

ESCUELA DE POSGRADO NEWMAN

MAESTRÍA EN
DERECHO DE LA EMPRESA



“Propuesta de un plan de gestión tributaria en la Asociación Residencial Takana Beach”

Trabajo de Investigación
para optar el Grado a Nombre de la Nación de:

Maestro en
Derecho de la Empresa

Autores:

Bach. De La Cruz Ticona, Maria Elizabeth
Bach. Sanchez Ortiz, Juan Grabiél

Docente Guía:

Dr. Moscoso Zegarra, Giomar Walter

TACNA – PERÚ

2023

“El texto final, datos, expresiones, opiniones y apreciaciones contenidas en este trabajo son de exclusiva responsabilidad del los autores”

Agradecimientos.

Al Creador, por darnos la oportunidad de poder disfrutar en cada amanecer, la alegría de tener un día más de vida.

A nuestras familias y seres queridos, quienes siempre nos brindaron su confianza, comprensión y apoyo incondicional a nuestros logros personales e impartieron sus valores y sabios consejos, que nos hicieron personas de bien.

A nuestros Compañeros de Trabajo y Amigos, por su constante motivación y contribución en nuestro desarrollo profesional.

A nuestros Docentes de la Maestría en Derecho de la Empresa, por impartir sus amplios conocimientos y compartir sus experiencias; y contribuir con el logro de esta aspiración profesional.

A nuestro Profesor Guía, por su apoyo y colaboración en la culminación del presente trabajo.

Dedicatoria.

A todos los que contribuyen al cumplimiento de la normatividad legal y tributaria, quienes con esfuerzo y compromiso son parte fundamental en el crecimiento y fortalecimiento de nuestro Perú.

Contenido.

	Agradecimiento	02
	Dedicatoria	03
	Contenido	04
	Resumen Ejecutivo	06
	Introducción	08
CAPÍTULO 1	ANTECEDENTES DEL ESTUDIO	
1.1	Título del Tema	13
1.2	Planteamiento del Problema	13
1.3	Objetivos	15
1.4	Justificación	16
1.5	Metodología	17
1.6	Definiciones	18
1.7	Alcance y Limitaciones	22
CAPÍTULO 2	MARCO TEÓRICO.	
2.1	Conceptualización de las Variables o Tópicos Clave	24
2.2	Importancia de las Variables o Tópicos Claves	31
2.3	Análisis Comparativo	61
2.4	Análisis Crítico	66
CAPÍTULO 3	MARCO REFERENCIAL	
3.1	Reseña Histórica	70
3.2	Filosofía Organizacional	71
3.3	Diseño Organizacional	74

3.4	Productos y/o Servicios	75
3.5	Diagnóstico Organizacional	75

CAPÍTULO 4 RESULTADOS

Propuesta de Mejora

4.1	Objetivos Trazados en el Trabajo de Investigación	85
4.2	Diagnóstico	86
4.3	Diseño de la Mejora	86
4.4	Mecanismos de Control	96

CAPÍTULO 5 SUGERENCIAS

5.1	Recomendaciones de Implementación	100
	Conclusiones	102
	Bibliografía	105

Resumen Ejecutivo.

La finalidad del presente Trabajo de Investigación, es que a partir de un diagnóstico tributario situacional de la ASOCIACIÓN RESIDENCIAL TAKANA BEACH sobre la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, así como de un análisis exhaustivo y de su normativa vigente en el país, Informes de SUNAT y Jurisprudencias del Tribunal Fiscal que resulten aplicables al caso, se efectúe una “Propuesta de un Plan de Gestión Tributaria” para la Asociación, que resulte aplicable en el adecuado tratamiento para el reconocimiento y medición de los Ingresos Gravables, Costos Computables y/o Gastos Deducibles, que determinan la renta neta imponible sobre la que se calcula el impuesto, la que será tomada en consideración a partir del ejercicio gravable 2022, a efectos de cumplir correcta y oportunamente con el cálculo y pago del impuesto; y minimizar y/o evitar los riesgos y contingencias fiscales que pueden surgir y ser imputados en un eventual procedimiento de fiscalización que pueda iniciar la SUNAT por los periodos tributarios aún no prescritos.

Para lograr el cometido, el presente Trabajo de Investigación comprende los siguientes Capítulos, conforme a lo requerido en las normas de la casa de estudios Escuela de Posgrado Newman, en aras de alcanzar los objetivos propuestos:

- Capítulo 1: Antecedentes del Estudio.
- Capítulo 2: Marco Teórico.
- Capítulo 3: Marco Referencial.
- Capítulo 4: Resultados.

- Capítulo 5: Sugerencias.

El Trabajo de Investigación finaliza con algunas conclusiones y recomendaciones, así como la referencia bibliográfica materia de consulta.

Introducción.

Las empresas constituidas en el Perú generadores de rentas de tercera categoría y contribuyentes del Estado Peruano, sea como personas naturales y/o jurídicas, en el desarrollo de sus actividades económicas, deben cumplir con diversas obligaciones tributarias formales y sustanciales según lo establecido en el Artículo 87° del del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF bajo el apercibimiento de ser sancionadas con multas por la imputación de las infracciones tributarias de ser detectadas por la SUNAT. Las principales obligaciones tributarias formales que deben cumplir los contribuyentes del Estado Peruano, reguladas en el Artículo 87° del Código Tributario, están referidas a lo siguiente:

- Con la obligación de inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción en los registros de la Administración Tributaria o de solicitar que se acredite dicha inscripción o de publicitar el número de registro asignado.
- Con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos, así como de facilitar, a través de cualquier medio, que señale la SUNAT, la información que permita identificar los documentos que sustentan el traslado.
- Con la obligación de llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos.
- Con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones.
- Con la obligación de permitir el control de la administración tributaria, informar y comparecer ante la misma

Las principales obligaciones tributarias sustanciales que debe cumplir los contribuyentes del Estado Peruano, están referidas a lo siguiente:

- Con el Impuesto General a las Ventas (IGV).
- Con el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría o Empresarial.

Es así que, uno de los impuestos que adquiere mayor importancia en su cálculo es el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, ya que su determinación en la práctica diaria resulta compleja, no solo por la falta de precisión normativa, sino también por sus constantes cambios y/o modificaciones que el legislador tributario efectúa de ejercicio gravable en ejercicio gravable, la que en innumerables situaciones requiere una interpretación de los profesionales y empresarios para su cabal cumplimiento; y de los propios operadores del derecho tributario en el Perú, que para aclarar y establecer el sentido de las normas tributarias vigentes, han emitido diversos Informes, Oficios y Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF), inclusive de observancia obligatoria de conformidad con lo establecido en el Artículo 154° del Código Tributario.

La determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría para la totalidad de los contribuyentes en el Perú se encuentra regulada en el Decreto Supremo N° 179-2004-EF y sus normas modificatorias y ampliatorias, se centra en la determinación de los Ingresos Gravables y los Costos y Gastos Deducibles que deben considerarse en un determinado ejercicio gravable a efectos de calcular la renta neta imponible, conceptos que deben cumplir con el Principio de Causalidad, según lo establecido en los Artículos 20°, 37°, 44° y 57° de la norma tributaria señalada y

deben cumplir con el Principio del Devengado Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo N° 1425 vigente en el Perú a partir del 01/01/2019.

La persona jurídica objeto de estudio, es la ASOCIACIÓN RESIDENCIAL TAKANA BEACH (en adelante la Asociación) contribuyente del Estado Peruano, identificado con RUC 20607810274 y con domicilio fiscal en la Urbanización Jorge Basadre Grohmann Mz. B y Lote 201, Distrito, Provincia y Departamento de Tacna, se encuentra debidamente constituida en la SUNARP según Número de Partida Registral 11130381, habiendo iniciado sus actividades económicas inmobiliarias y de construcción en fecha 15/04/2021. En ese sentido los riesgos y contingencias de índole tributario para la Asociación en relación al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría se centran fundamentalmente en la oportunidad de su reconocimiento y el valor monetario que debe asignarles a los Ingresos Gravables y Costos y Gastos Deducibles para la determinación de la renta neta imponible sobre la que se calcula el impuesto, toda vez que, una inoportuna e incorrecta determinación de la base imponible acarreará un deficiente cálculo del impuesto, que, de ser detectado por la SUNAT generará que se imputen deudas tributarias, infracciones tributarias e inclusive los respectivos intereses moratorios onerosos.

En ese sentido, se ha desarrollado el presente Trabajo de Investigación, que tiene como finalidad evaluar la forma actual como viene determinándose el cálculo del impuesto por parte de la Asociación, así como identificar discrepancias, deficiencias y/o diferencias en virtud del análisis de la Ley del Impuesto a la Renta para asegurar su cumplimiento correcto y oportuno; y/o de no estar suscitándose ello, establecer el plan de gestión tributaria más adecuado que se ajuste a la Asociación en relación al

cumplimiento de dicho impuesto y minimizar los riesgos y contingencias de índole fiscal ante un eventual procedimiento de fiscalización que pueda iniciar la SUNAT, ya que en su actuación puede presumir que la Asociación no esté cumpliendo correcta y oportunamente las disposiciones previstas en la normatividad vigente en el Perú pudiendo determinarse deudas tributarias.

Consideramos que, cada una de los capítulos del presente Trabajo de Investigación describe los diferentes contenidos relevantes a efectos entender el marco teórico, diagnóstico situacional y análisis normativo tributario aplicable al sector económico en que se desenvuelve la Asociación en calidad de contribuyente, sobre los que se ha desarrollado el análisis de los principales efectos fiscales y su relación con la determinación del impuesto. Consideramos que, el presente Trabajo de Investigación, constituirá una herramienta de gestión tributaria para la Asociación para un cumplimiento cabal del impuesto e inclusive para empresas que desarrollen un rubro de actividad económico similar en la Región de Tacna y el resto del País.

LOS AUTORES.

Capítulo 1:

Antecedentes del Estudio.

1.1 TÍTULO DEL TEMA.

“PROPUESTA DE UN PLAN DE GESTIÓN TRIBUTARIA EN LA ASOCIACIÓN RESIDENCIAL TAKANA”.

1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

La ASOCIACIÓN RESIDENCIAL TAKANA BEACH (en adelante la Asociación) identificada con RUC 20607810274 y con domicilio fiscal en la Urbanización Jorge Basadre Grohmann Mz. B y Lote 201, Distrito, Provincia y Departamento de Tacna, debidamente constituida en la SUNARP según Número de Partida Registral 11130381, inició sus actividades económicas inmobiliarias y de construcción en fecha 15/04/2021, siendo contribuyente del Estado Peruano bajo el Régimen General del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría con la tasa del 29.50%.

En la actualidad en el Perú las empresas del sector inmobiliario y de construcción y la Asociación no es la excepción, mantienen serias dudas sobre la oportunidad o el momento en que deben reconocer y medir los ingresos gravables (y por correlación, los costos computables y gastos deducibles), que determinan la renta neta imponible (base imponible) sobre la que se calcula el impuesto, toda vez que a partir del 01/01/2019 entró en vigencia en el país el Artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta modificado por el Decreto Legislativo N° 1425 que incorpora el “Devengado Tributario”, siendo la norma tributaria señalada no muy clara e imprecisa, pero

que resulta vital para el cumplimiento del impuesto por parte de los contribuyentes en el Perú.

Dicha situación viene generando riesgos y contingencias de índole tributaria toda vez que, por un lado, la Asociación interpreta el Artículo 57° de la Ley de una forma literal, por lo que una incorrecta interpretación de dicho artículo puede generar que no se esté calculando correctamente el impuesto en el ejercicio gravable corriente, sea que en algunos casos se esté pagando de más el impuesto y en otros casos pagando de menos el impuesto al estar anticipando indebidamente el reconocimiento de los ingresos gravables y en otros casos postergando indebidamente el reconocimiento del ingreso gravable, lo cual puede ser evidenciado por la SUNAT en la que puede tener inclusive un punto de vista o criterio distinto al adoptado por la Asociación, imputar deuda tributaria por dicho impuesto e imponer la infracción tributaria prevista en el Numeral 1 del Artículo 178° del Código Tributario por declarar cifras o datos falsos más los intereses moratorios respectivos.

En ese sentido, la presente investigación va a contribuir con el esclarecimiento del alcance del “Devengado Tributario” establecido en el Artículo 57° de la Ley que determina la oportunidad o momento en el cual la Asociación debe reconocer y medir los ingresos gravables para establecer la renta neta imponible o base imponible sobre la que se calcula el impuesto y contribuir al cumplimiento correcto de dicha obligación tributaria por parte de la Asociación y de minimizar los riesgos de índole fiscal ante cualquier

procedimiento de fiscalización que pueda iniciar la SUNAT sobre dicho impuesto.

1.3 OBJETIVOS.

(a) Objetivo General.

Establecer un plan de gestión tributaria para la Asociación que permita el cumplimiento correcto y oportuno de sus obligaciones tributarias formales y sustanciales del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría y minimizar los riesgos y contingencias de índole tributaria.

(b) Objetivos Específicos.

- Comprender los principales aspectos normativos de la Ley del Impuesto a la Renta vigente en el Perú en lo referente al Reconocimiento y Medición de los Ingresos Gravables, Costos Computables y Gastos Deducibles aplicables a las actividades de construcción e inmobiliarias, según lo establecido en los Artículos 20, 37°, 44° y 57° de la Ley del Impuesto a la Renta; la aplicación correcta del “Devengado Tributario” y demás que resulten aplicables, a efectos de determinar correcta y oportunamente la materia imponible y minimizar los riesgos y contingencias fiscales.
- Identificar las principales obligaciones tributarias formales que derivan del reconocimiento y medición de los Ingresos Gravables, Costos Computables y Gastos Deducibles a efectos de evitar

cuestionamientos sobre la determinación impositiva en un eventual procedimiento de fiscalización que pueda iniciar la SUNAT.

- Identificar los efectos tributarios que acarrea la inadecuada determinación del impuesto, fundamentalmente en lo referido a la oportunidad (ejercicio gravable corriente) y a la cuantía del tributo, así como en las infracciones tributarias que puede imponer la SUNAT por dichos incumplimientos fiscales.
- Proponer el tratamiento del registro contable del impuesto mediante el uso adecuado de las cuentas del Plan Contable General Empresarial (PCGE) que tienen efectos plenos en los Estados Financieros y la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría que corresponde cumplir a la Asociación en calidad de contribuyente.

1.4 Justificación.

- (a) La legislación tributaria del Impuesto a la Renta en el Perú mantiene muchos vacíos normativos, y en la práctica son suplidas por la interpretación de los contribuyentes, la SUNAT y el Tribunal Fiscal, en particular para actividades económicas relacionadas con las de inmobiliarias y de construcción, toda vez que no se ha definido con claridad en qué momento deben reconocerse los ingresos gravables producto de dichas actividades económicas, así como la deducción de

los costos computables y gastos deducibles que determinan la materia imponible sobre la que se calcula el impuesto.

