

Devengo tributario y NIIF 15

John Casas Aguilar



Los cambios en los Estados Financieros, debido a nuevas normas contables, impactan también a otras dimensiones.

Impacto **tributario**

Impacto en el **negocio**

Impacto en las **personas**

Impacto en **covenants e indicadores clave de gestión**

Impacto en los **controles internos**

Impacto en los **procesos**



Impacto en la **tecnología de la información**

NIFs en el tiempo



NIF 15
(Ingresos)

NIF 9
(Instrumentos financieros)



NIF 16
(Arrendamientos)



NIIF 15 - Ingresos procedentes de contratos con clientes



¿Qué trajo consigo la NIIF 15?

¿Qué cambió?

Tratamiento actual (NIC 18/NIC 11)



Venta de bienes y prestación de servicio
Transferencia de R&B



Servicios (construcción)
Grado de avance



Regalías/dividendos/intereses
Reglas específicas

Nuevo

Nuevo tratamiento para los ingresos (NIIF 15)

Solo ingresos procedente de contratos con clientes (actividad ordinaria)

Único modelo: Transferencia de control
“Modelo de 5 pasos”

Modelo de 5 pasos

Paso 1 – Identificar el contrato



Paso 2 – Identificar las obligaciones de desempeño (OD)



Paso 3 – Determine el precio de la transacción



Paso 4 – Distribuir el precio entre las OD



Paso 5 – Reconocer el ingreso cuando se satisface la OD





NIIF 15 - Ingresos



Compañía ABC		FACTURA	
CLIENTE	111		
CONTRATO	111		
CANTIDAD	DESCRIPCIÓN	PRECIO	IMPORTE
	MAQUINARIA		
	180		
	detrás		
	de		
	cámara		
	S		
	- Maquinaria	100	
	- Repuestos	10	
	Mantenimiento		
	(2 años)		20
	- Garantía		20
	- Capacitación	30	
	(2018)		
Total			180

Facturación VS. estimación contable

Problemática

? Discrepancia

¿Doctrina jurídica, normas contables o ambas?

Uniformidad respecto del alcance del término de devengo.

Distorsiones en la determinación del Impuesto a la Renta

Normas contables se modifican constantemente

i Decreto Legislativo N° 1425

Para rentas de tercera categoría:

- **Regla general** (definición jurídica)
- **Reglas particulares** (venta de bienes, prestación de servicios)
- **Transacciones que involucren más de una prestación.**
- **Estimaciones y otros.**
- **Reglas especiales para IFDs**

Devengo : Regla general

*“Se entiende que los ingresos y gastos se devengan cuando **se han producido los hechos sustanciales** para su generación, **siempre que el derecho a obtenerlos u obligación de pagarlos no esté sujeto a una condición suspensiva**, independientemente de la oportunidad en que se cobren o se paguen y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos de su pago.*

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



Aplicable a
Ingresos y
gastos

¿CONDICIÓN SUSPENSIVA?

- Participación voluntaria en las utilidades (Informe SUNAT 032-2020)

Tratándose de la participación adicional de los trabajadores en las utilidades de las empresas establecida unilateralmente por el empleador por un determinado ejercicio:

1. Se considera devengado el gasto por tal concepto en el ejercicio al que correspondan las utilidades⁽⁵⁾.
2. En el supuesto que para el pago de dicha participación se establezca como requisito que el trabajador cuente con vínculo laboral vigente hasta un mes determinado del ejercicio siguiente al que corresponda dicha utilidad, tal requisito constituye una condición suspensiva para efectos del tercer párrafo del artículo 57 de LIR.

¿CONDICIÓN SUSPENSIVA?

- Bonos de productividad (Informe SUNAT 034-2020)

Tratándose del bono de productividad que otorgan las empresas a sus trabajadores por cumplimiento de objetivos en un determinado ejercicio, cuya entrega está condicionada a que el trabajador se encuentre en planilla a la fecha de pago, lo que ocurre en el siguiente ejercicio, el gasto por tal concepto se considera devengado en este último ejercicio.

¿CONDICIÓN SUSPENSIVA?

INFORME N.° 010-2019-SUNAT

¿Contraprestación pactada sujeta a ajustes por la verificación de la calidad, peso o contenido constituye un hecho o evento futuro?

- *En el supuesto de una venta de minerales o concentrados de mineral, realizada en el mes de enero de 2019, en la que la contraprestación pactada está sujeta a ajustes por la verificación de la calidad, peso o contenido, por lo cual se emite una factura de venta, la cual será posteriormente modificada en un período distinto a través de una nota de crédito o de débito, dicha verificación **NO** constituye un hecho o evento futuro que permita el diferimiento de los ingresos obtenidos por tal venta hasta que aquella se efectúe.*



¿CONDICIÓN SUSPENSIVA?

INFORME 068-2014-SUNAT

Los ingresos recibidos por adelantado por la venta de un bien inmueble sujeta a condición suspensiva se deberán reconocer y gravar con el Impuesto a la Renta en la oportunidad en la cual se cumplan todas las condiciones establecidas en el párrafo 14 de la NIC 18, pues solo una vez producido dicho cumplimiento se entenderá devengado el ingreso; lo cual solo puede ser determinado en cada caso concreto.

