

CLXXVII SEMINARIO EN DERECHO TRIBUTARIO

EL CONCEPTO DE DEVENGADO EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

Tania Albarracín Cabrera

Abril 2019

ANTECEDENTES

- Existe discrepancia respecto a si para darle contenido al concepto de “devengado” se debe recurrir a la doctrina jurídica, a las normas contables o a ambas

Posiciones:

- a) Es posible definir el concepto desde el punto de vista jurídico (doctrina Reig, García Mullín, Medrano Cornejo)
- b) Se debe recurrir a las normas de contabilidad para dar contenido al concepto puesto que (a) su origen es contable, (b) remisión de la LGS y (c) art. 33º del Reglamento de la LIR sobre diferencias temporales.

- El Tribunal Fiscal ha emitido diversas resoluciones sin uniformidad en las que: (a) adopta concepto jurídico del devengo, (b) únicamente utiliza el concepto contable de devengo y (c) utiliza ambos.
- La SUNAT al emitir sus informes: (a) adopta concepto jurídico del devengo, (b) únicamente utiliza el concepto contable de devengo y (c) utiliza ambos.
- La Corte Suprema se ha pronunciado indicando que se puede utilizar de modo supletorio las normas de contabilidad siempre que no se desnaturalice las normas tributarias.

Concepto de Devengado – INGRESOS (definición jurídica)

4

Los INGRESOS devengan:

CUÁNDO

se han producido
los hechos
sustanciales para
su generación

SIEMPRE QUE

El derecho a
obtenerlo no esté
sujeto a una
condición
suspensiva

INDEPENDIENTEMENTE

De la oportunidad
en que se cobren
y aún cuando no
se hubieren fijado
los términos 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 (Ejm. Regalías)

Se dejan de lado las estimaciones

Concepto de Devengado – Hecho o evento futuro

5

Decreto Supremo Nº 339-2018-EF

Cuando el total o parte de la contraprestación se fije en función de un **hecho o evento que se producirá en el futuro**

El total o la parte del ingreso se devenga cuando ocurra **tal hecho o evento**



- ❖ Evento **posterior, nuevo y distinto** a aquél hecho sustancial que genera el derecho a obtener el ingreso o la obligación de pagar el gasto.
- ❖ 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.
- ❖ No ocurre ello, 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.

Concepto de Devengado – INGRESOS (definición jurídica)

6

Se establecen reglas particulares para definir el momento e que se devengan los ingresos dependiendo del tipo de operación

Para que se produzca el devengo:



