

# **Incorporación del criterio jurídico de devengo en la normativa del Impuesto a la Renta**

DAVID DE LA TORRE (Coordinador)  
CÉSAR RODRIGUEZ  
ALEX CÓRDOVA  
LOURDES CHAU

# Índice

1. Introducción
2. Ámbito de aplicación: lo que queda fuera?
3. Regla general de ingresos. Problemática
4. Venta de bienes. Retos
5. Complejidades en torno a la prestación de servicios
6. Como transitar al nuevo régimen?
7. Actividades de construcción. Vieja controversia, nueva aproximación.
8. El fin de la correlación de Gastos e Ingresos en el Impuesto a la Renta?

# 1. Introducción



- “No pretendamos que las cosas cambien si seguimos haciendo lo mismo” (Albert Einstein).

# 1. Introducción

- Era necesario definir el devengo en la Ley del Impuesto a la Renta?

# 1. Introducción

- Pero que hemos estado haciendo???. La exposición de motivos plantea lo siguiente:
- El Tribunal Fiscal ha sostenido que:
  - El devengo es “Jurídico”
  - El devengo es contable
  - El devengo es “Jurídico” y contable
- SUNAT ha sostenido que:
  - El devengo es “Jurídico”
  - El devengo es contable
  - El devengo es “Jurídico” y contable
- Corte Suprema: casación sobre intereses en suspenso.
  - Pese a lo señalado en sentencias anteriores (caso Cruz de Chalpón) la Corte Suprema decidió que era correcto aplicar las NIC’s como “norma” supletoria, como si fueran una norma jurídica en tanto en su criterio no desnaturalizaban el concepto del devengo.

# 1. Introducción

- La Corte Suprema concluyó que los ingresos por intereses se reconocen siempre. De estar presente un riesgo de incobrabilidad, no importando el momento en que este surge (con el ingreso ya reconocido o no), lo que debe ocurrir es el reconocimiento de un gasto vía una provisión de cobranza dudosa.
- Dicha interpretación es particular. Contraviene la práctica contable local e internacional. Es mas la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1425 señala que “Aún cuando, para efectos de la contabilidad resulta razonable que de existir la probabilidad de no recibir los ingresos estos no se reconozcan (...)”.

# 1. Introducción

- Sin embargo, hay un punto muy importante en dicha Casación (no mencionado en la exposición de motivos):
  - La SUNAT argumentó ante la Corte Suprema que no deben usarse las NIC's sino una aproximación doctrinaria tributaria (devengo jurídico?) y una interpretación a contrario del concepto de lo percibido??
  - El Tribunal Fiscal argumentó ante la Corte Suprema que el devengo puede estar sustentado, bajo ciertas consideraciones, en normas contables.
- Seguir esperando una interpretación razonable y predecible en un tema tan importante es seguir haciendo lo mismo y esperar un resultado distinto.
- La incorporación en la Ley de una definición (general/particular) de devengo es positiva a fin de producir un cambio.

# 1. Introducción

- Desde nuestra perspectiva es el momento en que la Administración aclare el concepto del devengo respecto del pasado y disponga la inaplicación de multas e intereses.
- Aplicación del Artículo 170 numeral 1 del Código Tributario:
  - Como producto de la interpretación equivocada de una norma no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria (puede ser Ley, Decreto Supremo o Resolución SUNAT) señale expresamente que es de aplicación el presente numeral.
- Aplicación del Artículo 170 numeral 2 del Código Tributario:
  - La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.



# 1. Introducción

- Y si los casos están judicializados? Y ya se pago la deuda tributaria?
- Tendremos que pedirle a nuestros jueces que hagan justicia. Que privilegien la seguridad jurídica vs. el deber de contribuir.
- Seguridad jurídica “aplicativa”, es decir respecto de la previsibilidad generada por la aplicación de las normas por parte de los operadores estatales del derecho.
- Posibilidad de discusión en vía constitucional?

## 2. Ámbito de aplicación: lo que queda afuera?

¿Cuál ha sido la intención del legislador?

- El objeto del D.L. 1425 es establecer una definición de devengo para efectos del Impuesto a la Renta para otorgar seguridad jurídica (artículo 1).
- Bajo ese marco, la 5ª DCF:
  - (i) Reconoce que existen tratamientos especiales para ingresos y gastos establecidos por normas especiales o sectoriales.
  - (ii) Establece que dichos regímenes no se modifican por la definición legal de devengo.
- ¿Era necesaria la 5ª DCF? ¿Otorga seguridad jurídica?
- De no haberse incorporado ¿se aplicaría principio de especialidad?
- Nota.- La Exposición de Motivos del D.L. 1425 no señala los fundamentos de la 5ª DCF.

