresos. Cabe señalar que dicha operación estaría sustentada en un comprobante de pago que hace mención a la venta del producto solamente y nos preguntamos si la formalidad del comprobante impediría tributariamente reconocer el mismo criterio de devengado contable. (León, 2017, p.70)

Lo que rescatamos de este párrafo es el reconocimiento contable en los intereses implícitos en las ventas a crédito, tratamiento contable que debemos de darle al momento de descontar los valores futuros aplicando la fórmula de valor presente a las transacciones a crédito, obteniendo así la parte que le corresponde al interés implícito y la otra parte al bien o servicio, esto es la manera correcta para contabilizar las operaciones bajo el enfoque de las NIC 18.

Sin embargo, la emisión del comprobante de pago que exige la normativa tributaria es solo para la parte de la formalidad, no debemos dejarnos llevar por la formalidad para contabilizar una operación como un todo, esto quiere decir que debemos disgregar para el registro contable el valor de venta de la operación y el importe de los intereses implícitos.

Si omitimos la aplicación de la normativa tributaria, estaríamos omitiendo ingresos que aún no se han devengado según la norma contable y por ende pagando un mayor o menor impuesto a la renta. Como segundo antecedente hacemos mención al trabajo de Bejarano (2018) quien en su trabajo de investigación titulada El uso de las normas Internacionales de Información Financiera como instrumento de interpretación de la Ley del Impuesto a la Renta Peruano. Sustentado en la Pontificia universidad católica del Perú para optar el grado de maestro. Comenta lo siguiente:

En la tesis se analiza la legalidad del uso de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) por parte de la SUNAT, Tribunal Fiscal y el Poder Judicial como instrumentos de interpretación de conceptos insuficientemente determinados en la Ley del Impuesto a la Renta. Se da cuenta de que ambas normas tienen finalidades distintas y que las NIIF no cumplen con los parámetros constitucionales tributarios. Pese a ello, la posición mayoritaria avala su uso en la determinación del Impuesto a la Renta empresarial. Al analizar las fuentes del Derecho Tributario, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y su relación con Impuesto a la Renta empresarial peruano, se identifica que nuestro sistema de determinación del Impuesto a la Renta empresarial es de doble balance o balance independientes. Debido a ello, la producción de los operadores jurídicos evidencia problemas al haber considerado a la contabilidad como base imponible del impuesto, la cual corresponde a otro sistema, el de balance único. (Bejarano, 2018)

Es cierto que en nuestra ley del Impuesto a la Renta carece de varias definiciones y frente a ello es necesario recurrir supletoriamente a la norma contable solo para darle contenido a la interpretación para luego volver a la norma tributaria, también es cierto que la norma contable y la norma tributaria persiguen objetivos diferentes, es por eso que es necesario realizar conciliaciones tributarias para determinar correctamente el Impuesto a la Renta.

Pero que debemos hacer si nuestra ley solo nos describe que los ingresos serán reconocidos cuando se hayan devengado, es que la ley del impuesto a la renta no puede contemplar todos los conceptos de los términos que se utiliza en ella, es por eso que es necesario recurrir a la normativa contable para darle una adecuada interpretación a lo que quiso decir el legislador en la normativa tributaria.

Si no recurrimos a la normativa contable, no podemos darle contenido a la norma tributaria lo cual conllevaría a distorsionar la determinación del impuesto a la renta.

Como tercer antecedente hacemos mención al trabajo de Ruiz (2016) quien en su trabajo de investigación titulada Reconocimiento del ingreso en la venta de vehículos para las empresas automotrices. Sustentado en la Universidad de Lima para optar el grado de Maestro. Comenta lo siguiente:

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 reconocimiento de ingresos 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 Supervisor y en algunos casos se encuentra en proceso de apelación ante el Tribunal Fiscal. (Ruiz, 2016, p.1)

Lo que podemos rescatar de este trabajo de investigación es que la Administración Tributaria está grabando ingresos que aún no han devengado según la normativa contable, esto nos llama la atención porque nos da a conocer que en este tipo de negocio la Administración Tributaria graba ingresos que no califican como tal, tampoco realiza un análisis del hecho económico de sus políticas de ventas de la empresa. Lo cual genera a que la empresa inicie un proceso contencioso, y todo esto se da por no tener en claro el devengo de los ingresos.

Al tener esta posición la Administración tributaria, está afectando a la empresa automotriz en la determinación del Impuesto a la Renta, esto es injusto porque estaría pagando un impuesto mayor del que no le corresponde.

Como cuarto antecedente hacemos mención al trabajo de Lopez (2015) quien en su trabajo de investigación titulada El principio del devengado de los ingresos y su afectación para la determinación de

los pagos a cuenta de la actividad inmobiliaria del régimen general del Impuesto a la Renta caso: Empresa Roca Inmobiliaria y Construcción E.I.R.L. Arequipa 2015. Sustentado en la Universidad Nacional de San Agustín para optar el Título profesional de Contador. Manifiesta lo siguiente:

El concepto de ingreso comprende tanto los ingresos ordinarios en sí como las ganancias. Los ingresos ordinarios propiamente dichos surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos y regalías. (Lopez, 2015, pp.38-39) La naturaleza de las operaciones va a definir si existen intereses implícitos o no en cada hecho económico, es notorio que en aplicación de la teoría del valor del dinero en el tiempo en una transacción a crédito existan intereses ocultos que provienen de un ingreso ordinario.

Es por eso que las aplicaciones de las normas contables son muy necesarias para poder determinar cuándo se han devengado los ingresos y poder determinar una base imponible que es sometido a una conciliación tributaria para el cálculo del impuesto a la renta.

Como quinto antecedente hacemos mención al trabajo de Silvestre y Poma (2017) quien en su trabajo de investigación titulada NIC 18 y el reconocimiento de ingresos por la venta de bienes y su incidencia en los estados financieros de la empresa enviroequip s.a.c.. Sustentado en la Universidad Peruana de las Américas para optar el Título de Contador Público. Manifiestan lo siguiente:

Las ventas del periodo se afectan contablemente a ingresos del periodo, aun cuando los bienes vendidos se entregan al cliente en un periodo posterior a la transacción, en clara oposición a la NIC N°18, como se indica en el párrafo anterior, afectando la presentación de los

Estados Financieros y comprometiendo económicamente a la empresa con un mayor pago de impuesto a la renta.

Al respecto, esta Norma Internacional de contabilidad, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, separa los ingresos devengados de los diferidos; y regula el reconocimiento contable de aquellos aplicables a resultados durante el ejercicio. Eso permite una mejor presentación de los estados financieros y un adecuado manejo tributario. (Silvestre, 2017, p.1)

De este párrafo podemos rescatar que cuando existe una transacción y los bienes no son entregados en un mismo momento, en algunos casos son entregados posteriormente, pero cumpliendo con la formalidad de la emisión del comprobante de pago se llega a emitir dicho comprobante, esto no significa que el ingreso va devengar según lo facturado; al contrario, el ingreso va a devengar según la NIC 18 cuando se haya entregado el bien.

Esta incorrecta aplicación del devengado por parte de la Administración Tributaria conlleva a la empresa a efectuar una determinación incorrecta del impuesto a la renta, que en este caso sería un mayor pago del Impuesto.

1.3. Presentación de Objetivos General y Específicos

1.3.1. Objetivo General

Identificar cuál es el principal problema que se ha generado a partir de la interpretación del devengo de ingresos provenientes de intereses implícitos en la determinación del Impuesto a la Renta durante el periodo 2014 - 2019.

1.3.2. Objetivos Específicos

A. Objetivo específico 1

Identificar cuál es el principal problema que se ha generado a partir de la interpretación del devengo de ingresos en la

determinación del Impuesto a la Renta durante el periodo 2014 - 2019.

B. **Objetivo específico 2**

Identificar cuál es el principal problema que se ha generado a partir de la interpretación del devengo de intereses implícitos en la determinación del Impuesto a la Renta durante el periodo 2014 - 2019.

1.4. Limitaciones del Estudio.

1.4.1. Delimitación espacial

La delimitación espacial para efectos de un estudio de investigación es una herramienta metodológica que si bien conlleva un apoyo para el investigador de manera que este no abarque desmedidos e incontrolables ámbitos de estudio, debe al mismo tiempo sujetarse a las particulares características del objeto a estudiar. En este caso, por la trascendencia de la problemática en la interpretación del devengo en ingresos implícitos, no se juzga conveniente establecer una delimitación concreta en materia espacial (vale decir delimitar el estudio a un análisis distrital, provincial o regional) motivo por el cual trabajaremos con un análisis que estime una proyección a nivel nacional (lo cual estima por tanto una delimitación espacial nacional) justificada en razón de la temática de estudio y porque queremos proponer una sola interpretación para estos hechos.

1.4.2. Delimitación de especialidad

El presente trabajo por especialidad puede considerarse de naturaleza interdisciplinaria. La interdisciplinariedad por Posada (2004). Docente e investigador de la Universidad del Atlántico de Colombia define que:

Es el segundo nivel de integración disciplinar, en el cual la cooperación entre disciplinas conlleva interacciones reales, es decir,

una verdadera reciprocidad en los intercambios y, por consiguiente, un enriquecimiento mutuo. En consecuencia, llega a lograrse una transformación de los conceptos, las metodologías de investigación y de enseñanza. (Posada, 2004, p.20)

Por cuanto en el estudio del tema objeto de análisis investigativo convergen dos especialidades: es así que la materia se encuentra ubicada en el ámbito tanto del Derecho Contable, así como en el Derecho Tributario en el cual el primero tiene incidencia por la verificación en la interpretación para determinar el Impuesto a la Renta.

1.4.3. Delimitación Temporal

Si bien es cierto que el presente trabajo de investigación se construyó a partir de las resoluciones del Tribunal fiscal y de los informes de SUNAT, hemos considerado como espacio temporal sujeto a análisis de estudio el periodo que abarca desde el año 2014 al 2019.

La razón para establecer como fecha de inicio de la delimitación temporal (2014), se basa en Artículo 43 del Código Tributario.

Respecto a la fecha de cierre de la delimitación temporal (2019), la razón justificativa radica en que todavía no ha prescrito el Impuesto a la Renta.

