

# Incertidumbre, COVID-19 y tributos

Walker Villanueva  
Socio

Philippi  
Prietocarrizosa  
Ferrero DU  
&Uría

El estudio Iberoamericano



# Índice

- 1. Devengado e incertidumbre**
- 2. Cambio de domicilio**
- 3. Principio de creación de valor**

**DEVENGADO**

# El devengado - objetivo

Certeza. *Se trata de imputar ingresos o gastos ciertos, **que tengan un grado de certeza respecto a que se ha ganado el ingreso o se ha generado el gasto**, se ha producido el incremento o decremento patrimonial”*

1. El hecho sustancial produce el ingreso o genera el gasto. Se acoge la definición doctrinaria y jurisprudencia de Argentina (Caso del derecho de admisión, caso de las comisiones).
2. La condición suspensiva es un elemento accidental del negocio jurídico. Condiciones potestativas, casuales o mixtas. Derecho Civil
3. **Nuevo elemento**: ingreso o gasto dependen de **un hecho futuro**. Si dependen de **un hecho actual** se debe reconocer ingreso, sea determinado o determinable

## **Criterios antiguos que no forman parte del devengado:**

- La razonable certeza de la percepción (aprobación del cliente, estimaciones propias),
- La correlación de ingresos y gastos.

# Derecho de llave

CLAUSULA: “LA ARRENDATARIA deberá pagar en forma irrevocable a favor de LA ARRENDADORA (...) una suma equivalente a (...) más el Impuesto General a las Ventas por concepto de Derecho de Llave por la celebración de este Contrato de Arrendamiento.”

La RTF 7223-1-20202. cita la jurisprudencia fiscal sobre “devengado contable” y “devengado jurídico” y combina los criterios.

## Comentarios

- RTF 7223-1-2020 “Que es del caso destacar que ni la cláusula de derecho de llave ni en ninguna otra del contrato se ha previsto **supuesto alguno de devolución del pago efectuado por los arrendatarios por dicho concepto**, lo que encuentra sentido por el hecho de que la obligación de cargo de la recurrente **se agotó con la celebración del contrato de arrendamiento**, por lo que se entiende ejecutada íntegramente la prestación a su cargo en dicho momento...
- “Que el derecho de llave ...**no resulta en un pago que retribuya el uso del local comercial** ..constituyendo un pago por la celebración de los contratos de arrendamiento, esto es un elemento identificable que si bien está relacionado al contrato de arrendamiento resulta independiente del pago de la merced conductiva

# Derecho de llave vs gastos comunes, fondo de promoción y pago por actividades publicitarias

RTF 7223-1-2020

*“El derecho de llave es independiente de otros pagos establecidos que sí tiene que ver con beneficios que se obtiene a lo largo de la ejecución del contrato; es el caso, por ejemplo, de los pagos previstos en la cláusula séptima de los contratos referidos a (i) **gastos comunes**, (ii) **aportes al fondo de promoción y publicidad y en especial** (iii) **el pago de una suma anual durante los años de vigencia de los contratos, por concepto de actividades publicitarias o instalación de elementos publicitarios** a través de plataformas publicitarias canal J, Revista J y mall media, los cuales sí se encuentran directamente relacionados con el arrendamiento en sí y por ende, corresponde que fueran reconocidos sobre la base del patrón temporal del uso de los locales a lo largo del tiempo”.*

# Argentina – derecho de llave

Caso Alto Palermo. Contratos de arrendamiento de locales en centros comerciales. Derecho de admisión, derecho de acceder a una estructura comercial organizada y planificada. Se pagaba cuota inicial más cuotas mensuales por un determinado. Si se rescindiera el contrato no hay derecho a devolución.