## 2. Ámbito de aplicación: lo que queda afuera?

### Posibles interpretaciones

Aplicación amplia

- La 5ª DCF comprende dentro de su ámbito de aplicación a cualquier régimen de devengo previsto por toda norma en sentido positivo (i.e. la Ley del Impuesto a la Renta o una resolución emitida por una entidad administrativa como la SBS o la SMV).
- Por ello, el tratamiento previsto por la SBS, por ejemplo, mediante la resolución que aprueba el plan contable para las entidades que supervisa prevalecería sobre el DL 1425.
- El DL 1425 regula el devengo en materia de IR. Por ello, el DL solamente podría modificar el tratamiento tributario previsto por otra norma.
- En consecuencia, todos los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría tendrán que aplicar el concepto tributario de devengo previsto por el DL 1425, salvo aquellos a los que les resulte de aplicación un tratamiento tributario distinto en virtud a otra norma (i.e. intereses en suspenso, ventas a plazos, empresas de construcción, IFD con fines de intermediación financiera, operaciones de reporte y préstamo bursátil).

Aplicación restringida

## 2. Ámbito de aplicación: lo que queda afuera?

### Ejemplos de legislación tributaria

Tema	Norma	Tratamiento
Ingreso por intereses en suspenso	DL 979	Una vez percibidos se considerarán como ingreso gravable en el ejercicio correspondiente.
Ingreso por venta a plazos	Artículo 58 de la Ley	Los ingresos podrán imputarse a los ejercicios comerciales en los que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago.
IFD con fines de intermediación	DL 970	Se rigen por las disposiciones específicas dictadas por la SBS para el reconocimiento de ingresos o pérdidas.
Gastos de prospección y/o exploración	Ley General de Minería Artículo 74	El titular puede optar por deducir los gastos en el ejercicio en que se incurran.
Gastos de exploración – Etapa de producción mínima	Ley General de Minería Artículo 75	Podrán deducirse íntegramente en el ejercicio o amortizarse.
Gastos de exploración y desarrollo hasta el inicio de extracción comercial	Ley Orgánica de Hidrocarburos Artículo 53	Amortizables en base a unidades de producción o mediante método lineal, en porciones iguales, en periodo no menor a 5 años.

DL 1425: Establece tratamiento para sector construcción: Sistema de percibido o de devengo.

## 2. Ámbito de aplicación: lo que queda afuera?

### Ejemplos de legislación sectorial

Tema	Norma
Aprueban Manual de Contabilidad para las Empresas del Sistema Financiero	Resolución SBS N° 895-98 y normas modificatorias.
Marco contable para las empresas de seguros	Resolución SBS N° 7037-2012 y normas modificatorias.

## 2. Ámbito de aplicación: lo que queda afuera?

- En cualquiera de los dos escenarios, ¿qué sucede si la norma especial o sectorial varía?
  - Se modifica el tratamiento tributario conforme a lo que dispongan las nuevas normas; o,
  - Se debe aplicar la definición de devengo del DL 1425.
- ¿Existe una potencial vulneración al principio de reserva de Ley bajo la interpretación amplia?
- ¿El DL 1425 ha avalado, indirectamente, cualquier cambio previsto por normas aun cuando no revistan rango de Ley y/o ha avalado con efectos retroactivos el tratamiento dado por estas normas?
- ¿Existe seguridad jurídica?