1.4.4. Delimitación Metodológica.

En primera instancia cabe resaltar que la delimitación del presente estudio se realiza en base al enfoque del mismo el cual es cualitativo. Por tal motivo se privilegia en el desarrollo de la presente tesis un análisis de naturaleza interpretativa, argumentativa y documental quedando como naturaleza complementaria cualquier análisis de naturaleza cuantitativa y o estadística que se pudiera presentar. Si bien el enfoque cualitativo destaca por su flexibilidad en el tratamiento de la información el mismo se encuentra plenamente justificado por la naturaleza del estudio.

Así mismo en materia metodológica otras delimitaciones se establecen tanto por el nivel de investigación el cual es correlacional y por el método de análisis empleado con las fuentes recolectadas la cual también tiene una naturaleza cualitativa.

1.4.5. Delimitación conceptual

La delimitación conceptual según Hernandez, Fernandez y Baptista (2014) afirman que “cuando el investigador necesita entender un concepto o teoría puede muestrear casos que le sirvan para este fin” (p.389). Para efectos de la realización del presente estudio comprende no en un análisis conceptual absoluto de todo el fenómeno tributario, sino en delimitar un análisis exhaustivo concretamente de las específicas variables que comprenden la principal interrogante de investigación.

En este caso concreto la investigación comprende dos variables: (i) El Impuesto a la renta y (ii) El devengo de ingresos de intereses implícitos, los cuales como conceptos centrales del estudio son analizados a luz tanto de las leyes, teoría tributaria y Jurisprudencia tributaria relacionadas al caso. Queda por tanto sujetos a un análisis secundario (y por lo tanto de estimación complementaria) cualquier otro concepto en materia tributaria que se citen dentro de esta investigación.

Capítulo II

Marco Teórico

2.1. Bases Teóricas Relacionadas con el Tema

2.1.1. El Impuesto a la Renta

La potestad Tributaria que tiene el Estado Peruano según el Artículo 74 de la Constitución Política del Perú establece que “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo” (Congreso de la república del Perú, 1993, p.17). Utilizando esta Potestad Tributaria se promulgo el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, de fecha ocho de diciembre del dos mil cuatro.

Es preciso mencionar que también existen limitaciones a la potestad tributaria que goza el estado. Es así como tenemos la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 53-2004-AI/TC donde se pronuncia sobre el tema de capacidad Contributiva:

(...) el principio de capacidad contributiva es un principio constitucional exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el Artículo 74° de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical. (Tribunal Constitucional, 2005, p.24)

De este párrafo podemos rescatar que el Estado Peruano cuando ejerce la potestad tributaria, tiene que respetar los principios de igualdad, no confiscatoriedad, reserva de ley y los derechos fundamentales de la persona.

Al interpretar estos principios, las compañías podrán afrontar el pago del impuesto de acuerdo a su capacidad contributiva que no es otra cosa que demostrar su capacidad económica y cuando realmente hayan obtenido ingresos y que no se pretenda pasar por encima de esos principios al momento de querer grabar los contratos contraídos entre ambas partes, de suceder así el Estado estaría incumpliendo lo que establece el Artículo 74 de la Constitución Política del Perú y además si hemos interpretado correctamente estos principios vamos a poder pasar todos los filtros de la problemática del devengado.

Es así como tenemos el pronunciamiento del TC en la sentencia N° 033-2004-AI/TC donde se exige que se respete los límites constitucionales y los principios:

(...) la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria. De modo que, cuando el Tribunal Constitucional reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva (STC N.° 2727-2002-AA/TC), lo que hace es confirmar que la relación entre capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos

generales, legitima la existencia de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional. (Tribunal Constitucional, 2004, párr 25)

El resultado de esta sentencia fue declarada fundada, porque el legislador ha entendido que estos principios implícitos están dentro del texto constitucional; tratándose del IR un pago adelantado o anticipado no es más que un disfraz, cuando la realidad es que se está pagando un tributo y como sabemos los tributos tienen que tener una relación con la capacidad económica de los contribuyentes al igual que el principio de no confiscatoriedad, si tenemos muy en claro estos principios constitucionales la SUNAT no puede cobrarnos un IR donde todavía no existe un ingreso real porque estaría quebrantando la Constitución Política del Perú y estaría afectando nuestra capacidad económica pretendiendo grabar ingresos no reales.

Mediante esta promulgación de la LIR, se estableció que el objetivo de esta ley es grabar la renta realmente obtenida para lo cual recoge tres teorías de renta a) Renta Producto, b) Flujo de Riqueza e c) Incremento patrimonial. Un ingreso para que califique como renta Producto tiene que provenir de una fuente durable y periódica, para la teoría de Flujo de Riqueza los ingresos calificarán con renta cuando fluyan a la empresa por las operaciones que realiza con terceros y de la Teoría de Incremento Patrimonial se considerarán renta a las variaciones positivas de los bienes o a las adquisiciones de nuevos bienes.

Esto podemos contrastar con lo propuesto por Jorgue Bravo, especialista en Derecho Tributario y con Doctorado en Derecho Mercantil en la Universidad de Sevilla al mencionar que:

El Impuesto a la Renta es un tributo que se precipita directamente sobre la renta como manifestación de riqueza. En estricto, dicho

impuesto grava el hecho de percibir o generar renta, la cual puede generarse de fuentes pasivas (capital), de fuentes activas (trabajo dependiente o independiente) o de fuentes mixtas (realización de una actividad empresarial = capital + trabajo). En tal secuencia de ideas, es de advertir que el impuesto a la Renta no grava la celebración de contratos, si no la renta que se obtiene o genera por la instauración y ejecución de las obligaciones que emanan de un contrato y que, en el caso de las actividades empresariales, se somete a tributación neta de gastos y costos relacionados a la actividad generadora de renta. (Bravo, 2002, p. 63-64).

Como se explica en este párrafo el IR entendamos que no pretende grabar los actos jurídicos que celebran las partes, si no va a grabar la renta realmente ganada como manifestación de riqueza y que denota una capacidad contributiva que obtienen las personas cuando cumplen las obligaciones de los acuerdos celebrados por ambas partes. Tenemos que tener en cuenta que la LIR no se creó para grabar la celebración de contratos si no va a grabar la ejecución de las obligaciones que están inmerso en el contrato.

Además debemos de agregar que la LIR ha sido influenciada en su totalidad por la teoría de renta producto el cual considera que debe de provenir de una fuente durable que produce o puede producir periódicamente, parcialmente fue influenciada por la teoría de flujo de riqueza el cual considera renta al ingreso monetario o en especie que fluye hacia el contribuyente durante un periodo por las transacciones realizadas con terceros y como última teoría tenemos al de consumo más incremento patrimonial el cual considera que es renta el valor del consumo más el incremento del patrimonio los cuales son registrados en el periodo como pueden ser las adquisiciones de nuevos bienes o la valorización de los bienes existentes.

Teniendo bien en claro estas tres teorías del IR y relacionándolo con el criterio de la capacidad contributiva no deberíamos confundirnos al momento de determinar si la renta es realmente ganada o si solo se trata de una estimación bajo la normativa contable, si analizamos las estimaciones contables no cumple con el criterio de capacidad económica sobre la cual el Estado pretenda grabar con el IR sobre algo que no ha generado riqueza.

En tal sentido todas las compañías al momento de pagar el IR, pagarán sobre los ingresos acumulados desde el 01 de enero hasta el 31 de diciembre, deduciendo los costos en el que se incurrió, menos los gastos deducibles aceptados por la ley para llegar a la renta neta imponible, y es aquí donde surge el problema cuando se quiere llegar a la renta neta imponible a al cual se va aplicar la alícuota.

Sin embargo, al pasar los años el resultado contable se ha ido obteniendo bajo la normativa contable de las NIIF que son las normas que rigen a la profesión contable sobre el cual se emiten los Estados Financieros que tienen conceptos más desarrollados que nuestra legislación, las normas contables tienen por objetivo revelar los Estados Financieros a valores reales al día de hoy, información que servirá para los proveedores, inversionistas para una buena toma de decisiones, recordemos que al formular los Estados Financieros bajo la normativa contable vamos encontrar que los costos históricos ahora se encuentran a valores razonables así como también los flujos futuros ahora están a valores presentes, vamos a notar que existen muchos componentes subjetivos y estimaciones y a esto no podemos intentar grabar con el IR porque esto no tiene nada que ver con la capacidad contributiva, para poder realizar una correcta determinación del IR tenemos que tener en cuenta los criterios de las NIIF y conocer bien la norma tributaria para luego realizar las deducciones o adiciones el cual resulta ser un trabajo muy tedioso.

2.1.2. Devengo de ingresos

Según el artículo 57 de la LIR establece el inicio y la finalización de ejercicio gravable de dicho impuesto donde establece que:

(...) 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. (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004)

Este artículo hace mención a que debemos de aplicar el devengado tanto para gastos como para ingresos y esto es lo que ha generado muchas controversias porque el legislador no ha desarrollado por completo las cuatro hipótesis de incidencia tributaria, faltando desarrollar el aspecto temporal el cual ha generado que se tomen criterios de interpretación el cual no ha sido uniforme por parte de la SUNAT y el TF, en algunos casos se le ha dado un contenido contable para lo cual se ha recurrido a las normas contables asumiendo que su origen es un término contable, en otros casos han recurrido al devengado jurídico que proviene de la legislación argentina y en algunos casos se tomó ambos criterios.

Es así como tenemos por ejemplo la RTF N° 01203-2-2008, donde se discute dos puntos importantes, el diferimiento de ingresos devengados y el cálculo del costo de ventas, siendo el punto de discusión el devengado de ingresos afectos al Impuesto a la Renta en la venta de terrenos, donde el contribuyente alega lo siguiente:

La Administración equivocadamente considera que la venta de los terrenos se perfecciona con la sola emisión del comprobante de pago, avalando un error que incurrió por desconocimiento. Precisa que los

comprobantes de pago se emitieron por montos de dinero recibidos por concepto de separación de lotes de terreno, siendo que el hecho que haya consignado en ellos la frase “a cuenta” o “inicial” no puede llevar a concurrir que la venta de los terrenos se realizó en este momento. (Tribunal Fiscal, 2008, p.1)

Según el artículo 57 de la LIR, aplicable para las rentas de tercera categoría, el termino devengado no se encuentra definido, motivo por el cual es la controversia de esta RFT, teniendo esta falencia la norma tributaria el Tribunal Fiscal ha recurrido a un concepto de devengado del Dr. Reig Enrique en Ciencias Económicas y Miembro Honorario de la I.F.A., que sostiene que “El ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere” (Reig, 1991, p.288). Doctrina que se fue aplicando a muchos contribuyentes en similares casos, posición que no compartimos con el autor.