Aplicación en el tiempo ...

NIC 18 - NIC 11

- El ingreso puede medirse con fiabilidad
- Es probable que se reciba beneficios económicos.
- Los costos pueden ser medidos con fiabilidad.

Cuando se transfieren los riesgos y beneficios del bien/servicio.

Guías específicas para:

Venta de bienes, prestación de servicios, (construcción), regalías, dividendos, intereses.

NIIF 15

Un único modelo para obligaciones de desempeño: modelo 5 pasos

Único modelo: Transferencia de control

Guías específicas para:

Elementos múltiples, distribución del precio de transacción, consideración variable, licencias, opciones, acuerdos con una opción de recompra, entre otros

LIR - D.L. 1425

Regla general: Los ingresos y gastos se devengan cuando se han producido los **hechos sustanciales** para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una **condición suspensiva**.

Foco en control sólo para venta de bienes
Métodos para la prestación de servicios

Reglas específicas para:

venta de bienes, prestación de servicios, Instrumentos Financieros Derivados, regalías, entre otros.

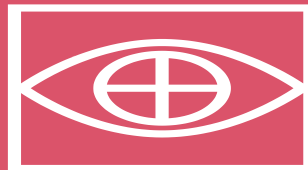
Reglas particulares: Enajenación de bienes

Lo que ocurra primero



Control

Derecho a decidir sobre el uso del bien (tangible o intangibles) y obtener sustancialmente los beneficios del mismo.

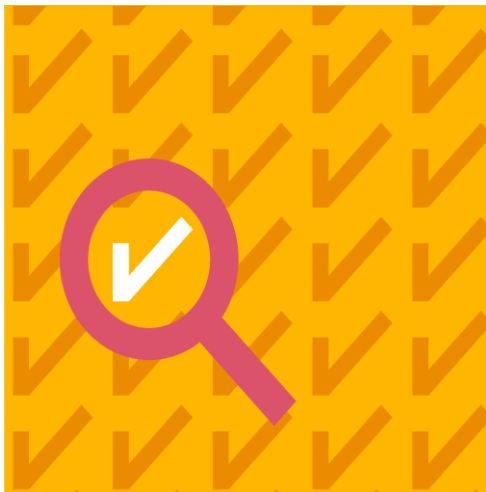


Riesgo de pérdida

Cuando el enajenante ha transferido al adquirente el riesgo de la pérdida de los bienes.

Reglas particulares: Enajenación de bienes

Definición de **control**:



Ley del IR

- Derecho de **decidir sobre el uso del bien y a obtener sustancialmente los beneficios del mismo.**

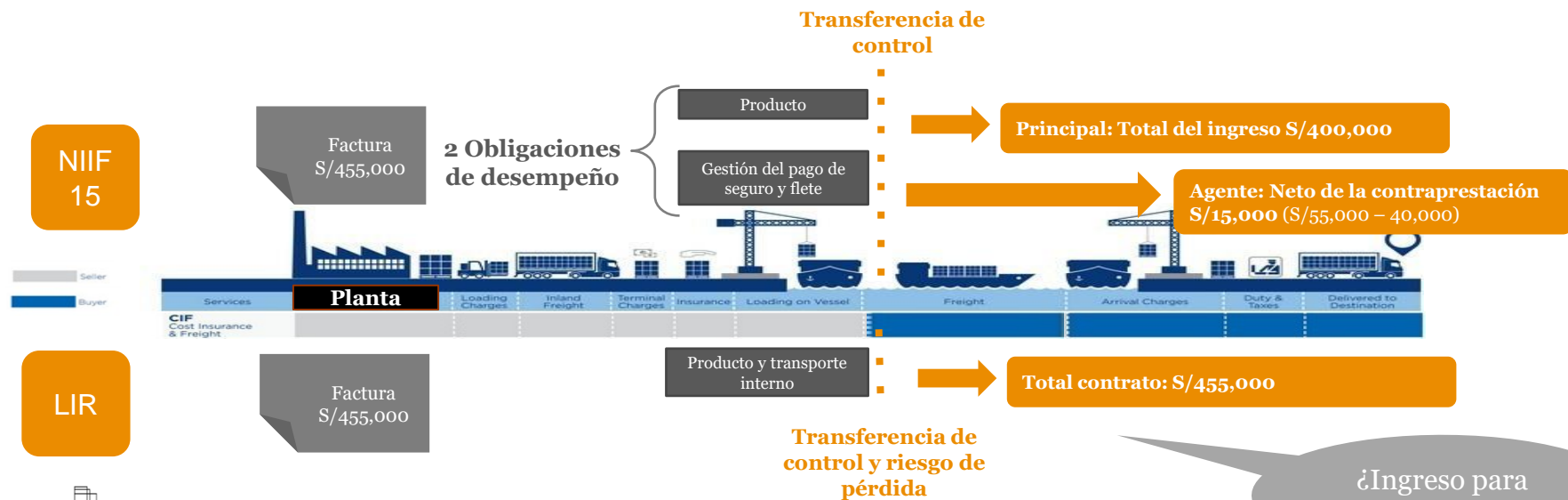
NIIF 15:

- El control de un activo hace referencia a la **capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.**
- El control incluye la **capacidad de impedir** que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios.
- Los **beneficios** de un activo son los **flujos de efectivo potenciales** que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas formas.