- (b) Dicha situación conlleva a que en la práctica los contribuyentes del impuesto tengan dudas y dificultades en la determinación del impuesto, lo que determina que la materia imponible no se esté determinado correcta y oportunamente, lo que puede generar riesgos y contingencias fiscales sancionadas con multas onerosas por la SUNAT en el caso detecte dicha situación, más los intereses moratorios respectivos.
- (c) A fin de evitar dichos riesgos y contingencias de índole fiscal se hace imprescindible efectuar el trabajo de investigación que permita a la Asociación contar con un “Plan de Gestión Tributaria” que incluya dichos aspectos y cumplir correcta y oportunamente con sus obligaciones tributarias ante la SUNAT.

1.5 METODOLOGÍA.

(a) Tipo de Investigación.

La presente investigación, de acuerdo a las características del tema elegido ha sido enmarcada dentro del tipo de investigación cualitativa-descriptiva por cuanto se buscará, a partir del análisis normativo de la Ley del Impuesto a la Renta, identificar los principales aspectos a tomar en consideración para la determinación del impuesto, tanto en el reconocimiento y medición de los ingresos gravables y los gastos

deducibles, así como de la identificación de las principales obligaciones tributarias formales que deben cumplirse en relación al referido impuesto.

(b) Diseño de Investigación.

El diseño de investigación es de tipo descriptivo.

(c) Fuentes.

Fundamentalmente, se centrará en las siguientes fuentes:

- Legislación del Impuesto a la Renta y su Reglamento.
- Código Tributario.
- Informes de la SUNAT.
- Jurisprudencias del Tribunal Fiscal.
- Constitución Política del Perú.

(d) Técnicas de Recolección de Datos.

Se utilizará las siguientes técnicas:

- Sistematización Bibliográfica.

1.6 DEFINICIONES.

Para efectos del Trabajo de Investigación, se deberá entender por:

- (a) Asociación:** ASOCIACION RESIDENCIAL TAKANA BEACH, que es contribuyente del impuesto.

- (b) Impuesto:** Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.
- (c) Ejercicio Gravable:** Año calendario, que comienza el 01 de enero y finaliza el 31 de diciembre.
- (d) Tasa del Impuesto:** Para el régimen general asciende al 29.50% aplicable a la base imponible que comprende a la renta neta imponible.
- (e) Ley del Impuesto a la Renta (LIR):** Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF y sus normas modificatorias y ampliatorias.
- (f) Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (Reglamento de la LIR):** Aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF y sus normas modificatorias y ampliatorias.
- (g) Código Tributario:** Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF y sus normas modificatorias y ampliatorias.
- (h) Declaración Jurada o Declaración Tributaria:** La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por la Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria, según lo establecido en el Artículo 88° del Código Tributario.
- (i) Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT:** Decreto Supremo N° 085-2007-EF y sus normas modificatorias y ampliatorias.
- (j) Obligaciones Tributarias:** Está referida a las obligaciones tributarias sustanciales (pago de los impuestos) y a las obligaciones tributarias

formales que deben cumplir los contribuyentes según lo establecido en el Artículo 87° del Código Tributario.

- (k) Reconocimiento:** Oportunidad (en que ejercicio gravable) en que se considera como Ingresos Gravables, Costos y/o Gastos Deducibles.
- (l) Medición:** Importe o valor monetario asignado a las operaciones económicas que realiza una empresa.
- (m) Ingresos Gravables:** Ingresos afectos para fines del impuesto que se originan en la venta de bienes y/o prestación de servicios, entre otros.
- (n) Costos Computables:** Costos deducibles para fines del impuesto. El costo computable está definido en el Artículo 20° de la Ley como el costo de adquisición, costo de producción o construcción o valor de ingreso al patrimonio de los bienes.
- (o) Gastos Deducibles:** Gastos deducibles para fines del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de conformidad con lo establecido en el Artículo 37° y 44° de la Ley.
- (p) Renta Neta Imponible de Tercera Categoría:** Es la base imponible para el cálculo del impuesto que se determina a partir de los ingresos gravables menos los costos computables y gastos deducibles.
- (q) Principio del Devengado:** Según lo establecido en el Artículo 57° de la Ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 1425 vigente a partir del 01/01/2019.
- (r) Principio de Causalidad:** Según lo establecido en el Artículo 37° de la Ley.

- (s) **Principio de Correlación de Ingresos y Gastos:** El resultado de un ejercicio gravable estará constituido por la diferencia entre los ingresos y gastos generados en el mismo periodo.
- (t) **Administración Tributaria:** Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) que es la entidad fiscalizadora de los impuestos del Gobierno Central en el Perú.
- (u) **Procedimiento de Fiscalización:** Es el procedimiento mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de las obligaciones tributarias sustanciales, así como a las obligaciones tributarias formales relacionadas a ellas, las cuales son ejercidas de conformidad con lo establecido en el Artículo 62° del Código Tributario.
- (v) **Reparos Tributarios:** Los reparos tributarios son las adiciones y las deducciones que determina la SUNAT como resultado del procedimiento de fiscalización que se ejerce en la determinación del impuesto efectuada por parte de los contribuyentes, generando la modificación de la declaración jurada anual del impuesto.
- (w) **Constitución Política del Perú:** Carta Magna, Ley Fundamental sobre la que se rige el Derecho, La Justicia y las normas del país. Asimismo, determina la organización y estructura del Estado peruano.

1.7 ALCANCE Y LIMITACIONES.

El alcance del trabajo se circunscribe exclusivamente a las actividades económicas inmobiliarias y de construcción afectas al impuesto que desarrolla la ASOCIACION RESIDENCIAL TAKANA BEACH con RUC 20607810274 y

tomará como base de referencia las operaciones realizadas durante el ejercicio gravable 2021 para las proyecciones respectivas para ejercicios gravables futuros.

Toda vez que, el trabajo de investigación se centrará para fines académicos en el ejercicio gravable 2021 como base de referencia, solamente tomará en cuenta la legislación tributaria del impuesto vigente durante ese periodo tributario y, por obvias razones, no puede considerarse cualquier otro cambio en la Ley, que, conforme a lo establecido en la Norma X del Código Tributario, las normas referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día hábil del siguiente año calendario; lo cual puede representar una limitación para la evaluación del ejercicio gravable 2021, pero si debe ser considerado sus efectos en ejercicios gravables siguientes, tales como el ejercicio gravable 2022, la que a la fecha del presente Trabajo de Investigación aún no ha concluido y sus efectos deben considerarse en el mismo.

Capítulo 2:

Marco Teórico.

2.1 CONCEPTUALIZACIÓN DE LAS VARIABLES O TÓPICOS CLAVES.

(a) **Ámbito de Aplicación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría y Entendimiento Inicial.**

El impuesto responde a la siguiente naturaleza, según su legislación vigente en el país:

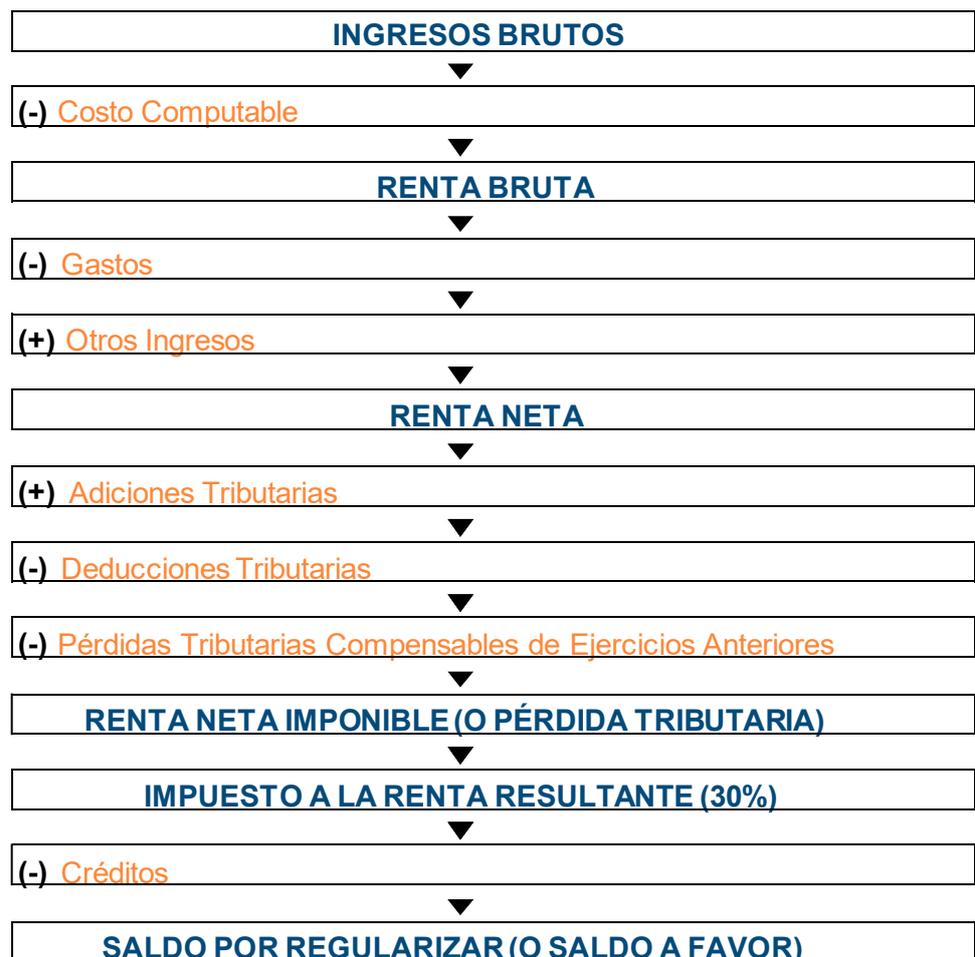
- El impuesto grava, entre otros, las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. En general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros.
- Las empresas domiciliadas en el Perú están gravadas con el impuesto por sus rentas de fuente mundial (obtenidas en el Perú y en el extranjero).
- La declaración jurada anual del impuesto, debe ser presentada por los contribuyentes dentro de los tres (03) meses siguientes al ejercicio gravable, el cual termina el 31 de Diciembre de cada año.
- Las rentas producidas por la actividad empresarial de las personas domiciliadas en el país están gravadas con la tasa del 29.50% para contribuyentes del Régimen General.

- Todas las empresas, deben efectuar los Pagos a Cuenta Mensuales del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría bajo cualquiera de los siguientes sistemas: **(a)** 1.50% de los Ingresos Netos o **(b)** Coeficiente, los cuales se deducen del impuesto calculado.
- Para determinar la renta neta imponible de tercera categoría debe deducirse del total de Ingresos Gravados, los Costos Computables y los Gastos Deducibles para generar la renta gravada, así como los gastos necesarios para mantener la fuente productora.
- Conforme a la legislación del impuesto, se reconocen las deducciones de intereses, gastos de personal, tributos, seguros, pérdidas extraordinarias, depreciaciones, provisiones por deudas incobrables y en general, todos los gastos necesarios para mantener la fuente productora del negocio.
- No se acepta como deducciones: gastos personales, el impuesto a la renta asumidos por terceros, multas tributarias e intereses moratorios, donaciones y cualquier otro acto de liberalidad, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, entre otros.
- Asimismo, se deducen las Pérdidas Tributarias Compensables y las Participaciones de los Trabajadores, de resultar aplicable.

- En líneas generales, el impuesto, se determina de la siguiente forma, tomando como base la información contable y efectuando los ajustes tributarios (adiciones y deducciones) establecidas en la normatividad de la Ley del Impuesto a la Renta:

Figura N° 01

Determinación Del Impuesto A La Renta De Tercera Categoría



Nota. La presente figura tiene elaboración propia.

(b) Normativa Tributaria Específica Aplicable a las Actividades Económicas del Sector Inmobiliario y Construcción.

En general, de la revisión tributaria efectuada a la legislación del Impuesto a la Renta vigente en el Perú, se advierte que en la misma no se ha legislado o incorporado en su normativa regulaciones específicas o puntuales por sectores económicos, tales como las de actividades inmobiliarias, que es la que desarrolla fundamentalmente la Asociación desde su constitución.

Sin embargo, si se ha establecido cierta regulación muy escueta aplicable para las empresas constructoras, según se ha precisado en el Artículo 63° de la Ley, pero que resulta aplicable siempre y cuando se cumplan las condiciones en ella establecida y no para la generalidad de los casos:

“Artículo 63°.- Las empresas de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio gravable deben métodos, acogerse a uno de los siguientes sin perjuicio de los pagos a cuenta a que se encuentren obligados, en la forma que establezca el Reglamento:

a) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra;

b) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo del importe cobrado y/o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio comercial, los costos correspondientes a tales trabajos.

En todos los casos se llevará una cuenta especial por cada obra. La diferencia que resulte en definitiva de la comparación de la renta bruta real y la establecida mediante los métodos antes mencionados, se imputará al ejercicio gravable en el que se concluya la obra.

El método que se adopte, según lo dispuesto en este artículo, debe aplicarse uniformemente a todas las obras que ejecute la empresa, y no podrá ser variado sin autorización de la SUNAT, la que determinará a partir de qué año podrá efectuarse el cambio (...)

(c) Conceptualización de las Variables o Tópicos Claves.

Cómo lo hemos señalado en líneas anteriores y según se aprecia en la Figura N° 01 del presente Trabajo de Investigación, la determinación del impuesto en el país involucra se tome en consideración por parte de los contribuyentes las siguientes variables o tópicos claves, las que en definitiva influyen en la cuantificación de la base imponible y por lo tanto también en la cuantía del impuesto, pero considerando lo dispuesto en la normativa tributaria vigente en el país, ya que, el impuesto emana de una Ley:

CUADRO N° 01

Conceptualización de las Variables o Tópicos Claves

VARIABLES O TÓPICOS CLAVES	DEFINICIÓN CONCEPTUAL	DEFINICIÓN OPERATIVA	BASE LEGAL
EJERCICIO GRAVABLE	Es el año calendario, que comienza el 01 de enero y finaliza el 31 de diciembre, que es la periodicidad del impuesto.	Similar al año calendario.	Artículo 57°, LIR.
PRINCIPIO DEL DEVENGADO	Es la regla fundamental para el reconocimiento de los ingresos gravables, costos computables y gastos deducibles, es decir para la imputación de los mismos en un determinado ejercicio gravable.	Es el método de imputación para cada ejercicio gravable.	Inciso, Artículo 57°, LIR.
PRINCIPIO DE CAUSALIDAD	Es la relación existente entre un gasto y su efecto deseado respecto a la generación de ingresos gravados (rentas gravadas) o el mantenimiento de la fuente.	Es la más importante para la deducción de los gastos.	Artículo 37°, LIR.
RECONOCIMIENTO	Es la oportunidad (en que ejercicio gravable) en que se considera como Ingresos Gravables, Costos y/o Gastos Deducibles.	Es el ejercicio gravable en que una operación se encuentra gravada con el impuesto.	Artículo 1°, LIR. Artículo 3°, LIR. Artículo 57°, LIR.
MEDICIÓN	Es el importe o valor monetario asignado a las operaciones económicas que realiza una empresa.	Es el importe por el que una operación se encuentra gravada con el impuesto.	Artículo 32°, LIR. Artículo 57°, LIR.
INGRESOS GRAVABLES	Son los ingresos afectos al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría que se originan generalmente por la venta de bienes y/o prestación de servicios, entre otros, durante un ejercicio gravable determinado. También constituye la base imponible para el cálculo de los Pagos a Cuenta Mensuales.	Normalmente, por la venta de bienes y servicios, entre otros.	Artículo 1° y Artículo 3°, LIR.
COSTOS COMPUTABLES	Son los costos deducibles para fines del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría generados durante un ejercicio gravable determinado. El	Entiéndase por costos computables: - Costo de Adquisición.	Artículo 20°, LIR.

	costo computable de los bienes vendidos o enajenados, proveniente del costo de adquisición, costo de producción o construcción o valor de ingreso al patrimonio de los bienes.	- Costo de Producción o Construcción. - Valor de Ingreso al Patrimonio.	
GASTOS DEDUCIBLES	Son las erogaciones o gastos que realiza una empresa para la generación de los ingresos gravables o el mantenimiento de la fuente durante un ejercicio gravable determinado, siempre y cuando la deducción no esté expresamente prohibida por la Ley.	Gastos deducibles.	Artículo 37°.
GASTOS NO DEDUCIBLES	Son las erogaciones o gastos generados durante un ejercicio gravable determinado cuya deducción está expresamente prohibida por la Ley.	Gastos No Deducibles.	Artículo 44°, LIR.
RENTA BRUTA DE TERCERA CATEGORÍA	Es la diferencia entre los ingresos gravables obtenidos durante un ejercicio gravable, menos los costos computables de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentados en un comprobante de pago.	Renta Bruta o Utilidad Bruta.	Artículo 20°, LIR.
RENTA NETA IMPONIBLE DE TERCERA CATEGORÍA (PÉRDIDA TRIBUTARIA COMPENSABLE)	Es la diferencia existente entre los ingresos gravables menos los costos computables y gastos deducibles	Utilidad Tributaria o Base Imponible para el cálculo del impuesto.	Artículo 37°, LIR.
IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA	Es el impuesto que grava a la renta neta imponible de tercera categoría que deben cumplir los contribuyentes (empresas) en el Perú.	Impuesto.	Artículo 1°, LIR.
TASA DEL IMPUESTO	La tasa del impuesto es del 29.50%, para el Régimen General.	Tasa.	Artículo 55°, LIR.