Tribunal Fiscal 1-2-2005 y Cámara de Apelaciones de lo contencioso administrativo de 23-12-2008. *“El devengamiento de un ingreso se produce en el ejercicio en que **ocurra la causa que lo origina** y que en el caso en particular, dicho momento se veía reflejado en la suscripción de cada contrato de locación, esto es, al comienzo de la relación contractual”.*



# Arrendamientos – renta variable

**Informe No. 098-2020-SUNAT/7T0000:** Supuesto: Arrendamiento de locales comerciales donde parte de la contraprestación sea una renta mínima fija y otra parte sea variable (en función de las ventas mensuales):

- **Renta variable:** Las ventas netas mensuales del arrendatario constituyen un hecho o evento futuro.
- La contraprestación variable se considerará devengada en el momento en que se produzcan las indicadas ventas
- **El devengo del ingreso por la renta variable se efectúa sin considerar las “estimaciones contables” del arrendador sobre la posibilidad de no recibir la contraprestación total o parcial**

**Ejemplo:**

**Antes: Pago a cuenta de Marzo: Renta fija + estimación del mes marzo 2021,**

**Ahora: Pago a cuenta de Marzo: Renta fija + renta variable de febrero 2021.**

# Arrendamientos – fuerza mayor

1. La fuerza mayor y los contratos de arrendamiento
2. El intercambio económico: uso físico vs alquiler se sigue cumpliendo
3. Rebajas vs descuentos.
4. Períodos de gracia – pago de intereses
  - ¿Desembolso actual, pago de intereses dentro de 1 año- como devengan los intereses?
  - Período de gracia en arrendamientos de inmuebles.
5. Diferimiento de cronograma de pagos
  - ¿El vencimiento del cronograma genera efectos en el IGV?.

# Razonable certeza de los beneficios

## RTF 3649-1-2019 de 17-4-2019: valorización de alquileres de equipos y servicios

Prestación de servicio de alquiler de equipo y movimiento de tierras sujetos a ***valorizaciones mensuales que debían ser aprobadas por el cliente***. Se cita la definición contable y la jurídica y se concluye el párrafo de la certeza razonable del monto.

Se aprecia que la valorización de los servicios prestados en diciembre de 2008 fue aprobada por el cliente en Enero de 2009 ..., lo que evidencia que en dicho período fueron conocidos con certeza los ingresos provenientes de la transacción, por lo que no cabe considerar tales ingresos se devengaron en diciembre de 2008....”

## Comentarios

- **Hecho sustancial – “alquiler” – Razonable certeza de la cuantificación del hecho sustancial**
- **Si la cuantificación de un hecho futuro “*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*”**
- **Cuando la contraprestación se fija en función a un hecho futuro “ventas”, unidades producidas o utilidades (Reglamento, art 31).**

# Exportación de mineral

## **RTF 6365-2-2018 de 22-8-2018: Liquidación provisional y final, no mark to market**

*“Que es importante resaltar que en la industria de la minería las liquidaciones son documentos de carácter provisional o final, según sea el caso, que acompañan a la factura de ventas como sustento, por lo que tratándose de ventas de mineral se registran inicialmente de acuerdo con las liquidaciones provisionales o preliminares y luego dicho monto es ajustado en el ejercicio o período en que se emiten las liquidaciones finales o definitivas.*

*Que no correspondía que la Administración considere como mayor ingreso para la determinación del IR a la provisión por variación de precio del mineral conocida al cierre del ejercicio...”*

## **Comentarios**

- **Certeza Ley** “... 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”.
- **Rgto: Hecho futuro:** “hecho o evento posterior, nuevo y distinto de aquel hecho sustancial”
- **No es hecho futuro, cuando ...está supeditado a una verificación de la calidad, características, contenido, peso o volumen del bien vendido que implique un ajuste posterior al precio pactado”.**
- **Informe 10-2019:** Hecho futuro es un hecho desconocido y “distinto del hecho sustancial”

# Enajenación de inmuebles

## **RTF 4243-3-2012**

*el ingreso por la venta de inmueble se devengó con la suscripción del contrato, dado que con ocasión de la suscripción del citado contrato se transfirió a la compradora los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los inmuebles, siendo además que contablemente, el importe de los ingresos y los costos eran susceptibles de ser establecidos confiablemente y era probable el flujo de los beneficios económicos vinculados a la operación*

