

**Pontificia Universidad Católica del Perú**

**Facultad de Derecho**



**Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario**

**TITULO: La aplicación de las normas contables en el Derecho Tributario: el caso del devengado y la NIIF 15**

**Trabajo Académico para optar el grado de segunda especialidad en Derecho Tributario**

**Autor: Yessenia Fiorella Burga Villavicencio**

**Asesor: Katarzyna Dunin-Borkowski Goluchowska**

**Código de alumno: 20088252**

**2017**

## **Resumen**

En el presente trabajo de investigación se analiza la aplicación de las normas contables por parte de la Administración Tributaria y Tribunal Fiscal, esto es, en el ámbito del Derecho Tributario, verificándose que dichas normas contables han sido aplicadas para dar contenido a términos, conceptos o supuestos contenidos en la norma tributaria, en específico, la Ley del Impuesto a la Renta.

En este contexto, se verifica la utilización de las normas contables para dar contenido al principio del “devengado”, motivo por el cual, en el presente trabajo de investigación también se analiza el impacto que tendrá la transición de la Norma Internacional de Contabilidad No. , a la nueva Norma Internacional de Información Financiera No. 15, la cual se refiere a los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, y entrará en vigencia a partir del año 2018, la misma que proporciona nuevos lineamientos y un modelo consolidado de cinco pasos para el reconocimiento de ingresos por contrato de ventas.

## **ÍNDICE**

### **Introducción**

- I. Aplicación de la Norma Contable en la Administración Pública**
  - I.1. Aplicación de la Norma Contable por la Administración Tributaria**
  - I.2. Aplicación de la Norma Contable por el Tribunal Fiscal**
- II. El principio del devengado en la Ley del Impuesto a la Renta**
  - II.1. El “devengado jurídico”**
  - II.2. El devengo contable: el caso de la Norma Internacional de Contabilidad No. 18**
- III. Las Normas Internacionales de Información Financiera: el caso de la NIIF 15**
  - III.1. La NIIF 15 vs la NIC 18**
  - III.2. Implicancias de la implementación de la NIIF 15 en el derecho tributario**
- IV. Conclusiones**
- V. Bibliografía**

## **Introducción**

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) fueron emitidas por el IASC (International Accounting Standards Committee) y son un conjunto de normas o leyes internacionales que regulan la información que debe presentarse en los estados financieros y la manera en que esa información debe aparecer en estos. Estas normas ahora son conocidas como Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

El compendio de reglas o principios conocidos como NIIF fue desarrollado con el fin de proporcionar información fiable y comparable sobre las transacciones económicas de las empresas. Las NIIF son el conjunto de estándares internacionales de contabilidad promulgados por el IASB, las cuales establecen los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información sobre las transacciones y hechos económicos que afectan a una empresa y que se reflejan en los estados financieros.

El International Accounting Standards Board (IASB) es el organismo de normalización independiente de la fundación IFRS (Normas Internacionales de Información Financiera - IFRS por sus siglas en inglés) y está compuesto por un grupo independiente de 14 expertos con una combinación adecuada de experiencia práctica reciente en el establecimiento de normas de contabilidad, auditoría, o el uso de informes financieros, y en la formación contable.

Ahora bien, toda vez que el objetivo de las normas contables es reflejar la esencia económica de las operaciones de un negocio y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa de una manera estándar para los distintos

países que se acojan a ellas, a fin de que los inversores, analistas y otros usuarios comparar sus informes financieros con rapidez, no resulta ajeno que la NIIF 15 tenga como propósito establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros respecto del reconocimiento de ingresos por actividades ordinarias.

Por otro lado, en el ámbito del Derecho Tributario existen casos en los que las normas tributarias no han definido conceptos o principios allí contenidos, lo que ha derivado en que existan diversos pronunciamientos de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal en los que las mismas se han remitido a las normas contables para dar contenido a diversos conceptos o principios.

Tal ha sido el caso del principio del “devengado”, uno de los principios más importantes en el Derecho Tributario y en función del cual las entidades generadoras de rentas de tercera categoría deben reconocer los ingresos y gastos.