Nota. El presente cuadro tiene elaboración propia.

2.2 IMPORTANCIA DE LAS VARIABLES O TÓPICOS CLAVES.

(a) Importancia de las variables o Tópicos Claves.

Las variables o tópicos claves anteriormente señalados en el Cuadro N° 01, son los que normalmente deben considerarse por parte de los contribuyentes para la determinación de la base imponible y cuantía del impuesto para un determinado ejercicio gravable, independientemente del régimen tributario al que se encuentren acogidos, los cuales en su gran mayoría están recogidas en la normativa de la Ley y en otras situaciones, requieren una interpretación tributaria adicional para su cabal cumplimiento. Sin embargo, cabe precisar que, la variable o tópico clave más importante sobre la que las demás variables circunscriben, dependen o se ven afectadas es el Principio del Devengado.

Para lograr el logro de los objetivos trazados, el caso materia de estudio se centrará a partir del estado situacional de la Asociación, por lo que se tomará como referencia las operaciones económicas realizadas por la misma durante el ejercicio gravable 2021, a efectos de poder identificar similitudes y divergencias en aplicación a lo previsto en el Artículo 57° de la Ley; y efectuar las propuestas respectivas a tomarse en consideración en ejercicios gravables posteriores y evitar riesgos y contingencias tributarias ante un eventual procedimiento de fiscalización que pueda iniciar la SUNAT.

(b) El Aspecto Crítico o Controversial.

El aspecto controversial en la determinación del impuesto para el caso de la Asociación se centra en la determinación de los Ingresos Gravables por las actividades económicas que desarrolla. En ese sentido los riesgos y contingencias de índole tributario para la Asociación en relación con el cumplimiento del impuesto se centran fundamentalmente en la oportunidad en que deben ser reconocidos los ingresos gravables y el valor monetario que debe asignárseles. Definido lo anterior, por correlación, el Principio del Devengado y el Principio de Causalidad, “automáticamente” en el ejercicio gravable en que se reconocen los ingresos gravables, serán deducibles los costos computables y los gastos deducibles conforme a las condiciones y requisitos establecidos en la Ley, ni antes ni después, es decir, que no se debe anticipar el Ingreso Gravable ni posponer el Ingreso Gravable. Lo señalado anteriormente, determina la renta neta imponible de tercera categoría sobre la que se calcula el impuesto aplicando la tasa respectiva.

(c) El Principio del Devengado Tributario en la Ley del Impuesto a la Renta hasta el Ejercicio Gravable 2018.

- El Inciso a) del Artículo 57° de la Ley, hasta antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1425, establecía que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Nótese que, se hacía alusión al Principio del Devengado, clave para el reconocimiento

oportuno de los ingresos gravables, pero también es cierto que la misma norma tributaria, ni su reglamento y ninguna otra norma tributaria vigente en el país, definió o precisó lo que debía entenderse por dicho Principio del Devengado para fines tributarios, razón por la cual, tanto los contribuyentes, como la Administración Tributaria, e inclusive el Tribunal Fiscal se vieron obligados a recurrir a las normas contables que regulaban el reconocimiento y medición de los Ingresos Contables y Financieros y establecer una afinidad para el reconocimiento y medición de los Ingresos Gravables, según constan en diversos Informes de la SUNAT y Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF) dado que el Principio del Devengado realmente emana y tiene su origen en la Contabilidad.

- Para que para que los ingresos se encuentren gravados con el impuesto, la regla fundamental es que éstos Ingresos sean tales, y que se hayan “devengado” en el ejercicio gravable corriente, por lo que se requería tener una certeza absoluta de cuando un ingreso gravable se encontraba devengado, dado que ello influye en las dos (02) oportunidades en que un contribuyente debe pagar dicho impuesto: **(i)** Ingresos Gravables para la determinación de la base imponible mensual de los Pagos a Cuenta (coeficiente o 1.5%, el que resulte mayor) y **(ii)** Ingresos para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría sobre la que se calcula el impuesto aplicando la tasa del 29.50%, que constituye el pago de regularización de dicho impuesto.

- En efecto, ante tal incertidumbre, el Tribunal Fiscal en reiteradas jurisprudencias (RTF) se encargó de plasmar, ante la imposibilidad de encontrar una definición expresa en las normas tributarias vigentes sobre lo que debía entenderse por el Principio del Devengado para propósitos de la determinación del impuesto, recurriendo para tal fin a las NIIF, las cuales se encuentran vigentes en el Perú desde el 01/01/1998, más aún cuando se trata de un principio que se origina en la Contabilidad, tal como lo hemos advertido anteriormente a efectos de verificar la oportunidad en que ocurre el devengo para el reconocimiento de los ingresos gravables para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría sobre la que se calcula el impuesto. Es así que el Tribunal Fiscal en reiteradas jurisprudencias, señaló lo siguiente sobre el Principio del Devengado invocando fundamentalmente a las NIIF, puntualmente a la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias:

RTF N° 604-5-2001:

“De conformidad con la NIC 18, el criterio de lo “Devengado” implica que los ingresos de la venta de productos deben ser reconocidos cuando, entre otros requisitos, la empresa haya transferido al comprador los riesgos y los beneficios de propiedad de los productos. Asimismo, la NIC 2 establece que cuando las existencias son vendidas, su valor registrado debe

ser reconocido como gasto en el periodo en que es reconocido el correspondiente ingreso”.

RTF N° 07898-4-2001:

“Se establece que el ingreso de la operación discutida no podía ser reconocido o considerarse como devengado en el mes de noviembre de 1995, como presente la Administración Tributaria, toda vez que las condiciones para ello previstas en la NIC 18, entre ellas la transferencia del riesgo, recién se produjeron en diciembre de 1995.”

RTF N° 00847-4-2002:

“La recurrente prestó servicios de alquiler de maquinarias en los meses de septiembre y octubre, no habiéndolos reconocido al cierre del ejercicio. Se establece que si bien de acuerdo a la NIC 18, la prestación de servicios se devenga cuando el monto de la transacción pueda ser estimado confiablemente, y la recurrente señala que no pudo reconocer los ingresos por los servicios prestados y emitir el correspondiente comprobante de pago, sino hasta que se emitieron las valorizaciones, esta última no ha presentado la documentación que pudiera acreditar su dicho”.

RTF N° 01841-2-2002:

“Se declara nula e insubsistente la apelada respecto al reparo de ingresos del Impuesto a la Renta 1997, se indica que de acuerdo a la NIC 18 para el reconocimiento de los ingresos que obtengan de la prestación de servicios debe verificarse, entre otros, que el monto del ingreso sea medido confiablemente para que dicho reconocimiento sea válido, de modo que los ingresos se reconocerán cuando exista certeza razonable en cuanto a la suma que se va a obtener, precisándose que existen casos en los que para el cálculo de la retribución se requiere de la verificación de circunstancias adicionales, como en el caso de autos que la determinación cierta del monto de la ganancia no dependía de la realización del servicio sino de un acto distinto, como era la emisión de la valorización por parte del contratante.

El reconocimiento del ingreso en el ejercicio en que sea prestado no puede ser una regla que se aplique sin excepciones, por lo que debe admitirse como válida la política de reconocimiento de ingresos, considerando la realidad económica de la operación.”

RTF N° 00467-5-2003:

“Si bien en el caso que nos ocupa podía determinarse de forma estimada el precio de los inmuebles, la NIC 18 plantea que deben cumplirse todas las condiciones que hagan posible reconocer el ingreso entre las que se encuentra la determinación del costo incurrido, lo que no sucede necesariamente en este tipo de operaciones donde se recurre a la elaboración de presupuestos, los cuales pueden modificarse en el tiempo.”

RTF N° 00930-4-2003:

“En atención al artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta que regula el principio del devengado de las rentas de personas jurídicas y a la NIC 18 que señala que las regalías deben ser reconocidas sobre la base acumulada de acuerdo a la esencia del contrato, se establece que al término de cada ejercicio gravable la recurrente debió reconocer contablemente los ingresos que se devengaron a su favor durante el ejercicio, debiendo para ello proceder a liquidar tales ingresos en función a los porcentajes del valor bruto de venta pactados, por las ventas que se hubieran producido en dicho ejercicio”.

RTF N° 03495-4-2003:

“Que la Norma de Contabilidad N°18 (NIC 18), que trata sobre el reconocimiento de ingresos, establece en su párrafo 17 que, si una empresa retiene sólo un riesgo no significativo de la propiedad, la transacción es una venta y el ingreso reconocido como tal, como por ejemplo cuando el vendedor retiene el título legal de los productos involucrados solamente para protegerse de la cobrabilidad de la deuda;

Que, en el presente caso, la recurrente ha retenido solamente un riesgo no significativo de la propiedad, toda vez que si el bien se pierde el cliente debe pagar igualmente todas sus cuotas (...), por lo que de acuerdo con lo establecido en el párrafo precedente debe reconocer la transacción como una venta.”

RTF N° 04588-1-2003:

“Se confirma la apelada en el extremo referido a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, al indicarse que sobre la base del volumen de operaciones realizadas, de las tarifas establecidas por telefónica del Perú, la realización del servicio de venta y colocación de productos a terceros, la cuantificación de los costos en que se incurrió y la posibilidad de flujo de

beneficios a su favor, el ingreso puede ser reconocido en los términos de la NIC 18 Ingresos (devengamiento), independientemente de la posterior conformidad que pueda otorgar Telefónica, la que no puede desconocer los parámetros que ella misma comunicó a través de circulares”.

RTF N° 06072-5-2003:

“La diferencia resultante de la comparación entre el Registro de Ventas y la declaración jurada no es prueba para determinar que son ingresos omitidos gravados con el Impuesto a la Renta.”

RTF N° 1652-5-2004:

“(…) las normas tributarias no han previsto la definición de "Devengado", a pesar que resulta fundamental para establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio gravable determinado; no obstante al tratarse de una definición contable, resulta razonable recurrir a la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 Presentación de Estados Financieros, reestructurada en el ejercicio 1994 (vigente en el ejercicio acotado) y referida a la Revelación de

Políticas Contables, en donde se señalaba que una empresa debía preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado, así la NIC 1 precisa que de acuerdo con este criterio, los ingresos y los 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 (...)”.

RTF N° 03557-2-2004:

“En un contrato donde se transfiera la propiedad de un bien mueble, mientras no se haya entregado el bien, no podría surgir el derecho a cobro (devengo del ingreso), pues no se habría materializado el hecho sustancial generador de renta, aunque se haya depositado un adelanto o anticipo por dicha compra.”

RTF N° 9308-3-2004:

“De acuerdo a la NIC 18, en las ventas en consignación, el ingreso es reconocido por el vendedor cuando los productos son vendidos por el comprador a terceros. Para ello, no basta acreditar la salida de los bienes del almacén y la entrega de los mismos en calidad de venta en consignación, sino que debe esperarse a la emisión de la factura correspondiente.”

RTF N° 9518-2-2004:

“(...) tal como se ha indicado en líneas anteriores, los ingresos de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, principio contable que si bien la Ley del Impuesto a la Renta menciona, no es definido expresamente por ella, por lo que corresponde analizar los alcances de lo que se entiende por “devengado” recurriendo al concepto que le otorga la doctrina contable, ya que ello permitirá determinar el periodo en el que deben reconocerse los ingresos (rentas) e imputarse los gastos (...)”.

RTF N° 02812-2-2006:

“El concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición alguna, no siendo relevante que el pago se haya hecho efectivo.”

RTF N° 11359-2-2007:

“El Registro de Ventas tiene como finalidad controlar las operaciones que se encuentran directamente vinculadas con la determinación de la obligación tributaria correspondiente al IGV y no la correspondiente al Impuesto a la Renta (IR), además

contiene un detalle de los comprobantes de pago emitidos en cada periodo gravable, mientras que el Libro Mayor y el Libro Diario son elaborados siguiendo los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), entre los que se encuentra el lineamiento establecido por la NIC 18 Ingresos que regula los aspectos relacionados con el reconocimiento de los ingresos en el caso de venta de bienes y prestación de servicios, es decir, reflejando las operaciones en virtud de su naturaleza contable-financiera, más allá de las obligaciones originadas y exigidas para un determinado impuesto.

Para el Registro de Ventas resulta determinante la oportunidad en que se emitió el comprobante de pago, pero tal momento no necesariamente coincide ni resulta relevante para efectos del nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta (IR) y la contabilización de la operación de ingreso, debido a que cada uno de los Libros y Registros Contables mencionados son utilizados para fines específicamente distintos”.

RTF N° 05576-3-2009:

“Que conforme a lo dispuesto en el Inciso a) del Artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se

devenguen, siendo tal norma de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Que, a su vez, de acuerdo con el principio contable de lo devengado, los efectos de las transacciones y otros hechos se reconocen cuando ocurren y no cuando se paga el efectivo, contabilizándose las transacciones en los registros contables, siendo presentados en los estados financieros de los periodos a los que corresponden”.