**RTF 3978-2-2012 de 16-3-2012** venta de stands en centro comercial con resolución contractual posterior

*Debe considerarse devengado el ingreso por la venta de stands en un centro comercial desde la celebración del contrato de compraventa, aunque éste se resuelva en un ejercicio posterior por falta de pago del precio pactado, o desde que se entregó la posesión del stand al comprador aunque la minuta y la escritura pública se hayan suscrito en un ejercicio posterior. Art. 949 del CC.*

## **Comentarios**

- **La sola venta sin entrega transfiere los riesgos y beneficios de la propiedad**
- **Desde la transferencia del título legal, el comprador tiene el control (Posibilidad de transferir o dar en garantía)**

# Servidumbre- superficie

**RTF 8824-9-2018** *Que aún en el supuesto que la servidumbre bajo análisis (por 30 años) constituya un intangible de duración limitada, no obstante... el tratamiento respecto del precio pagado por intangibles de duración limitada procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes, y no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros..*

*Que respecto a que el contrato de servidumbre no sólo se cedió el uso del bien, sino que también se realizaron labores de exploración y desarrollo, para lo cual fue necesario adquirir derechos que exceden el uso, cabe señalar que ello no implica que se deje de estar ante una cesión de uso...*

## **Comentarios**

- **La servidumbre no es un intangible de duración limitada.**
- **Hecho sustancial – en función al plazo del contrato**
- **Informe 133-2012 la superficie no es intangible sino arrendamiento operativo o financiero. “Derecho de edificar en predio ajeno” diferente de la propiedad superficiaria**

# Derecho comparado Argentina

Compañía de Radiocomunicaciones Móviles S.A. Corte Suprema 1-9-2015.  
Deducciones de comisiones a agente por afiliación al servicio de telefonía, que estos debían devolver si los abonados dejan el servicio a los 120 días

*“Devengar es un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia del mismo nacimiento o génesis de un derecho de contenido patrimonial. Alude en tal sentido, al fenómeno mismo de la génesis de un derecho..”*

*Por lo tanto “..corresponde deducir el gasto derivado del pago de comisiones en el período fiscal en el que la venta haya tenido lugar, dado que los derecho derivado de aquella – esto es el derecho de cobro de las comisiones – han sido adquiridas desde aquel momento”*

Compañía Tucumana de refrescos SA. Corte Suprema de 24-5-2011.  
Deducción del gasto de apoyo publicitario por CTR a favor de sus distribuidores para garantizar exclusividad por 3 años.

Con independencia que los clientes se hayan comprometido al cumplimiento de una obligación continuada – el uso exclusivo de la línea de bebidas gaseosas que embotella la actora- durante un lapso que abarca más de un ejercicio, lo relevante a los fines discutidos en el sub examine radica en que la empresa accionistas se obligó por el indicado contrato a dar cumplimiento a la prestación pecuniaria.

# Licencias con goce de haber “compensables”

## **DU 029-2020. art. 26 licencia con goce de haber.**

*“26.2 En el caso de las actividades no comprendidas en el numeral precedente y, siempre que no se aplique el trabajo remoto, los empleadores otorgan una licencia con goce de haber a los trabajadores y servidores civiles, de acuerdo a lo siguiente:  
b) En el caso del sector privado, se aplica lo que acuerden las partes. A falta de acuerdo, corresponde la compensación de horas posterior a la vigencia del Estado de Emergencia Nacional”.*

1. Acuerdo de partes para compensar con gratificaciones o remuneraciones vacacionales. ¿Devengo? ¿antes? – ¿préstamo?
2. Acuerdo de partes para compensar con horas. ¿Devengo? ¿antes?
3. Acuerdo de partes para no compensar con nada – ¿Causalidad?