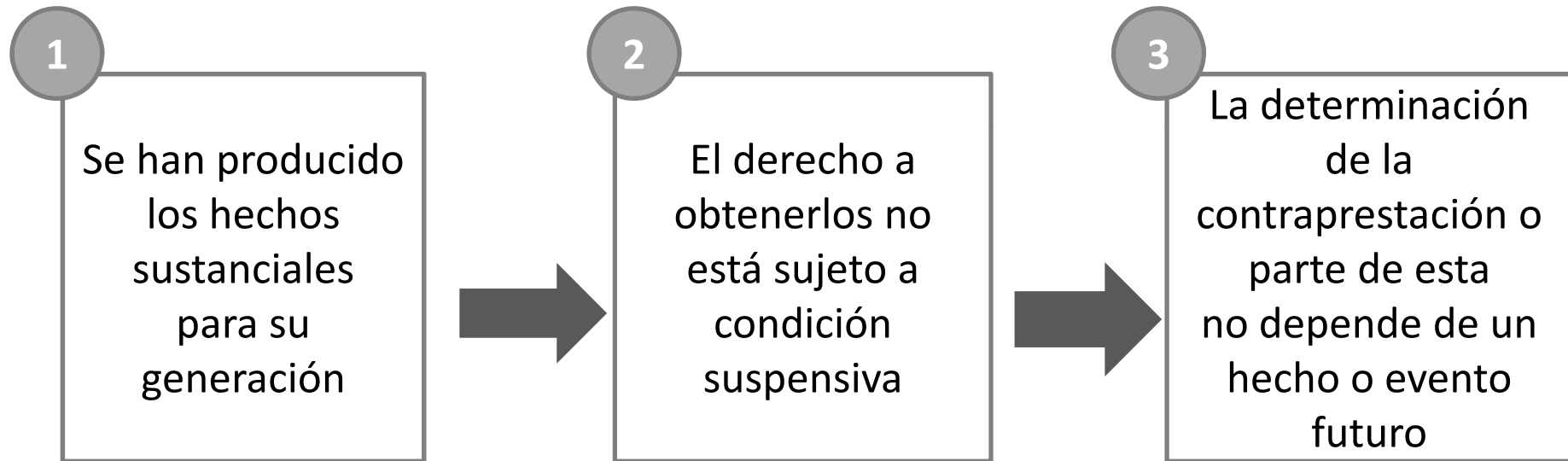
# 3. Regla general de ingresos. Problemática

“(…) 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 ésta 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”.

# 3. Regla general de ingresos. Problemática

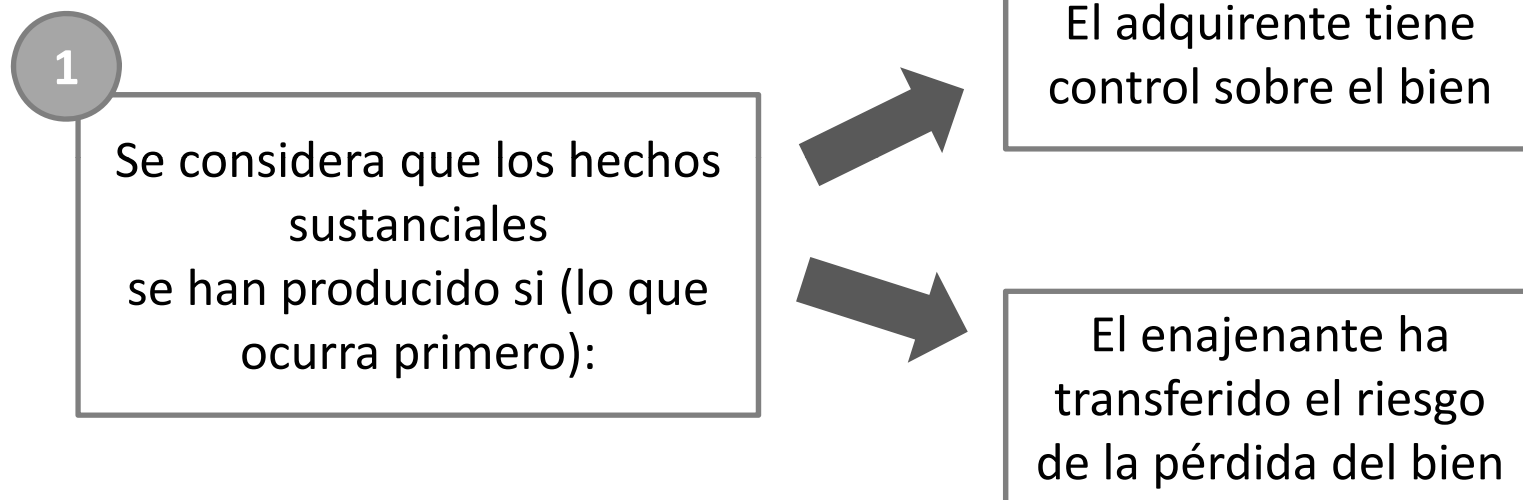
- Un ingreso se devenga cuando ...