RTF N° 11362-1-2011:

“Los Ingresos de Tercera Categoría se consideran producidos en el ejercicio comercial en el que se devenguen, principio contable que, si bien la Ley del Impuesto a la Renta menciona, no es definido expresamente por ella, por lo que corresponde analizar los alcances de lo que se entiende por “Devengado” recurriendo a su naturaleza contable, ya que ello permitirá determinar el periodo en el que deben reconocerse los ingresos (rentas) e imputarse los gastos.”

RTF N° 1618-8-2015:

“De acuerdo con el principio del devengado, para que se dé el reconocimiento de los ingresos en un ejercicio determinado,

debe observarse en primer lugar que se haya realizado la operación que originó los ingresos, y que además estos se hayan ganado, es decir, que la empresa haya satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que los ingresos representan.

Para el reconocimiento de los ingresos que se obtengan producto de la prestación de servicios debe verificarse, entre otras condiciones, que el monto del ingreso proveniente de la operación sea medido confiablemente para que dicho reconocimiento sea válido, de modo que los ingresos solo se reconocerán cuando exista certeza razonable respecto a la suma que efectivamente se va a obtener, para lo cual debe tenerse en cuenta los términos de la transacción”.

RTF N° 04814-4-2015:

“Se confirma la apelada en el extremo de los valores girados por Impuesto a la Renta y la multa vinculada, sobre el reparo por desembolsos que no constituyen gastos del ejercicio, indicándose que los gastos vinculados a las facturas observadas están relacionados a la venta de libros cuyos ingresos se reconocerían en el ejercicio siguiente, por lo que en virtud del principio de devengado y del concepto de asociación de ingresos y gastos, los referidos gastos debieron diferirse y

no afectar resultados sino hasta el momento en que se reconozcan los ingresos por las ventas realizadas, más aún cuando el monto de los ingresos se conocerán al final de la campaña (...)

Se revoca la apelada en el extremo de los pagos a cuenta del impuesto a la Renta dado que su determinación estará a lo que se resuelva en el procedimiento contencioso referido a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior.”

- De la misma forma la SUNAT en diversas Cartas e Informes se ha pronunciado sobre la definición y alcance para fines tributarios del principio del Devengado para propósitos del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, coincidentemente tomando la misma postura del Tribunal Fiscal, es decir invocando a las NIIF ante la ausencia de lo que debía entenderse por el Principio del Devengado para fines de la determinación del impuesto:

Informe SUNAT N° 085-2009-SUNAT/2B0000:

“(...) 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.

De acuerdo al citado párrafo 14, los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los Estados Financieros (EEFF) 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”.***

Carta SUNAT N° 086-2013-SUNAT/200000:

“El ingreso derivado de la transferencia de propiedad de vehículos nuevos se deberá reconocer en la oportunidad en la cual se cumplan con 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”.

Informe SUNAT N° 068-2014-SUNAT/5D0000:

“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”.

Informe SUNAT N° 030-2017-SUNAT/7T0000:

“En el supuesto de un contrato de préstamo sindicado en el que se pacta, además de los intereses, el pago de una serie de comisiones por parte del prestatario distintas de aquellas que se acumulan (o devengan) a medida que se suministran los servicios financieros de las cuales se derivan, a las que se refiere el literal b) del párrafo 14 del Apéndice de la NIC 18, para efectos de la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría, 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.”

- Definitivamente, quedaba y queda claro que, conocer cuándo devengaba un Ingreso Gravable (e inclusive el Costo Computable asociado y/o Gasto Deducible), resultaba de vital importancia, pues de ello dependía, cuándo o en qué oportunidad (ejercicio gravable) y en qué cuantía los contribuyentes se encontraban obligados a reconocer los Ingresos Gravables, y a brindarles incidencia en la determinación de la base imponible de los pagos a cuenta mensuales y de los ingresos gravables que determinan la renta neta imponible de tercera categoría sobre la que se calcula el impuesto (de regularización).
- En tal sentido y en aplicación estricta de lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, que estableció que, en los aspectos no previstos en la Ley (para nuestro caso de análisis) o en otras normas tributarias vigentes en el país (entiéndase los contribuyentes, la SUNAT y el Tribunal Fiscal), podrán aplicarse

normas distintas a las normas tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.

- Por tal motivo, para definir y entender el concepto y alcance del Principio del Devengado para propósitos de la determinación del impuesto, lo que debe entenderse por Ingresos Gravables, su alcance y la oportunidad de su reconocimiento y medición, resultó necesario recurrir en el pasado principalmente a las definiciones y alcance otorgadas en las NIIF, que de conformidad con lo establecido en el Artículo 223° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887 (05/12/1997) se encuentran vigentes en el Perú desde el 01/01/1998, aspectos contables normativos que no se oponen y no desnaturalizan a lo regulado en la Ley del Impuesto a la Renta, sino todo lo contrario, la precisaban y la complementaban para su cabal entendimiento y aplicación correcta por parte de los contribuyentes, así como también lo entendieron en su oportunidad la SUNAT y el Tribunal Fiscal, según constan en los Informes y RTF invocados a modo de referencia en líneas anteriores.

(d) El Principio del Devengado Tributario en la Ley del Impuesto a la Renta a partir del Ejercicio Gravable 2019.

El Decreto Legislativo N° 1425 vigente a partir del 01/01/2019 modificó el Artículo 57° de la Ley anteriormente referido, que regula entre otros aspectos, la forma como se deben imputar las rentas de tercera

categoría, incluido el reconocimiento y medición de los Ingresos Gravables y por asociación o correlación, los Costos Computables; así como los Gastos Deducibles, que determinan la renta neta imponible de tercera categoría, las que se imputarán en el ejercicio gravable en que se devengan, lo que no resulta novedoso, ya que era lo que estaba normado anteriormente.

Sin embargo, las modificaciones más importantes introducidas al Artículo 57° de la Ley están relacionadas a lo que debe entenderse por el “Principio del Devengado” para propósitos exclusivamente tributarios, es decir para la determinación del impuesto, desarrollándose de manera bastante más detallada los alcances del mismo, pero sin hasta ahora definirlo. Para dicho entendimiento se han incluido reglas destinadas a determinar con mayor precisión y sin la necesidad de recurrir a otras fuentes (como ocurría hasta el ejercicio gravable 2018, en que se recurría a las NIIF), el momento en que se consideran devengados los Ingresos y Gastos de tercera categoría, los que deben ser observadas por parte de los contribuyentes a partir del ejercicio gravable 2019.

En tal sentido conviene realizar las siguientes precisiones establecidas en el Artículo 57°, modificado por el Decreto Legislativo N° 1425, que recoge el Principio del Devengado Tributario, elemento fundamental o clave a efectos de definir en que oportunidad (ejercicio gravable) se debe efectuar el reconocimiento de los Ingresos Gravables y su medición (importe monetario), la que también resulta aplicable por

asociación o correlación a los Costos Computables y Gastos Deducibles que determinan la renta neta imponible de tercera categoría sobre la que se calcula el impuesto:

“Artículo 57°.

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

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

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

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

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

Adicionalmente, se debe tener en cuenta lo siguiente:

1) Tratándose de la enajenación de bienes se considera que se han producido los hechos sustanciales para la generación del ingreso cuando se produzca lo señalado en los acápites 1.1) o 1.2), lo que ocurra primero:

1.1) El adquirente tenga el control sobre el bien, es decir, tenga el derecho a decidir sobre el uso del bien y a obtener sustancialmente los beneficios del mismo.

Para determinar si el adquirente tiene control sobre el bien no se debe tener en cuenta:

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

b) 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.

c) 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.

1.2) El enajenante ha transferido al adquirente el riesgo de la pérdida de los bienes.

2) Tratándose de la prestación de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo:

2.1) Los ingresos se devengan de acuerdo con el grado de su realización. Los métodos para medir el grado de realización son los siguientes:

a) Inspección de lo ejecutado.

b) Determinación del porcentaje que resulte de relacionar lo ejecutado con el total a ejecutar.

c) Determinación del porcentaje que resulte de relacionar los costos incurridos con el costo total de la prestación del servicio.

Para este efecto, se debe considerar como costos incurridos solo aquellos vinculados con la parte ejecutada y como costo total lo costos de la parte ejecutada y por ejecutar.

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, siempre que los mismos permitan determinar de una mejor manera e l grado de realización del servicio.

2.2) Tratándose de servicios de ejecución continuada:

a) Cuando se pacten por tiempo determinado, los ingresos se devengan en forma proporcional al tiempo pactado para su ejecución, salvo que exista un mejor método de medición de la ejecución del servicio, conforme prestación. a la naturaleza y características de la prestación.

b) Cuando se pacten por tiempo indeterminado, los ingresos se devengan considerando el mejor método de medición de su ejecución, conforme a la naturaleza y características de la prestación.

Una vez adoptado el método de acuerdo a lo dispuesto en los acápites 2.1) y 2.2) de este numeral, este deberá aplicarse uniformemente a otras prestaciones similares en situaciones semejantes.

Para variar el método adoptado se debe solicitar autorización a la SUNAT que la aprobará o denegará en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles. De no mediar resolución expresa al acabo de dicho plazo se dará por aprobada la solicitud.

El cambio del método opera a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se aprobó la solicitud.

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 con la naturaleza y características de la prestación.

Para efecto de lo dispuesto en el presente numeral se entiende que el costo comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa, así como otros costos directos o indirectos de la prestación del servicio. Dichos costos deben guardar correlación con los ingresos (...)

Asimismo, para un entendimiento cabal de lo anteriormente señalado, el Legislador Tributario procedió a actualizar las normas reglamentarias relacionadas, por lo que, para el caso, debe también considerarse lo establecido en el Artículo 31° del Reglamento de la Ley, modificado por el Artículo 2° del Decreto Supremo N° 339-2018-EF, que reglamenta el Artículo 57° de la Ley, que ha establecido lo siguiente:

“ARTÍCULO 31°.- IMPUTACIÓN DE RENTAS Y GASTOS

Para efectos de lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley, respecto del devengo de rentas de primera categoría, así como de las rentas y gastos de tercera categoría se tiene en cuenta lo siguiente:

a) Cuando el total de la contraprestación se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, el total del ingreso o gasto se devenga cuando ocurra tal hecho o evento.

b) Cuando parte de la contraprestación se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, esa parte del ingreso o gasto se devenga cuando ocurra tal hecho o evento.

c) Entiéndase por “hecho o evento que se producirá en el futuro” a aquel hecho o evento posterior, nuevo y distinto de aquel hecho sustancial que genera el derecho a obtener el ingreso o la obligación de pagar el gasto.

En consecuencia, se considera que la contraprestación se fija en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro cuando aquella se determina, entre otros, en función de las ventas, las unidades producidas o las utilidades obtenidas.

No ocurre lo mencionado en el primer párrafo de este inciso, entre otros, cuando el importe de la contraprestación está supeditado a una verificación de la calidad, características, contenido, peso o volumen del bien vendido que implique un ajuste posterior al precio pactado.

En el caso de enajenación de bienes a plazo a que se refiere el primer párrafo del artículo 58 de la Ley, se tiene en cuenta lo siguiente:

a) Dicho párrafo está referido a los casos de enajenación de bienes a plazo cuyos ingresos constituyen rentas de tercera categoría para su perceptor.

b) Los ingresos se determinan por la diferencia que resulte de deducir del ingreso neto el costo computable a que se refiere el inciso d) del artículo 11 y los gastos incurridos en la enajenación.

c) El ingreso neto computable en cada ejercicio gravable es aquel que se haga exigible de acuerdo a las cuotas convenidas para el

pago, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

d) El costo computable debe tener en cuenta las definiciones establecidas en el último párrafo del artículo 20 de la Ley.”

- (e) Reconocimiento y Medición de los Ingresos Gravables en Aplicación del Principio del Devengado Tributario establecido en el Artículo 57° de la Ley y el Artículo 31° del Reglamento de la Ley aplicable al caso de Ingresos Gravables por la Enajenación de Bienes.**

Conforme a lo expuesto en líneas anteriores, a partir del ejercicio gravable 2019 los contribuyentes del impuesto, para efectos del reconocimiento de los Ingresos Gravables por la Enajenación de Bienes, (que resulta aplicable a la Asociación, según se explica en el Capítulo 3), debe tomarse en consideración las siguientes consideraciones en aplicación del Principio del Devengado Tributario establecido en el Artículo 57° de la Ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 1425 vigente a partir del 01/01/2019, la cual tiene como una de sus características visibles, que prescinde de la invocación de las NIIF en forma supletoria, tal como ocurría hasta el 31/12/2018, toda vez que contiene reglas propias:

1. Serán considerados como Ingresos Gravables para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, a todos aquellos considerados como tales, que cumplan las reglas, según se explica en líneas siguientes y que se hayan generado **desde el 01 de enero hasta el 31 de diciembre de cada año.**

2. Las rentas de tercera categoría **se consideran producidas en el ejercicio gravable en que se devengan;** entendiéndose como tal:
 - Cuando los ingresos gravables hayan devengado, esto es cuando **se hayan producido los hechos sustanciales para su generación,** siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva.

 - Tratándose de la enajenación de bienes, se considera que se han producido los hechos sustanciales para la generación de los ingresos gravables **cuando se produzca cualquiera de las siguientes condiciones, lo que ocurra primero:**
 - **El adquirente tenga el control sobre el bien,** es decir tenga el derecho a decidir sobre el uso del bien y a obtener sustancialmente los beneficios del mismo.

 - El enajenante haya transferido al adquirente el riesgo de la pérdida de los bienes.

3. Si bien el Artículo 57° de la Ley, no ha precisado (como si ocurre en la Ley del IGV) que, para reconocer un Ingreso Gravable esta debe estar sustentado en un comprobante de pago, **lo relevante para el caso es que el Ingreso Gravable durante el ejercicio gravable corriente haya devengado, se haya emitido o no el respectivo comprobante de pago por parte del contribuyente.**

4. Asimismo, tampoco debe considerarse que, **no es una condición o requisito fundamental que para el reconocimiento del Ingreso Gravable estos se hayan pagado** (Principio del Percibido), ya que lo fundamental es que estos hayan devengado.

5. Adicionalmente, por asociación o correlación a la generación del Ingreso Gravable devengado, **también debe reconocerse en el mismo ejercicio el Costo Computable directamente relacionado;** así como los Gastos Deducibles de conformidad con las disposiciones de la Ley.

6. El reconocimiento de los Ingresos Gravables, así como los Costos Computables y Gastos Deducibles para fines tributarios, es independiente de la forma como deben reconocerse dichos elementos bajo las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), de haberse optado por dicho modelo contable, pudiendo existir semejanzas y evidentemente diferencias.