- Para la interpretación de lo señalado (respecto a la definición de control) es de aplicación lo señalado en la NIIF 15 – Ingreso de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, en tanto no se oponga a lo señalado en la Ley.
- La versión de la NIIF, es la vigente a la fecha de publicación del Decreto Legislativo. (Ejercicio 2018)

Ejemplos:

- Exportador S.A. firma un contrato para la venta de 420 TM de harina por un importe total de S/455,000
- Incoterm CFR Costo y Flete (incluye servicio de transporte marítimo, para lo cual subcontrata a una empresa naviera, siendo el riesgo del “comprador”).
- Transferencia de control se efectúa en el puerto de embarque (CFR).
- Exportador S.A. traslada los costos de servicio de transporte al cliente. S/40,000 en base a cada requerimiento recibido del cliente más recargo por gestión de pago de seguro y flete por un total de S/55,000. (S/40,000 costos traslado + S/15,000 margen)



Reglas particulares: Control del bien

Para determinar que el adquirente tiene control sobre el bien **NO se debe tener en cuenta:**



Pactos comerciales

La existencia de pactos entre el transferente y el adquirente que otorguen a uno de ellos, el derecho u obligación adquirir o transferir el bien.

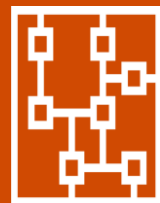
Ejem: Ingresos diferidos por **ventas con devoluciones.*



Resolver el contrato

El derecho del adquirente de resolver el contrato o exigir al transferente que se efectúen las correcciones correspondientes cuando los bienes materia de la transferencia no reúnan las cualidades, características o especificaciones pactadas.

** Ejem: Cláusulas de aceptación del cliente por tamaño o peso.*



Una o más prestaciones

La existencia de una o más prestaciones que deban ser contabilizadas en forma conjunta a la transferencia del bien, debiendo para efecto del devengo ser consideradas en forma independiente.

**Ejem: Venta de bienes con servicio de instalación o mantenimiento, servicios de trámites, garantías.*

Ejemplo – Venta de equipo y prestación de servicio

- La Cía Pagos S.A. mantiene contratos con clientes en el cual presta servicio de procesamiento de pagos a través de sus equipos POS.
- El servicio por el software asciende a un honorario fijo mensual de S/50,000.
- El valor de los equipos asciende a S/48,000. (sin devolución).
- Los contratos con clientes tienen un plazo de 2 años y el valor de los equipos se cobra por anticipado.

NIIF 15

Equipo POS

Software de procesamiento de pagos

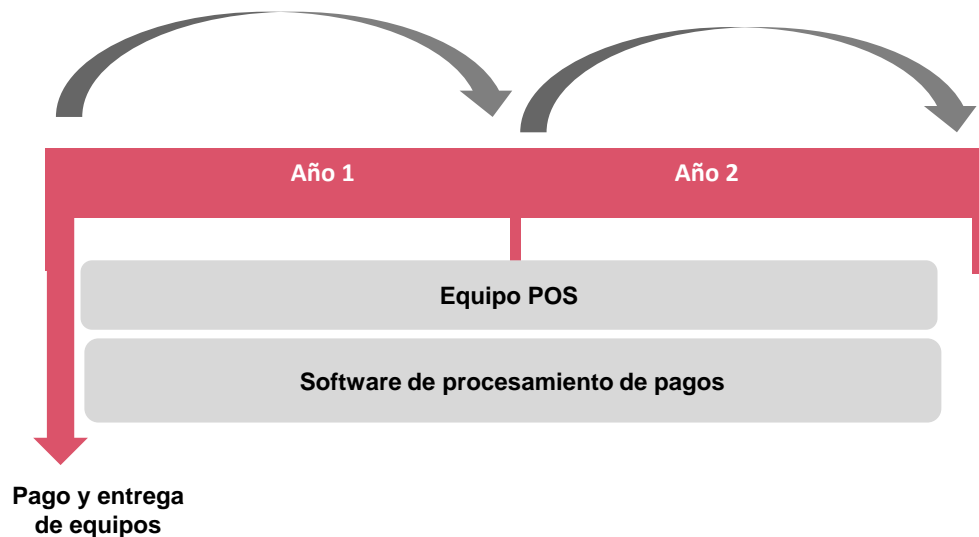
1 obligación de desempeño

- La compañía no vende el equipo y el servicio informático (software) de forma separada.
- El funcionamiento del equipo se encuentra afectado significativamente por el servicio informático (“software”) pactados en el contrato.



¿Cuál es el efecto tributario?

Ejemplo – Venta de equipo y prestación de servicio



¿Cuál es el efecto tributario?

