

INFORME N.º 000028-2022-SUNAT/7T0000

ASUNTO : Se consulta en qué momento se considera devengado el ingreso proveniente de una enajenación de acciones y/o participaciones sociales cuando todo o parte del precio se fija sobre un porcentaje de la venta futura de los bienes que comercializa la compañía adquirida.

LUGAR : Lima, 28 de abril de 2022



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, "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, "Reglamento").

ANÁLISIS:

De acuerdo con lo previsto en el inciso a) del artículo 57 de la LIR, 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.

No obstante, señala en su tercer párrafo 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.

De otro lado, los incisos a) y b) del artículo 31 del Reglamento disponen 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 fija 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.

Por su parte, inciso c) del citado artículo señala que debe entenderse como “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.

Adicionalmente, el segundo párrafo del citado inciso c) prevé 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.

Como se aprecia de las citadas normas, los ingresos de la tercera categoría 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, salvo que la contraprestación o parte de esta se fije en función de un hecho o evento futuro, en cuyo caso la totalidad o parte del ingreso, respectivamente, se devenga cuando dicho hecho o evento ocurra; siendo que califica como tal el hecho o evento posterior, nuevo y distinto de aquel hecho sustancial que genera el derecho a obtener el ingreso⁽¹⁾.

Ahora bien, corresponde determinar cuál es el hecho sustancial que genera el derecho a obtener el ingreso y, de no serlo la venta futura de los bienes que comercializa la compañía adquirida a que se refiere el supuesto materia de consulta, si dicha venta califica como un hecho o evento futuro.

Al respecto, cabe señalar que, según el numeral 1) del artículo 57 de la LIR, tratándose de la enajenación de bienes se considera que se han producido los

¹ Ello se condice con lo señalado en:

- a) La Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 1425, según la cual 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”* (página 13).
- b) La Exposición de Motivos del Decreto Supremo N.º 339-2018-EF, según la cual *“En el caso de contraprestaciones fijadas en función a la ocurrencia de un hecho o evento futuro, la variable que precisamente se desconoce es 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. Así, la cuantificación de dichas contraprestaciones será posible cuando ocurra el hecho o evento futuro”* (página 2).



hechos sustanciales para la generación del ingreso cuando se produzca lo señalado en los acápite 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 de este⁽²⁾.
- 1.2) El enajenante ha transferido al adquirente el riesgo de la pérdida de los bienes.

De lo anterior fluye que el hecho sustancial generador de la renta derivada de la enajenación de las acciones y/o participaciones sociales a que alude el caso bajo análisis es el acaecimiento de alguno de los supuestos señalados en los acápite 1.1) o 1.2) del numeral 1) del artículo 57 de la LIR respecto de tales bienes; o, dicho de otro modo, es el acaecimiento de alguno de los referidos supuestos lo que genera el derecho del enajenante de obtener el ingreso derivado de dicha operación.

Por lo tanto, la venta futura de los bienes que comercializa la compañía adquirida a que se refiere el supuesto materia de consulta no constituye el hecho sustancial para el devengo de los ingresos generados por la enajenación en mención; sin embargo, sí constituye un hecho no solo nuevo y distinto al acaecimiento de alguno de los supuestos señalados en los acápite 1.1) o 1.2) del numeral 1) del artículo 57 de la LIR, sino también posterior a ese hecho sustancial para la generación de tales ingresos.

Nótese además que, como ya se ha señalado, el segundo párrafo del inciso c) del artículo 31 del Reglamento establece de manera expresa 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.

En tal sentido, en el supuesto de una enajenación de acciones y/o participaciones sociales en la que todo o parte del precio se fija sobre un porcentaje de la venta futura de los bienes que comercializa la compañía adquirida, la totalidad o parte del ingreso, respectivamente, proveniente de dicha enajenación se considera devengado cuando dicha venta futura ocurra.

² Este mismo acápite añade que 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.



CONCLUSIÓN:

En el supuesto de una enajenación de acciones y/o participaciones sociales en la que todo o parte del precio se fija sobre un porcentaje de la venta futura de los bienes que comercializa la compañía adquirida, la totalidad o parte del ingreso, respectivamente, proveniente de dicha enajenación se considera devengado cuando dicha venta futura ocurra.



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
28/04/2022 11:36:02

ncf
CT093-2022
IMPUESTO A LA RENTA - Devengo de ingresos