2.3 ANÁLISIS COMPARATIVO.

A partir del Marco Referencial establecido en el Capítulo 3, referido, entre otras a las actividades económicas que desarrolla la Asociación; y del análisis normativo efectuado en líneas anteriores sobre la aplicación del Artículo 57° de la Ley sobre el reconocimiento de los Ingresos Gravables, y el Artículo 31° del Reglamento de la Ley, procedemos a realizar el siguiente análisis comparativo, entre la forma como actualmente (ejercicio gravable 2021) viene reconociéndose el Ingreso Gravable en la Asociación y lo establecido bajo la norma tributaria bajo análisis, el que repercute sobre los dos elementos directamente relacionados: el Costo Computable y los Gastos Deducibles:

CUADRO N° 02

Tratamiento Tributario otorgado por la Asociación para el Reconocimiento y Medición de los Ingresos Gravable Versus lo establecido en el Artículo 57° de la LIR y el Artículo 31° del Reglamento de la LIR

VARIABLES O TÓPICOS CLAVES	RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN POR PARTE DE LA ASOCIACIÓN	RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN SEGÚN EL ARTÍCULO 57° LIR Y ARTÍCULO 31° DEL REGLAMENTO DE LA LIR	EFFECTOS TRIBUTARIOS ADVERSOS
INGRESOS GRAVABLES	La Asociación viene reconociendo sus Ingresos Gravables a partir de los aportes económicos considerados en los depósitos bancarizados efectuados por los socios durante el ejercicio gravable corriente por la	Conforme a lo establecido en el Artículo 57° de la Ley y el Artículo 31° del Reglamento de la Ley, los Ingresos Gravables deben ser reconocidos por parte de los contribuyentes durante el ejercicio	Es posible que, bajo la forma actual de la imputación de los Ingresos Gravables que viene efectuando la Asociación, se estén generando distorsiones en el reconocimiento y

	<p>adjudicación a plazos (a 24 meses sin intereses) de los bienes (terrenos), así como la cuota inicial (10%), según lo establecido en el Acta de Adjudicación y cronograma respectivo.</p> <p>Cabe precisar que, la Asociación reconoce los Ingresos Gravables mensuales en forma similar a como viene reconociéndose la base imponible para fines del Impuesto General a las Ventas (IGV), exactamente por el mismo importe declarado mensualmente para este último impuesto.</p>	<p>gravable corriente en la medida que se hayan devengado, independientemente si fueron facturados o no, ya que el reconocimiento y medición no se encuentra supeditado a dicho evento.</p> <p>Adicionalmente debe considerarse las siguientes reglas fundamentales para que los Ingresos Gravables se consideren devengados:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Que se hayan producido los hechos sustanciales para su generación. - Y tratándose de la adjudicación de bienes (Lotes de terreno), aplicable para el caso, cuando el adquirente tenga el control sobre el bien y a obtener sustancialmente los beneficios del mismo. 	<p>medición de dicho elemento.</p> <p>Dicha distorsión se puntualiza en que, al no considerarse en estricto las reglas establecidas en el Artículo 57° de la Ley, la Asociación viene anticipando indebidamente el reconocimiento y medición de los Ingresos Gravables y consecuentemente con los siguientes efectos adversos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Se viene considerando una mayor base imponible para los Pagos a Cuenta Mensuales del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría y; por tanto, una mayor cuantía en el pago del impuesto. - Se viene considerando una mayor renta neta imponible de tercera categoría por el mismo efecto anterior, ya que se están considerando mayores Ingresos Gravables que aún no han devengado en el ejercicio gravable corriente. <p>Debe considerarse la presentación de la información</p>
--	---	---	--

			<p>tributaria contenida en la declaración jurada anual rectificatoria del ejercicio gravable 2021; y tomar en consideración los elementos normativos para un correcto y oportuno reconocimiento y medición de los Ingresos Gravables para el ejercicio gravable 2022 y siguientes.</p> <p>Si bien lo anteriormente evidenciado no involucra que la Asociación esté inmerso en la comisión de alguna infracción tributaria que pueda ser tipificada por la SUNAT, dicha situación debe corregirse ya que en el futuro la posición puede tornarse adversa.</p>
COSTOS COMPUTABLES	<p>No se vienen reconociendo los Costos Computables por la Adjudicación de los bienes (Lotes de terrenos) ya que, conforme al financiamiento directo otorgado a los socios a 24 meses sin intereses, recién la Asociación espera reconocer el costo computable cuando se termine de pagar la totalidad de las cuotas por parte de los socios, según lo establecido en el Acta de Adjudicación y cronograma de pago respectivo.</p>	<p>El costo computable de conformidad con lo establecido en el Artículo 20°, el Artículo 57° de la Ley y el Artículo 31° del Reglamento de la Ley, va de la mano con el reconocimiento y medición de los Ingresos Gravables, es decir por aplicación del principio de correlación no existe ingreso sin costo, por lo que, en la medida en que se van generando los Ingresos Gravables, también deben reconocerse en el</p>	<p>Sin efecto tributario alguno por el ejercicio gravable 2021, ya que no se viene reconociendo el costo computable por la adjudicación de bienes.</p> <p>Sin embargo, debe tomarse en consideración que, en la oportunidad del devengo de los Ingresos Gravables, también debe reconocerse su Costo Computable asociado directamente.</p>

		<p>mismo ejercicio gravable corriente los Costos Computables asociados al mismo. Ni antes, ni después.</p>	<p>Debe tomarse en consideración los elementos normativos para un correcto y oportuno reconocimiento y medición de los Costos Computables para el ejercicio gravable 2022 y siguientes.</p> <p>Si bien lo anteriormente evidenciado no involucra que la Asociación esté inmerso en la comisión de alguna infracción tributaria que pueda ser tipificada por la SUNAT, dicha situación debe corregirse ya que en el futuro la posición puede tornarse adversa.</p>
GASTOS DEDUCIBLES	<p>Se vienen reconociendo la totalidad de los gastos de administración, los gastos de adjudicación y los gastos financieros en la medida que se van incurriendo y se encuentren sustentados en los respectivos comprobantes de pagos durante el ejercicio gravable corriente.</p>	<p>Para admitir los gastos deducibles que comprenden a los gastos de administración, los gastos de adjudicación y los gastos financieros, primeramente, debe verificarse si se cumplen con los Principios de Causalidad y el Principio del Devengado, según lo establecido en los Artículos 37° y 57° de la Ley.</p> <p>Asimismo, debe verificarse si los gastos incurridos por la Asociación cumplen con los requisitos de deducibilidad establecidos en los Artículos 37° y 44°</p>	<p>Debe efectuarse debida y oportunamente la conciliación de los gastos deducibles y no deducibles para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría y proceder con las adiciones y/o deducciones tributarias correspondientes y sobre lo determinado, realizar el cálculo respectivo del impuesto que debe ser declarado dentro de los plazos respectivos.</p> <p>Debe considerarse la presentación de</p>

		<p>de la Ley, ya que no necesariamente todos los gastos contables son deducibles tributariamente.</p> <p>Asimismo, debe verificarse si efectivamente los gastos incurridos corresponden a dicho concepto, toda vez que existen gastos que deben ser considerados como parte de los Costos Computables, según lo establecido en el Artículo 20° de la Ley, tales como los costos de habilitación de los terrenos y otros necesarios para que el bien esté en condiciones de ser adjudicados.</p>	<p>la información tributaria contenida en la declaración jurada anual rectificatoria del ejercicio gravable 2021; y tomar en consideración los elementos normativos para un correcto y oportuno reconocimiento y medición de los Gastos Deducibles para el ejercicio gravable 2022 y siguientes.</p> <p>Si bien lo anteriormente evidenciado no involucra que la Asociación esté inmerso en la comisión de alguna infracción tributaria que pueda ser tipificada por la SUNAT, ya que la determinación de la misma se hace sobre la renta neta imponible (y no por cada concepto) dicha situación debe corregirse ya que en el futuro la posición puede tornarse adversa.</p>
--	--	---	---

Nota. El presente cuadro tiene elaboración propia.

2.4 ANÁLISIS CRÍTICO.

Tenemos lo siguiente:

(a) Incorrecta Determinación de los Ingresos Gravables.

En definitiva, para el caso de la Asociación, a partir de la evaluación tributaria general anteriormente realizada sobre el reconocimiento y medición de los Ingresos Gravables, queda claro que, no se viene efectuando un oportuno y correcto reconocimiento y medición de dicho elemento por el ejercicio gravable corriente 2021, de conformidad con lo establecido en el Artículo 57° de la Ley, y el Artículo 31° del Reglamento de la Ley; y consecuentemente los dos elementos directamente asociados con el primero también se ven afectados, es decir tanto los Costos Computables y los Gastos Deducibles, por lo que la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría de dicho ejercicio gravable también se encuentra incorrectamente determinado, así como el cálculo del impuesto.

Cabe precisar que, en la actualidad conforme a la evaluación tributaria efectuada al ejercicio gravable 2021 por el impuesto de la Asociación, queda evidenciado que el origen del problema es que se vienen tomando criterios que no corresponden a la determinación del impuesto materia de análisis, ya que no se ha estado siguiendo la misma línea o derrotero que se considera para el caso de la determinación de la base imponible (ventas) para efectos del Impuesto General a las Ventas (IGV), según sus propias normas que la rigen, que se centra sobre las operaciones económicas que se han facturado durante cada periodo mensual que conforma un ejercicio gravable, mientras que para la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, la regla

fundamental es que los Ingresos Gravables efectivamente se hayan devengado, lo que no necesariamente implica que deba coincidir lo facturado con lo devengado, o lo que es lo mismo, que, tanto el IGV y el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría van por cuerdas separadas, por lo que no siempre deben ser similares en los importes o conceptos que determinan su base imponible.

(b) No Tipificación de Infracciones Tributarias por parte de la SUNAT.

Si bien lo anteriormente evidenciado no involucra que la Asociación esté inmerso en la comisión de alguna infracción tributaria, puntualmente la tipificada en el Numeral 1 del Artículo 178° del Código Tributario (Tabla I, para el Régimen General) que pueda ser tipificada por la SUNAT por el ejercicio gravable 2021, ya que se viene declarando en exceso los importes de los Ingresos Gravables, ello sustenta que no existe un perjuicio fiscal evidente, ya que la determinación de la misma se hace sobre la renta neta imponible (y no por cada concepto) y ésta se viene determinando en demasía.

(c) Corrección de la Postura sobre el Tratamiento del Reconocimiento de los Ingresos Gravables.

Lo anteriormente evidenciado, involucra una incorrecta determinación de la renta neta imponible de tercera categoría sobre la que se calcula el impuesto por parte de la Asociación, que si bien no viene generando un perjuicio fiscal en la actualidad para la SUNAT, dicha situación debe corregirse a la brevedad posible ya que en el futuro la posición puede

tornarse adversa, por lo que las condiciones y exigencias establecidas en el Artículo 57° de la Ley, y el Artículo 31° del Reglamento de la Ley deben ser consideradas dentro del Plan de Gestión Tributaria para la Asociación y evitar cualquier riesgo o contingencia fiscal por el ejercicio gravable 2021 y ejercicios gravables futuros.

2.5 RESULTADOS DE INVESTIGACIONES SIMILARES.

De la revisión efectuada a través de las bibliotecas virtuales (repositorios académicos) de diversas entidades educativas de nivel superior del país e inclusive de la Escuela de Posgrado Newman, así como de las bibliotecas físicas de las universidades locales, hemos determinado que, no existen trabajos similares como el que abordado en el presente trabajo, toda vez que, por un lado, la realidad tributaria peruana es compleja en sí, por la variabilidad y cambios permanentes de las normas tributarias; y por otro lado, la problemática interna de cada empresa y/o entidad, también es distinta entre sí, pese a que la problemática pareciera es común.

Asimismo, tal como se plantea el trabajo de investigación, el objetivo del mismo es realizar una propuesta de un plan de gestión tributaria para la Asociación Residencial Takana Beach, por lo que se trata de proponer un plan individual para dicha entidad y no para la generalidad de entidades y/o empresas en el Perú.

Capítulo 3:

Marco Referencial.

3.1 RESEÑA HISTÓRICA.

(a) Reseña Histórica de la Asociación.

- La persona jurídica objeto de estudio, es la ASOCIACIÓN RESIDENCIAL TAKANA BEACH (en adelante la Asociación).
- Somos una Proyecto Residencial peruano con más de 02 años desarrollando habilitaciones urbanas y nuestro principal objetivo es mejorar considerablemente la calidad de vida de las familias peruanas, por eso nuestro proyecto inmobiliario cuenta con todos los servicios básicos (agua, luz, afirmado de Vías); pórtico de seguridad, áreas recreativas tanto para niños y adultos, donde nuestros socios podrán vivir como soñaron. Nuestro modelo de gestión contribuye con el crecimiento ordenado y planificado.
- La Asociación es un gran proyecto inmobiliario en la ciudad de Tacna. Cumplimos el sueño de muchas familias que sueñan tener su propia casa de playa.

(b) Datos de Identificación Tributaria.

Tal como consta de la Ficha RUC de la SUNAT (www.sunat.gob.pe), se tienen los siguientes datos de interés:

- Es contribuyente del Estado Peruano, registrado e identificado con RUC 20607810274.
- Se inscribió en los padrones de la SUNAT en fecha 15/04/2021, e inició sus operaciones económicas en fecha en la misma fecha.

- Su actividad económica principal declarada se centra en la CIIU 4100 Construcción de Edificios. Sin embargo, en la práctica desarrolla la compra y adjudicación de terrenos, los cuales habilita, lotiza y posteriormente los adjudica, sin construir. En un futuro próximo se espera desarrollar los servicios de construcción.
- Las Adjudicación de terrenos a los socios, se hacen al contado y al crédito con un financiamiento directo hasta 24 meses, con el pago de una cuota inicial mínima del 10%, crédito otorgado sin intereses.
- Su domicilio fiscal se encuentra ubicado en la Urbanización Jorge Basadre Grohmann Mz. B y Lote 201, Distrito, Provincia y Departamento de Tacna.
- Se encuentra debidamente constituida en los Registros Públicos (SUNARP) de la ciudad de Tacna, según Número de Partida Registral Electrónica N° 11130381.
- Se encuentra acogido al Régimen General del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, resultándole aplicable la tasa del 29.50%, en caso corresponda.

3.2 FILOSOFÍA ORGANIZACIONAL.

Conforme constan en los documentos constitutivos y administrativos de la Asociación, se tiene lo siguiente:

(a) Misión.

Somos una Asociación Residencial peruana que crea valor a la sociedad con proyectos inmobiliarios que mejoran considerablemente la calidad de vida.

(b) Visión.

Ser líderes en nuestro rubro, creando valor y siendo percibida por los socios y por la comunidad como el mejor Proyecto Inmobiliario, respetando la normatividad vigente.

(c) Valores Empresariales.

- Somos honestos
- Somos comprometidos
- Somos resilientes
- Somos innovadores
- Somos orientados a resultados

(d) Objetivos Estratégicos.

- Calidad de vida: diseñamos urbanizaciones ordenadas y planificadas con la visión muy clara de mejorar la calidad de vida de las familias peruanas, A. R. Takana Beach, cuenta y contará con servicios de agua, luz, pórtico de ingreso para mayor seguridad, Vías afirmadas con estabilizantes ecológicos, zonas deportivas para adultos y niños, zona de parrilla, exclusivo shopping center y una exclusiva ciclo vía. Todos estos elementos han sido pensados con el fin de brindar bienestar físico y mental para cada socio.

- Conseguir un incremento del 20% en nuestro archivo de socios potenciales en cada seis meses.
- Nuestros objetivos también se basan en mantener los altos estándares de satisfacción hacia nuestros socios a través de nuestros inmuebles y servicios.
- Buscamos como objetivo demostrar en forma continua nuestro compromiso con el desarrollo sustentable Nuestra Asociación, teniendo como rol preponderante la responsabilidad social dentro de nuestro círculo.