Hechos sustanciales

Condición suspensiva

Transferencia de control

Reglas particulares: Prestación de servicios

Servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo
Grado de realización



1. *Inspección de lo ejecutado.*
1. *% de lo ejecutado respecto al total.*
1. *% de los costos incurridos respecto al total.*

- *El método que se adopte es el que mejor se ajuste a la naturaleza y características de la prestación.*
- *El Reglamento podrá aprobar otros métodos.*

¿Metodología más idónea?

¿El contribuyente puede elegir los métodos?

¿SUNAT puede cuestionar el método?

- Servicios de ingeniería
- Contratos de construcción.
- Servicio de desarrollo de software.



Reglas particulares: Prestación de servicios

Servicios de ejecución continuada



1. *Tiempo determinado: Forma proporcional al tiempo pactado para su ejecución.*
1. *Tiempo indeterminado: Mejor método de medición.*

- **Salvo que exista un mejor método de medición conforme a la naturaleza y características de la prestación.**

Informe SUNAT N°121 – 2016-SUNAT/5D0000:
Contratos de ejecución continuada, son aquellos **cuya ejecución se produce sin interrupción, pero desplazada en el tiempo.**

- Hospedaje.
- Servicios hospitalarios
- Servicio de telefonía
- Servicios de garantía.

¿Servicios de plazo indeterminado?



¿Venta de bien y servicio se reconoce de forma independiente?



¿Cuál es el mejor método de medición?

¿Mejor método podría ser contable o según condiciones del contrato?

Reglas particulares: Prestación de servicios

Consideraciones adicionales:



Aplicación uniforme

Una vez adoptado el método se deberá aplicar uniformemente a otras prestaciones similares en situaciones semejantes.



Variación de método

El método se podrá variar previa solicitud y aprobación de la SUNAT y se aplicará a partir del ejercicio siguiente en que se aprobó la solicitud.



Acreditar método y sustento

En caso los contribuyentes **omitan acreditar la pertinencia del método** utilizado y el **sustento de su aplicación**, la SUNAT puede aplicar el método de medición que considere conveniente, acorde a la naturaleza y características de la prestación.

Instrumentos financieros derivados

Instrumentos Financieros Derivados

Regla general : las rentas y pérdidas se consideran devengadas en el ejercicio en que ocurriera cualquiera de los hechos señalados:

1. Entrega física del elemento subyacente.
2. Liquidación en efectivo.
3. Cierre de posiciones.
4. Abandono de la opción en la fecha en que la opción expira, sin ejercerla.
5. Cesión de la posición contractual.
6. Fecha fijada en el contrato de swap financiero para la realización del intercambio periódico de flujos financieros.

Regla específica

Aplicable IFDs que consideren como elemento subyacente únicamente el tipo de cambio de una moneda extranjera.

- **Las rentas o pérdidas** se imputan al **cierre de cada ejercicio gravable** aún cuando la fecha de vencimiento del contrato corresponda a un ejercicio posterior.

¿Se considera en los pagos a cuenta del IR?

Contratos de años anteriores con vencimiento en el 2019.

Devengo tributario: Instrumentos Financieros Derivados (tipo de cambio)

**INFORME N.º 088-2019-
SUNAT/7T0000**

¿Modificación del criterio del devengado es aplicable sólo a los nuevos contratos?

*Tratándose de Instrumentos Financieros Derivados que consideran como **elemento subyacente exclusivamente el tipo de cambio de moneda extranjera**, la modificación del criterio de devengado previsto en el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta introducida por el Decreto Legislativo N.º 1425 **es aplicable no solo a los contratos que se celebren a partir de la vigencia de esta última norma, sino también a las consecuencias pendientes de aquellos contratos celebrados con anterioridad a su vigencia, esto es, el 1.1.2019.***

Transacciones con más de una prestación

“ Cuando la transacción involucre más de una prestación, el devengo de los ingresos se determina en forma independiente por cada una de ellas ”



Ejm: Servicios logísticos integrados (transporte, almacenaje, distribución)

En ningún caso se **desconocen, disminuyen o difieren** ingresos por efecto de:



Estimaciones que se realicen sobre la **posibilidad de no recibir la contraprestación** o parte de ella.

*Ventas con devoluciones



Acuerdos que otorgan a la otra parte la opción de adquirir bienes o servicios de forma **gratuita** o a cambio de una **contraprestación inferior debido a descuentos** o conceptos similares.

- * Servicios gratuitos (mantenimiento, instalación)
- * Rebates – Descuentos por volumen.
- * Venta a plazos



Contraprestaciones que el contribuyente se obliga a pagar al adquirente, usuarios o terceros.

*Penalidades por retraso o incumplimiento.



NIIF 15 - Ingresos



Facturación VS.
estimación
contable



Compañía ABC		FACTURA	
CLIENTE	111		
CONDICIÓN	REG.		
CANTIDAD	DESCRIPCIÓN	UNID.	IMPORTE
	MAQUINARIA		
	180		
	... detrás		
	de		
	cámaras		
	- Maquinaria	100	
	- Repuestos	10	
	- Mantenimiento		20
	(2 años)		
	- Garantía		20
	- Capacitación		30
	(2018)		

	Total		180

Devengo tributario: Gastos conocidos y devengados en un ejercicio son deducibles dentro del plazo de prescripción.

