

El devengado

Walker Villanueva
Socio

Philippi
Prietocarrizosa
Ferrero DU
&Uría

El estudio Iberoamericano



Índice

- 1. Casos**
- 2. Jurisprudencia**
- 3. Definición actual**
- 4. Derecho comparado**
- 5. Conclusiones**

Casos de divergencia

Derecho de llave

“LA ARRENDATARIA deberá pagar 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.”

Comentarios

- ¿Hecho sustancial? – el uso o la celebración del contrato.

Comisiones de estructuración

Upfront fee, comisión por estructuración (arrangement fee) y comisión por administración - RTF 6230-3-2016. *“Los hechos sustanciales generadores del gasto por comisiones vinculadas con el préstamo sindicado, se produjeron en el ejercicio 1997”.*

Informes 030-2017 e Informe 194-2019. Comisiones que forma parte del interés efectivo del instrumento financiero y comisiones relacionadas con un acto significativo.

Casos de divergencia

Emisión de bonos de valor de actualización constante, denominados bonos VAC.

En el contrato se aprecia que el principal se reajusta y dicho reajuste se calcula en base al IRD (índice de reajuste diario) del día de emisión de los bonos y el IRD del día de vencimiento del bono.

El IRD se define como el índice publicado por el BCR para el cálculo del valor de adquisición constante (VAC) en el diario oficial “El Peruano”.

¿Devengado para fines tributarios? La compañía sí registró un gasto estimado considerando los índices de actualización anuales.

Nota Informe 032-2007/SUNAT de 15 de febrero de 2007 que señala *“Toda contraprestación por la utilización de cierta suma de dinero, incluyendo aquella comprendida en el numeral 263.3 del artículo 263° de la Ley de Títulos Valores, constituye intereses y por lo tanto su deducibilidad debe ceñirse a lo dispuesto en el inciso a) del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, para efecto de la determinación de la renta neta de tercera categoría, con prescindencia de su forma de cálculo o su denominación”*

Casos de hecho sustancial

Caso de siniestro

La indemnización por el primer diagnóstico de cáncer del asegurado se toma conocimiento con el reclamo hecho por el beneficiario en el año 2017, con lo cual el gasto habría devengado en ese momento.

Los asegurados deben permitir que los ajustadores realicen las indagaciones para determinar la procedencia de la cobertura de un siniestro y el importe de la indemnización.

El hecho sustancial es el siniestro y ¿la verificación o liquidación por los ajustadores es parte del hecho sustancial?

Caso de bonos por desempeño

Se supedita el derecho de cobro del bono a que el trabajador se encuentre en planilla al 31 de marzo de 2020.

Hecho sustancial es el desempeño del trabajador en el año.

Condición que esté en planilla al 31 de marzo de 2020. ¿Condición suspensiva? O ¿parte del hecho sustancial?

Casos de cuantía

Utilidades voluntarias a favor de trabajadores

En el año 2017 entrega un anticipo de utilidades del ejercicio 2017 por “100”. En el año 2018 mediante JGA se determina que existe utilidad de “120”, más utilidades de “20”.

Hecho sustancial – acuerdo de reparto de utilidades voluntarias, no sujeto a condición y ¿la cuantía sujeta a 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. Rgto. Art. 31.

Nota RTF 274-2-2001 reconoce el exceso de utilidades en el ejercicio en que se acordó el reparto.

Casos de cuantía

Caso de cartera castigada

Se compra cartera castigada a un % del valor nominal de la cartera.

La compra de crédito sin asumir riesgo crediticio se sujeta a la regla del devengo periódico.

La compra de créditos con asunción de riesgo crediticio, el hecho sustancial es la adquisición de la cartera no sujeta a condición suspensiva.

Comentarios

- ¿Y en el caso de cartera castigada? ¿Se podría devengar el valor nominal?
- La contraprestación o parte de ella se fija en función un hecho o evento que se producirá en el futuro. ¿Cabe hacer una interpretación extensiva?

Caso de discriminación de prestaciones

Caso de suministro de energía con paneles solares

Contrato de inversión para el suministro de electricidad con recursos energéticos renovables Paneles solares a 10 años y con retribución anual por número de paneles instalados y en funcionamiento.

El contratista se encarga del diseño, construcción – instalación, operación, mantenimiento.

Comentarios

- Hecho sustancial: los paneles instalados y en funcionamiento (antes de la norma).
- Cuando la transacción involucre más de una prestación, el devengo se determina en forma independiente.
- Tres hechos sustanciales: los paneles – venta de bienes, la instalación y la operación.