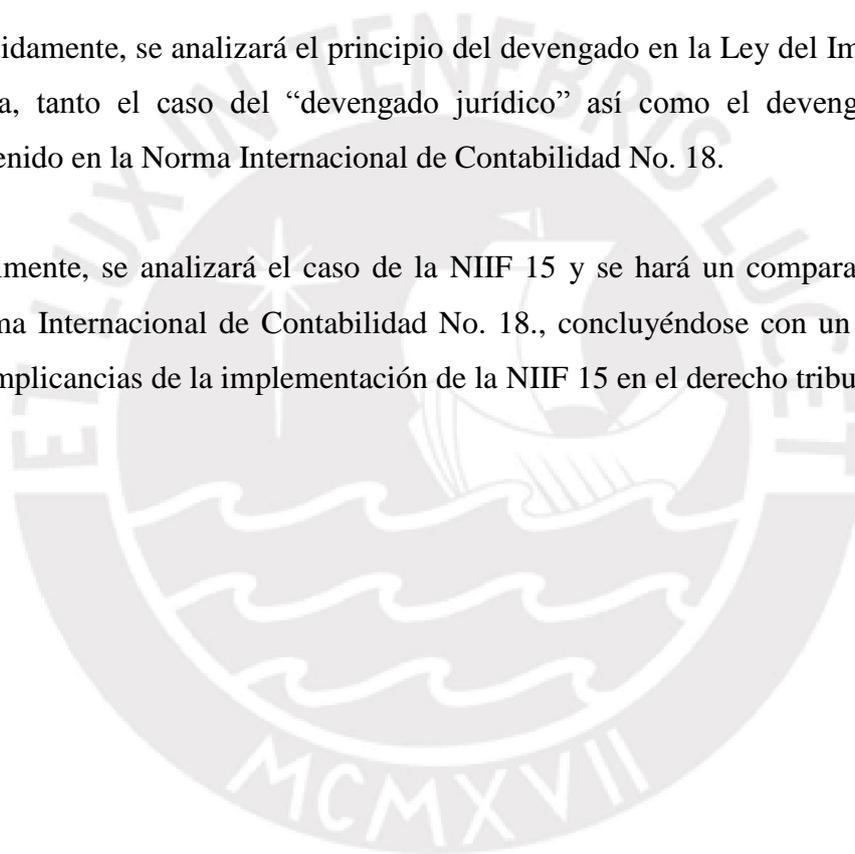
Considerando ello, y encontrándonos a puertas de la entrada en vigencia de la NIIF 15, la cual proporciona nuevos lineamientos y un modelo consolidado de cinco pasos para el reconocimiento de ingresos por contrato de ventas y que, en algunos casos, determinará un tratamiento distinto al que se venía aplicando en función de la NIC 18, resulta de vital importancia identificar las consecuencias que dicha transición podría generar en el reconocimiento de los ingresos y gastos para efectos del Impuesto a la Renta.

Finalmente, se propondrá una solución ante las posibles controversias que se generen por el cambio de la Norma Internacional de Contabilidad No. 18 a la NIIF 15 y se evaluarán cuáles podrían ser los escenarios en los que podría situarse tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal ante este cambio.

Como punto de partida al presente trabajo de investigación, se analizará el estado de la cuestión respecto de la aplicación de las normas contables en el Derecho Tributario y las normas que justifican su aplicación en este ámbito. Seguidamente, se presentarán algunos casos en los que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal han recurrido a las normas contables para dar contenido a diversos conceptos que regula el Derecho Tributario, en específico, la Ley del Impuesto a la Renta.

Seguidamente, se analizará el principio del devengado en la Ley del Impuesto a la Renta, tanto el caso del “devengado jurídico” así como el devengo contable contenido en la Norma Internacional de Contabilidad No. 18.

Finalmente, se analizará el caso de la NIIF 15 y se hará un comparativo con la Norma Internacional de Contabilidad No. 18., concluyéndose con un análisis de las implicancias de la implementación de la NIIF 15 en el derecho tributario.