En esta resolución también podemos observar que se recurre a una definición contable del devengado con la finalidad de establecer que tanto los gastos como los ingresos deben ser reconocidos en un periodo determinado, tal como lo reconoce el TF en el siguiente párrafo:

Conforme con lo señalado en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, referida a la Revelación de Políticas Contables, una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado. La NIC 1 precisa que, de acuerdo con este criterio, los ingresos, costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden. (Tribunal Fiscal, 2008, p.5)

Posición que si compartimos porque recurre a la normativa contable para darle contenido al devengado y así poder realizar el reconocimiento de forma correcta a los ingresos devengados en él periodo.

Pero resulta contradictorio cuando resuelve este caso, porque para el TF, la sola emisión del comprobante de pago con la descripción de “cuota inicial” por la compraventa de los terrenos implican que tales bienes ya se vendieron y por lo tanto los ingresos también se devengaron, esta determinación del TF se sustenta en el Artículo 1529 del Código Civil que establece que en “(...) la compraventa el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y éste a pagar su precio en dinero”, además el Artículo 949 establece que “La sola obligación de enajenar un inmueble determinado hace al acreedor propietario de él, salvo disposición legal diferente o pacto en contrario”.

El análisis que realizó el TF en este caso no tomo en cuenta el criterio contable del devengado, pero sí hizo mención en esta resolución que de haber tomado en cuenta a la NIC 18 las transferencias de los riesgos y ventajas del bien coincidirían cuando se haya transferido la titularidad al comprador.

Este último criterio lo ratifica el Informe N° 085-2009-SUNAT/2B0000, donde analiza el párrafo 14 de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 18 – Ingresos Ordinarios, que En nuestra opinión del informe que emitió la SUNAT, estamos de acuerdo que para el devengo de ingresos se esté tomando como referencia a la norma contable para poder interpretar el Art 57 de la LIR, esto no quiere decir que la base imponible para el cálculo del IR sea el resultado contable, si no que esta base tendrá que ser conciliado tributariamente.

Al existir diferentes posturas ha originado en los contribuyentes inseguridad jurídica y por lo tanto no podemos escoger este criterio de informe o las resoluciones de TF, entonces nos preguntamos ¿con cuál de ellos determino el IR? y la respuesta no está en el que mejor me convenga, si no tenemos que recurrir al Artículo 9 del Código Tributario solo para darle contenido al Artículo 57 de la LIR, pero esto no significa que voy a tener que recurrir indiscriminadamente a las normas contables, por lo contrario, debo tener en cuenta el principio de capacidad contributiva así como también que es lo que pretende grabar la LIR, bajo este análisis puedo remitirme a las NIIFs pero solamente para darle sentido de alcance de lo que no era contemplado en la LIR.

Interpretando esto en concordancia con los principios constitucionales y la capacidad contributiva, esto quiere decir que si tenemos alguna transacción desde un punto de vista contable y quiero determinar para efectos contables debo contemplar estas transacciones en los Estados Financieros, por ejemplo, que reconozca un interés implícito de algo que no dice en el contrato, pero debo de reconocer bajo el enfoque contable y luego cuando yo quiero analizar bajo el IR tendré en cuenta lo que dice en el contrato.

Ahora vamos a realizar el análisis según la norma tributaria de nuestro ejemplo planteado en la etapa de formulación del problema en la venta de un vehículo a S/ 100,000 soles que se pagará en 12 meses y sin intereses, nos preguntamos ¿vendimos el vehículo en S/ 100,000 soles? o ¿vendimos el vehículo en 80,000 soles más los intereses implícitos de S/ 20,000 soles?, respondiendo la primera pregunta y realizando un análisis bajo la perspectiva tributaria podemos afirmar que la venta real del vehículo es por los S/ 100,000 soles según la promoción que dice, llévese hoy y páguelo en 12 meses sin intereses, jurídicamente el acuerdo con mi cliente fue venderle el vehículo hoy en S/ 100,000 soles es mas hoy tienes la propiedad del vehículo,

entonces para efectos del IR se considera los S/ 100,000 soles, y que pasa con la segunda pregunta, para efectos del IR no podemos considerar estimaciones contables porque los S/ 20,000 que se registró como interés implícito se realizó bajo el enfoque contable.

Y en consecuencia de estas controversias para el 2020 el legislador ha optado por desarrollar un solo criterio del devengado optando por lo jurídico el cual siempre se empleó. En el artículo 57 de la LIR existe una regla general tanto para los ingresos como para los gastos; las empresas reconocerán los ingresos cuando se hayan producido los hechos sustanciales para su generación siempre que este sujeto a una condición suspensiva independiente de la oportunidad que se cobre o se pague, pero cuando la contraprestación por parte de esta se emita en función de un hecho o evento el cual se producirá en el futuro el ingreso se devengará cuando dicho evento ocurra, podemos apreciar que tampoco existe una definición del devengado pues el legislador a utilizado términos jurídicos el cual debemos de tener mucho cuidado al momento de interpretar puesto que tampoco los ha definido.

2.1.3. Intereses implícitos

Para en análisis de los intereses implícitos hemos recurrido supletoriamente según la Norma IX del Código Tributario a la NIC 18 y la NIC 39 porque el termino devengado es un término de origen contable y las normas contables son normas jurídicas porque están insertadas en el ordenamiento jurídico según la Ley General de Sociedades que establece que los Estados Financieros deben ser preparados bajo los PCGA y es la Resolución Nro 13 del Consejo Nacional de Contabilidad que indica que los PCGA son las NICs que al día de hoy son las NIIF.

Según la NIC 18 se debe reconocer los intereses implícitos descontando los cobros fututos, utilizando una tasa de interés

imputada para la actualización y para determinar la tasa de interés, para los cuales tenemos dos opciones que a continuación se describe de esta manera:

(...) (a) o bien una tasa vigente para un instrumento similar cuya calificación crediticia sea parecida a la que tiene el cliente que lo acepta;

(b) o la tasa de interés que iguala el nominal del instrumento utilizado, debidamente descontado, al precio al contado de los bienes o servicios vendidos. (IASB, 2009, Párrafo 36)

Es así como llegamos a obtener la diferencia entre el valor razonable del bien y el importe nominal de la contrapartida que se reconocerá como un ingreso financiero de actividades ordinarias por interés.

En muchas compañías tienen por política de ventas ofertar la venta de un bien a un plazo determinado y sin intereses, en algunos casos cuando se pacta estos intereses resulta ser una tasa menor que al de mercado los cuales deben ser ajustados y registrados para efectos de presentación de los Estados Financieros.

Esto quiere decir que los intereses implícitos en las operaciones a crédito estarán gravados con dicho impuesto cuando realmente se hayan devengado y no cuando se trate solo de contabilización en aplicación de las normas contables, tal como lo comenta el Magister en Tributación y Política Fiscal Jorgue Luis de Velazco en el siguiente párrafo.

En ese contexto, debemos revisar las NIIF para ver si hay transacciones que supongan la existencia de un “Interés implícito”, empezando con al (la) Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18 Ingresos de Actividades Ordinarias que, tiene como principal objetivo establecer la correcta contabilización de los ingresos de actividades ordinarias y de determinar cuándo estos deben ser reconocidos, es decir cuando sea probable que los beneficios económicos futuros

fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad. (De Velazco Borda, 2015, págs. 47-49)

Es indispensable tener en cuenta que para determinar el Impuesto a la Renta de las operaciones que generan intereses implícitos es necesario recurrir a las normas contables para poder determinar el devengo correcto de estos ingresos.

Prosiguiendo con el análisis bajo el enfoque contable de nuestro ejemplo planteado en la etapa de formulación del problema en la venta de un vehículo a S/ 100,000 soles que se pagará en 12 meses y sin intereses, nos volvemos a preguntar ¿vendimos el vehículo en S/ 100,00 soles? o ¿vendimos el vehículo en 80,000 soles más los intereses implícitos de S/ 20,000 soles?, según la NIC 18 hoy debo reconocer los S/ 80,000 soles como valor de venta y luego cada mes devengaremos el interés de los S/ 20,000 soles debido a que la norma contable establece que en este tipo de operaciones existe un componente financiero implícito así como también un valor del dinero en el tiempo que se tiene que reconocer.

Por otra parte, la NIC 39 en su párrafo 10 establece que:

Un derivado implícito es un componente de un instrumento financiero híbrido (combinado) que también incluye un contrato principal no derivado, cuyo efecto es que algunos de los flujos de efectivo del instrumento combinado varían de forma similar al derivado, considerado de forma independiente. Un derivado implícito provoca que algunos, o todos, los flujos de efectivo de un contrato se modifiquen, de acuerdo con un determinado tipo de interés, el precio de un instrumento financiero, el precio de una materia prima cotizada, un tipo de cambio, un índice de precios o de tipos de interés, una calificación o índice de carácter crediticio, o en función de otra variable, suponiendo que, en caso de que se trate de una variable no financiera, no sea específica para una de las partes del contrato. Un

derivado que se adjunte a un instrumento financiero pero que sea contractualmente transferible de manera independiente, o tenga una contraparte distinta a la del instrumento, no será un derivado implícito, sino un instrumento financiero separado. (IASBB, 2006, párrafo 10)

La NIC 39 denomina a un instrumento financiero como las compras a crédito (pasivo financiero), ventas al crédito (activo financiero) o cuando solicitamos un préstamo a una entidad.

Esta norma establece que deben de aplicar ña NIC 39 todas las compañías que tengan cualquier contrato que dé lugar un activo financiero o a un pasivo financiero y un activo financiero en términos sencillos son: cualquier activo que sea efectivo, un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero; un pasivo financiero es cualquier pasivo que provenga de una obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero.