INFORME N.º 005- 2017- SUNAT/5D0000

- *Son deducibles los gastos conocidos y devengados en el ejercicio de que se trate, **aun cuando los comprobantes de pago que los sustentan fueron emitidos y/o entregados después del cierre del ejercicio** pero hasta la fecha de presentación de la correspondiente declaración jurada anual de dicho impuesto que los incluye.*
- *Tratándose de declaraciones rectificatorias, **los gastos conocidos y devengados en un ejercicio son deducibles respecto de dicho ejercicio aun cuando los comprobantes de pago que los sustentan fueron emitidos y/o entregados después de la presentación de la correspondiente declaración jurada anual de dicho impuesto** pero hasta la fecha de presentación de la declaración rectificatoria que los incluye*



Devengo tributario: Comisiones de préstamos sindicados

**INFORME N.º 030-2017-
SUNAT/7T0000**

¿ Devengo por comisiones que formen parte del interés efectivo y comisiones relacionadas con un acto significativo.

- (...) el prestatario debe reconocer los gastos por concepto de tales comisiones:
 - (i) En el caso de **comisiones que formen parte integrante del interés efectivo del instrumento financiero** de que se trate, en **la misma oportunidad que se devenga el interés** correspondiente al servicio financiero del cual se derivan.
 - (ii) Si están relacionadas con un acto significativo, **cuando se ha completado el acto significativo.** (Comisiones de intermediación).

(10) La determinación de qué comisiones (...) se evaluará cada caso en concreto.



¿Examinar cláusulas especiales de contratos por préstamos?

- ✓ Comisiones de estructuración
- ✓ Comisión de apertura o trámites
- ✓ Comisión por cancelación anticipada
- ✓ Penalidades
- ✓ Comisión por gestión operativa

INFORME N.º 043-2020

Tratamiento de las comisiones

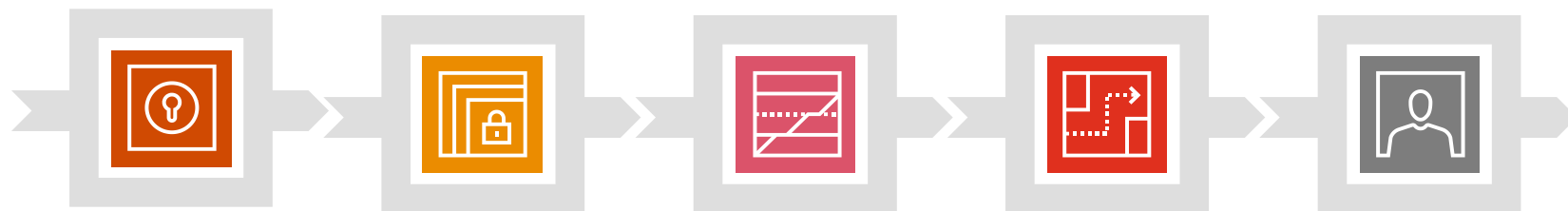
- Los gastos por comisiones y otros gastos de estructuración tales como servicios de asesoría legal, clasificación de riesgos, auditoría externa, entre otros, incurridos por una entidad financiera para la emisión de bonos se devengan en el ejercicio en que culminan dichos servicios siempre que la obligación de pagarlos no esté sujeta a una condición suspensiva y la contraprestación o parte de esta no se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, debiéndose verificar los términos establecidos en cada caso.



¿Examinar cláusulas especiales de contratos por préstamos?

- ✓ Comisiones de estructuración
- ✓ Comisión de apertura o trámites
- ✓ Comisión por cancelación anticipada
- ✓ Penalidades
- ✓ Comisión por gestión operativa

Algunas situaciones que pueden presentarse:



Comisiones relacionadas a préstamos

RTFN°6230-3-2016
Gastos devengados en el ejercicio llevados al costo amortizado.

Gastos relacionados a la emisión de bonos

Informe SUNAT N° 030-2017
i) Gastos que forman parte integrante del interés efectivo.
ii) comisiones relacionadas a un acto significativo.

Derechos de exclusividad o entrada

¿Reconocimiento en el primer momento o diferir al plazo del contrato?

Beneficios o servicios adicionales

¿Los ingresos se reconocen en el primer momento o se diferieren?

Gastos de publicidad y marketing

¿Se reconoce el gasto en forma proporcional al tiempo pactado en el contrato?

Ejemplo – Ventas con pago a plazos

- La Compañía ofrece en promoción una financiación gratuita de 2 años en la venta de electrodomésticos cuyo precio asciende a S/500,000.
- La Compañía estima que en condiciones normales ofrecería la misma financiación al cliente con una tasa de interés del 5% mensual.

NIIF 15

Componente financiero significativo: Se tiene que calcular los intereses sobre los montos a recibir.