## I. Aplicación de la Norma Contable en el la Administración Pública

Teniendo en cuenta que el Sistema Peruano se rige por el Sistema de Balances Independientes<sup>1</sup>, no es ajeno en el país, el debate en torno a la aplicación de las normas contables en el ámbito del Derecho Tributario, justificándose bajo la premisa que existen normas de remisión en la Ley del Impuesto a la Renta.

Así, se puede verificar lo siguiente:

- **Artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta**

El Artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que *“la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicionen la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una*

---

<sup>1</sup> Existen internacionalmente dos grandes sistemas que determinan un distinto uso de las normas contables a fin de poder llevar a cabo la determinación del Impuesto a la Renta. Así, se desarrollaron dos grandes sistemas, el primero de ellos, el denominado sistema de Balances Independientes o “Doble Balance”, y el sistema de Balance Único con correcciones. Bajo el sistema de “doble balance, Bajo este sistema, el resultado contable consignado en los Estados Financieros se aplica como punto de partida práctico para la determinación del impuesto, teniendo la naturaleza de “medio de prueba” o “base metodológica”. Por su parte, bajo el sistema de balance único, la base del Impuesto a la Renta Empresarial se determina necesariamente del resultado contable según los Estados Financieros, existiendo diferencias tan solo en los supuestos que a decisión del legislador deban tener un tratamiento diferente.

*deducción. Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada”.*

Bajo el precepto antes citado, tenemos que la norma establece que pueden existir diferencias entre la contabilización de las operaciones y la determinación de la renta neta, ello, no es otra cosa que la independencia que existe en la determinación del impuesto en relación al modo en que se haya contabilizado una determinada operación según las normas contables.

Seguidamente se señala que salvo que la Ley o el Reglamento condicionen la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción, con ello se está indicando que aun cuando una operación no se encuentre contabilizada (siempre que ello no sea requisito expresamente establecido en la Ley) ello no acarreará el desconocimiento de dicha operación, por lo que consideramos que no se está regulando una remisión a la norma contable sino que se está determinando una diferencia entre la determinación contable y tributaria de las operaciones, las cuales de rigen por lo dispuesto en las normas contables y normas tributarias respectivamente.

- **Norma III del Título preliminar del Código Tributario**

La Norma III del Título preliminar del Código Tributario establece que son fuentes del Derecho Tributario:

- a. Las disposiciones constitucionales;
- b. Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;
- c. Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;

- d. Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;
- e. Los decretos supremos y las normas reglamentarias;
- f. La jurisprudencia;
- g. Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y,
- h. La doctrina jurídica.

Se precisa además que son normas de rango equivalente a la ley, aquéllas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios, siendo que toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente.

- **Norma VIII del Título preliminar del Código Tributario**

De acuerdo con la Norma VIII del Título preliminar del Código Tributario, se establece que al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley, siendo que lo dispuesto en la Norma XVI no afectará lo señalado en el presente párrafo.

- **Norma IX del Título preliminar del Código Tributario**

La Norma IX del Título preliminar del Código Tributario establece que *“en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan*

*ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.”<sup>2</sup>*

La mencionada norma detalla la aplicación de normas que sean distintas a las tributarias, bajo el entendido que existen disposiciones que no necesariamente se encuentran contempladas en la norma. Bajo este presupuesto, es preciso señalar que la Norma IX se remite a normas con rango de Ley, ello por los siguientes motivos:

- Remitirnos a normas de menor jerarquía a la Ley implica vulnerar el principio de reserva de ley que comentamos líneas arriba, pues debemos recordar que dicho principio busca que toda materia tributaria sea regulada por LEY.
- Aplicar la norma contable vía remisión para determinar, lleguemos a ese extremo, el impuesto a la renta, atentaría contra el Sistema de Balances Independientes.
- Considerar que la remisión dispuesta en la Norma IX nos lleva a la aplicación de la norma contable, sería desnaturalizar la Norma III del mismo Título Preliminar que establece las fuentes del Derecho Tributario que tienen orden de prelación.