1. Servicios de resultados

- Servicios de asesoría en la gestión ambiental y de RRHH
- Servicios de precios de transferencia
- Servicios de auditoría

2. Condiciones pactadas

- La condición debe pactarse
- La obligación debe estar sujeta a dicha condición

3. Certeza de la cuantía

- Aprobación de valorizaciones por el cliente
- Liquidación provisional y final
- Regalías sujetas a ventas efectivas

4. Correlación de ingresos y gastos

- Se asume como un concepto que es parte del devengado
- RTF de regalías por derecho de autor

5. Devengo por tipo de transacción

- Venta de inmuebles
- Venta de bienes muebles
- Seguros

Servicios y obligación de resultados

RTF 3078-4-2019 de 29-3-2019 servicios de asesoría en la implementación de sistema de gestión ambiental y servicio de gestión de recursos humanos y de seguridad y trabajo.

*“Que el servicio de gestión ambiental conllevaba **una obligación de resultados**, dado que recién en el ejercicio 2011, luego del diagnóstico y progresiva implementación (según el contrato), podía encontrarse implementado el Sistema de Gestión ambiental y ser utilizado para diversas finalidades, como desarrollar la política del sistema de seguridad y salud ocupaciones y la política ambiental.*

*Que **el informe de auditoría de diagnóstico presentado no consigna su fecha de elaboración ni recepción**, por lo que no acredita que el servicio pudo ser utilizado en el ejercicio 2010, siendo además que la recurrente no ha presentado documentación adicional que acredite que el servicio devengó en dicho año”.*

Lo propio concluye el Tribunal respecto del servicio de gestión de RRHH. *“ Por ende el referido gasto al estar vinculado a **una obligación de resultado no se devengo en el ejercicio 2010...**”.*

Igual RTF 8622-5-2014 de 16-7-2014 sobre servicios de auditoría.

Servicios de precios de transferencia

RTF 2711-3-2019 “*Una vez conocido el contenido de dicho estudio (de precios de transferencia) la empresa está en condiciones de tomar decisiones sobre su política empresarial sobre precios de transferencia y tener cumplida su obligación de contar con un estudio de precios de transferencia como lo exige la norma tributaria, por lo que cabe afirmar que **los servicios de elaboración de estudios de precios de transferencia son servicios de resultado**, similares a los servicios de auditoría”.*

Condición pactada

RTF 8824-9-2018 de 12-11-2018

*Que carece de sustento lo alegado por la recurrente a que el otorgamiento del fondo se encontraba supeditado a que la Asamblea General de la Comunidad aprobara los proyectos de desarrollo sostenible, pues conforme se aprecia del numeral 3.2.5 de la cláusula tercera del citado Acuerdo, la recurrente se obligó a otorgar un fondo de S/. 1.000.000 para proyectos de desarrollo sostenible, y **en ningún extremo de esta cláusula o de las demás cláusulas se estableció que el otorgamiento de dicho fondo estaba sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente**, pues lo único que se precisó en el citado numeral es que los proyectos debían ser aprobados por la AG de la comunidad. Asimismo, **si bien dicho numeral se señaló que la Comunidad debía entregar copia del acta de aprobación a la recurrente, en ningún extremo del Acuerdo se indicó que esta entrega era requisito indispensable para que la recurrente pudiera cumplir con la obligación a su cargo.***

Comentarios

- La condición se debe pactar en el acuerdo o contrato.
- El cumplimiento de la obligación debe estar sujeta a la condición.
- Elemento accidental del negocio jurídico. Las partes los incorporan por su voluntad.
- Hecho futuro e incierto, afecta eficacia de los derechos y obligaciones, no su nacimiento.

Determinación de la cuantía - razonable certeza

RTF 3649-1-2019 de 17-4-2019 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.

Que de las normas citadas se tiene que el devengado supone que se haya producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto ... lo que supone certeza razonable en cuanto a la obligación y su monto, criterio señalado por este Tribunal en la RTF 2812-2-2006.

Se aprecia que la valorización de los servicios prestados en diciembre de 2008 fue aprobada por el cliente en Enero de 2009 conforme con el contrato celebrado, 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 como establecido la Administración.

Comentarios

- **Cuando la contraprestación se fija en función a un hecho futuro ventas, unidades producidas o utilidades (Reglamento, art 31).**
- **La razonable certeza aplicaba a la propia cuantificación de la renta.**
- **En la legislación de hoy, la cuantía debe estar sujeta a un hecho futuro.**

Determinación de la cuantía – razonable certeza

RTF 3649-1-2019 de 17-4-2019 prestación de servicio de alquiler de equipo y movimiento de tierras sujetos a valorizaciones mensuales que debían ser aprobadas por el cliente.