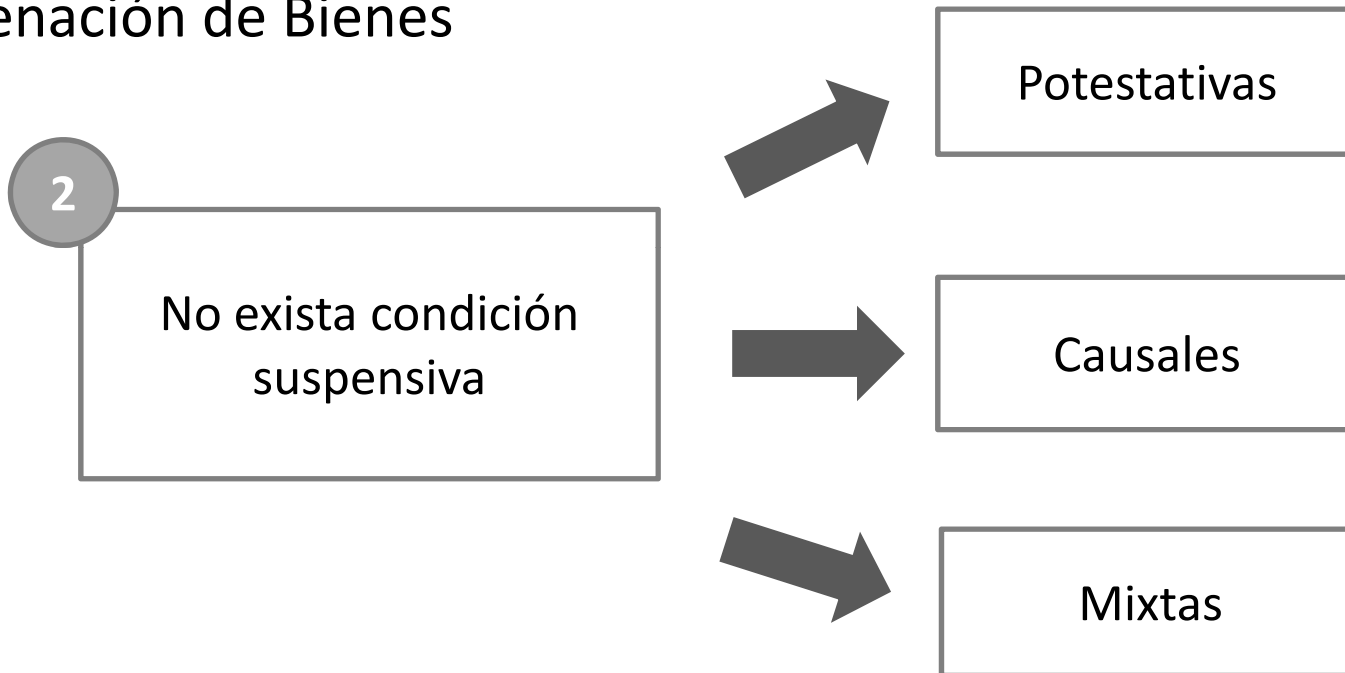
# 3. Regla general de ingresos. Problemática

## Enajenación de Bienes



# 3. Regla general de ingresos. Problemática

## Enajenación de Bienes



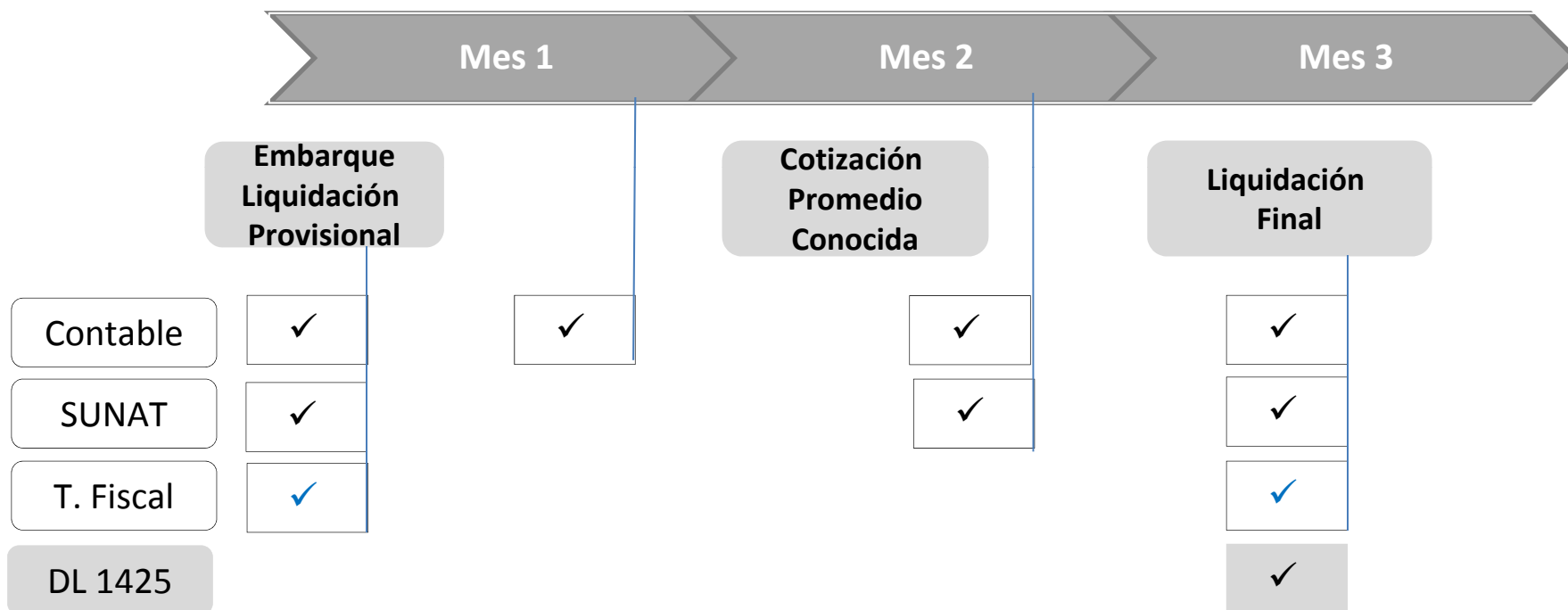
# 3. Regla general de ingresos. Problemática