Ahora bien, a diferencia del caso peruano, en el que existe la necesidad de contar con una norma de remisión a las normas contables, en España, donde el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades se determina a partir de la obtención de la renta de las personas jurídicas y otros entes sin personalidad (sujeto pasivo del

---

<sup>2</sup> Título Preliminar del Código Tributario. Norma IX. Jurista Editores. Pág. 27. 2013

impuesto), bajo el método de estimación directa la base imponible se determina corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Así, en el sistema español, la lógica de la aplicación de las normas contables para determinar el impuesto a la renta, incluso el devengo, responde a la visión de las normas contables como fuente normativa para determinar el impuesto, es decir, las disposiciones contables se aplican en primera instancia, y salvo contradicciones frente a la norma del impuesto a la renta esta será modificada. Por ello, la contabilidad es norma en estos casos.

Ahora bien, sin perjuicio de lo antes indicado, existirán casos en los que se han utilizado las normas contables sin hacer uso de estas “normas de remisión” contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta.

A continuación se verán casos en los que, tanto la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, se han remitido a las normas contables para dar contenido a términos utilizados en la Ley del Impuesto a la Renta, así como dar contenido a ciertas operaciones tributarias.

### **I.1. Aplicación de la Norma Contable por la Administración Tributaria**

En cuanto a la Administración Tributaria, se ha podido observar que la autoridad administrativa ha venido aplicando la Norma Contable a fin de dar contenido a términos como “Activo fijo”, “revaluación voluntaria”, y “baja

de activos”, sin perjuicio de existir casos en los que ha prescindido de cualquier remisión expresa a las normas contables.

Así, podemos observar los siguientes pronunciamientos:

**a. Activo fijo: Informe SUNAT No. 140-2008-SUNAT/2B0000**

Mediante este informe, la Administración Tributaria establece los alcances de los términos activo intangible y existencias, a fin de determinar si estos pueden ser materia de arrendamiento financiero. Al respecto establece que, *“para efectos tributarios del artículo 18° del Decreto Legislativo N° 299, los activos intangibles, así como las existencias o mercaderías, incluidos los productos terminados y los productos en proceso, no pueden ser objeto de un contrato de arrendamiento financiero, al no estar comprendidos dentro del término activo fijo”*.

Llega a dicha conclusión, al definir qué se entiende por Activo Tangible, según el párrafo 6 de la Norma Internacional de Contabilidad 16 - Inmuebles, Maquinaria y Equipo, la propiedad, planta y equipo que:

- (a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- (b) se espera usar durante más de un período.

Así, determina que los activos intangibles y las existencias no califican como activo fijo, según la Norma Internacional de Contabilidad No. 18,

y por ello no pueden ser dados en arrendamiento financiero, sin argumentar bajo que fuente de la Norma III del Código Tributario aplica la mencionada Norma Contable, o que otra norma con rango de ley se lo permite.

**b. Revaluación voluntaria: Informe SUNAT No. 136-2010-SUNAT/2B0000**

En este informe la Administración Tributaria establece, para efectos de la revaluación voluntaria y baja de activos, y los requisitos que debe contener el informe técnico a fin de aplicar estas, que *“la formulación de los informes técnicos que tienen por objeto revaluaciones voluntarias y bajas de activos para fines del Impuesto a la Renta no requiere ser efectuada por un profesional independiente respecto al contribuyente. Sin perjuicio de ello, en el caso de revaluaciones voluntarias, el informe técnico deberá ser efectuado por un tasador cualificado profesionalmente, y en el caso de bajas de activo, por un profesional competente y colegiado”*

A dicha conclusión llega a partir de determinar que en el caso de la revaluación voluntaria de activos, resulta aplicable la Norma Internacional de Contabilidad No. 16, la cual establece que el valor razonable de los terrenos y edificios se determinará a partir de la evidencia basada en el mercado mediante una tasación, realizada habitualmente por tasadores cualificados profesionalmente. Siendo que el valor razonable de los elementos de planta y equipo será habitualmente el valor de mercado, determinado mediante una tasación.