(e) Posicionamiento.

- Para lograr un posicionamiento exitoso, estamos contando con la comunicación digital, ya que juega un papel importante desde su parte interna y hacer que funcione de manera coherente con los fines de la Asociación para este modo exteriorizar todas nuestras gestiones estratégicas con nuestros clientes.
- Conseguir socios leales, que prefieran nuestros servicios a otras opciones que sean inmunes a ofertas de la competencia y que recomienden nuestros productos y servicios.
- Queremos que nuestros socios nos perciban como un producto que cumple el sueño de tener una propiedad debidamente habilitada en la playa y que les genere bienestar y plusvalía de forma oportuna, como un producto hecho a la medida de sus intereses y que se diferencie con el resto del mercado como una marca que se preocupa por ellos, los escucha y satisface mejor sus necesidades.

3.3 DISEÑO ORGANIZACIONAL.

La Asociación en el desarrollo de sus actividades económicas desde su constitución hasta la actualidad, se encuentra comprendida dentro del ámbito de aplicación, entre otras, de las siguientes normas legales vigentes en el país, las cuales viene observando:

- Constitución Política del Perú.
- Decreto Legislativo N° 295 Código Civil (referente a las Asociaciones, Artículo 80° hasta Artículo 98°).
- Estatutos de la Asociación.

En tal sentido, la Asociación cuenta con la siguiente estructura organizacional para el logro de sus objetivos, que resulta acorde al tipo de entidad, según lo establecido en el Manual de Organización y Funciones:

- Asamblea General.
- Presidente.
- Vice Presidente.
- Secretario de Actas y Archivos.
- Secretario de Economía.
- Área de Contabilidad.
- Área Legal.

- Área de Asesoría Inmobiliaria.

3.4 PRODUCTOS Y/O SERVICIOS.

La Asociación actualmente centra sus actividades económicas en las **actividades inmobiliarias y/o de vivienda** siendo este su único producto por el ejercicio gravable 2021 (inclusive por el ejercicio gravable 2022). En tal sentido, la Asociación, procede a comprar terrenos en la ciudad de Tacna, efectúa la habilitación urbana respectiva, se lotiza y posteriormente, procede con la Adjudicación de los mismos a sus socios bajo las modalidades de adjudicación definitiva al contado y adjudicación provisional con financiamiento directo a 24 meses, sin intereses.

Si bien se registró en la Ficha RUC de la SUNAT la CIU 4100 Construcción de Edificios, ello en la práctica no responde a la situación actual. Sin embargo, si se tiene previsto que en un futuro cercano la Asociación desarrolle el servicio de Construcción.

En tal sentido, el análisis tributario para la determinación del impuesto de la Asociación se centrará únicamente por las actividades económicas inmobiliarias, que son las que actualmente se desarrollan y no por las actividades económicas futuras de construcción, dado que aún no se vienen ejecutando.

3.5 DIAGNÓSTICO ORGANIZACIONAL (DIAGNÓSTICO TRIBUTARIO).

Toda vez que el Trabajo de Investigación se centra en una problemática tributaria puntual, cual es el reconocimiento y medición de los Ingresos Gravables y la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría sobre la cual se calculó el impuesto correspondiente al ejercicio gravable 2021, a continuación, presentamos la siguiente información contable y tributaria relevante proporcionada por el Área de Contabilidad de la Asociación, sobre el cual se realizará el diagnóstico tributario correspondiente:

(a) Documentación Fuente:

Como se advirtió en el desarrollo del presente Trabajo de Investigación, el mismo se centra sobre las operaciones económicas desarrolladas por parte de la Asociación durante el ejercicio gravable 2021, la que será objeto de evaluación tributaria, la que se centrará en el reconocimiento y medición de los Ingresos Gravables, así como su repercusión en la determinación del impuesto.

En tal sentido, la Asociación en calidad de contribuyente procedió dentro de los plazos otorgados por la Resolución de Superintendencia N° 000195-2021/SUNAT que Aprueba el Cronograma para la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al Ejercicio Gravable 2021, según los siguientes datos de identificación de la declaración jurada anual:

Determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría o Empresarial		BASE LEGAL		EJERCICIO GRAVABLE 2021
		LIR	REGLAMENTO LIR	SEGÚN LO DETERMINADO POR LA ASOCIACIÓN
PDT/Formulario				0710
Número de Orden				1002186228
Fecha de Presentación				31/03/2022
Fecha de Vencimiento según Cronograma de SUNAT				31/03/2022
Dentro de Plazo / Fuera de Plazo				DENTRO DEL PLAZO
Original (0) / Rectificatoria (1)				0
Régimen Tributario				GENERAL

(b) Estado de Situación Financiera.

Como parte de la información tributaria que se declaró se tiene el Balance General al 31/12/2021, según lo determinado por el Área Contable de la Asociación:

(1) BALANCE GENERAL			
Efectivo y Equivalente de Efectivo			123,594
Cuentas por Cobrar Comerciales - Terceros			112,933
Cuentas por Cobrar a Personal, Socios (Accionistas), Directores y Gerentes			6,520
Cuentas por Cobrar Diversas - Terceros			15,200
Mercaderías			2,757,880
Inmuebles, Maquinarias y Equipo			114,689
Depreciación de Inversiones Inmobiliarias, Activos Adquiridos en Arrendamiento Financiero e IME			(46,870)
Total Activo			3,083,946
Obligaciones Financieras			115,000
Tributos y Aportaciones por Pagar			89,413
Remuneraciones y Participaciones por Pagar			8,921
Cuentas por Pagar Comerciales - Terceros			2,557,949
Total Pasivo			2,771,283
Capital			100,000
Resultados Acumulados Positivos			-
Utilidad (Pérdida) del Ejercicio			212,663
Total Patrimonio			312,663
Total Pasivo y Patrimonio			3,083,946
Diferencias Determinadas			-

Asimismo, debe realizarse las siguientes precisiones sobre algunos de los saldos contables directamente relacionadas con la materia tributaria bajo análisis:

- Toda vez que la actividad económica que desarrolla la Asociación es la de inmobiliaria y/o vivienda, limitándose hasta el cierre del ejercicio gravable 2021, solamente a la compra y adjudicación de terrenos, los que habilita y luego lotiza, se viene reconociendo el valor del terreno adquirido de compra a plazos en el rubro de Mercaderías por el importe total de S/ 2,757,880.00, que resulta lo correcto.

- Al cierre del ejercicio gravable 2021, el saldo de las adjudicaciones provisionales financiadas a 24 meses sin intereses se ve reflejado en las Cuentas por Cobrar Comerciales - Terceros por el importe total de S/ 112,933.00.
- Asimismo, al cierre del ejercicio gravable 2021, se mantiene en las Cuentas por Pagar Comerciales - Terceros el importe total de S/ 2,557,949.00, que corresponde a la compra de los terrenos lotizados.

(c) Estado de Resultados.

Como parte de la información tributaria que se declaró se tiene el Estado de Ganancias y Pérdidas al 31/12/2021, según lo determinado por el Área Contable de la Asociación:

(2) ESTADO DE GANANCIAS Y PÉRDIDAS			
Ventas Netas de Mercaderías			598,795
Costo de Ventas de Mercaderías			-
Resultado Bruto			598,795
Gastos de Ventas			(47,904)
Gastos de Administración			(192,867)
Resultado de Operación			358,024
Gastos Financieros			(54,497)
Ingresos Financieros Gravados			1,297
Otros Ingresos Gravados			428
Otros Ingresos No Gravados			-
Gastos Diversos			-
Resultado Antes de Impuestos			305,252
Distribución Legal de la Renta			-
Resultado Antes de Impuestos			305,252
Impuesto a la Renta de Tercera Categoría o Empresarial			(92,589)
Resultado del Ejercicio			212,663

Asimismo, debe realizarse las siguientes precisiones sobre algunos de los saldos contables directamente relacionadas con la materia tributaria bajo análisis:

- Las Adjudicaciones declaradas por parte de la Asociación, considerados como Ingresos Gravados, corresponden en su

integridad a los importes depositados por los socios por los siguientes conceptos durante el ejercicio gravable 2021:

- Depósitos bancarizados por la Inicial del 10% de la Adjudicación provisional por el importe total de S/ 112,000.00, íntegramente pagada por los socios durante el ejercicio gravable 2021.
 - Vouchers de depósitos de los socios por las cuotas pactadas (cuyo plazo máximo es a 24 meses) por el importe total de S/ 486,795.00, íntegramente pagada por los socios durante el ejercicio gravable 2021.
 - Cabe precisar que, de la evaluación tributaria realizada al reconocimiento de los Ingresos Gravables, no se ha considerado que los mismos se hayan devengado de conformidad con lo establecido en el Artículo 57° de la Ley y el Artículo 31° del Reglamento de la Ley.
-
- No se ha reconocido como costo de venta de terrenos, toda vez que se tratan de adjudicaciones de Lotes de terreno, donde los socios realizan sus depósitos de aportes económicos a través del sistema financiero, los mismos que incluyen costos de compra del terreno matriz, habilitación urbana, obras de habilitación urbana (agua, luz, Vías, entre otras), obras de recreación, gastos de asesoría inmobiliaria, entre otros, por lo que no serán reconocidos como costo computable de ventas de bienes o terrenos, se hace presente que los socios culminarán con el depósito de sus aportes

económicos de la totalidad de las cuotas (24 en total) recién durante el ejercicio gravable 2023.

- Dentro de los gastos de administración, la Asociación ha considerado gastos relacionados con la habilitación del terreno y otros necesarios para que dichos bienes estén aptos para poder ser adjudicados en un importe total de S/ 109,110.00.

(d) Determinación de la Renta Neta Imponible de Tercera Categoría.

A partir de la información contable y financiera determinada por parte del Área Contable de la Asociación, en su oportunidad se procedió a efectuar la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría tomando en consideración las adiciones y/o deducciones tributarias que resultan aplicables para el caso, según lo establecido en los Artículos 37°, 44° y 57° de la Ley, lo cual, en el entendimiento del Área Contable de la Asociación, se consideró que fue lo correcto:

(3) DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA IMPONIBLE DE TERCERA CATEGORÍA			
	Utilidad (Pérdida) Antes de Participaciones de los Trabajadores e Impuesto a la Renta de Tercera Categoría		305,252
	(+) Más Reparos Tributarios:		
	Exceso de Gastos Sustentados con Bolelas de Ventas	Artículo 37°	150
	Multas, Recargos, Intereses Moratorios Previstos en el Código Tributario y Sanciones Aplicadas por el Sector Público	Inciso c), Artículo 44°	740
	Gastos cuya Documentación Sustentatoria No Cumpla con Requisitos y Características del Reglamento de CDP	Inciso j), Artículo 44°	3,449
	Costos y/o Gastos Pagados sin Utilizar Medios de Pago (Sin Bancarización)	Artículo 8°, Ley N° 28194	3,645
	Exceso de Gastos de Representación (0.5% Ingresos Brutos, Límite 40 UIT)	Inciso g), Artículo 37°	625
	Otros	Inciso m), Artículo 21°	-
	Total Reparos Tributarios como Adición		8,609
	(-) Menos Reparos Tributarios:		
	Otros		-
	Total Reparos Tributarios como Deducción		-
	Renta Imponible (Pérdida del Ejercicio)		313,861
	(-) Pérdidas Tributarias Compensables de Ejercicios Gravables Anteriores		-
	Renta Neta Imponible (Pérdida Tributaria Compensable)		313,861
	(-) Participaciones Laborales de los Trabajadores en las Utilidades (PTU) (5%)		-
	Renta Neta Imponible de Tercera Categoría		313,861

(e) Cálculo del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

A partir de la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría tomando en consideración las adiciones y/o deducciones tributarias que resultan aplicables para el caso, no se procedió a aplicar sobre la misma, la tasa del impuesto equivalente al 29.50%, por cuanto se trata de adjudicaciones a socios que conforman la Asociación Residencial Takana Beach, quienes han realizado sus depósitos mensuales de aportes económicos durante el ejercicio gravable 2021, en este caso, se encuentran exonerados del pago del impuesto.

(4) CÁLCULO DEL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA			
	Renta Neta Imponible de Tercera Categoría		313,861
	Impuesto a la Renta de Tercera Categoría o Empresarial		29.50%
	TOTAL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA		92,589
	(-) Pagos a Cuenta Mensuales del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría - Acreditados contra el ITAN		-
	(-) Saldo a Favor No Aplicado del Ejercicio Anterior		-
	(-) Pagos a Cuenta Mensuales del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría		(8,980)
	Impuesto por Pagar (Saldo a Favor) del Ejercicio Gravable		(8,980)
	Saldo a Favor: (1) Devolución, (2) Aplicación Futuros Pagos		2
	Total Deuda Tributaria (Saldo a Favor)		83,609
	(-) Pagos Realizados antes de la presentación de la DD/JJ Rectificatoria (según verificación en la CLAVE SOL)		-
	(-) Pagos Realizados Conjuntamente con la Presentación de la DD/JJ		-
	(-) Pagos Realizados Posteriormente a la Presentación de la DD/JJ		-
	(+) Intereses Moratorios		-
	Saldo de la Deuda Tributaria (Saldo a Favor)		83,609

(f) Diagnóstico Tributario.

Tenemos lo siguiente:

CUADRO N° 03

Diagnóstico Tributario

INCORRECTA DETERMINACIÓN DE LOS INGRESOS GRAVABLES	NO TIIFICACIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS POR PARTE DE LA SUNAT	MEDIDAS CORRECTIVAS A TOMAR EN CONSIDERACIÓN
- A partir de la evaluación tributaria realizada a la Asociación sobre el reconocimiento y medición de los Ingresos Gravables, se	- Si bien lo anteriormente evidenciado no involucra que la Asociación esté inmerso en la comisión de alguna infracción tributaria, puntualmente la	- Lo anteriormente evidenciado, involucra una incorrecta determinación de la renta neta imponible de tercera categoría sobre

<p>ha evidenciado que, no se viene efectuando un oportuno y correcto reconocimiento y medición de dicho elemento por el ejercicio gravable corriente 2021, de conformidad con lo establecido en el Artículo 57° de la Ley y el Artículo 31° del Reglamento de la Ley; y consecuentemente los dos elementos directamente asociados con el primero también se ven afectados, es decir tanto los Costos Computables y los Gastos Deducibles, por lo que la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría de dicho ejercicio gravable también se encuentra incorrectamente determinado, así como el cálculo del impuesto.</p> <p>- Cabe precisar que, conforme a la evaluación tributaria efectuada al ejercicio gravable 2021 por el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, queda evidenciado que el origen del problema es que se vienen tomando criterios que no corresponden a la determinación del impuesto materia de análisis, ya que se ha estado siguiendo la misma línea o derrotero que se ha considerado para el caso de la determinación de la base imponible (ventas) para efectos del Impuesto General a las Ventas (IGV), según sus propias normas que la rigen, que se centra sobre las operaciones económicas que se han considerado durante cada periodo mensual</p>	<p>tipificada en el Numeral 1 del Artículo 178° del Código Tributario (Tabla I, para el Régimen General) que pueda ser tipificada por la SUNAT por el ejercicio gravable 2021, ya que se viene declarando en exceso los importes de los Ingresos Gravables, ello sustenta que no existe un perjuicio fiscal evidente, ya que la determinación de la misma se hace sobre la renta neta imponible (y no por cada concepto) y ésta se viene determinando en demasía.</p>	<p>la que se calcula el impuesto por parte de la Asociación, que si bien no viene generando un perjuicio fiscal en la actualidad para la SUNAT, dicha situación debe corregirse a la brevedad posible ya que en el futuro la posición puede tornarse adversa, por lo que las condiciones y exigencias establecidas en el Artículo 57° de la Ley y el Artículo 31° del Reglamento de la Ley deben ser consideradas dentro del Plan de Gestión Tributaria para la Asociación y evitar cualquier riesgo o contingencia fiscal por el ejercicio gravable 2021 y ejercicios gravables futuros.</p>
--	---	---

<p>que conforma un ejercicio gravable, mientras que para la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, la regla fundamental es que los Ingresos Gravables efectivamente se hayan devengado, lo que no necesariamente implica que deba coincidir lo facturado con lo devengado, o lo que es lo mismo, que, tanto el IGV y el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría van por cuerdas separadas, por lo que no siempre deben ser similares en los importes o conceptos que determinan su base imponible.</p>		
--	--	--

Nota. El presente cuadro tiene elaboración propia.