Descripción	Concepto	Debe	Haber
Registro de la venta	Cuentas a cobrar	S/453,515	
	Ventas		S/453,515

Descripción	Concepto	Debe	Haber
Registro 1er año	Intereses a cobrar	S/ 22,676	
	Ingresos financieros		S/ 22,676

Descripción	Concepto	Debe	Haber
Registro 2do año	Intereses a cobrar	S/ 23,810	
	Ingresos financieros		S/ 23,810

¿Efecto tributario del valor presente de la venta?

¿Qué nos indica el contrato de venta?

¿Intereses se consideran en los pagos a cuenta IR?

Ejemplo – Ventas con pago a plazos

NIIF 15

Componente financiero significativo: Se tiene que calcular los intereses sobre los montos a recibir.

Descripción	Concepto	Debe	Haber
Registro de la venta	Cuentas a cobrar	S/453,515	
	Venta de bienes		S/453,515

Descripción	Concepto	Debe	Haber
Registro 1er año	Intereses a cobrar	S/ 22,676	
	Ingresos financieros		S/ 22,676

Descripción	Concepto	Debe	Haber
Registro 2do año	Intereses a cobrar	S/ 23,810	
	Ingresos financieros		S/ 23,810

Tributario

Hechos sustanciales: Venta y transferencia de propiedad de electrodomésticos.

Condición suspensiva: No

Transferencia del control: Si

Descripción	Concepto	Debe	Haber
Registro de la venta (Año)	Cuentas a cobrar	S/500,000	
	Venta de bienes		S/500,000



Ejemplo – Control del bien

- La Compañía Inmobiliaria S.A. en el ejercicio 2019 vende un local por S/ 200,000 para la instalación de un restaurante.
- El cliente paga S/ 50,000 al inicio del contrato y acuerda pagar el resto mediante un acuerdo de financiación a largo plazo con la inmobiliaria.
- El cliente obtiene el control del local al inicio del contrato.
- En esa área hay muchos restaurantes y el cliente no tiene experiencia en el negocio.
- El cliente no tiene otros activos ni ingresos, por lo que espera pagar la financiación con los ingresos obtenidos del restaurante.

NIIF 15

- No se cumple el criterio que la Inmobiliaria S.A. recaude la contraprestación a la que tiene derecho, **pues existen dudas de que el cliente tenga la capacidad y la intención de pagar** el importe establecido.
- No se registra **ningún ingreso**, pues no se cumplen los criterios de la NIIF, ya que no se ha recibido toda o sustancialmente toda la contraprestación prometida.

¿Ingreso para efectos tributarios?
S/50,000 o S/200,000

Hechos sustanciales: Entrega del inmueble

Condición suspensiva : No

Transferencia del control : Ejercicio 2019

Ejemplo – Ventas con descuento por volumen (Rebates)

- La Compañía realiza un contrato con un cliente en octubre 2019 para vender el “Producto A” a S/ 100 por unidad.

En el contrato se establecen condiciones especiales:

- Si el cliente compra más de 1,000 unidades del producto en un trimestre, el precio por unidad se reduce retroactivamente a S/90 por unidad.



NIIF 15

Periodo	Octubre	Noviembre	Diciembre
Unidades vendidas	300	400	510
Meta para el descuento (1,000 unidades)	<1000	<1000	>1000
Financiero	$(300 \text{ u} \times \text{S}/100) = \text{S}/30,000$	$(400 \text{ u} \times \text{S}/90) = \text{S}/36,000$ Ajuste ingresos $(300 \text{ u} \times \text{S}/10) = (\text{S}/3,000)$	$(510 \text{ u} \times \text{S}/90) = \text{S}/45,900$

Ejemplo – Ventas con descuento por volumen (Rebates)

NIIF 15

Periodo	Octubre	Noviembre	Diciembre
Unidades vendidas	300	400	510
Meta para el descuento (1,000 unidades)	<1000	<1000	>1000
Financiero	$(300 \text{ u} \times \text{S}/100) = \text{S}/30,000$	$(400 \text{ u} \times \text{S}/90) = \text{S}/36,000$ Ajuste ingresos $(300 \text{ u} \times \text{S}/10) = (\text{S}/3,000)$	$(510 \text{ u} \times \text{S}/90) = \text{S}/45,900$

Tributario

Hechos sustanciales: Venta de bienes a un precio de S/100.

Condición suspensiva: Venta de bienes: no

Descuento : Sí, de S/10 cuando se alcance la meta de 1,000 unidades

Periodo	Octubre	Noviembre	Diciembre
Venta	S/30,000	S/40,000	S/51,000
Descuento	-	-	$1,210 \text{ u} \times \text{S}/10 = (\text{S}/12,100)$

- 1 Análisis de ingresos y gastos de acuerdo a la nueva definición de devengo. ✓
- 2 Seguimiento de las diferencias temporales del cálculo del IRC e IRD. ✓
- 3 Revisión del informe y recomendaciones de la revisión del IRC. ✓
- 4 Revisión de los informes de diagnóstico NIIF 15 y NIIF 16. ✓
- 5 Revisión de contratos que puedan tener cláusulas especiales (condición suspensiva) de ingresos y gastos. ✓
- 6 Documentar la forma de medición de los ingresos y gastos. ✓