De lo antes expuesto, se aprecia que, en relación con los informes técnicos que tienen por objeto sustentar revaluaciones voluntarias y bajas de activos para fines del Impuesto a la Renta, la legislación aplicable no ha previsto que los mismos deban ser elaborados por personal independiente respecto al contribuyente. Sin embargo, determina que la tasación debe ser efectuada por un profesional calificado según lo indicado en la norma contable, siendo que dicha obligación no la establece la Ley del Impuesto a la Renta.

**c. Baja de activos: Informe SUNAT No. 026-2010-SUNAT/2B0000**

En el presente informe la Administración Tributaria establece, en cuanto a la depreciación de edificaciones demolidas por la construcción de otra nueva, que para fines del Impuesto a la Renta, el valor en libros pendiente de depreciación correspondiente a la edificación demolida debe deducirse para la determinación de la renta neta en el ejercicio en que se concluya la demolición.

A dicha conclusión llega en aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 16, según la cual, el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas:

- (a) cuando la entidad se desapropie del mismo; o
- (b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o desapropiación

Siendo ello así, dado que la edificación demolida no proporcionará beneficios económicos futuros, corresponde que dicha edificación sea dada de baja en cuentas por el total del importe pendiente de

depreciación. Siendo que no justifica su aplicación, y cambia una anterior interpretación (indicaba que debía formar parte del costo), a partir de “un nuevo análisis contable”.

Ante los tres casos desarrollados, podemos verificar que la Administración Tributaria recurre a las normas contables a fin de dar un fundamento al análisis e interpretación de disposiciones o tratamientos tributarios, sin embargo, en dichos casos, no ha establecido la norma habilitante que permite la aplicación de la mencionada norma contable, o la fundamentación lógica y razonable de dicho accionar, esto es, se remite a las normas contables de manera genérica, y no desarrolla los alcances de la remisión<sup>3</sup>.

## **I.2. Aplicación de la Norma Contable por el Tribunal Fiscal**

Por otro lado, en relación con los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, en diversas resoluciones la autoridad ha dado contenido a diversos conceptos que no se encuentran definidos en la norma tributaria sin hacer una remisión a la norma contable. Sin perjuicio de ello, existen pronunciamientos en los que se hace referencia a la norma contable a fin de dar contenido a conceptos, tales como “activo fijo”, “activo intangible” y también para el caso de las “mejoras”.

Así, a continuación se desarrollarán tres pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal en lo que se efectuó una remisión a la norma contable sin hacer referencia a una norma habilitante en la Ley del Impuesto a la Renta o

---

<sup>3</sup> DURÁN ROJO, Luis y MEJÍA MARCO. Las NIIF y la interpretación de las normas tributarias por SUNAT. Análisis Tributario, mayo 2011. AELE. Pág. 51

norma similar, o una fundamentación lógica y razonable de la aplicación de tales normas contables.

**a. Las mejoras de carácter permanente: Resolución No. 10941-2-2013**

Mediante la resolución No. 10941-2-2013, el Tribunal Fiscal analiza el argumento de la recurrente en los extremos referidos a los Artículos 916 y 917 del Código Civil aduciendo que en estos no se define a las mejoras de carácter permanente, por lo que no resultan aplicables al caso en concreto. En función a ello, el Tribunal aplica la Norma Internacional de Contabilidad No. 16, anteponiendo la norma contable al código civil en lo referido a mejoras en un bien inmueble.

Según la norma contable, los desembolsos posteriores sobre inmuebles, maquinaria y equipo solo se reconocen como un activo cuando mejoran la condición del activo más allá del rendimiento estándar originalmente evaluado.

Asimismo, señala que los desembolsos por reparaciones o mantenimiento de los activos son aquellos que se efectúan para restaurar o mantener los futuros beneficios económicos que una empresa puede esperar del rendimiento estándar originalmente evaluado del activo.

En este sentido, el Tribunal establece un criterio en reiteradas resoluciones, en base a la normativa contable, extendiendo sus alcances no sólo para darle contenido a la figura de las “mejoras permanentes” sino también para aplicar las consecuencias tributarias que derivan de la categorización de una mejora como tal.