**CAMBIO DE DOMICILIO  
PERDIDA DE DOMICILIO  
DOBLE DOMICILIO**

## CRITERIO DEL DOMICILIO EN PERSONAS NATURALES

Art. 7º de la Ley del IR: En el caso de las **personas naturales**:

- ▶ Las personas domiciliadas perderán esa condición cuando:

Ley “....**b) En caso no pueda acreditarse la condición de residente en otro país**, las personas naturales, mantendrán su condición de domiciliadas en tanto no permanezcan ausentes del país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses”

Rgto: “A partir del primero de enero del ejercicio, siempre que **en los últimos doce (12) meses previos** a la referida fecha hubieran permanecido ausentes del Perú por lo menos ciento ochenta y cuatro (184) días calendario”.

Ultimo 12 meses previos – diciembre a enero, noviembre a diciembre, octubre a noviembre...

## PERDIDA DE DOMICILIO

Sujeto X físicamente estuvo más de 183 días durante el 2020 en USA  
¿Qué se tiene que evaluar para que mantenga su condición de domicilio?

1. ¿Ausencia de 184 días vs retorno al país al 31-12-2020?
2. Recobra su condición de domiciliado al retorno- Informe 098-2016
3. Debe permanecer 184 días en el 2021 para confirmar su condición de domiciliado.
4. ¿Si evaluamos los 184 días en un período cualquiera de 12 meses entre el 2020 y 2021?
5. Tendría que retornar al 31-12-2021 y permanecer 184 en el 2022.
6. Verificar si se adquiere la condición de residente del otro Estado. 183 días de presencia física

-

## INFORME 133-2020-SUNAT

Sobre la medida de cierre de fronteras y su implicancia sobre la condición de domiciliado en el Perú que refiere la LIR

### MATERIA

Se consulta si la medida de cierre total de las fronteras, adoptada en artículo 8 del Decreto Supremo N.º 044-2020-PCM suspende el plazo previsto en el artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta a efectos de establecer la condición de domiciliado en el Perú.

### ANÁLISIS

- En la LIR, “(...) *no se contemplan supuestos de suspensión del cómputo del plazo que puedan abarcar circunstancias de fuerza mayor (tales como la declaratoria de Estado de Emergencia Nacional y el aislamiento social obligatorio)*”
- Mediante el Decreto Supremo N.º 045-2020-PCM, se habilitó excepcionalmente la posibilidad de otorgar autorizaciones y permisos para la repatriación de las personas a sus países de residencia.

### CONCLUSIÓN

La medida de cierre total de las fronteras, adoptada en artículo 8 del Decreto Supremo N.º 044-2020-PCM **NO SUSPENDE EL PLAZO** previsto en el artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta **PARA EFECTOS DE ESTABLECER LA CONDICIÓN DE DOMICILIADO EN EL PERÚ.**

# OCDE

## 1. Status legal “Analysis of Tax treaties and the Impact of the Covid-19 crisis” – Abril 2020 y enero de 2021

- a) Comentarios al modelo OCDE art. 3.2 CDI y art. 31 del CV, BF, sentido corriente, contexto, fin y objeto y contexto del CDI.
- b) RTF 3309-9-2020 señala que los comentarios son “una fuente de interpretación complementaria” conforme al artículo 32 de la Convención de Viena
- c) OCDE insta a que sean flexible en la interpretación de los 183 días de la Ley interna (abril 2020), en el nuevo señala que se deben aplicar las tie breaker rule
- d) Si hay CDI – tie breaker rule. Vivienda permanente, centro de intereses vitales, Vivienda habitual y nacionalidad.

# ¿CÓMO DEBEN RESPONDER LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DE ACUERDO A LA OCDE?

Insta a las Administraciones Tributarias:

- Clarificar que la presencia de personas físicas no residentes en su territorio como consecuencia de limitaciones de movilidad derivadas de la crisis COVID-19 **no deben ser tenidas en cuenta a efectos de propiciar un cambio de residencia fiscal al tratarse de un caso de «fuerza mayor»**

PERSONAS  
NATURALES

ESTABLECIMIENTO  
PERMANENTE

- A desarrollar una guía doméstica sobre **la aplicación de los umbrales de presencia física y actividad que determinan la existencia de un EP en su territorio** y el correspondiente cumplimiento de obligaciones formales y materiales.