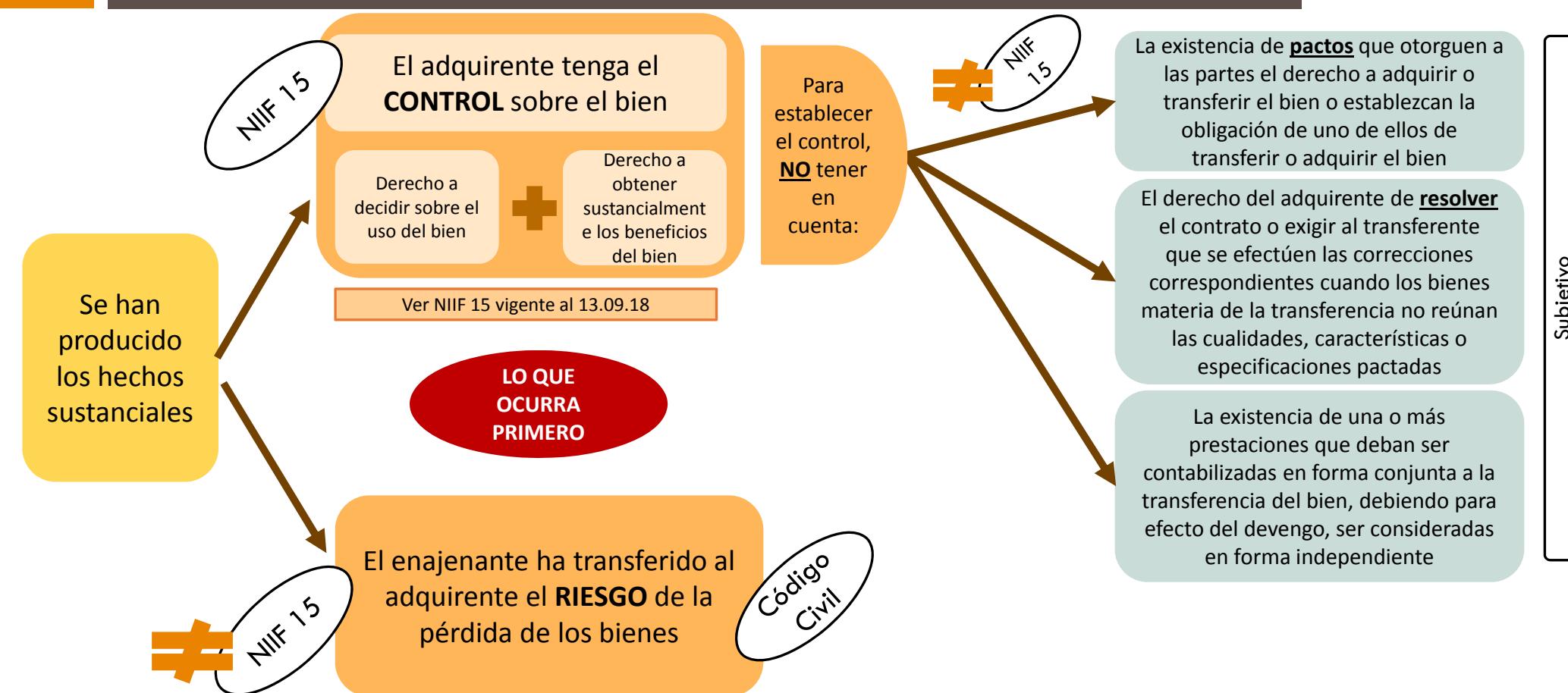
Regla general



Regla particular

Concepto de Devengado – Enajenación de bienes

7



Concepto de Devengado – Enajenación de bienes a plazo

LEY

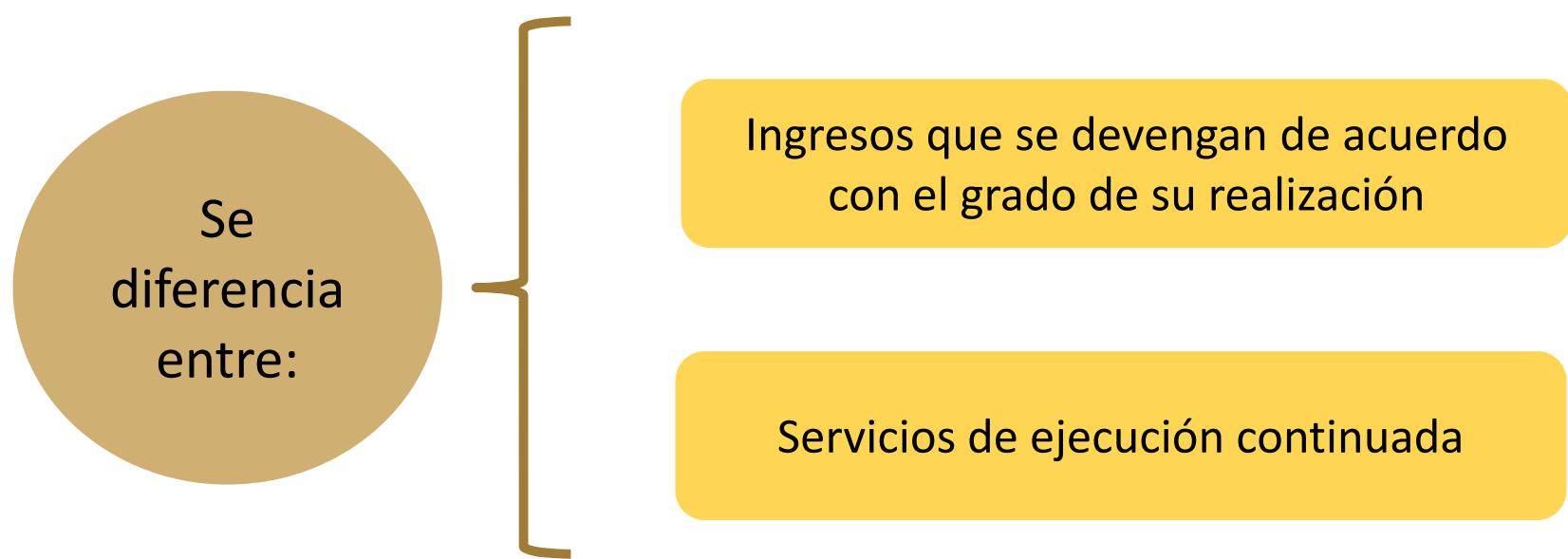
Decreto
Supremo
Nº 339-
2018-EF

Artículo 58.- Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes a plazo, cuyas cuotas convenidas para el pago sean exigibles en un plazo mayor a un (1) año, computado a partir de la fecha de la enajenación, podrán imputarse a los ejercicios comerciales en los que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago.

- ❖ La LIR se refiere a los casos de enajenación de bienes a plazo cuyos ingresos constituyen rentas de tercera categoría para su perceptor.
- ❖ Los ingresos se determinan por la diferencia que resulte de deducir del ingreso neto el costo computable y los gastos incurridos en la enajenación.
- ❖ El ingreso neto computable en cada ejercicio gravable es aquel que se haga exigible de acuerdo a las bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.
- ❖ El costo computable debe tener en cuenta las definiciones establecidas en la LIR (art. 20º)

Concepto de Devengado – Prestación de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo

9



- Se establecen reglas particulares para definir qué parte de los ingresos por estos servicios se debe ir reconociendo

Concepto de Devengado – Prestación de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo

10

Ingresos que se devengan de acuerdo con el grado de su realización

Métodos para medir el grado de realización

Similares a
NIC 11 y
NIC 18

Inspección de lo ejecutado

Determinación del porcentaje que resulte de relacionar lo ejecutado con el total a ejecutar

Determinar el porcentaje que resulte de relacionar los costos incurridos con el costo total de la prestación del servicio

El método debe ser el que mejor se ajuste a la naturaleza y características de la prestación

El Reglamento podrá establecer otros métodos

de la prestación

1000000