Por ello, resuelve confirmar la apelada, en base a que conforme a las normas y resoluciones citadas, queda evidenciado que las mejoras realizadas en el inmueble le han permitido a la recurrente obtener un mayor beneficio con relación al rendimiento que originalmente habría obtenido de no incurrir en dichas mejoras, por lo que los gastos incurridos califican como mejoras de carácter permanente. En consecuencia, no corresponde la deducción como gastos, conforme al inciso e) del artículo 44 Ley del Impuesto a la Renta.

En este caso se verifica que el Tribunal Fiscal está aplicando la norma contable sin hacer referencia a una norma habilitante, y la está aplicando, no obstante, existe un desarrollo respecto de las mejoras en el Código Civil.

**b. El Activo fijo: Resolución No. 18558-9-2013**

Mediante la Resolución No. 18558-9-2013, que es materia de análisis, el Tribunal Fiscal busca determinar si los desembolsos efectuados por el contribuyente para la adquisición de bienes, entre ellos un “transformador, esquinero, etc., videograbadora profesional, máquina contadora y tolva”, son deducibles para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

En este caso, el Tribunal Fiscal al momento de analizar el mencionado reparo ha evaluado la documentación presentada por el Contribuyente y de una revisión de la Norma Internacional de Contabilidad No. 16 y del Plan Contable General Revisado ha establecido una definición para

activo fijo con la finalidad de establecer si los conceptos reparados realmente debían ser considerados como gastos o como un activo fijo.

Así, el Tribunal Fiscal ha considerado que los montos mandados al gasto por la adquisición de los bienes deben ser tratados como activos y por lo tanto la deducción ser reparada. Es decir, el Tribunal Fiscal ha determinado la naturaleza de dichos bienes y por lo tanto la deducción de un gasto en base a elementos que no se encuentran dentro de la normativa de la Ley del Impuesto a la Renta, en base a la norma contable.

**c. Activo intangible: Resolución No. 19070-10-2013**

En este caso, se discuten las condiciones que debieron presentarse para que el software sea reconocido como intangible en el año 2000, así como el tratamiento de los desembolsos posteriores. Para ambos casos cito en su argumentación párrafos de la Norma Internacional de Contabilidad No. 38 – Intangibles, vigente en el año 2001.

Así, el Tribunal Fiscal utilizó los criterios de reconocimiento inicial de los activos intangibles, cuyo tratamiento se encuentra recogido en la Norma Internacional de Contabilidad No. 38, para sostener que el sistema contable SPRING no debió ser reconocido como intangible durante el ejercicio 2000. Bajo este argumento se concluyó que, al no haber sido cuestionado el reconocimiento inicial del intangible en el año 2000, la Administración Tributaria no podía calificar como costo o gasto los desembolsos posteriores por la implementación de los módulos del sistema.

Finalmente, el Tribunal Fiscal partió de la premisa de que el tratamiento contable de los desembolsos posteriores de activos intangibles, recogido en el párrafo 60 de la Norma Internacional de Contabilidad No. 38, también es aplicable para efectos tributarios a fin de determinar si los gastos de actualización del módulo de retenciones y percepciones del software de la recurrente debieron formar parte del costo o ser reconocidos como gasto del ejercicio. Y dado que la Administración Tributaria tampoco acreditó que se cumplan dichos requisitos contemplados en la norma contable, el Tribunal Fiscal procedió a levantar el reparo en este extremo.

Considerando los pronunciamientos de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal antes desarrollados, se puede verificar que ambos entes administrativos han utilizado las normas contables para dar contenido a determinadas operaciones o conceptos tributarios.

Al respecto, somos de la opinión que, si bien las normas contables tienen un contenido económico y permiten entender y fundamentar diversos términos contenidos en las normas tributarias, no resulta correcto que tanto la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal hagan uso de las mismas sin hacer una fundamentación jurídica o hacer mención a alguna norma de remisión.

Lo antes indicado se fundamenta en que el derecho tributario se rige por el principio de legalidad, según el cual, los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley, lo que no ocurre con las normas contables.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> De acuerdo con el Artículo 74 de la Constitución Política del Perú, “los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo (...) el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los

Ahora bien, sin perjuicio de lo antes indicado, existe un principio fundamental en el derecho tributario que es el principio del “devengado”, el cual no tiene un desarrollo jurídico y que ha venido siendo desarrollado por el Tribunal Fiscal en aplicación de las normas contables, según veremos en la siguiente sección.