CINIIF 23

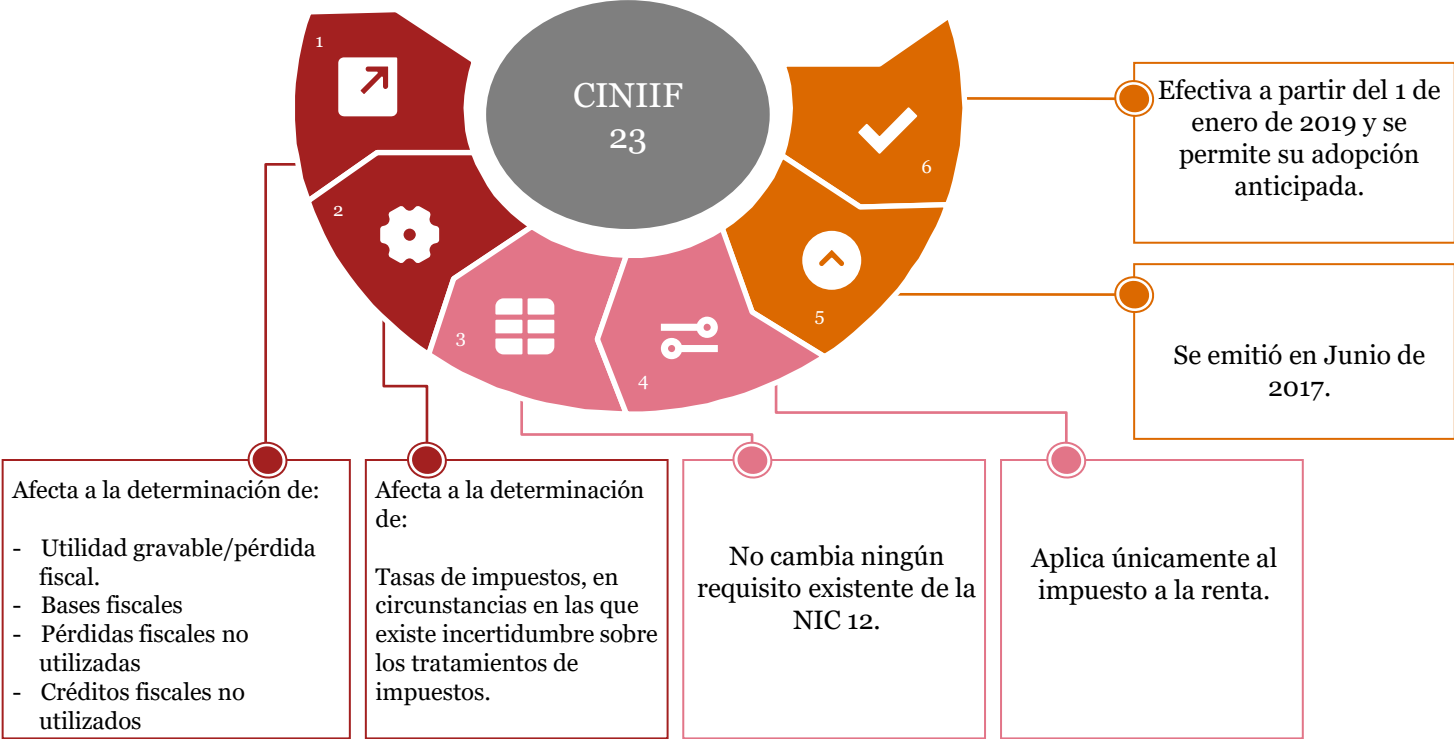
Algo más por hacer

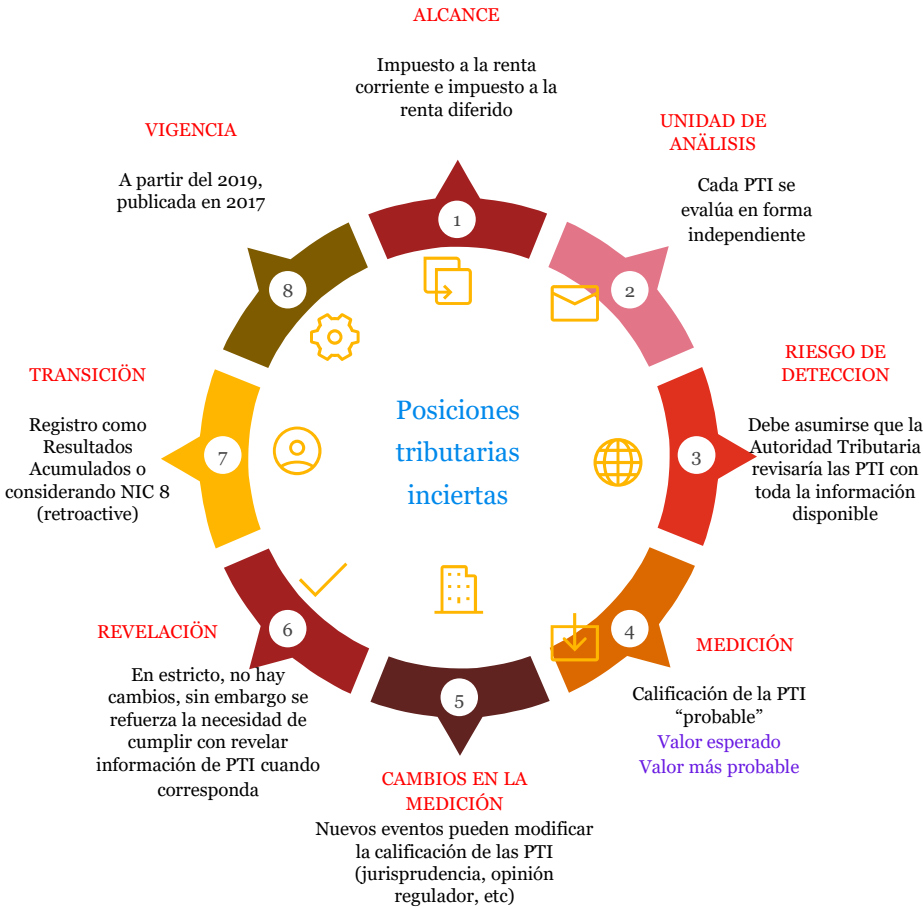
...