También establece que la medición inicial de un activo financiero se medirá por su valor razonable y el valor razonable de un activo financiero en el momento del reconocimiento inicial es normalmente el valor de la transacción, es decir el valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo entre participantes del mercado en la fecha de la medición, la mejor evidencia del valor razonable son los precios cotizados en un mercado activo por ejemplo la bolsa de valores, si el mercado para un instrumento financiero no es activo la entidad establecerá el valor razonable utilizando una técnica de valoración, el objetivo de utilizar una técnica de valoración es establecer cuál habría sido a la fecha de medición el precio de la transacción realizada en condiciones de independencia mutua y motivada por las consideraciones normales del negocio .

Periódicamente las entidades revisaran las técnicas de valoración que comprobara su validez utilizando precios procedentes de cualquier

transacción reciente y observable del mercado sobre el mismo instrumento, o que estén basados en cualquier dato del mercado observable y disponible, la medición o valoración es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y se llevan contablemente los elementos de los estados financieros para su inclusión en el balance y el estado de resultados.

Consideramos que es necesario realizar contabilizaciones posteriores debido a que se tienen que efectuar actualizaciones de las cuentas que se registraron con un valor inicial en el momento que se reconoció aplicando el valor presente o el valor futuro, esto quiere decir que vamos a tener en nuestros Estados financieros muchas estimaciones contables como ingresos y gastos en aplicación de la normativa contable porque así lo establece, y una vez más recordamos que estas estimaciones no tendrán efectos en la determinación del impuesto a la renta mientras no se hayan devengado.

2.2. Definición de Términos Usados

2.2.1. Devengado

Por el principio de devengo los ingresos y gastos se imputarán al ejercicio en que se produzcan, independientemente de su cobro o pago. (Zamora, S.F.)

2.2.2. Derivado

Los derivados financieros son un instrumento financiero cuyo valor depende directamente del valor de otro activo. El valor de cotización de los derivados financieros en finanzas se basa en el valor de otro activo denominado derivado adyacente. (Caurin, 2016, párr. 1)

2.2.3. Determinación del Impuesto a la Renta

El impuesto a la renta es un tributo que se determina anualmente, su ejercicio inicia el 01 de enero y finaliza el 31 de diciembre. (Plataforma digital única del Estado Peruano, 2019, párr. 1)

2.2.4. Interés implícito

Se definen formalmente como el rendimiento generado mediante diferente entre el importe satisfecho en la emisión, primera colocación o endoso de unos determinados activos financieros. (Super Contable, s.f, párr. 1)

A. Potestad Tributaria

Es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. (Villegas, 2002, párr. 1)

B. Reconocimiento

Es el proceso de incorporación en los estados financieros de una partida que cumple la definición de un activo, pasivo, ingreso o gasto. (Actualícese, reconocimiento según NIIF, 2014)

C. Tributo

Es una prestación de dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva en virtud de una ley, y para cubrir los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines. (De la garza, p.47)

D. Valor razonable

Es el importe por el que puede ser adquirido un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas indebidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua. (Glosario contable, párr 1)

E. Valorización

La valoración es la práctica de asignar valor económico a un bien o servicio con el propósito de ubicarlo en el mercado de compra y venta. (Bembibre, 2009, párr 1)

F. Valor Futuro

El valor futuro consiste en calcular el valor que tendría una cantidad de la que disponemos o debemos hoy en un momento determinado posterior. (Bujan, 2018, párr. 1)

G. Valor presente

El Valor Presente (VP) es el valor que tiene a día de hoy un determinado flujo de dinero que recibiremos en el futuro. (Roldán, 2020, párr. 1)

2.3. Hipótesis

2.3.1. Hipótesis General

El principal problema que se ha generado a partir de la interpretación del devengo de ingresos provenientes de intereses implícitos es la aplicación de diferentes normas jurídicas en la determinación del Impuesto a la Renta durante el periodo 2014 - 2019.

2.3.2. Hipótesis Específicas

A. Hipótesis Específica 1

El principal problema que se ha generado a partir de la interpretación del devengo de ingresos es la incorrecta aplicación del periodo fiscal en la determinación del Impuesto a la Renta durante el periodo 2014 - 2019.

B. Hipótesis Específica 2

El principal problema que se ha generado a partir de la interpretación del devengo de intereses implícitos es la incorrecta imputación en la determinación del impuesto a la Renta durante el periodo 2014 - 2019.

La elaboración de esta propuesta de solución investigativa justifica su configuración en el sentido que se tiene que considerar que para evitar las diferentes interpretaciones del devengo, la aplicación de diferentes normas jurídicas y tener bien en claro el periodo de devengo de los intereses implícitos así como su imputación, proponemos al Poder Legislativo y al Ministerio de Economía y Finanzas que se realice una revisión urgente a la LIR con respecto a los términos que contiene la mencionada ley con el objetivo de establecer sus definiciones para otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes y para las empresas que se dediquen a la venta de bienes a crédito y que ofertan sin

intereses deben de tener en cuenta que para la determinación del IR se tiene que analizar los hechos económicos desde varias ópticas y no pretender hacer un solo análisis para todo hecho económico, (i) En primer lugar se tiene que analizar bajo la óptica de las NIIF, (ii) En segundo lugar se tiene que analizar bajo la óptica de la LIR que establece que se grave la renta que hayan ganado las personas naturales, jurídica y en tercer lugar (iii) Realizar un análisis bajo la óptica de la Ley del Impuesto General a las Ventas para determinar si las operaciones requieren que se emita el comprobante de pago y como último procedimiento proponemos que se realicen conciliaciones tributarias con la finalidad de tributar sobre las rentas realmente ganadas y mas no tributar sobre ingresos registrados como estimaciones.

Dentro de este contexto cabe resaltar que ante un hecho económico tal como la venta de bienes a crédito el hecho jurídico es la oferta que realiza el proveedor y es ahí donde, para poder medir y/o contabilizar se tiene que tomar el enfoque de las NIIF, porque si tomamos solo un enfoque tributario estaríamos reconociendo a los intereses implícitos en un solo acto. En consecuencia, lo que planteamos con la elaboración de la hipótesis presentada es que si tomamos abiertamente este enfoque de las NIIF estaríamos determinando de forma errónea el IR, hecho que podría observar el fiscalizador de la SUNAT para luego acotarnos estos ingresos en un proceso de fiscalización.

2.4. Variables

La primera variable que consideramos es el Impuesto a la Renta que analizaremos su determinación y la segunda variable que consideramos es el devengo de ingresos provenientes de intereses implícitos que analizaremos los efectos en el Impuesto a la Renta.

2.4.1. Primera variable: dependiente

Tabla 1

Primera variable

Variable	Definición	Dimensiones
Impuesto a la Renta	"El Impuesto a la Renta es un tributo que se determina anualmente y su ejercicio inicia el 01 de enero y finaliza el 31 de diciembre". (Gobierno del Perú, s.f.)	Legislativa
		Económica

Fuente: Elaboración propia

2.4.2. Segunda variable: independiente

Tabla 2

Segunda variable

Variable	Definición	Dimensiones
Devengo de ingresos provenientes de intereses implícitos	"(...) el interés, por tanto, es el costo financiero del dinero que se deberá pagar por su uso en un determinado periodo de tiempo. Por otra parte, el término de "implícito" significa algo incluido en otra cosa sin que esta lo exprese". (De Velazco Borda, 2015, págs. 47-49)	Jurídica.
		Económica

Fuente: Elaboración propia

Capítulo III

Metodología de Investigación

3.1. Diseño de Investigación

3.1.1. Tipo (s) de investigación

El Tipo de investigación según la finalidad de investigación es aplicada porque buscamos dar solución al conflicto que existe entre la normativa contable con la tributaria, debido a que es común que existan ventas al crédito y sin intereses.

3.1.2. Alcance (s) de investigación

El alcance que hemos optado es el correlacional porque vamos analizar por una parte (i) la interpretación del devengo de ingresos provenientes de intereses implícitos en (ii) la determinación del Impuesto a la Renta.

3.1.3. Métodos (s) de investigación

Se utilizará principalmente el *Análisis*: en cuanto en primer lugar analizaremos los hechos económicos desde una óptica contable; en segundo lugar, se analizará el estudio desde una óptica según la LIR y en tercer Lugar según el Reglamento de Comprobantes de Pago.

3.2. Población y Muestra

3.2.1. Universo de estudio

El universo de estudio para esta investigación es finito, porque se compone inicialmente de la normativa relacionada al devengo de los intereses implícitos en la determinación del Impuesto a la Renta.

a) Decreto Supremo N° 179-2004-EF comprendido en el capítulo VIII que contiene tres artículos.

b) NIC 18 el cual está comprendido por 129 párrafos.

c) NIC 39 el cual está comprendido por 110 párrafos

3.2.2. Población de estudio

Para la población de estudio nos concentramos en definir del universo inicial de artículos que comprende el aludido Decreto Supremo N° 179-2004-EF. Para (por criterios de exclusión e inclusión) concentrarnos en analizar puntualmente el Art 57 de la LIR, el párrafo 11 de la NIC 18 y el párrafo 10 de la NIC 39.

Para efectos de la determinación de la población (y los criterios de inclusión) nos hemos basado en comentarios de especialistas tributarios respecto al tema del devengado y su incidente en la determinación del Impuesto a la Renta.

3.2.3. Muestra de estudio

Para el trabajo de investigación solo vamos a necesitar tres muestras las cuales por lo particular y específico de la población de estudio comprenden el ya referido artículo 57 de la LIR, el párrafo 11 de la NIC 18 y el párrafo 10 de la NIC 39 motivo por el cual no se hace necesario un muestreo alguno.

3.3. Técnicas e Instrumentos

3.3.1. Técnica utilizada

La técnica que hemos utilizado es la Revisión documental porque hemos analizado la diversidad de fuentes documentales tanto legislativas, doctrinales, e institucionales tales como las RTFs, Informes de SUNAT y las NICs principalmente. Este tipo de técnica es definida como "(...) aquella que se realiza a través de la consulta de documentos (libros, revistas, periódicos, memorias, anuarios, registros, códigos, constituciones, etc.)" (Diseño documental, s.f.).