A pesar que... “Servicios de alquiler de equipos con valorizaciones mensuales en base a documento que contiene la cantidad de horas efectivamente trabajadas por cada equipo, revisados por ambas partes y elaborados diariamente despues de cada turno”.

Se puede apreciar que la valorización de los servicios que la recurrente efectuó o culminó en diciembre fueron probado por Odebrecht en dicho periodo, lo que evidencia que en el mismo período la recurrente tenía certeza de los ingresos proveniente de las operaciones.

En cambio... Otros servicios de alquiler de volquetes y excavadores con valorización de 11-12-2008 al 15-1-2009 emitido el 25 de enero de 2009, el TF concluye que no se encuentra acreditado que los servicios estuvieran sujetos a la aprobación de alguna valorización, por lo que los ingresos se devengaron en el 2008.

Comentarios

**Aprobación del cliente no es un hecho futuro para la Ley.
La cuantía se determina en forma diaria y consensuada.**

Determinación de la cuantía

RTF 8824-9-2018 de 12-11-2018 “Que en la RTF 2811-2-2006, entre otras, este Tribunal ha adoptado como criterio que el devengo supone que se hayan producidos los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina al momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, **lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y su monto**” – Contabilidad

Cita a Reig hecho sustancial, no condición, “no requiere actual exigibilidad o **determinación**, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo o **de monto no determinado aún**” – Derecho

Comentarios

- La ley no ha recogido el concepto doctrinario textualmente: *no requiere actual **determinación** o que puede ser **obligación de monto no determinado aún**.*
- Ley “*independientemente de la oportunidad que se cobren (exigibilidad) y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago (exigibilidad determinable)*”.
- Hecho sustancial supone la cuantificación del ingreso o gasto determinada o determinable (Comentario de REIG- pag. 392 venta o servicios con precio determinable se reconocen como ingreso a la venta o servicio y no cuando se realiza la determinación final).
- Ley agrega un requisito que no deriva de la definición doctrinal: la contraprestación sujeta a un hecho futuro.

Mineras reconocimiento de ingresos

RTF 6365-2-2018 de 22-8-2018

“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

- **No tiene efectos la provisión de ingresos en función a la cotización de mercado**
- **Informe 10-2019. Hecho futuro es un hecho desconocido y “distinto del hecho sustancial” (agregado del Reglamento)**
- 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.* Rgto. Art. 31

Correlación de ingresos y gastos

RTF 4814-4-2015 de 19-5-15 las regalías por la cesión definitiva de derecho de autor de textos escolares estipulados en base a un porcentaje del costo de total de la impresión de cada año, a pesar que la impresión se produjo en el ejercicio fiscalizado, no procede la deducción de la regalía en dicho ejercicio, si la venta de los textos corresponde a la campaña del año siguiente. Los gastos vinculados a la facturas observadas están relacionados con la venta de libros cuyos ingresos se reconocerán en el 2012, 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 los resultados sino hasta el momento en que se reconozcan los ingresos por las ventas realizadas más aún cuando los ingresos se conocerán al final de la campaña.

RTF 3078-4-2019 recoge el principio de correlación de ingresos y gastos como parte del devengo.

Comentarios

- 1. El hecho sustancial: cesión de derecho de autor**
- 2. % sobre el costo de los ejemplares impresos.**
- 3. El hecho sustancial del gasto es distinto e independiente del ingreso**

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).**

Enajenación de vehículos

RTF 2711-3-2019 de 20-3-2019 *se concluye que con la entrega física de los vehículos vendidos a los clientes, la recurrente transferiría los riesgos y beneficios de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes, no considerando para sí implicación alguna en la gestión corriente de los mismos, verificándose en dicho momento el cumplimiento de las condiciones previstas en la NIC 18 para el reconocimiento de ingresos*

Comentarios

- **La titularidad legal y la transferencia de riesgos y beneficios coinciden con la entrega del bien.**
- **El control por el comprador “la capacidad para dirigir su uso y obtener sustancialmente todos sus beneficios”. Por ejemplo la venta o intercambio del activo, la entrega en garantía del activo (párrafos 31 al 33 de la NIIF 15).**

Servidumbre

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.**
- **Informe 133-2012 la superficie no es intangible sino arrendamiento operativo o financiero. Derecho de edificar en predio ajeno diferente de la propiedad superficiaria.**
- **La servidumbre es un gravamen para "practicar ciertos acto de uso" en el predio ajeno. No se transfiere sino con el predio.**

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.

Derecho comparado Argentina

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”.*

Derecho Comparado Chile

Renta devengada aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular (art. 2 N° 2).