Resultados.

PROPUESTA DE LA MEJORA.

4.1 OBJETIVOS TRAZADOS DEL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN.

Como se ha planteado en el desarrollo del Trabajo de Investigación se tiene el siguiente objetivo general y objetivos específicos trazados:

CUADRO N° 04

Objetivos del Trabajo de Investigación

OBJETIVO GENERAL			
<p>Establecer un plan de gestión tributaria para la Asociación que permita el cumplimiento correcto y oportuno de sus obligaciones tributarias formales y sustanciales del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría y minimizar los riesgos y contingencias de índole tributaria.</p> <p>Asimismo, se tienen los siguientes objetivos específicos:</p>			
OBJETIVO ESPECÍFICO 1	OBJETIVO ESPECÍFICO 2	OBJETIVO ESPECÍFICO 3	OBJETIVO ESPECÍFICO 4
<p>Comprender los principales aspectos normativos de la Ley vigente en el Perú en lo referente al Reconocimiento y Medición de los Ingresos Gravables, Costos Computables y Gastos Deducibles aplicables a las actividades de construcción e inmobiliarias, según lo establecido en los Artículos 20, 37° y 57° de la Ley; la aplicación correcta del “Devengado Tributario” y demás que resulten aplicables, a efectos de determinar correcta y oportunamente la materia imponible y minimizar los riesgos y contingencias fiscales.</p>	<p>Identificar las principales obligaciones tributarias formales que derivan del reconocimiento y medición de los Ingresos Gravables, Costos Computables y Gastos Deducibles a efectos de evitar cuestionamientos sobre la determinación impositiva en un eventual procedimiento de fiscalización que pueda iniciar la SUNAT.</p>	<p>Identificar los efectos tributarios que acarrea la inadecuada determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, fundamentalmente en lo referido a la oportunidad (ejercicio gravable corriente) y a la cuantía del tributo, así como en las infracciones tributarias que puede imponer la SUNAT por dichos incumplimientos fiscales.</p>	<p>Proponer el tratamiento del registro contable del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría a partir del empleo adecuado de las cuentas del Plan Contable General Empresarial (PCGE) que tienen efectos plenos en los Estados Financieros y la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría que corresponde cumplir a la Asociación en calidad de contribuyente.</p>

Nota. El presente cuadro tiene elaboración propia.

4.2 DIAGNÓSTICO.

Se tomará en consideración el diagnóstico tributario sobre la determinación o no de la renta neta imponible de tercera categoría sobre la que se calcula el impuesto, según lo determinado en el Punto f) del Numeral 3.5 del Capítulo 3 del Trabajo de Investigación.

4.3 DISEÑO DE LA MEJORA.

Para establecer el diseño de mejora que forma parte del Plan de Gestión Tributaria de la Asociación aplicable a ejercicios gravables posteriores al 2021, procedemos a realizar un comparativo entre la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría sobre la que se calculó el impuesto correspondiente al ejercicio gravable 2021 por parte de la Asociación y lo establecido en el Artículo 57° de la Ley y el Artículo 31° del Reglamento de la Ley.

En tal sentido, debe tomarse en consideración los siguientes aspectos determinados en la evaluación tributaria correspondientes al ejercicio gravable 2021, que si o si involucrará que la Asociación debe efectuar la presentación de la declaración jurada anual rectificatoria respectiva por el referido ejercicio gravable, modificándose también diversos rubros de los estados financieros (que forman parte de la propia declaración jurada anual) y la propia determinación del impuesto, aspectos que deben contemplarse en los ejercicios gravables posteriores a efectos de no volver a incurrir en los errores identificados en el ejercicio gravable corriente 2021:

(a) Estado de Situación Financiera.

Como resultado de la evaluación tributaria efectuada, se tiene que, la información tributaria que se declaró originalmente en algunos de los rubros del Balance General al 31/12/2021, debe ser objeto de rectificatoria por parte del Área Contable de la Asociación, conforme a los ajustes realizados en el Estado de Ganancias y Pérdidas y la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, según explicamos en líneas siguientes en el Punto (e) Notas y Comentarios:

Determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría o Empresarial	BASE LEGAL		EJERCICIO GRAVABLE 2021		
	LIR	REGLAMENTO LIR	SEGÚN LO DETERMINADO POR LA ASOCIACIÓN	SEGÚN LO DETERMINADO EN LA EVALUACIÓN TRIBUTARIA	DIFERENCIAS DETERMINADAS
(1) BALANCE GENERAL					
Efectivo y Equivalente de Efectivo			123,594	123,594	-
Cuentas por Cobrar Comerciales - Terceros			112,933	112,933	-
Cuentas por Cobrar a Personal, Socios (Accionistas), Directores y Gerentes			6,520	6,520	-
Cuentas por Cobrar Diversas - Terceros			15,200	24,180	8,980 (d)
Mercaderías			2,757,880	2,866,990	109,110 (c)
Inmuebles, Maquinarias y Equipo			114,689	114,689	-
Depreciación de Inversiones Inmobiliarias, Activos Adquiridos en Arrendamiento Financiero e IME			(46,870)	(46,870)	-
Total Activo			3,083,946	3,202,036	118,090
Obligaciones Financieras			115,000	115,000	-
Tributos y Aportaciones por Pagar			89,413	5,804	(83,609) (d)
Remuneraciones y Participaciones por Pagar			8,921	8,921	-
Cuentas por Pagar Comerciales - Terceros			2,557,949	2,557,949	-
Anticipos Recibidos de Clientes - Terceros			-	598,795	598,795 (a)
Total Pasivo			2,771,283	3,286,469	515,186
Capital			100,000	100,000	-
Resultados Acumulados Positivos			-	-	-
Utilidad (Pérdida) del Ejercicio			212,663	(184,433)	(397,096) (e)
Total Patrimonio			312,663	(84,433)	(397,096)
Total Pasivo y Patrimonio			3,083,946	3,202,036	118,090
Diferencias Determinadas			-	-	-

(b) Estado de Resultados.

Como resultado de la evaluación tributaria efectuada, se tiene que, la información tributaria que se declaró originalmente en algunos de los rubros del Estado de Ganancias (ingresos) y Pérdidas al 31/12/2021, debe ser objeto de rectificatoria por parte del Área Contable de la Asociación, conforme a los ajustes realizados en el reconocimiento y medición de los Ingresos Gravables y Gastos Deducibles que forman parte del Estado de Ganancias (ingresos) y Pérdidas y la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, según explicamos en líneas siguientes en el Punto (e) Notas y Comentarios:

Determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría o Empresarial	BASE LEGAL		EJERCICIO GRAVABLE 2021		
	LIR	REGLAMENTO LIR	SEGÚN LO DETERMINADO POR LA ASOCIACIÓN	SEGÚN LO DETERMINADO EN LA EVALUACIÓN TRIBUTARIA	DIFERENCIAS DETERMINADAS
(2) ESTADO DE GANANCIAS Y PÉRDIDAS					
Ventas Netas de Mercaderías			598,795	-	(598,795)
Costo de Ventas de Mercaderías			-	-	-
Resultado Bruto			598,795	-	(598,795)
Gastos de Ventas			(47,904)	(47,904)	-
Gastos de Administración			(192,867)	(83,757)	109,110
Resultado de Operación			358,024	(131,661)	(489,685)
Gastos Financieros			(54,497)	(54,497)	-
Ingresos Financieros Gravados			1,297	1,297	-
Otros Ingresos Gravados			428	428	-
Otros Ingresos No Gravados			-	-	-
Gastos Diversos			-	-	-
Resultado Antes de Impuestos			305,252	(184,433)	(489,685)
Distribución Legal de la Renta			-	-	-
Resultado Antes de Impuestos			305,252	(184,433)	(489,685)
Impuesto a la Renta de Tercera Categoría o Empresarial			(92,589)	-	92,589
Resultado del Ejercicio			212,663	(184,433)	(397,096)

(c) Determinación de la Renta Neta Imponible de Tercera Categoría.

A partir de la información contable y financiera determinada a partir de la evaluación tributaria realizada en el presente Trabajo de Investigación, también debe procederse con la rectificatoria respectiva, ya que la renta neta imponible de tercera categoría no es tal y lo que se tiene para el ejercicio gravable 2021 es una pérdida tributaria compensable por el importe total de S/ 184,433.00, lo cual evidentemente difiere en el importe general determinado en su oportunidad por el Área Contable de la Asociación, asimismo, los ingresos del ejercicio gravable 2021 han sido depósitos de aportes económicos de los socios. Sin embargo, debe precisarse que cada una de las adiciones y/o deducciones tributarias inicialmente consideradas han sido realizadas acorde con lo establecido en los Artículos 37°, 44° y 57° de la Ley.

Asimismo, debe tomarse en consideración lo establecido en el Punto (e)

Notas y Comentarios:

Determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría o Empresarial	BASE LEGAL		EJERCICIO GRAVABLE 2021		
	LIR	REGLAMENTO LIR	SEGÚN LO DETERMINADO POR LA ASOCIACIÓN	SEGÚN LO DETERMINADO EN LA EVALUACIÓN TRIBUTARIA	DIFERENCIAS DETERMINADAS
(3) DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA IMPONIBLE DE TERCERA CATEGORÍA					
Utilidad (Pérdida) Antes de Participaciones de los Trabajadores e Impuesto a la Renta de Tercera Categoría			305,252	(184,433)	(489,685)
(+) Más Reparos Tributarios:					
Exceso de Gastos Sustentados con Boletas de Ventas	Artículo 37*	Inciso f), Artículo 21*	150	150	-
Multas, Recargos, Intereses Moratorios Previstos en el Código Tributario y Sanciones Aplicadas por el Sector Público	Inciso c), Artículo 44*		740	740	-
Gastos cuya Documentación Sustentatoria No Cumpla con Requisitos y Características del Reglamento de CDP	Inciso j), Artículo 44*		3,449	3,449	-
Costos y/o Gastos Pagados sin Utilizar Medios de Pago (Sin Bancarización)	Artículo 8*, Ley N° 28194		3,645	3,645	-
Exceso de Gastos de Representación (0.5% Ingresos Brutos, Límite 40 UIT)	Inciso g), Artículo 37*	Inciso m), Artículo 21*	625	625	-
Otros			-	-	-
Total Reparos Tributarios como Adición			8,609	8,609	-
(-) Menos Reparos Tributarios:					
Otros			-	-	-
Total Reparos Tributarios como Dedución			-	-	-
Renta Imponible (Pérdida del Ejercicio)			313,861	(175,824)	(489,685)
(-) Pérdidas Tributarias Compensables de Ejercicios Gravables Anteriores			-	-	-
Renta Neta Imponible (Pérdida Tributaria Compensable)			313,861	(175,824)	(489,685)
(-) Participaciones Laborales de los Trabajadores en las Utilidades (PTU) (5%)			-	-	-
Renta Neta Imponible de Tercera Categoría			313,861	(175,824)	(489,685)

(d) Cálculo del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

De lo anteriormente expuesto, habiéndose efectuado la modificación de la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría obteniéndose por el contrario una pérdida tributaria compensable, teniéndose asimismo que los ingresos del ejercicio gravable 2021 han sido sólo depósitos de aportes económicos de los socios, no procede el cálculo del impuesto con la tasa equivalente al 29.50%. Asimismo, se tiene que se han realizado depósitos a cuenta mensuales durante el ejercicio gravable 2021, donde no se generaron Ingresos Gravables:

Determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría o Empresarial	BASE LEGAL		EJERCICIO GRAVABLE 2021		
	LIR	REGLAMENTO LIR	SEGÚN LO DETERMINADO POR LA ASOCIACIÓN	SEGÚN LO DETERMINADO EN LA EVALUACIÓN TRIBUTARIA	DIFERENCIAS DETERMINADAS
(4) CÁLCULO DEL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA					
Renta Neta Imponible de Tercera Categoría			313,861	(175,824)	(489,685)
Impuesto a la Renta de Tercera Categoría o Empresarial			29.50%	29.50%	
TOTAL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA			92,589	-	-
(-) Pagos a Cuenta Mensuales del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría - Acreditados contra el ITAN			-	-	-
(-) Saldo a Favor No Aplicado del Ejercicio Anterior			-	-	-
(-) Pagos a Cuenta Mensuales del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría			(8,980)	(8,980)	(8,980)
Impuesto por Pagar (Saldo a Favor) del Ejercicio Gravable			(8,980)	(8,980)	(8,980)
Saldo a Favor: (1) Devolución, (2) Aplicación Futuros Pagos			2	2	2
Total Deuda Tributaria (Saldo a Favor)			83,609	(8,980)	(8,980)
(-) Pagos Realizados antes de la presentación de la DDUJ Rectificatoria (según verificación en la CLAVE SOL)			-	-	-
(-) Pagos Realizados Conjuntamente con la Presentación de la DDUJ			-	-	-
(-) Pagos Realizados Posteriormente a la Presentación de la DDUJ			-	-	-
(+) Intereses Moratorios			-	-	-
Saldo de la Deuda Tributaria (Saldo a Favor)			83,609	(8,980)	(8,980)

(e) Notas y Comentarios.

A partir de la evaluación tributaria realizada en el Trabajo de Investigación, se tienen los siguientes efectos que deben ser considerados en la determinación del impuesto:

(a) La Asociación efectuó la determinación de los Ingresos Gravables a partir de los importes facturados por el importe total de S/ 598,795.00. Sin embargo, no se consideró que los mismos efectivamente hayan devengado de conformidad con lo establecido en el Artículo 57° de la Ley y el Artículo 31° del Reglamento de la Ley:

- Conforme a lo establecido en el Artículo 1° y 3° de la Ley el impuesto grava a las actividades inmobiliarias, más no las que desarrolla la Asociación.
- Conforme a lo establecido en el Inciso g) del Artículo 1° del Reglamento de la Ley, los ingresos derivados por operaciones con terceros, se refieren a las obtenidas en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares.
- En tal sentido, la adjudicación de terrenos sin construir que realiza la Asociación, no califica como Ingresos Gravables y por lo tanto como renta gravada con el impuesto, pero en el ejercicio

gravable en que se cumplan las condiciones establecidas en la Ley, según se explica en líneas siguientes.