## CRITERIOS APLICADOS- PERSONAS NATURALES

### • RESOLUCIÓN V1983-20

- Analiza el caso de un matrimonio de residentes fiscales en Líbano que llegaron a España en enero de 2020 para una estancia de 3 meses pero que no pudieron regresar a su país al finalizar ese período, con motivo de la declaración del estado de alarma.
- DGT concluye que en relación con el criterio de permanencia de más de 183 días en el año *“los días pasados en España por el matrimonio, debido al estado de alarma, se computarían, por lo que si permanecieran más de 183 días en territorio español en el año 2020, serían considerados contribuyentes del IRPF”*.

### CASO ESPAÑA



### • Concepto Número 100208221-612 y 100208221-687 DIAN

- La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia afirmó que el término de permanencia en Colombia para ser considerado residente fiscal no se ha suspendido por la Emergencia Sanitaria declarada por la pandemia COVID-19. (612).
- Agrega que en que ocurra una controversia de residencia vs residencia por la crisis COVID-19, y en virtud de un CDI vigente, se deberá de aplicar el tie-breaker rules como regla de desempate de acuerdo al artículo 4 del MCOCDE, lo cual va en la línea del *“OECD Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis”*. (687)

### CASO COLOMBIA



## CRITERIOS APLICADOS- ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

### • GUÍA DE APLICACIÓN

- El Ministerio Federal de Finanzas de Alemania emitió una guía en la que señaló que **una interrupción del trabajo de construcción** e instalación causada por la COVID-19 no se contará a los efectos del umbral de tiempo de PE siempre que:
  - (i) la duración de la interrupción es de al menos dos semanas,
  - (ii) el personal de la empresa (o cualquier personal encargado) ha sido retirado del sitio de construcción o lo ha abandonado, y
  - (iii) los ingresos correspondientes estarán sujetos a impuestos en Residencia.