Son impuestos sobre renta devengada el impuesto de 1era categoría, las rentas de fuente extranjera que obtengan los establecimientos permanentes de matrices chilenas en el exterior y CFC que tengan contribuyentes chilenos en el exterior.

Renta percibida aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe, asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago (art. 2 N° 3).

Los impuestos global complementario, adicional del Art. 58, falso adicional Art. 59 N°1, 2 y 3 y 60, impuesto de segunda categoría dependiente e independiente son de renta percibida.

Casación 12304-2014 6-4-2017. Sala Transitoria de la Corte Suprema

Este Supremo Tribunal considera que no existe infracción normativa de la Norma IX del CT al aplicar la instancia de mérito las normas del derecho contable como las incluidas en la NIC 18 para resolver el caso. Más aún si también el TF, al resolver el caso, tomó como referencia directa el criterio que había delineado en la RTF 10240-4-2001 y 7942-4-2008, en que expresamente analizó la NIC 18 para pronunciarse sobre casos similares al que origina la presente controversia (considerando 21).

Si es aplicable al caso, de modo supletorio, las NIC, mientras que estas no se opongan o desnaturalicen el artículo 57 inciso a) de la Ley del IR Considerando 22.

A juicio de este Supremo Tribunal la conclusión a la que arriba la Sala Superior en la parte final de la décimo tercera consideración de la sentencia de vista parte de una interpretación errónea de los párrafos 29, 30 y 34 de la NIC 18, toda vez que de ninguno de dichos párrafos surge un sentido interpretativo que permita concluir que “a los intereses en suspenso por créditos en situación de vencidos, dada la improbabilidad de cobro se aplicaría el criterio de lo percibido solo cuando se materialice su pago” (considerando 33).

No sería posible que jurídicamente que una Resolución SBS modifique disposiciones de carácter tributario, toda vez que en materia tributaria rige los principios de legalidad y reserva de ley tributaria previsto en el art. 74 de la Constitución (considerando 44).

Casación 3-8-2017 Sala Permanente

“Los intereses en suspenso se deben reconocer cuando sean efectivamente percibidos, siendo que desde ese momento deben considerar como parte de la base imponible. No se advierte que haya una colisión entre la referida norma administrativa y la Ley del IR sino más bien ésta permite determinar el momento en el que los referidos intereses en suspenso forman parte de la base imponible ..”

Fundamento de votos singulares: Rueda Fernandez y Bustamante Zegarra.

El devengado existe entre sus requisitos la probabilidad que el ingreso o beneficio fluya a la entidad. Esto para fines tributarios tiene sustento en el principio de capacidad contributiva

La renta gravable que evidencia una capacidad contributiva requiere la probabilidad que se reciban los beneficios económicos. *“Lo contrario sería someter una renta inexistente o ficticia respecto de determinado período en clara vulneración de dicho principio”*

En ese sentido que no se reconozca un ingreso porque aún no se ha devengado no implica que dicho reconocimiento deba ocurrir cuando sea percibido sino precisamente cuando exista la probabilidad de que el ingreso fluya a la entidad sin que ello requiera necesariamente el pago.

El devengado

1. Es un criterio de asignación o imputación temporal de los gastos o ingresos.
2. Está relacionado con la determinación de la renta neta. Es un concepto jurídico. Doble Balance.
3. La asimilación o integración de conceptos contables al devengado debe interpretarse considerando la unidad del ordenamiento jurídico, interpretación conforme a la Constitución, principios y fines de la ley.
4. Certeza. Está implícito que “el criterio de imputación” elegido debe resguardar el principio de capacidad contributiva.
5. El fin de la norma tributaria es exigir certidumbre respecto de la renta gravable.
6. 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 (caso de cartera castigada).

El devengado

7. El hecho sustancial produce el ingreso o genera el gasto. Se acoge la definición doctrinaria y jurisprudencia de Argentina (Caso del derecho de admisión, de las comisiones).
8. La condición suspensiva es un elemento accidental del negocio jurídico. Condiciones potestativas, casuales o mixtas. Derecho Civil.
9. Nuevo elemento: ingreso o gasto dependen de un hecho futuro. Si dependen de un hecho actual se debe reconocer ingreso, sea determinado o determinable.
10. No forman parte del devengado la razonable certeza de la percepción (aprobación del cliente, estimaciones propias), la correlación de ingresos y gastos.
11. La discriminación de prestaciones introduce estimaciones contrarias a la certeza que debe buscar el devengo tributario.

Gracias

Philippi
Prietocarrizosa
Ferrero DU
&Uría

El estudio Iberoamericano