3

- Si la contraprestación o parte de esta se fija en función a un hecho o evento futuro:
  - El ingreso se devenga cuando dicho hecho o evento ocurra
  - Casos prácticos: Exportaciones de commodities sujetas a cotizaciones futuras, retribución con parte fija más variable

# 3. Regla general de ingresos. Problemática

Contraprestación - venta de minerales: devengo del ingreso



# 4. Venta de bienes. Retos.

## NIIF aplicable

- Es la oficializada mediante Resolución Nro. 002-2018-EF/30 del 23.08.2018, publicada el 29.08.18.
- Objetivo de las Interpretaciones de las NIIF: Suministrar guías sobre los temas que, en ausencia de ellas, podrían recibir un tratamiento divergente o inaceptable.

# 4. Venta de bienes. Retos.

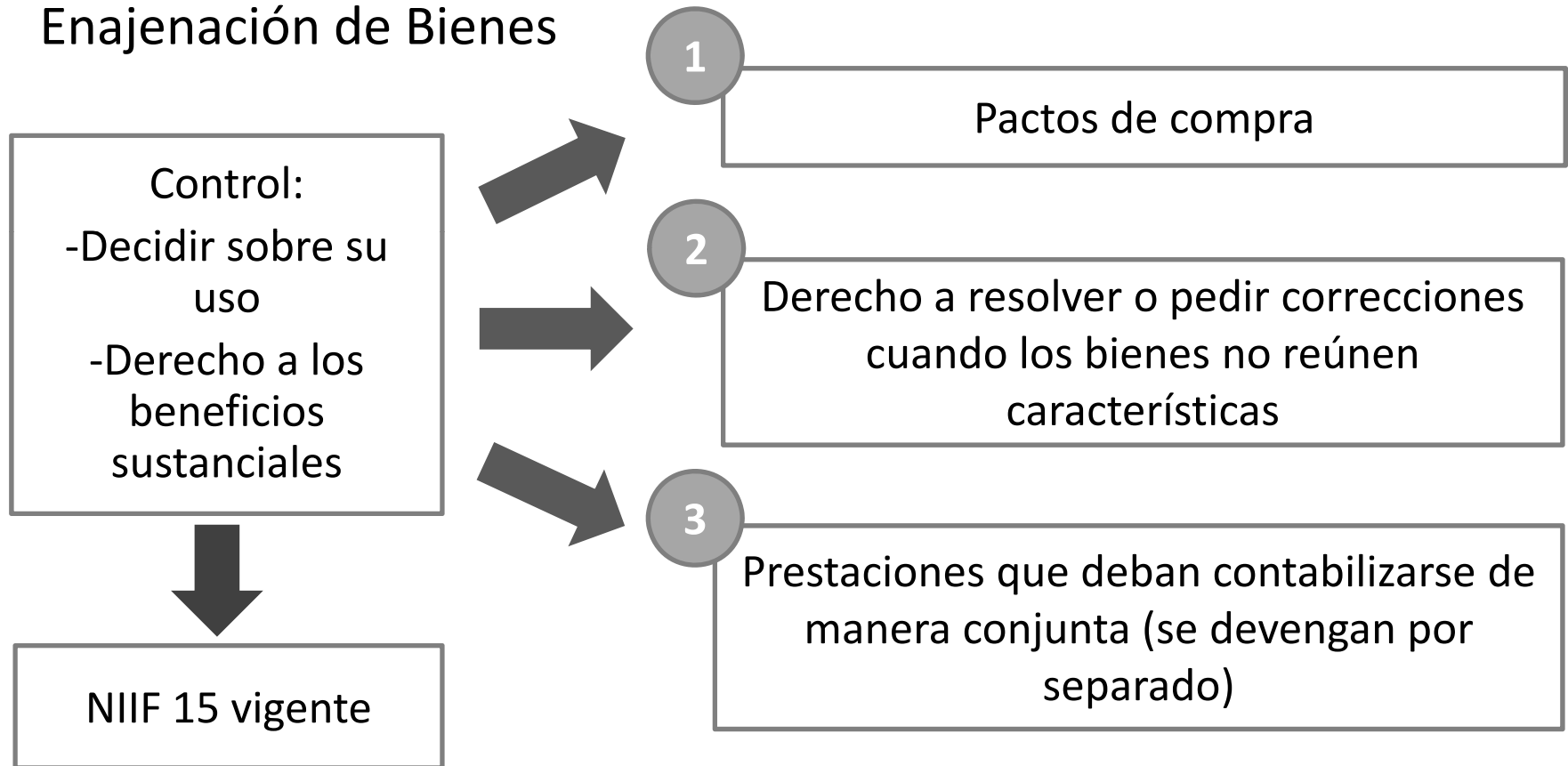
## Papel de la NIIF 15

- Principios básicos (contable): Reconocer los ingresos de actividades ordinarias para representar la transferencia de los bienes o la prestación de los servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios.
- Se aplica en tanto no se oponga a lo señalado en la Ley, disposición establecida expresamente en lo que se refiere al control que ejerce el adquirente de un bien.
- ¿Es de aplicación en otras transacciones?

# 4. Venta de bienes. Retos.

## Inaplicación del Control señalado por NIIF 15

### Enajenación de Bienes



# 4. Venta de bienes. Retos.

## Inaplicación de Control señalado por NIIF 15

1

Pacto de recompra:

La existencia de pactos entre el transferente y el adquirente que otorgue 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.

2

Derecho de resolución:

El derecho del adquirente de resolver el contrato o exigir el transferente que se efectúen las correcciones correspondientes cuando los bienes materia de la transferencia no reúnan las cualidades, características o especificaciones pactadas.



# 4. Venta de bienes. Retos.

## Inaplicación de Control señalado por NIIF 15

3