3.3.2. Instrumento utilizado

Por su parte el instrumento que hemos empleado en consonancia con la técnica elegida es la **Ficha de revisión documental** para el análisis

de la normativa arriba referida la cual contó con un diseño adaptado para cada diverso tipo de fuente documental

3.4. Recolección de Datos

Tabla 3

Resolución del tribunal fiscal N° 466-3-97. Ficha formato para Guía de Análisis Documental

Identificación del Documento																			
Asunto	Impuesto a la Renta																		
Expediente	1573-96																		
Procedencia	Lima																		
Órgano Resolutivo	Tribunal Fiscal																		
	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Selección</th> <th>Categoría</th> <th>Tipo de Categoría</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>X</td> <td>A</td> <td>Material que aborda temas del Impuesto a la Renta.</td> </tr> <tr> <td>X</td> <td>B</td> <td>Material que aborda temas del devengado.</td> </tr> <tr> <td></td> <td>C</td> <td>Material que aborda temas de intereses implícitos.</td> </tr> <tr> <td></td> <td>D</td> <td>Material sobre metodología investigativa.</td> </tr> <tr> <td></td> <td>E</td> <td>Otros (Especificar en punto 2)</td> </tr> </tbody> </table>	Selección	Categoría	Tipo de Categoría	X	A	Material que aborda temas del Impuesto a la Renta.	X	B	Material que aborda temas del devengado.		C	Material que aborda temas de intereses implícitos.		D	Material sobre metodología investigativa.		E	Otros (Especificar en punto 2)
Selección	Categoría	Tipo de Categoría																	
X	A	Material que aborda temas del Impuesto a la Renta.																	
X	B	Material que aborda temas del devengado.																	
	C	Material que aborda temas de intereses implícitos.																	
	D	Material sobre metodología investigativa.																	
	E	Otros (Especificar en punto 2)																	
Tipo de documento																			
Tipo de Edición	Virtual X Impresa																		
Lugar de Edición																			
Fecha de publicación	14/05/1997																		
N° de páginas	09																		
Otros																			

Fuente: Expediente N° 1573-96 - Resolución Tribunal N°466-3-97. Tomado de Resolución Tribunal N°466-3-97, por Tribunal Constitucional, 1996.

Tabla 4

Descripción de la Resolución del tribunal fiscal N° 466-3-97

Descripción del Documento (Síntesis del documento)
-El devengado nace cuando exista un derecho de cobro, aunque este no se haya hecho efectivo.
-El concepto del devengado se asocia indisolublemente al concepto del realizado, en el sentido que el ingreso para ser considerado como tal debe haberse generado.

Fuente: Expediente N° 1573-96 - Resolución Tribunal N°466-3-97. Tomado de Resolución Tribunal N°466-3-97, por Tribunal Constitucional, 1996.

Tabla 5

Resolución del tribunal fiscal N° 08534-5-2001. Ficha formato para Guía de Análisis Documental

Identificación del Documento			
Asunto	Impuesto a la Renta		
Expediente	3568-99		
Procedencia	La Libertad		
Órgano Resolutivo	Tribunal Fiscal		
	Selección	Categoría	Tipo de Categoría
	X	A	Material que aborda temas del Impuesto a la Renta.
Tipo de documento	X	B	Material que aborda temas del devengado.
		C	Material que aborda temas de intereses implícitos.
		D	Material sobre metodología investigativa.
		E	Otros (Especificar en punto 2)
Tipo de Edición	Virtual	X	Impresa
Lugar de Edición			
Fecha de publicación	19/10/2001		
N° de páginas	10		
Otros			

Fuente: Expediente N° 3568-99 - Resolución tribunal N°08534-5-2001. Tomado de Resolución Tribunal N°08534-5-2001, por Tribunal Constitucional.

Tabla 6

Descripción de la Resolución del tribunal fiscal N° 08534-5-2001

Descripción del Documento (Síntesis del documento)
En cuanto a los gastos por intereses devengados por pagarés a corto y largo tiempo, debe tenerse presente que el interés es el precio por el uso de un capital medido en función del tiempo, de lo que se deduce que la causa eficiente o generadora de este gasto es el simple transcurso del tiempo, en función al tiempo en que se ha empleado el capital del acreedor para la generación de ingresos gravados.

Fuente: Expediente N° 3568-99 - Resolución tribunal N°08534-5-2001. Tomado de Resolución Tribunal N°08534-5-2001, por Tribunal Constitucional.

Tabla 7

Resolución del tribunal fiscal N° 01203-2-2008. Ficha formato para Guía de Análisis Documental

Identificación del Documento	
Asunto	Impuesto a la Renta y otro
Expediente	12091-2004

Identificación del Documento			
Procedencia	Arequipa		
Órgano Resolutivo	Tribunal Fiscal		
	Selección	Categoría	Tipo de Categoría
	X	A	Material que aborda temas del Impuesto a la Renta.
Tipo de documento	X	B	Material que aborda temas del devengado.
		C	Material que aborda temas de intereses implícitos.
		D	Material sobre metodología investigativa.
		E	Otros (Especificar en punto 2)
Tipo de Edición	Virtual	X	Impresa
Lugar de Edición			
Fecha de publicación	30/01/2008		
N° de páginas	09		
Otros			

Fuente: Expediente N° 12091-2004 - Resolución tribunal N° 01203-2-2008. Tomado de Resolución Tribunal, por Tribunal Constitucional

Tabla 8

Descripción de la Resolución del tribunal fiscal N° 01203-2-2008

Descripción del Documento (Síntesis del documento)
De acuerdo con el criterio establecido en la RTF N° 08534-5-2001. Entre otras, resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en la que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Fuente: Expediente N° 12091-2004 - Resolución tribunal N° 01203-2-2008. Tomado de Resolución Tribunal, por Tribunal Constitucional

Tabla 9

Informe N° 085-2009-SUNAT/2B0000. Ficha formato para Guía de Análisis Documental

Identificación del Documento			
Materia	En relación con los anticipos por las ventas de bienes futuro.		
Base Legal	D.S. N° 179-2004-EF, D.S. N° 122-94-EF		
Firmado por	Clara Urteaga Goldstein		
Órgano emisor	SUNAT		
	Selección	Categoría	Tipo de Categoría
Tipo de documento	X	A	Material que aborda temas del Impuesto a la Renta.
	X	B	Material que aborda temas del devengado.

Identificación del Documento			
		C	Material que aborda temas de intereses implícitos.
		D	Material sobre metodología investigativa.
		E	Otros (Especificar en punto 2)
Tipo de Edición	Virtual	X	Impresa
Lugar de Edición			
Fecha de publicación	28/05/2009		
N° de páginas			
Otros			

Fuente: Informe N° 085-2009-SUNAT/2B0000. Tomado de SUNAT Legislación general, por SUNAT, 2019.

Tabla 10

Descripción del Informe N° 085-2009-SUNAT/2B0000

Descripción del Documento (Síntesis del documento)
Para fines de la realización de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, los ingresos relacionados con la venta de bienes futuros se consideran devengados cuando se cumplan con todas las condiciones señaladas en el párrafo 14 de la NIC 18.

Fuente: Informe N° 085-2009-SUNAT/2B0000. Tomado de SUNAT Legislación general, por SUNAT, 2019.

Tabla 11

Norma Internacional de Contabilidad N° 18. Ficha formato para Guía de Análisis Documental

Identificación del Documento			
Objetivo	Establecer el tratamiento contable de los ingresos que surgen de ciertos tipos de transacciones y otros eventos.		
Órgano encargado de emitir resoluciones	Consejo Normativo de Contabilidad		
Procedencia	Lima		
Órgano emisor	International Accounting Standards		
	Selección	Categoría	Tipo de Categoría
Tipo de documento	X	A	Material que aborda temas del Impuesto a la Renta.
	X	B	Material que aborda temas del devengado.
	X	C	Material que aborda temas de intereses implícitos.

Identificación del Documento			
		D	Material sobre metodología investigativa.
		E	Otros (Especificar en punto 2)
Tipo de Edición	Virtual	X	Impresa
Lugar de Edición	Estado de Delaware		
Fecha de vigencia	01/01/1995		
N° de párrafos	38		
Otros			

Fuente: Norma internacional de contabilidad n° 18. Tomado del Consejo normativo de contabilidad MEF, por MEF, 1995.

Tabla 12

Descripción de la Norma Internacional de Contabilidad N°18

Descripción del Documento (Síntesis del documento)
<p>Quando se cobran los intereses de una determinada inversión, y parte de los mismos se han acumulado (o devengado) con anterioridad a su adquisición, se procederá a distribuir el interés total entre los periodos pre y post adquisición, procediendo a reconocer como ingresos de actividades ordinarias sólo los que corresponden al periodo posterior a la adquisición.</p>

Fuente: Norma internacional de contabilidad n° 18. Tomado del Consejo normativo de contabilidad MEF, por MEF, 1995.

Tabla 13

Norma Internacional de Contabilidad N°39. Ficha formato para Guía de Análisis Documental

Identificación del Documento			
Objetivo	Establecer los principios para el reconocimiento y valoración de los activos financieros, pasivos financieros.		
Órgano encargado de emitir resoluciones	Consejo Normativo de Contabilidad		
Procedencia	Lima		
Órgano emisor	International Accounting Standards		
	Selección	Categoría	Tipo de Categoría
		A	Material que aborda temas del Impuesto a la Renta.
Tipo de documento	X	B	Material que aborda temas del devengado.
	X	C	Material que aborda temas de intereses implícitos.

Identificación del Documento			
		D	Material sobre metodología investigativa.
		E	Otros (Especificar en punto 2)
Tipo de Edición	Virtual	X	Impresa
Lugar de Edición	Estado de Delaware		
Fecha de vigencia	01/01/2005		
N° de páginas	69		
Otros			

Fuente: Norma internacional de contabilidad n° 39. Tomado del Consejo normativo de contabilidad MEF, por MEF, 2005.

Tabla 14

Descripción de la Norma Internacional de Contabilidad N°39

Descripción del Documento (Síntesis del documento)
Un derivado que se adjunte a un instrumento financiero pero que sea contractualmente transferible de manera independiente, o tenga una contraparte distinta a la del instrumento, no será un derivado implícito, sino un instrumento financiero separado.

Fuente: Norma internacional de contabilidad n° 39. Tomado del Consejo normativo de contabilidad MEF, por MEF, 2005.