Concepto de Devengado – Prestación de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo

11

Servicios de ejecución continuada

Determinado

En forma proporcional al tiempo pactado para su ejecución, salvo que exista un mejor método de medición de la ejecución del servicio, conforme a la naturaleza y características de la prestación

Indeterminado

Considerando el mejor método de medición de su ejecución, conforme a la naturaleza y características de la prestación

Concepto de Devengado – Prestación de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo

12

A tener en cuenta:

Una vez adoptado el método, éste deberá aplicarse uniformemente a otras prestaciones similares en situaciones semejantes

- Para variar el método adoptado, se debe solicitar autorización a la SUNAT que la aprobará o denegará en un plazo no mayor de 45 días hábiles (silencio adm. Positivo)
- El cambio de método opera a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se aprobó la solicitud
- El contribuyente debe acreditar la pertinencia del método utilizado y el sustento para su aplicación
- De no contar con ello, la SUNAT puede aplicar el método de medición que considere conveniente, acorde con la naturaleza y características de la prestación
- Para la aplicación de los métodos de medición de ingresos, el costo comprende los materiales directos utilizados, la mano de obra directa, así como los costos directos e indirectos de la prestación del servicios. Estos costos deben guardar relación con los ingresos.

Concepto de Devengado – Otros supuestos

13

Cesión temporal de bienes (tangibles e intangibles)

- Plazo determinado: En forma proporcional al tiempo de la cesión (salvo mejor método)
- Plazo indeterminado: Conforme se vaya ejecutando la cesión aplicando el mejor método de medición
- Reglas similares a la de los SERVICIOS

Obligaciones de no hacer

- Plazo determinado: En forma proporcional al tiempo pactado para su ejecución
- Plazo indeterminado: Al vencimiento del o los plazos previstos para el pago de la contraprestación