Registro conjunto:

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.

# 5. Complejidades en torno a la prestación de servicios. Múltiples prestaciones

Artículo 57 de la LIR

En la venta de bienes: Para determinar si el adquirente tiene control sobre el bien no se debe tener en cuenta:

- (...)
- 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.

Definición de control para la venta de bienes:

- Se aparta de la NIIF 15.
- La evaluación del control sobre el bien no debe tener matiz subjetivo.
- Se regula en línea con el numeral 8) del artículo 57

# 5. Complejidades en torno a la prestación de servicios. Múltiples prestaciones

En general

- Cuando la transacción involucre más de una prestación, el devengo de los ingresos se determina de forma independiente por cada una de ellas.
- Exposición de Motivos:
  - (i) El proyecto no ha recogido lo señalado en la NIIF 15 respecto a los supuestos en los que los bienes y servicios deben contabilizarse como una única obligación de desempeño.
  - (ii) La NIIF condiciona el tratamiento a una evaluación subjetiva.
  - (iii) La regla no aplica a bienes y servicios que sirven como insumos para aquellos que son materia de la relación contractual.
  - (iv) Ejemplo: Venta de bien e instalación especializada (deben reconocerse para fines del IR por separado).

# 5. Complejidades en torno a la prestación de servicios. Múltiples prestaciones

## Relaciones jurídicas con múltiples prestaciones

- Exposición de Motivos: Venta de equipo + servicios de instalación.

Se debe considerar a cada prestación de modo independiente para efectos del reconocimiento en la determinación del Impuesto a la Renta Anual, pero ello “no implica que se considere como prestaciones distintas los bienes y servicios que sirven como insumos para aquellos que son materia de la relación contractual”.