Tabla 15

Aplicación de NIIF en la contabilidad ecuatoriana - Pontificia Universidad Católica del Ecuador. Ficha formato para Guía de Análisis Documental

Identificación del Documento			
Título de documento	Reforma Tributaria del Impuesto a la Renta por la aplicación de NIIF en la contabilidad Ecuatoriana.		
Autor	Cando Garzón Janneth Paulina		
Editorial			
Universidad (si es Tesis)	Pontificia Universidad Católica Del Ecuador		
	Selección	Categoría	Tipo de Categoría
	X	A	Material que aborda temas del Impuesto a la Renta.
		B	Material que aborda temas del devengado.
		C	Material que aborda temas de intereses implícitos.
		D	Material sobre metodología investigativa.
		E	Otros (Especificar en punto 2)
Tipo de Edición	Virtual	X	Impresa
Lugar de Edición	Ecuador		

Identificación del Documento	
Fecha de publicación	10-2017
N° de páginas	172
Otros	

Fuente: Reforma Tributaria del Impuesto a la Renta por la aplicación de NIIF en la contabilidad ecuatoriana. Tomado de Reforma Tributaria del Impuesto a la Renta por la aplicación de NIIF en la contabilidad Ecuatoriana (Tesis PUCE), por Janneth Paulina Cando Garzón, 2017.

Tabla 16

Descripción de la Aplicación de NIIF en la contabilidad ecuatoriana - Pontificia Universidad Católica del Ecuador

Descripción del Documento (Síntesis del documento)
La información contable constituye la base para la determinación del Impuesto a la Renta, es menester que las normativas tributarias consideren los conceptos contables existentes para establecer si los ingresos reportados constituyen ingresos gravados, no gravados o exentos; o para el caso de los gastos si éstos son deducibles o no deducibles; de manera que el contribuyente tenga claro cómo proceder al momento de realizar la respectiva conciliación tributaria.

Fuente: Reforma Tributaria del Impuesto a la Renta por la aplicación de NIIF en la contabilidad ecuatoriana. Tomado de Reforma Tributaria del Impuesto a la Renta por la aplicación de NIIF en la contabilidad Ecuatoriana (Tesis PUCE), por Janneth Paulina Cando Garzón, 2017.

Tabla 17

Estimación de los efectos contables y tributarios del cambio en el tratamiento de los ingresos al aplicar la nueva norma NIIF 15 en reemplazo de la NIC 18 - Universidad Católica de Guayaquil. Ficha formato para Guía de Análisis Documental

Identificación del Documento			
Título de documento	Estimación de los efectos contables y tributarios del cambio en el tratamiento de los ingresos al aplicar la nueva norma NIIF 15 en reemplazo de la NIC 18 para una importadora de productos de ferretería.		
Autores	Arrellano López y Daniela Berioska		
Editorial			
Universidad (si es Tesis)	Católica De Guayaquil		
	Selección	Categoría	Tipo de Categoría
Tipo de documento		A	Material que aborda temas del Impuesto a la Renta.
	X	B	Material que aborda temas del devengado.

Identificación del Documento			
	X	C	Material que aborda temas de intereses implícitos.
		D	Material sobre metodología investigativa.
		E	Otros (Especificar en punto 2)
Tipo de Edición	Virtual	X	Impresa
Lugar de Edición	Ecuador		
Fecha de publicación	09-03-2017		
N° de páginas	102		
Otros			

Fuente: Estimación de los efectos contables y tributarios del cambio en el tratamiento de los ingresos al aplicar la nueva norma NIIF 15 en reemplazo de la NIC 18 para una importadora de productos de ferretería (Tesis UCG), por Arrellano López y Daniela Berioska, 2017.

Tabla 18

Descripción de la Estimación de los efectos contables y tributarios del cambio en el tratamiento de los ingresos al aplicar la nueva norma NIIF 15 en reemplazo de la NIC 18 - Universidad Católica de Guayaquil.

Descripción del Documento (Síntesis del documento)
Las Normas Internacionales de Información Financiera manejan el concepto del valor del dinero en el tiempo, y la NIIF 15 no es la excepción. En este sentido la norma indica que al determinar el precio de la transacción la compañía deberá evaluar si el importe comprometido por el cliente a futuro proporciona al cliente un beneficio de financiación significativo, aun cuando no se acuerden intereses de manera explícita en el contrato.

Fuente: Estimación de los efectos contables y tributarios del cambio en el tratamiento de los ingresos al aplicar la nueva norma NIIF 15 en reemplazo de la NIC 18 para una importadora de productos de ferretería (Tesis UCG), por Arrellano López y Daniela Berioska, 2017.

Tabla 19

Análisis del Tratamiento contable de los ingresos bajo NIIF 15 - Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano. Ficha formato para Guía de Análisis Documental

Identificación del Documento	
Título de documento	Análisis del tratamiento contable de los ingresos bajo NIIF 15.
Autor	Alarcon Bermudez Jessica
Editorial	

Identificación del Documento			
Universidad (si es Tesis)	Jorge Tadeo Lozano		
	Selección	Categoría	Tipo de Categoría
		A	Material que aborda temas del Impuesto a la Renta.
Tipo de documento	X	B	Material que aborda temas del devengado.
		C	Material que aborda temas de intereses implícitos.
		D	Material sobre metodología investigativa.
		E	Otros (Especificar en punto 2)
Tipo de Edición	Virtual	X	Impresa
Lugar de Edición	Bogota		
Fecha de publicación	2015		
N° de páginas	34		
Otros			

Fuente: Análisis del tratamiento contable de los ingresos bajo NIIF 15 (Tesis UBJTL), por Alarcon Bermudez Jessica, 2015.

Tabla 20

Descripción del Análisis del Tratamiento contable de los ingresos bajo NIIF 15 - Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano

Descripción del Documento (Síntesis del documento)
Los ingresos variables clave en la determinación de la utilidad, no solo se refieren a la entrada de efectivo, sino que están relacionados con el incremento en los activos a causa de la venta de un bien o de la prestación de un servicio, su reconocimiento es fundamental para la medición de la utilidad a informar y se hace cuando se ha suministrado el bien o prestado el servicio y se recibe el efectivo en contraprestación o está asegurado que se reciba.

Fuente: Análisis del tratamiento contable de los ingresos bajo NIIF 15 (Tesis UBJTL), por Alarcon Bermudez Jessica, 2015.

Tabla 21

Reconocimiento del ingreso en la venta de vehículos para las empresas automotrices - Universidad de Lima. Ficha formato para Guía de Análisis Documental

Identificación del Documento	
Título de documento	Reconocimiento del ingreso en la venta de vehículos para las empresas automotrices.
Autor	Ruiz Olaya Marco Antonio
Editorial	
Universidad (si es Tesis)	De Lima

Identificación del Documento			
	Selección	Categoría	Tipo de Categoría
Tipo de documento	X	A	Material que aborda temas del Impuesto a la Renta.
	X	B	Material que aborda temas del devengado.
	X	C	Material que aborda temas de intereses implícitos.
		D	Material sobre metodología investigativa.
		E	Otros (Especificar en punto 2)
Tipo de Edición	Virtual	X	Impresa
Lugar de Edición	Lima		
Fecha de publicación	03-2016		
N° de páginas	44		
Otros			

Fuente: Reconocimiento del ingreso en la venta de vehículos para las empresas automotrices (Tesis UDL), por Ruiz Olaya Marco Antonio, 2016.

Tabla 22

Descripción del Reconocimiento del ingreso en la venta de vehículos para las empresas automotrices - Universidad de Lima

Descripción del Documento (Síntesis del documento)
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.

Fuente: Reconocimiento del ingreso en la venta de vehículos para las empresas automotrices (Tesis UDL), por Ruiz Olaya Marco Antonio, 2016.

Tabla 23

Formación superior basada en competencias, interdisciplinarias y trabajo autónomo del estudiante - Universidad del Atlántico. Ficha formato para Guía de Análisis Documental

Identificación del Documento			
Título de documento	Formación superior basada en competencias, interdisciplinarias y trabajo autónomo del estudiante.		
Autor	Posada Álvarez Rodolfo		
Editorial			
Universidad (si es Tesis)			
	Selección	Categoría	Tipo de Categoría

Identificación del Documento			
Tipo de documento		A	Material que aborda temas del Impuesto a la Renta.
		B	Material que aborda temas del devengado.
		C	Material que aborda temas de intereses implícitos.
	X	D	Material sobre metodología investigativa.
		E	Otros (Especificar en punto 2)
Tipo de Edición	Virtual	X	Impresa
Lugar de Edición	Colombia		
Fecha de publicación	23-04-2004		
N° de páginas	34		
Otros			

Fuente: Formación superior basada en competencias, interdisciplinarias y trabajo autónomo del estudiante (Revista iberoamericana de educación), por Posada Álvarez Rodolfo, 2004.

Tabla 24

Descripción de la Formación superior basada en competencias, interdisciplinarias y trabajo autónomo del estudiante - Universidad del Atlántico

Descripción del Documento (Síntesis del documento)
El segundo nivel de integración disciplinar, en el cual la cooperación entre disciplinas conlleva interacciones reales, es decir, una verdadera reciprocidad en los intercambios y, por consiguiente, un enriquecimiento mutuo. En consecuencia, llega a lograrse una transformación de los conceptos, las metodologías de investigación y de enseñanza

Fuente: Formación superior basada en competencias, interdisciplinarias y trabajo autónomo del estudiante (Revista iberoamericana de educación), por Posada Álvarez Rodolfo, 2004.

Capítulo IV

Resultados

4.1. Resultados

- De acuerdo a nuestra hipótesis, el problema radica en el Artículo 57 de la LIR por no haber desarrollado el Aspecto Temporal de la hipótesis de incidencia tributaria en el reconocimiento de ingresos devengados en los periodos del 2014 al 2019, siendo la consecuencia una incorrecta interpretación por parte de la SUNAT y el TF, ocasionando inseguridad jurídica, reparos, multas tributarias en los contribuyentes.
- En este estudio se encontró una fuerte evidencia en la utilización de la NIC 18 por parte de la SUNAT y el TF del cual resulta apropiado mencionar que el párrafo 11 de la NIC 18 establece que se debe reconocer a los intereses implícitos por separado, así como también debemos reconocer al costo el bien o servicio como si la transacción fuese al contado.
- Se refleja una correlación positiva entre el párrafo 11 de la NIC 18 y el párrafo 10 de la NIC 39 el cual nos ayuda a determinar si las transacciones califican como un activo financiero no derivado o como a un activo financiero derivado con la finalidad de establecer el método correcto para reconocer a los instrumentos financieros.

