

INFORME N.º 010-2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se plantea el supuesto de una venta de minerales o concentrados de mineral, realizada en el mes de enero de 2019, en la que la contraprestación pactada está sujeta a ajustes por la verificación de la calidad, peso o contenido, por lo cual se emite una factura de venta, la cual será posteriormente modificada en un período distinto a través de una nota de crédito o de débito, según corresponda.

Al respecto, se consulta si dicha verificación es considerada como un hecho o evento futuro que permitiría el diferimiento de los ingresos obtenidos por tal venta.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, “la LIR”).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, “el Reglamento”).

ANÁLISIS:

1. El inciso a) del segundo párrafo del artículo 57º de la LIR establece que las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Asimismo, de acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del citado inciso, 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.

Añade el numeral 1 del cuarto párrafo del referido inciso a) que 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.
- 1.2) El enajenante ha transferido al adquirente el riesgo de la pérdida de los bienes.

Por su parte, el tercer párrafo del mencionado inciso a) dispone que 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.

Sobre el particular, el inciso a) del primer párrafo del artículo 31° del Reglamento señala que para efectos de lo dispuesto en el artículo 57° de la LIR, respecto del devengo de, entre otros, las rentas y gastos de tercera categoría, 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.

Agrega el inciso c) del mencionado primer párrafo que se entiende 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.

Asimismo, indica que 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.

Adicionalmente, precisa que no se entiende por hecho o evento que se producirá en el futuro, 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.

Sobre el particular, la exposición de motivos del Decreto Supremo N.° 339-2018-EF⁽¹⁾⁽²⁾ ha indicado respecto del hecho o evento que se producirá en un futuro que:

- a) La exposición de motivos del Decreto Legislativo N.° 1425⁽³⁾ señaló que el texto vigente del artículo 57° de la LIR se incorporó teniendo en cuenta que existen casos en los que toda o parte de la contraprestación se fija en función al acontecimiento de hechos o eventos futuros. Esto suele ocurrir, tratándose de regalías donde se acostumbra que la determinación de todo o parte de los ingresos esté sujeta a hechos o eventos futuros; así por ejemplo, se pacta que parte de la contraprestación se fije en función de un porcentaje de las ventas, las unidades producidas o las utilidades obtenidas.
- b) En el caso de contraprestaciones fijadas en función a la ocurrencia de un hecho o evento futuro, la variable que precisamente se desconoce es

¹ Que modificó el artículo 31° del Reglamento, publicado el 30.12.2018.

² En las páginas 1 a 3.

³ Que modificó diversos artículos de la LIR, entre ellos el artículo 57°, publicada el 13.9.2018.

dicho hecho o evento, el cual es posterior, nuevo y distinto del hecho sustancial que genera el derecho a obtener el ingreso o la obligación de pagar el gasto.

- c) (...) la verificación de la calidad, características, contenido, peso o volumen del bien vendido que implique un ajuste posterior al precio pactado no constituye un hecho o evento futuro, toda vez que dicha verificación supone únicamente contrastar lo pactado.
2. Como se aprecia de las citadas normas, las rentas de tercera categoría se imputan al ejercicio gravable en que se devenguen, habiendo la normativa del impuesto a la renta, en relación con el concepto del devengado, contemplado una regla general y, complementariamente, reglas especiales tratándose de la enajenación de bienes.

Así pues, de acuerdo con la regla general de imputación, un ingreso se devenga cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, el derecho a obtenerlos no está sujeto a condición suspensiva y la determinación de la contraprestación o parte de esta no depende de un hecho o evento futuro.

3. En relación con la determinación de la contraprestación o parte de esta en función de un hecho o evento futuro, se ha establecido que:
- a) Esta se produce cuando tal hecho o evento constituye uno posterior, nuevo y distinto de aquel hecho sustancial que generó el derecho a obtener el ingreso; lo cual ocurriría cuando aquella se fija, entre otros, en función de las ventas, las unidades producidas o las utilidades obtenidas.
 - b) La contraprestación no se encuentra en función de un hecho o evento futuro cuando el importe de aquella solo está supeditada a una verificación de la calidad, características, contenido, peso o volumen del bien vendido que implique un ajuste al precio pactado.

Al respecto, se advierte que el supuesto bajo análisis no solo involucra una situación presente en el momento de celebrar el contrato, aunque el comprador deba efectuar verificaciones posteriores, sino que supone únicamente contrastar lo ya pactado, estableciendo así el importe definitivo a pagar. No se trata, pues, de un hecho nuevo y distinto, cuyo acaecimiento deba esperarse para la determinación de la contraprestación, al que alude el literal a) del presente numeral.

El supuesto en mención sí se corresponde con el señalado en el literal b), toda vez que el importe de la contraprestación está supeditado a una verificación de la calidad, características, contenido, peso o volumen del bien vendido, lo que implicará a futuro un ajuste al precio pactado.

4. En ese sentido, como se ha señalado en el numeral 2. precedente, un ingreso se devenga cuando se han producido los hechos sustanciales para

su generación, el derecho a obtenerlos no está sujeto a condición suspensiva y la determinación de la contraprestación o parte de esta no depende de un hecho o evento futuro.

Al respecto, conforme se ha indicado en el numeral 3 del presente informe, en el supuesto materia de análisis, la verificación de la calidad, peso o contenido de los minerales o concentrado de mineral no constituye un hecho o evento futuro que permita el diferimiento del ingreso; siendo que en este supuesto el derecho a obtenerlo tampoco se encuentra sujeto a condición suspensiva alguna.

Por lo tanto, en el supuesto materia de análisis, la verificación de la calidad, peso o contenido de los minerales o concentrado de mineral no constituye un hecho o evento futuro que permita el diferimiento del ingreso hasta que aquella se efectúe.

CONCLUSIÓN:

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

Lima, 31 ENE. 2019

Original firmado por

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

Intendencia Nacional Jurídico Tributario

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

rmh

CT0042-2019

IMPUESTO A LA RENTA: Diferimiento de ingresos en las operaciones de venta de concentrado de minerales.