Transferencias de créditos

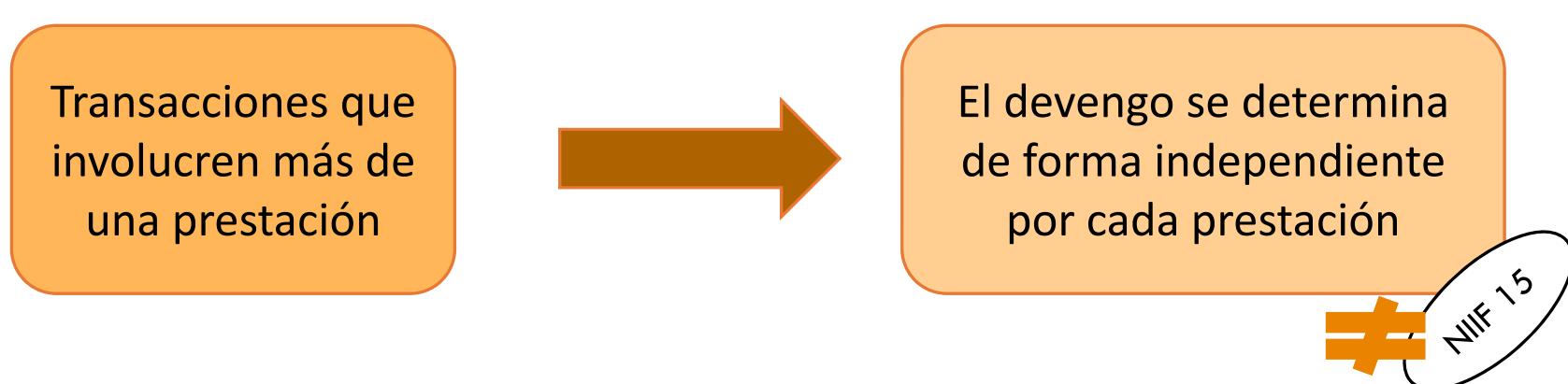
- Adquirente NO asume el riesgo del deudor: Conforme se van generando los intereses en el periodo comprendido entre la fecha en que el descontante o adquirente entrega al cliente o transferente el valor de la transferencia y la fecha de vencimiento del plazo otorgado al deudor para pagar.
- Se está ante un servicio de financiamiento.

Expropiación

- Los ingresos se devengan en el o los ejercicios en que se ponga a disposición el valor de la expropiación o el importe de las cuotas del mismo.
- Si se paga en bonos, los beneficios se imputarán proporcionalmente a los ejercicios en los cuales los bonos se rediman o transfieran en propiedad.

Concepto de Devengado

14



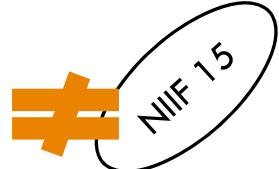
Ejm: bienes que requieren instalación especializada

cabeceras

Concepto de Devengado

15

Subjetivo



No se
desconocen,
disminuyen o
difieren
ingresos por
efecto de:

ESTIMACIONES

Que se realicen sobre la posibilidad de no recibir la contraprestación o parte de ella

ACUERDOS

Que otorgan a la otra parte la opción de adquirir bienes o servicios adicionales en forma gratuita o a cambio de una contraprestación de inferior debido a descuentos o conceptos similares (los que surten efecto en el momento en que se aplican)

CONTRAPRESTACIONES

Que el contribuyente se obliga a pagar al adquirente, usuario o terceros. Para efectos del devengo deben tratarse de manera independiente a los ingresos del transferente

Concepto de Devengado – Otros

16

Instrumentos financieros derivados

- Se vuelve a incluir regla especial para IFD con elemento subyacente el T/C
- Las rentas y pérdidas se imputan al cierre de cada ejercicio, aun cuando la fecha de vencimiento del contrato correspondan a ejercicio posterior

Rentas de fuente extranjera

- Se imputan al ejercicio en que se devenguen (art. 57º)
- Se establecen que le son aplicables las reglas del devengo de la LIR

Concepto de Devengado – Gastos

17

Gastos de tercera categoría

Se imputan en el ejercicio gravable en que se produzcan los hechos sustanciales para su generación, siempre que la obligación de pagarlos no esté sujeta a una condición suspensiva

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

Se mantiene la regla de la LIR vigente que permite la deducción de gastos de tercera categoría en un ejercicio distinto al de su devengo, siempre que se den los supuestos y condiciones para ello

Concepto de Devengado – Otros

18

Las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo N° 1425 no modifican el tratamiento del devengo del ingreso o gasto establecido en normas especiales o sectoriales

¿Cuáles?

Decreto Supremo N° 339-2018-EF

Aquellas disposiciones de naturaleza tributaria que establecen un tratamiento especial al devengo de ingresos o gastos para efectos del Impuesto a la Renta



MUCHAS GRACIAS

Abril 2019