4.2. Discusión de los Resultados

- Debido a la falta del desarrollo del aspecto temporal de la hipótesis de incidencia tributaria en el Artículo 57 de la LIR en los periodos del 2014 al 2018, está generando en los procesos de fiscalización reparos tributarios con respecto al reconocimiento del devengo de los ingresos implícitos, el cual está generando inseguridad jurídica en los contribuyentes y afectación a la liquidez de las compañías por un pago del IR por una incorrecta interpretación del devengado. No estamos

de acuerdo en la forma como se ha venido interpretando y aplicando el devengado por parte de la SUNAT y el TF, porque entendemos que el IR se pagara cuando los ingresos realmente se hayan obtenido y no se está tomando en cuenta el objetivo de lo que quiere grabar el IR, afectando al principio de capacidad contributiva contemplada de forma implícita en nuestra Constitución Política, tal como se comenta también en la Revista Análisis Tributario que argumentaron lo siguiente:

Visto el devengo como una institución del Derecho tributario, asegura un aspecto temporal vinculado a una dimensión material del tributo en un ejercicio determinado, lo cual comulga y satisface los principios de Deber de Contribuir y Capacidad Contributiva, toda vez que no se puede exigir a los contribuyentes que tributen en un periodo aquello que razonablemente todavía no manifiesta capacidad para tributar y, en esa medida, el devengamiento asegura dicha condición económica-jurídica en un tiempo determinado. (Duran y Mejía, 2017, p.11)

- Debido a las distintas posiciones por interpretar el devengado para el reconocimiento de los ingresos en nuestra opinión recalcamos que es necesario recurrir a las Normas Contables para darle contenido al Artículo 57 de la LIR, como lo es en este caso en particular recurrir al párrafo 11 de la NIC 18 para contabilizar los intereses implícitos en las transacciones a crédito con terceros y determinar el devengo de los ingresos implícitos. Tema que se abordó en la VII Jornada Nacional de Tributación con el nombre de “Implicancia de las NICs en la aplicación del Impuesto a la Renta” donde se analizó si es viable recurrir a las normas contables y Jorgue Bravo comentó lo siguiente.

Debe advertirse que las normas del Impuesto a la Renta se soportan en diversos principios y postulados (devengado, registro, empresa en marcha, correlación de ingresos y gastos, precio de adquisición,

realización) e instituciones y conceptos contables (activo, pasivo, costo computable, depreciación, provisiones, inventarios y contabilidad de costos, valuación de existencias, ajustes por inflación), a las que debe recurrirse a los efectos de interpretar adecuadamente los alcances de la norma tributaria. (Bravo, 2002, p. 72)

- El resultado de la aplicación del párrafo 10 de la NIC 39 es para poder determinar el tratamiento de un activo financiero no derivado o un activo financiero derivado y así poder determinar el método correcto para reconocer al instrumento financiero, en este caso tratándose de ventas al crédito donde existen intereses implícitos podemos afirmar que estamos en la tercera categoría de medición de la NIC 39 que son los préstamos y cuentas por cobrar del cual estamos de acuerdo que debe de aplicarse el método de costo amortizado con cargo a resultados, tal como lo manifiesta Mario Apaza en el siguiente párrafo.
- (...) son activos financieros no-derivados con pagos fijos o determinables, originados o adquiridos, que no se cotizan en un mercado activo, no son tenidos para negociación, y no se designan en el reconocimiento inicial como activos a valor razonable a través de utilidad o pérdida o como disponibles para la venta. (Apaza, 2015, p. 794).

Conclusiones

1. De acuerdo a nuestra legislación, el Artículo 57 de la LIR no contiene una definición del devengado motivo por el cual no se ha desarrollado el Aspecto Temporal de la hipótesis de incidencia tributaria en el reconocimiento de ingresos devengados en los periodos del 2014 al 2019, el cual va a seguir generando incorrectas interpretaciones por parte de la SUNAT y el TF y va a seguir, ocasionando inseguridad jurídica, reparos, multas tributarias en los contribuyentes violentando la constitucionalidad.
2. Es alentador que se esté analizando, revisando y citando a la NIC 18 en los casos de devengo de ingresos por parte de la SUNAT y el TF, pero es lamentable que al final el legislador no tome en cuenta lo que establece la norma contable que se utiliza solo para darle sentido la norma tributaria, por lo contrario, dictaminan de forma incongruente las apelaciones de los contribuyentes acudiendo a otras doctrinas que no guardan relación con los hechos económicos.
3. Con la promulgación del Decreto Legislativo Nro 1425 que entró en vigencia del 01 de enero del 2019 más la aplicación obligatoria de la NIIF15 se complicara aún más la aplicación del devengo en ingresos para la determinación del IR debido a que en dicho Decreto tampoco se ha definido el termino devengado el cual sigue generando incorrectas interpretaciones, así como también genera inseguridad jurídica.

Recomendaciones

1. Es urgente que el legislador revise y precise el contenido de la LIR en cuanto a la aplicación del devengado según la NIIF 15 y el devengado según la LIR tanto para ingresos como para gastos debido a que en el Decreto Legislativo N° 1425 tampoco contiene una definición del devengado, con la finalidad de darle seguridad jurídica a los contribuyentes.
2. A partir de la promulgación del decreto Legislativo N° 1425 las empresas deben de revisar minuciosamente cada transacción que realizó con sus clientes donde existan contratos, órdenes de compra, correo, etc. Con la finalidad de determinar cuáles son esos acuerdos que se pactaron el cual también servirá para obtener toda la documentación necesaria para afrontar futuras fiscalizaciones y poder cumplir con la obligación tributaria.
3. Para no tener estas diferencias de interpretación por parte de la SUNAT y el TF debemos alineamos bajo el enfoque de la normativa contable solo para darle contenido a la norma tributaria, tal como lo establece la NIIF 18 en el reconocimiento de ingresos, de no ser así vamos a seguir teniendo estas diferencias de interpretación y vamos estar con la incertidumbre si se determinó de forma correcta o no el IR y si vamos a tener que afrontar futuras fiscalizaciones no existan reparos por una incorrecta interpretación de la norma.

Referencias Bibliográficas

- Alarcon Bermudez, J. (2015). *Análisis del tratamiento contable de los ingresos bajo NIIF 15*. Recuperado el 09 de 11 del 2018, de <https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/2518/An%C3%A1lisis%20del%20tratamiento%20contable%20de%20los%20Ingresos%20bajo%20NIIF%2015.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Arrellano López, D. (2017). *Estimación de los efectos contables y tributarios del cambio en el tratamiento de los ingresos al aplicar la nueva norma NIIF 15 en reemplazo de la NIC 18 para una importadora de productos de ferretería*. Recuperado el 12 de 11 del 2018, de <http://repositorio.ucsg.edu.ec/bitstream/3317/8110/1/T-UCSG-PRE-ECO-CICA-276.pdf>
- Apaza Meza, M. (2015). *Adopción y Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera*. Lima, Perú: Editorial Instituto Pacífico S.A.C.
- Actualíce (17 de 12 de 2014). *Reconocimiento según NIIF*. Recuperado el 05 de 11 del 2018, de <https://actualicese.com/actualidad/2014/12/17/reconocimiento-segun-niif-en-que-consiste/>
- Bravo Ccuci, J. (07 de 2002). *VII Jornada Nacional de Tributación Tema II: Implicancias de las NICs en la aplicación del Impuesto a la Renta*. Recuperado el 15 de 10 del 2018, de http://www.ifaperu.org/uploads/articles/8_03_CT28_JABC.pdf
- Bejarano Pérez, H. (2018). *El uso de las normas Internacionales de Información Financiera como instrumento de interpretación de la Ley del Impuesto a la Renta Peruano*. Recuperado el 11 de 11 del 2018, de <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/123456789/9859>
- Bembibre V. (01 del 2009). *DefiniciónABC*. Recuperado el 18 de 08 del 2020 de <https://www.definicionabc.com/economia/valoracion.php>
- Bujan Pérez A. (01 de 06 del 2018). *Enciclopedia Financiera*. Recuperado el 20 de 08 del 2020 de <https://www.encyclopediafinanciera.com/matematicas-financieras/valor-futuro.htm>

- Caurin Juanma. (30 de 09 del 2016). *Economíasimple.net*. Recuperado el 18 de 08 del 2020 de <https://www.economiasimple.net/glosario/derivado-financiero>
- Cando Ganzón, J. (2017). *Reforma tributaria del Impuesto a la Renta por la aplicación de NIIF en la contabilidad Ecuatoriana*. Recuperado el 10 de 11 del 2018, de <http://repositorio.puce.edu.ec/bitstream/handle/22000/14136/JCando%20-%20Maestr%C3%ADa%20Derecho%20Tributario.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Congreso De La República Del Perú (1993). *Constitución Política del Perú*. Recuperado el 10 de 08 del 2020 de <http://www4.congreso.gob.pe/ntley/Imagenes/Constitu/Cons1993.pdf>
- De la Garza, S. (23 de 05 del 2005). *El Tributo*. Recuperado el 20 de 08 del 2020 de http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/garcia_b_ar/capitulo3.pdf
- Decreto Legislativo N° 295. (25 de 07 de 1984). *Código Civil*. Recuperado el 15 de 09 del 2020 de https://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic4_per_cod_civil.pdf
- Decreto Supremo N° 179-2004-EF. (08 de 12 del 2004). *Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta*. Recuperado el 05 de 08 del 2020 de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.htm>
- De la Vega Rengifo, B. (13 de 09 de 2018). *Gobierno regula el “devengo” para Impuesto a la Renta, ¿tendrá efecto en todas las empresas?* Recuperado el 12 de 09 del 2018, de <https://gestion.pe/economia/gobierno-regula-devengo-impuesto-renta-tendra-efecto-empresas-244309>
- De Velazco Borda, J. (2015). *Enfoque contable de la Revista Análisis Tributario*. Recuperado el 10 de 10 del 2018, de https://www.aele.com/sites/default/files/archivos/banner_public/DE%20VELAZCO.pdf
- Diseño documental. (s.f.). Recuperado el 08 de 11 del 2018, de http://www.ujaen.es/investigacion/tics_tfg/dise_documental.html
- Duran y Mejía. (2015). *El concepto de devengado en el Impuesto a la Renta Empresarial Peruano*. Recuperado el 25 de 10 del 2020 de:

http://www.aele.com/sites/default/files/archivos/banner_public/EC9%20DURAN%20Y%20MEJIA.pdf