### CASO ALEMANIA



### • GUÍA DE APLICACIÓN

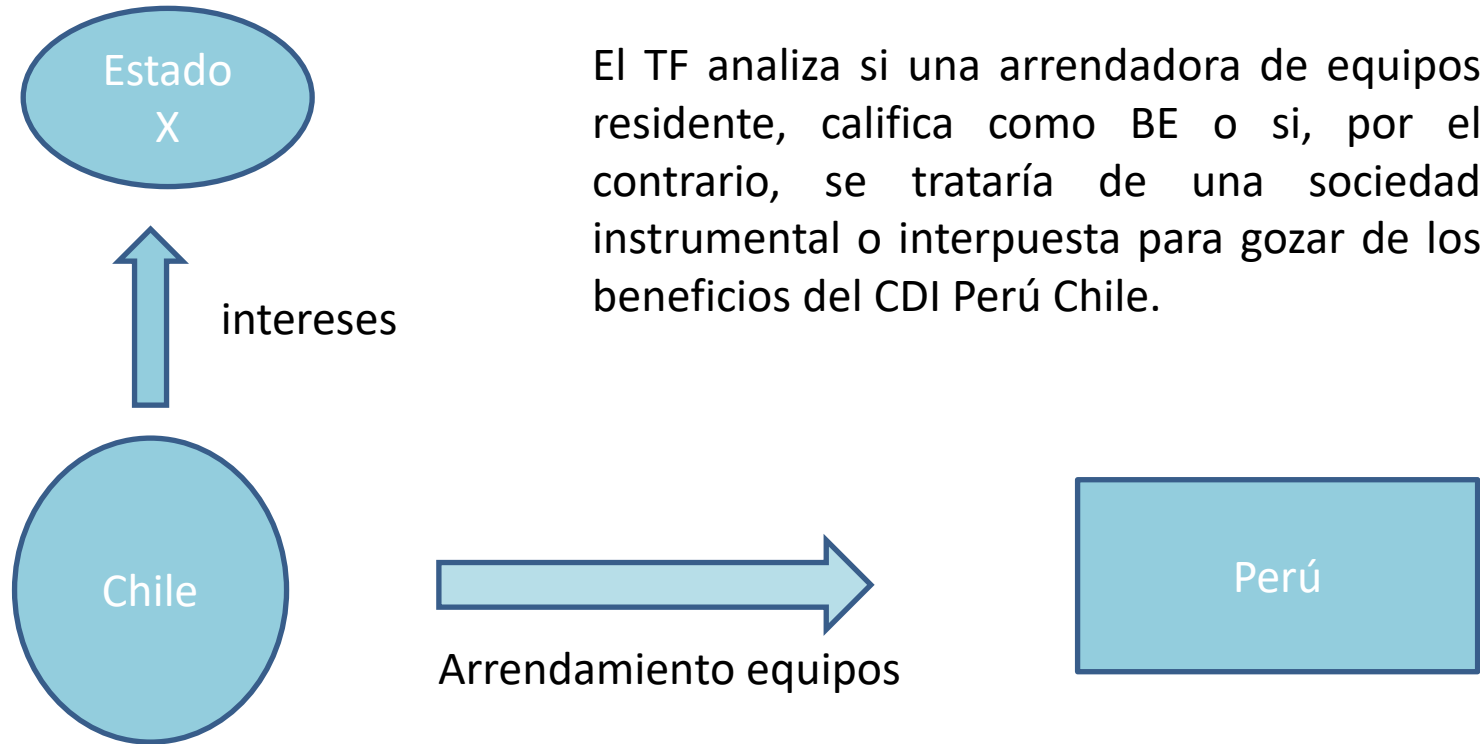
- La Agencia de Ingresos (Canada Revenue Agency) emitió una Guía señalando que no considerará que una entidad residente en un país con el cual tenga CDI, tenga un EP en Canadá únicamente porque sus empleados desempeñen sus funciones laborales en Canadá como resultados de las restricciones de viaje.
- No considerará que se haya creado un EP de "agencia" para la entidad no residente únicamente debido a que un agente dependiente suscribe contratos en Canadá en nombre de la entidad no residente, mientras que las restricciones de viaje estén vigentes, siempre que éstas se limiten a ese período y no se hubieran realizado en Canadá de no ser por las restricciones de viaje.

### CASO CANADÁ





# RTF 3309-9-2020



# Principio de creación de valor

1. El IR en función al valor creado en cada jurisdicción.
2. La creación de valor es un principio contenido en las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE
3. Enfoque de valor desde el generador de la renta o enfoque de valor desde el lado del usuario, “market user”
4. Definición de BE
  - Definición negativa de BE para las sociedades intermediarias que actúan en interés de un tercero (versión de 1977)
  - Las sociedades que - pese a ser propietarias formales de los activos - cuenten con poderes restringidos para su disposición (1986 incorporadas en el 2003) y
  - Definición positiva de BE en función al ejercicio del derecho de uso y disfrute de las renta y a la inexistencia de obligación contractual o jurídica derivada de documentos formales o de las circunstancia del caso (2014).

**Local para el desarrollo de su actividad (NA)**

**Debe tener activos en el lugar donde se ha constituido (Chile) – (NA)**

**Ratio de gastos operativos vs ingresos, el ratio de capital vs ingresos riesgos propios de su actividad (PRECIOS)**

**Capacidad de asumir riesgos vinculados con la renta percibida (PRECIOS)**

**Capacidad funcional para desarrollar las actividades (personal, capital, etc.) – PRECIOS**

**Obligación legal o “de hecho” de trasladar las rentas a terceras personas –BE**

**La arrendadora solo percibe una comisión o spread (NA)**

**Garantía prestada por la matriz en relación con las obligaciones de la sociedad instrumental (NA)**

**Debe existir gastos incurridos en el Estado donde se ha constituido (NA)**

**Inexistencia de proveedores del Estado donde se ha constituido (NA)**

**El destino del efectivo en el Estado donde se ha constituido (BE)**

# Gracias

Philippi  
Prietocarrizosa  
Ferrero DU  
&Uría

El estudio Iberoamericano