- Ejemplo: Venta de elevador + Servicio de instalación
  - ¿El servicio de instalación es insumo?
  - ¿Qué sucede si la instalación la brinda un tercero distinto al vendedor?

# 5. Complejidades en torno a la prestación de servicios. Múltiples prestaciones

¿Qué situaciones pueden presentarse?

- Ejemplo: Se entrega el bien en noviembre pero la instalación se inicia en diciembre y concluye en febrero.
- Precio pactado en total USD 1,000,000.
  - No se ha discriminado en el contrato la parte del precio que corresponde a cada prestación. ¿Cómo asigno el precio? ¿Aplico el artículo 32 de la Ley del IR?
  - En febrero el proveedor efectúa un descuento. ¿Sobre qué concepto se aplica el descuento, la instalación o la venta?
  - ¿Qué tipo de cambio se utiliza, el de la venta o el del servicio, o cada prestación tiene su propio tipo de cambio?

# 5. Complejidades en torno a la prestación de servicios. Mejor método de medición

Ingresos por Servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo:

- Grado de realización
- Criterios de medición:
  - (i) Inspección de lo ejecutado.
  - (ii) Porcentaje de lo ejecutado y el total a ejecutar.
  - (iii) Porcentaje por costos totales del servicio.
- 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 permitan determinar de mejor manera el grado de realización.

# 5. Complejidades en torno a la prestación de servicios. Mejor método

## Ingresos por Servicios de ejecución continuada

- Cuando se pacten por tiempo determinado:
  - (i) en forma proporcional al tiempo pactado para su ejecución, o,
  - (ii) salvo que exista un mejor método de medición de la ejecución del servicio, conforme a la naturaleza y características de la prestación.
- Cuando se pacten por tiempo indeterminado:
  - (i) Considerando el mejor método de medición de su ejecución, conforme a la naturaleza y características de la prestación.

## 5. Complejidades en torno a la prestación de servicios. Mejor método de medición

- Una vez adoptado el método, éste deberá aplicarse uniformemente a otras prestaciones similares en situaciones semejantes.
- Para variar el método se debe solicitar autorización a la SUNAT. Plazo 45 días hábiles u opera silencio administrativo positivo. El cambio opera a partir del ejercicio siguiente.
- Si el contribuyente omite acreditar la pertinencia del método utilizado y el sustento de su aplicación, la SUNAT puede aplicar el método de medición que considere conveniente, acorde a la naturaleza y característica de la prestación.



# 5. Complejidades en torno a la prestación de servicios. Mejor método

Devengo en caso de servicios:

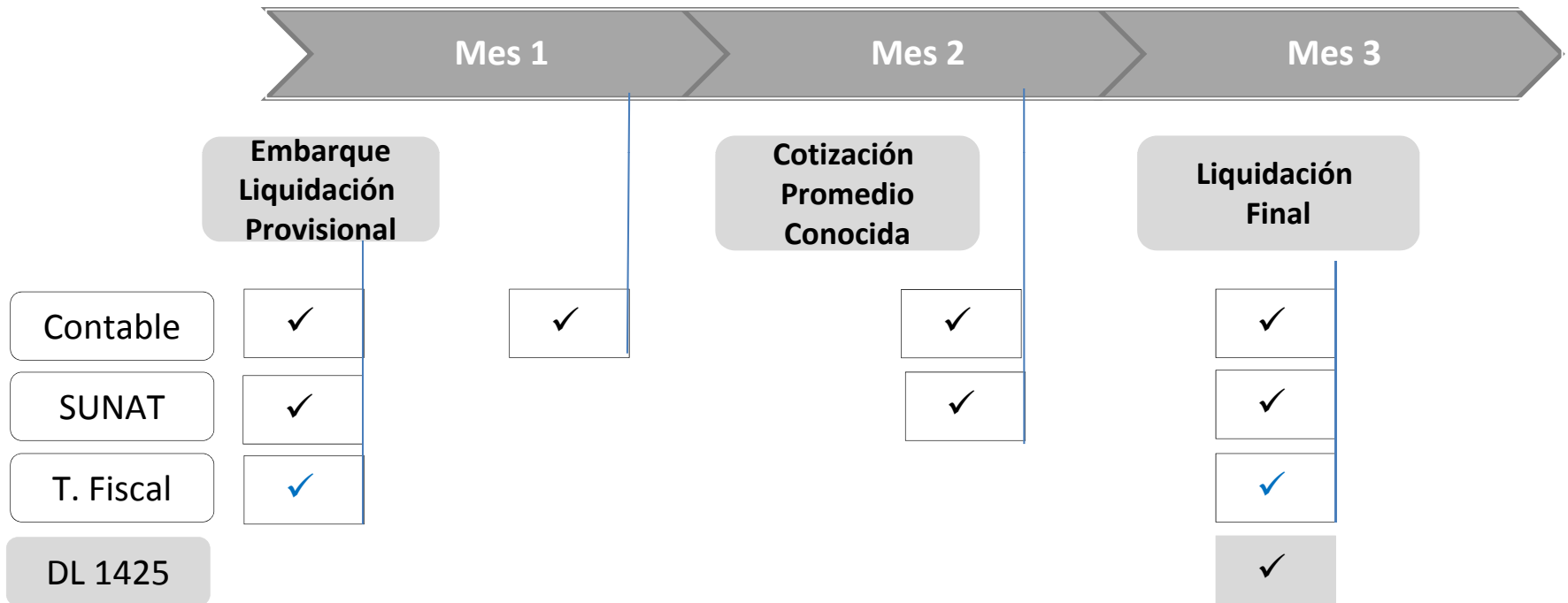
- ¿Puede el Reglamento establecer un método que prime sobre los contemplados en la ley?
- ¿Puede SUNAT cuestionar el método elegido? ¿Debe oponer un informe técnico que lo sustente?
- ¿En qué momento puede la SUNAT cuestionar el método?
- ¿Se requiere de un acto administrativo especial?
- ¿Cómo se ejerce derecho de defensa?