García Mullín, R. (12 de 1978). Manual del impuesto a la Renta. Recuperado el 01 de abril del 2020, de:

http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2008/oficios/i1872008.htm#_ftn4

Gobierno del Perú. (s.f.). *Impuesto a la Renta*. Recuperado el 30 de 10 del 2018, de Gobierno del Perú: <https://www.gob.pe/664-impuesto-a-la-renta>

Hernandez, Fernandez Y Baptista (2014). *Metodología de la Investigación*. Recuperado el 15 de 08 del 2018 de <https://www.uca.ac.cr/wp-content/uploads/2017/10/Investigacion.pdf>

International Accounting Standards Board. (05 de 2014). *Lista de normas IFRS*. Recuperado el 28 de 10 del 2018, de International Accounting Standards Board: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>

International Accounting Standards Board. (01 de 01 del 2005). *NIC1 Presentación de Estados Financieros*. Recuperado el 06 de 08 del 2020 de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/1_NIC.pdf

International Accounting Standards Board. (01 de 01 del 2009). *NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias*. Recuperado el 05 de 08 del 2020 de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/18_NIC.pdf

International Accounting Standards Board. (01 de 01 del 2005). *NIC 39 Instrumentos Financiero*. Recuperado el 05 de 08 del 2020 de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/NIC_039_2014.pdf

León Huayanca, N. (2017). *Las normas Internacionales de Información Financiera y su incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta: problemática del devengado*. Recuperado el 11 de 11 del 2018, de http://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/ulima/5308/Le%C3%B3n_Huayanca_Nelly_Marysol.pdf?sequence=1

Lopez Sencia, J. (2015). *El principio del devengado de los ingresos y su afectación para la determinación de los pagos a cuenta de la actividad inmobiliaria del régimen general del Impuesto a la Renta caso: Empresa Roca Inmobiliaria y*

- Construcción E.I.R.L.* Recuperado el 10 de 11 del 2018, de <http://repositorio.unsa.edu.pe/bitstream/handle/UNSA/3729/Colosejm.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Posada Álvarez R, (2004). *Formación superior basada en competencias, interdisciplinariedad y trabajo autónomo del estudiante*. Recuperado el 17 de 08 del 2018 de www.rieoei.org/deloslectores/648Posada.PDF
- Poder Legislativo. (13 de 10 de 2018). *Decreto Legislativo Nro 1425*, pág. 43. Recuperado el 30 de 10 del 2018, de <https://busquedas.elperuano.pe/download/url/decreto-legislativo-que-modifica-la-ley-del-impuesto-a-la-re-decreto-legislativo-n-1425-1691026-14>
- Plangeneralcontable. (s.f). *Glosario Contable*. Recuperado el 17 de 08 del 2020 de <https://www.plangeneralcontable.com/?tit=valor-razonable&name=Glosario&op=content&tid=885>
- Plataforma digital única del Estado Peruano. (11 de 11 del 2019). Descripción. Recuperado el 03 de febrero del 2020 de <https://www.gob.pe/664-superintendencia-nacional-de-aduanas-y-de-administracion-tributaria-calcular-el-impuesto-a-la-renta>
- Plúas Suarez, H. (2020). *Contabilización del reconocimiento de impuestos diferidos por aplicación de la norma internacional de contabilidad 12 impuestos a las ganancias en la actividad del sector bananero en el ecuador*. Recuperado el 15 de 08 de 2018 de <http://repositorio.ulvr.edu.ec/bitstream/44000/3283/1/TM-ULVR-0171.pdf>
- Reig, J. (1991). *Impuesto a las Ganancias*. Ciudad de Argentina, Buenos Aires: octava edición.
- Roldán P. (2020). *Valor Presente*. Recuperado el 21 de 08 del 2020 de <https://economipedia.com/definiciones/valor-presente.html>
- Rojo, Mejía (2017). *El concepto de devengado en el Impuesto a la Renta Empresarial peruano*. Recuperado el 20 de 08 del 2020 de http://www.aele.com/sites/default/files/archivos/banner_public/EC9%20DURAN%20Y%20MEJIA.pdf
- Ruiz Olaya M. (2016). *Reconocimiento del ingreso en la venta de vehículos para las empresas automotrices*. Recuperado el 05 de 11 del 2018 de:

http://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/123456789/1306/Ruiz_Olaya_Marco.pdf?sequence=3&isAllowed=y

Silvestre Arriaran y Poma (2017). *NIC 18 y el reconocimiento de ingresos por la venta de bienes y su incidencia en los estados financieros de la empresa enviroequip s.a.c.* Recuperado el 16 de 08 del 2018 de <file:///I:/SEMINARIO%20DE%20TESIS%20III/antecedentes/nacional/NIC%202018%20Y%20EL%20RECONOCIMIENTO%20DE%20INGRESOS%20POR%20LA%20VENTA%20DE%20BIENES%20Y%20SU%20INCIDENCIA%20EN%20LOS%20ESTADOS%20FINA.pdf>

Super Contable. (s.f). *Glosario de terminos contables.* Recuperado el 03 de febrero del 2020 de https://www.supercontable.com/informacion/Contabilidad/Definicion_de_intereses_implicitos.html

Tribunal Constitucional. (16 de 05 del 2005). *Expediente N° 00053-2004-PI/TC.* Recuperado el 08 de 08 del 2020 de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00053-2004-AI.pdf>

Tribunal Constitucional. (28 de 09 del 2004). *Expediente N° 033-2004-AI/TC.* Recuperado el 09 de 08 del 2020 de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>

Tribunal Fiscal. (30 de 01 del 2008). *RTF N° 01203-2-2008.* Recuperado el 16 de 08 del 2020 de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/2/2008_2_01203.pdf

Uvillus Gabriel (2008). *Análisis de normas contables y su impacto en la determinación del impuesto a la renta.* Recuperado el 01 de 08 de 2018 de <http://repositorionew.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1095/1/T0625-MT-Uvill%C3%BAs-An%C3%A1lisis%20de%20normas%20contables%20y%20su%20impacto.pdf>

Villegas, H. B. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.* Recuperado el 18 de 08 del 2020 de <http://www.significadolegal.com/2008/06/cul-es-el-concepto-de-potestad.html>

Zamora, E. (S.F.). *DICCIONARIO CONTABLE*. Recuperado el 08 de 11 de 2018,
de CONTABILIDAE: <https://www.contabilidae.com/diccionario-contable/>
Cando

Anexos

Anexo 01: Matriz de consistencia

TITULO: Problemática del devengado de ingresos provenientes de intereses implícitos en la determinación del Impuesto a la Renta durante el periodo 2014-2018

PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	OBJETIVO DE INVESTIGACIÓN	HIPOTESIS DE INVESTIGACIÓN	METODOLOGIA DE INVESTIGACIÓN
<p>PROBLEMA PRINCIPAL</p> <p>¿Cuál es el principal problema que se ha generado a partir de la interpretación del devengo de ingresos provenientes de intereses implícitos en la determinación del Impuesto a la Renta durante el periodo 2014-2019?</p>	<p>OBJETIVO PRINCIPAL</p> <p>Identificar cuál es el principal problema que se ha generado a partir de la interpretación del devengo de ingresos provenientes de intereses implícitos en la determinación del Impuesto a la Renta durante el periodo 2014-2019.</p>	<p>HIPÓTESIS PRINCIPAL</p> <p>El principal problema que se ha generado a partir de la interpretación del devengo de ingresos provenientes de intereses implícitos es la aplicación de diferentes normas en la determinación del Impuesto a la Renta durante el periodo 2014-2019.</p>	<p>ALCANCE Y MÉTODO</p> <p>Alcance: Correlacional Método: Análisis</p>
<p>PROBLEMA ESPECÍFICO</p> <p>a) ¿Cuál es el principal problema que se ha generado a partir de la interpretación del devengo de ingresos en la determinación del Impuesto a la Renta durante el periodo 2014-2019?</p> <p>b) ¿Cuál es el principal problema que se ha generado a partir de la interpretación del devengo de intereses implícitos en la determinación del Impuesto a la Renta</p>	<p>OBJETIVOS ESPECÍFICOS</p> <p>a) Identificar cuál es el principal problema que se ha generado a partir de la interpretación del devengo de ingresos en la determinación del Impuesto a la Renta durante el periodo 2014-2019.</p> <p>b) Identificar cuál es el principal problema que se ha generado a partir de la interpretación del devengo de intereses implícitos en la determinación del Impuesto a la Renta durante el periodo 2014-2019.</p>	<p>HIPÓTESIS ESPECÍFICO</p> <p>a) El principal problema que se ha generado a partir de la interpretación del devengo de ingresos es la incorrecta aplicación del periodo fiscal en la determinación del Impuesto a la Renta durante el periodo 2014-2019.</p> <p>b) El principal problema que se ha generado a partir de la interpretación del devengo de intereses implícitos es la incorrecta imputación en la determinación del impuesto a la Renta durante el periodo 2014-2019.</p>	<p>DISEÑO</p> <p>No experimental longitudinal</p> <p>POBLACIÓN</p> <p>Universo: Finito Población: Decreto Supremo 179-2004-EF, NIC 18 y la NIC 39. Muestra: Art. 57 de la LIR, párrafo 35 de la NIC 18 y el párrafo 10 de la NIC 39.</p> <p>TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE</p>
		<p>VARIABLE</p>	

durante el periodo 2014-2019?

DEPENDIENTE

INDEPENDIENTE

Impuesto a la Renta.

Devengo de ingresos provenientes de intereses implícitos.

RECOLECCIÓN DE DATOS

Técnica: Análisis de datos.

Recolección de datos: Ficha de revisión documental.

Instrumentos: cualitativos

Revisión: documental.