- Según lo establecido en el Inciso a) del Artículo 57° de la Ley, se entiende que los Ingresos Gravables devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, lo cual no resulta aplicable al caso, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubiera fijado los términos precisos para su pago.
- Considerando que las adjudicaciones de los terrenos sin construir por parte de la Asociación se han realizado a plazos (24 meses) sin intereses, cuyos aportes económicos de los socios se han efectuado mediante depósitos a cuenta de la Asociación, para la adquisición del predio matriz, Habilitación Urbana y Obras de Habilitación Urbana, entre otros, no se configuraría los ingresos gravables y por lo tanto los costos deducibles en caso de que la Asociación en el futuro determine vender algún área o bien inmueble, según lo establecido en los Artículos 1°, 3° y 57° de la Ley modificado por el Decreto Legislativo N° 1425 que establece el “Devengado Tributario”.
- Por lo tanto, en el caso de la adjudicación de los terrenos por parte de la Asociación a sus socios, conforme a nuestra

evaluación tributaria efectuada, respecto al depósito de las cuotas iniciales (10%) y las cuotas financiadas sin intereses (hasta 24 meses) consideradas como Ingresos Gravables por la Asociación por el ejercicio gravable 2021 por el importe total de S/ 598,795.00, realmente no corresponde haberse reconocido en dicho ejercicio.

- Por tal motivo dicho importe debe considerarse como un incremento en el rubro de Anticipos Recibidos de Clientes-Terceros (Pasivo) en el Estado de Situación Financiera y no como parte del Estado de Resultados, razón por la cual debe procederse con el ajuste contable respectivo.
- Se sugiere que durante el ejercicio gravable las operaciones de este tipo deben ser contabilizadas de la siguiente forma, según el Plan Contable General Empresarial (PCGE) vigente en el país:

Cuenta Contable	Subcuenta	Denominación de la Cuenta Contable	Debe (S/)	Haber (S/)
10		EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	598,795.00	
	104	CUENTAS CORRIENTES EN INSTITUCIONES FINANCIERAS		
12		CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS		598,795.00
	122	ANTICIPOS DE CLIENTES		
		Por los Anticipos de Clientes recibidos por la venta de terrenos		
		TOTALES	598,795.00	598,795.00

- Asimismo, debe considerarse que la base imponible para realizar los depósitos de aportes a cuenta mensuales, no estará supeditado a la oportunidad en que se configure el Ingreso Gravable, según lo establecido en líneas anteriores.

- Finalmente, respecto al IGV, que, si bien no es materia de estudio en el Informe de Investigación, debemos realizar las siguientes precisiones puntuales:

- Conforme a lo establecido en el Inciso a) del Artículo 1° de la Ley del IGV, el impuesto grava la venta de bienes muebles en el país.
- En tal sentido, la adjudicación de terrenos sin construir, no califica como bienes muebles, sino que son bienes inmuebles, por lo que no se encuentran dentro del ámbito de aplicación del IGV, en buena cuenta se encuentra INAFECTO.

(b) Resulta aplicable los mismos criterios establecido en (a), por lo que en este punto no se ha reconocido el Costo Computable por la adjudicación de los bienes (terrenos sin construir). Por aplicación del Principio de Asociación de Ingresos y Gastos, el Costo Computable recién deberá ser reconocido en la oportunidad en que se reconozcan los Ingresos Gravables.

(c) Conforme a la evaluación tributaria efectuada, la Asociación ha reconocido como gastos de administración, gastos relacionados con la habilitación del terreno y otros necesarios para que dichos bienes

estén aptos para poder ser adjudicados en un importe total de S/ 109,110.00. Al respecto, debe considerarse lo siguiente:

- El Artículo 20° de la Ley, ha establecido lo siguiente:

“Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.”

- En resumen, los gastos relacionados con la habilitación del terreno y otros necesarios para que dichos bienes estén aptos para poder ser adjudicados en un importe total de S/ 109,110.00, califican como costos posteriores.
- En tal sentido, no correspondía considerarse por parte de la Asociación dichos gastos como tales, sino como parte del costo de los bienes.

- Por tal motivo dicho importe debe considerarse como un incremento en el rubro de Mercaderías (Activo) en el Estado de Situación Financiera y no como parte del Estado de Resultados, razón por la cual debe procederse con el ajuste contable respectivo.

(d) Al determinarse en la evaluación tributaria pérdida tributaria compensable en lugar de renta neta imponible, no corresponde haberse calculado el impuesto por el importe total de S/ 83,609.00, por lo que debe procederse con el ajuste contable en el rubro del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del Estado de Ganancias y Pérdidas, así como en el rubro de Tributos y Aportaciones por Pagar (Pasivo) del Estado de Situación Financiera. Asimismo, al no haberse configurado el Ingreso Gravable por el ejercicio gravable 2021, conforme lo hemos sustentado anteriormente, ello implica que la Asociación efectuó el pago indebido de los pagos a cuenta mensuales por el importe total de S/ 8,980.00, por lo que se procedió con la reclasificación al rubro de Cuentas por Cobrar Diversas - Terceros.

(e) Consecuentemente, el efecto de la nueva determinación tributaria directamente afecta al rubro de la Utilidad (Pérdida) del Periodo por el importe total de S/ 184,433.00.

(f) Cumplimiento de Objetivos Trazados.

Conforme a los objetivos trazado en el Trabajo de Investigación el objetivo general fue, establecer un plan de gestión tributaria para la Asociación que permita el cumplimiento correcto y oportuno de sus obligaciones tributarias formales y sustanciales del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría y minimizar los riesgos y contingencias de índole tributaria, lo cual consideramos cumplido a partir de la evaluación tributaria efectuada que tiene que ver fundamentalmente con el reconocimiento y medición de los Ingresos Gravables.

Asimismo, se tienen por cumplido los objetivos específicos:

- **Objetivo Específico 1:** Que se centra en la comprensión de los principales aspectos normativos que regulan el reconocimiento y medición de los Ingresos Gravables, que para el caso se centra en que los mismos se hayan devengado, según lo previsto en el Artículo 57° de la Ley y 31° del Reglamento de la Ley, la cual ha sido desarrollado en el presente.
- **Objetivo Específico 2:** Que se centra fundamentalmente en la presentación de la declaración jurada mensual para efectos de la determinación de los pagos a cuenta y en la declaración jurada anual para efectos de la determinación del impuesto de regularización, la que debe considerar las bases imponibles respectivas, solamente cuando los Ingresos Gravables se hayan devengado.

- **Objetivo Específico 3:** Que se centra en la identificación de las infracciones tributarias que se hubieren incurrido por el tratamiento inadecuado de los Ingresos Gravables, lo que no ha ocurrido en el ejercicio gravable tomado como referencia, toda vez que dicho elemento se ha considerado indebidamente en exceso, lo que no genera un perjuicio fiscal.
- **Objetivo Específico 4:** Que se centra en la propuesta de contabilización del reconocimiento y medición de los Ingresos Gravables, que, para el caso del ejercicio gravable tomado como referencia, no debe ser considerado como una cuenta de resultados, sino como una cuenta de pasivos, hasta que efectivamente se devenguen, según el asiento propuesto en líneas anteriores.

4.4 MECANISMOS DE CONTROL.

A partir de la evaluación tributaria efectuada en el Trabajo de Investigación y el cumplimiento de los objetivos trazados y cumplidos, la Asociación debe considerar e implementar los siguientes mecanismos de control a efectos de que situaciones como las identificadas durante el ejercicio gravable 2021 relacionado con la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría no se vuelvan a suscitar:

- (a) La Asociación debe proceder a instruir al personal del Área Contable a efectos de que tomen conocimiento sobre los resultados obtenidos en el Trabajo de Investigación y proceder a observar los criterios establecidos

en el Artículo 57° de la Ley y el Artículo 31° del Reglamento de la Ley sobre el reconocimiento y medición de los Ingresos Gravables, ya que sobre el mismo giran los otros elementos para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría.

- (b)** El personal del Área Contable de la Asociación en la determinación mensual y anual de los Ingresos Gravables, debe evaluar si efectivamente los mismos han devengado según las disposiciones de la Ley, ya que el hecho que los socios hayan efectuados sus depósitos de aportes económicos para la adjudicación de los terrenos habilitados sin construcción, no significa que sean considerados como Ingresos Gravables, tampoco pueden ser considerados como ventas para el IGV bajo las normas de éste impuesto, y en ningún caso calificarán bajo las normas de la Ley, debiendo tenerse presente que ambos impuestos se determinan por cuerdas separadas.
- (c)** Contar con la debida asesoría tributaria a cargo de un especialista en la materia sobre la aplicación correcta de las normas tributarias vigentes en el Perú, puntualmente lo relacionado con la Ley y sus modificatorias que pueden darse en el tiempo.
- (d)** Debe elaborarse un Manual de Políticas de Aplicación Tributaria que recoja los temas claves que influyen en la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, como los tratados en el Trabajo de

Investigación, los cuales sirvan de derrotero a seguir por parte del personal del Área Contable de la Asociación.

Capítulo 5:

Sugerencias.

5.1 RECOMENDACIONES DE IMPLEMENTACIÓN.

Tenemos lo siguiente:

(a) Recomendaciones de Implementación para el Ejercicio Gravable 2021.

- Toda vez que, se ha evidenciado un incorrecto tratamiento en el reconocimiento y medición de los Ingresos Gravables de conformidad con lo establecido en el Artículo 57° de la Ley y el Artículo 31° del Reglamento de la Ley, se recomienda a la brevedad posible efectuar la presentación de la respectiva rectificatoria ante la SUNAT.
- Cabe precisar que la presentación de la rectificatoria no está sujeta a la infracción tributaria prevista en el Numeral 1 del Artículo 178° del Código Tributario, toda vez que se ha declarado Ingresos Gravables en exceso, por lo que no existe perjuicio fiscal.

(b) Recomendaciones de Implementación para el Ejercicio Gravable 2022 y siguientes.

- Para el caso de las operaciones de “adjudicaciones de terrenos” que se realicen durante el ejercicio gravable 2022 (y siguientes), consideramos que el tratamiento tributario de los Ingresos Gravables debe ser de la misma forma a lo propuesto para el ejercicio gravable 2021, es decir que, mientras no haya devengado aún no puede ser

considerado como un Ingreso Gravable, así como se debe considerar correctamente que los ingresos son aportes económicos de los socios, constituidas también por cuotas ordinarias y extraordinarias.

- Asimismo, debe implementarse un control contable individualizado de la totalidad de los socios adjudicatarios que han venido realizando sus depósitos de aportes económicos, bajo la modalidad de cuotas financiadas hasta 24 meses sin intereses, situación en la que se encuentran inmersas la totalidad de este tipo de operaciones, de tal forma que en la medida que se vayan devengando, se tendrá un control adecuado que permitirá determinar durante el ejercicio gravable 2023 identificar con plenitud los Ingresos de la Asociación.
- A partir del ejercicio gravable 2023 debe empezarse a identificar que operaciones calificarían como Ingresos Gravables, siempre y cuando la Asociación determine a futuro vender algún área o bien inmueble, por lo que dichas operaciones de venta empezarían a devengar de conformidad con lo establecido en el Artículo 57° de la Ley y el Artículo 31° del Reglamento de la Ley.

Conclusiones.

- Para el correcto y oportuno reconocimiento y medición de los Ingresos Gravables que determina la renta neta imponible de tercera categoría del ejercicio gravable 2021 y siguientes, la Asociación debe observar que los mismos hayan devengado según lo previsto en el Artículo 57° de la Ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 1425; y el Artículo 31° del Reglamento de la Ley, toda vez que, la inobservancia de las disposiciones tributarias o una incorrecta interpretación de la misma puede generar una inoportuna e incorrecta determinación de la base imponible sobre la que se calcula el impuesto, que para el caso del 2021, al haberse generado en exceso, así como al tratarse de depósito de aportes económicos de sus socios, no determina un perjuicio fiscal evidente, por lo que no se incurre en la infracción tributaria prevista en el Numeral 1 del Artículo 178° del Código Tributario lo que acarreará un deficiente cálculo del impuesto, que de ser detectado, que en el caso adverso, de ser detectada dicha situación por la SUNAT generará que se imputen deudas tributarias, infracciones tributarias e inclusive los respectivos intereses moratorios onerosos.
- Definido el reconocimiento y medición de los Ingresos Gravables anterior, por aplicación del Principio de Correlación, también deben reconocerse los Costos Computables asociados y ciertos Gastos Deducibles que deben considerarse en un determinado ejercicio gravable a efectos de calcular la renta neta imponible de tercera categoría sobre la que se calcula el impuesto, conceptos que deben cumplir con el Principio de Causalidad, según lo establecido en el Artículo 20°,

Artículo 37° de la Ley y deben cumplir con el Principio del Devengado según lo establecido en el Artículo 57° de la Ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 1425 que introduce el “concepto” del Devengado Tributario vigente en el Perú a partir del 01/01/2019.

- La Asociación debe efectuar permanentemente una evaluación de la aplicación de las disposiciones de la Ley para el reconocimiento y medición de los Ingresos Gravables, ya que sobre ella circunscriben los otros elementos (Costos Computables y Gastos Deducibles), toda vez que, en el Perú, las normas tributarias son muy cambiantes, por lo que ello permitirá identificar discrepancias, deficiencias y/o diferencias en virtud del análisis de la normativa tributaria vigente y lo efectivamente realizado por la Asociación, por lo que ello permitirá asegurar que su cumplimiento sea correcto y oportuno.
- Como parte de implementación del Plan de Gestión Tributaria para el reconocimiento y medición de los Ingresos Gravables para fines de la determinación de la renta neta imponible sobre la que se calcula el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría debe considerarse los resultados obtenidos en el Trabajo de Investigación que debe hacerse de conocimiento al personal del Área Contable, lo que permitirá minimizar los riesgos y contingencias de índole fiscal ante un eventual procedimiento de fiscalización que pueda iniciar la SUNAT, ya que en su actuación puede presumir que la Asociación no esté cumpliendo correcta y oportunamente las disposiciones previstas en la Ley vigente en el Perú pudiendo determinar deudas tributarias.

Bibliografía.

1. Impuesto a la Renta (Edición 2019). ANALISIS TRIBUTARIO. AELE-Asesoramiento y Análisis Laborales S.A.C. 2019.
2. Plan Contable General Empresarial: Comentarios y Casos Prácticos Basados en NIIF. CPCC. ALFREDO RODRÍGUEZ NEYRA. Latinger Ediciones S.A.C. 2009.
3. Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial: ¿Quién se Llevó mi Gasto? La Ley, la SUNAT o lo Perdí Yo... JOSE LUIS PICÓN GONZÁLES. Dogma Ediciones. 2021.
4. Aplicación Práctica del Impuesto a la Renta Ejercicio 2020-2021. MARIO ALVA MATTEUCCI. Instituto Pacífico. 2022.
5. Portal electrónico de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT): www.sunat.gob.pe.