## 6. Como transitar al nuevo régimen

- La norma plantea un concepto de devengo jurídico que en términos generales no era seguido del todo por los sectores públicos y privados. La transición al nuevo concepto de devengo puede enfrentar algunas situaciones límite:
  - Evitar situaciones en que se discuta el reconocimiento de ingresos en mas de un ejercicio.
  - Evitar situaciones en que se discuta el reconocimiento de gastos en mas de un ejercicio.
- Retomemos el ejemplo del embarque de minerales.

# 6. Como transitar al nuevo régimen

Contraprestación - venta de minerales: devengo del ingreso



# 7. Actividades de construcción.

## Vieja controversia. Nueva aproximación

- Controversia
  - ¿El artículo 63° de la LIR es una excepción al artículo 57, ambos antes de su modificación, de la LIR o una aplicación alternativa?
- Modificación del DL 1425
  - Deben en lugar de podrán
    - (1) Aplicación de las normas generales del devengo y (2) tratamiento de transacciones que involucren más de una prestación y casos en los cuales no se pueden desconocer, disminuir o diferir ingresos por efectos de determinadas causales.
  - Normas transitorias

## 8. El fin de la correlación de ingresos con gastos en el Impuesto a la Renta?

- Definición contable del Devengo

La contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los períodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente.

- Definición contable del Gasto

- Incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las partidas ordinarias (p.e costo de las ventas, los salarios y la depreciación).
- Usualmente los gastos toman la forma de una salida o decremento de activos tales como efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.

## 8. El fin de la correlación de ingresos con gastos en el Impuesto a la Renta?

- Reconocimiento de los gastos
  - Ocurre simultáneamente al reconocimiento de incrementos en las obligaciones o disminuciones en el valor de los activos.
  - Correlación de costos con ingresos de actividades ordinarias. Requisito.
  - Utilización de procedimientos sistemáticos y racionales de distribución.
  - Casos de reconocimiento inmediato de un gasto.

## 8. El fin de la correlación de ingresos con gastos en el Impuesto a la Renta?

- No hay referencia a la necesidad de asociación de gastos con ingresos.
- La única referencia a asociación de ingresos con gastos esta al final del numeral 2 del Artículo 57:
  - “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 de servicios. Dichos costos deben guardar correlación con los ingresos”.

## 8. El fin de la correlación de ingresos con gastos en el Impuesto a la Renta?

- Relaciona costos incurridos (vinculados con lo ejecutado) con costo total (costos de lo ejecutado y no ejecutado) se obtiene un porcentaje que determina el grado de realización del ingreso.
- Es solo para efecto de la aplicación de este método que los costos deben guardar correlación con los ingresos?
- La correlación de ingresos y gastos no es inherente a un devengo “Jurídico”.



## 8. El fin de la correlación de ingresos con gastos en el Impuesto a la Renta?

- Necesidad de revisar las normas sobre gastos preoperativos.
- No exigibilidad de registro contable para considerar a un gasto devengado.