John Casas Aguilar



Antecedentes



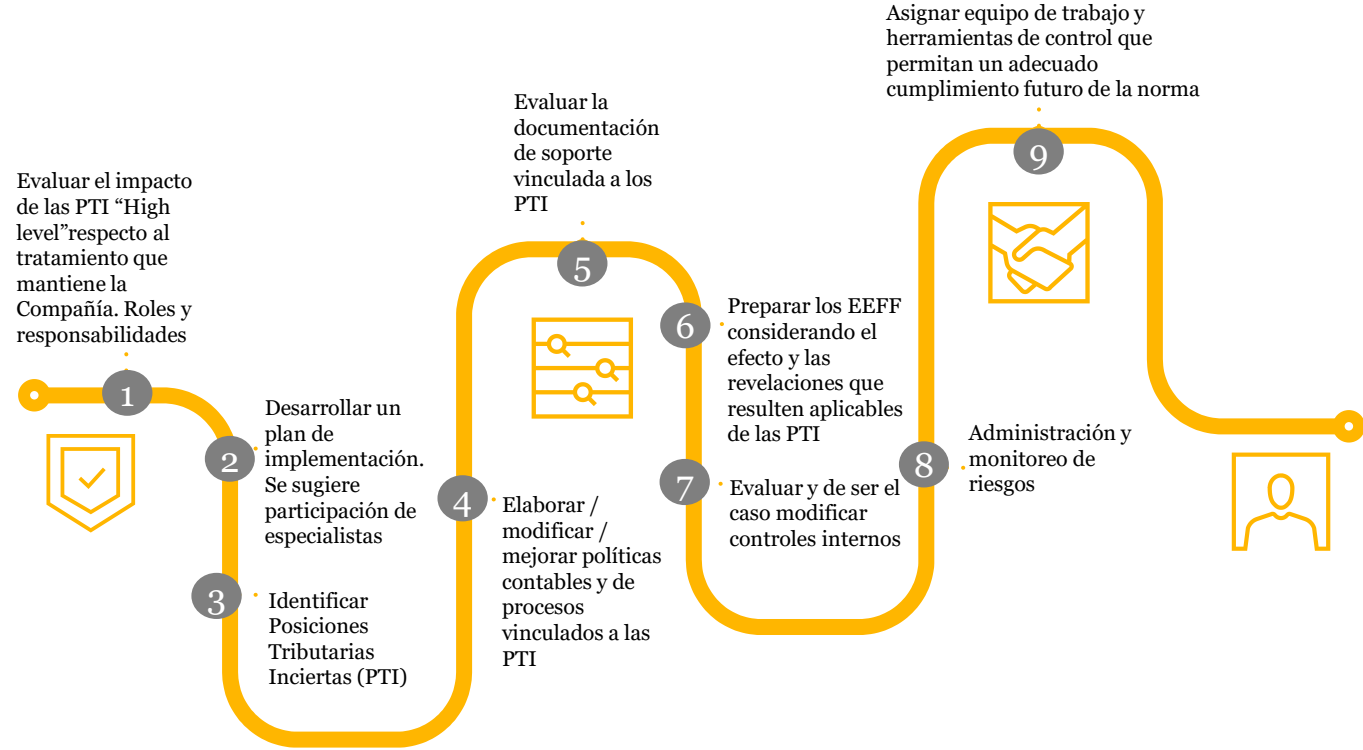


Checklist CINIIF 23

- 1 Evaluación de las operaciones bajo los alcances de la Norma XVI 
- 2 Evaluación de los juicios pendientes 
- 3 Procesos de fiscalización en curso 
- 4 Procesos de fiscalización ya concluidas que puedan tener incidencia en el futuro. 
- 5 Revisión de los informes internos y externos de DJ 



Tablero de control



Muchas gracias