## **II. El principio del devengado en la Ley del Impuesto a la Renta**

El principio del devengado es un principio tributario que permite determinar el momento en que los ingresos y gastos podrán ser imputados en la determinación del Impuesto a la Renta.

Al respecto, de acuerdo con el Artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Ahora bien, ni la Ley del Impuesto a la Renta, ni su Reglamento, ni ninguna otra disposición tributaria (entiéndase ley, decreto legislativo, decreto supremo, entre otros) han establecido una definición respecto al concepto del devengado.

En función a ello, se han verificado casos en los que el Tribunal Fiscal, a fin de dar contenido a dicho principio, ha desarrollado un “devengado jurídico”, siendo que en otros casos (que priman en la actualidad) se ha recurrido a las Normas Internacionales de Contabilidad y a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados para darle contenido, no existiendo un criterio único para determinar el alcance del principio del devengado, por lo que procederemos a detallar cada uno de ellos.

---

*de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona (...) No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.”*

## II.1. El “devengado jurídico”

De acuerdo con el devengado jurídico, el ingreso o el gasto se devenga jurídicamente en oportunidad de su acaecimiento, lo que ocurre cuando jurídicamente ha tenido lugar y se ha generado su obligación de pago.

Al respecto, se pueden ver los reiterados pronunciamientos del Tribunal Fiscal sobre el devengo del gasto en el caso de servicios de auditoría, tales como las Resoluciones No. 8534-5-2001, RTF No. 5276-5-2006; RTF No. 13136- 8-2010, RTF No. 11362-1-2011; RTF No. 6387-10-2012.

En dichas resoluciones, se ha dejado establecido, entre otros, que *“la necesidad del gasto estaba supeditada a la culminación del servicio, cuyos resultados serían consumidos o utilizados en el ejercicio en que se termine de prestar, por lo que atendiendo a que tal servicio no puede ser utilizado hasta el momento en el que se encuentre terminado, no cabe vincular o relacionar dicho gasto con los ingresos generados en el ejercicio auditado; en tal sentido, por aplicación del principio del devengado, el gasto incurrido por dicho servicio debe ser reconocido en el ejercicio en el que el cliente tiene la posibilidad de emplear lo para los fines correspondientes a su naturaleza”*.

Agrega que, (en el caso de la Resolución No. 6387-10-2012) si bien el servicio de auditoría de los estados financieros del ejercicio 2003 se habría iniciado en dicho año, el referido servicio, dada su naturaleza, solo pudo ser culminado luego del cierre del ejercicio 2003, esto es, por lo menos, en el ejercicio 2004, por lo que recién en este último ejercicio el

contribuyente podía emplearlo para sus fines, de ser el caso, por lo que no procedía su deducción en el 2003.

Como se puede observar en la cita del párrafo anterior, para el Tribunal Fiscal no resulta aceptable el hecho que el usuario del servicio haya podido estimar con fiabilidad el grado de avance del servicio recibido a la fecha de cierre del balance, sino el momento de la puesta a disposición del entregable (dictamen de auditores), bajo el entendido que el servicio culmina con la entrega de dicho documento y por tanto, permite la generación de ingresos, resultando en el devengo del gasto.

Así, por ejemplo, en la Resolución No. 6387-10-2012, el Tribunal Fiscal mantuvo el reparo por los gastos de auditoría, pese a que el contribuyente indicó que dedujo la parte del gasto correspondiente a las visitas preliminares que los auditores habían realizado en dicho ejercicio, por lo que se trataba de un gasto correspondiente a la etapa del servicio recibido y por lo tanto devengado en dicho periodo. En cuanto a ello, el Tribunal Fiscal estableció que el gasto por los servicios de auditoría sólo podía relacionarse con los ingresos del ejercicio en que se entregó el dictamen, siendo que es en el ejercicio en que dicho documento se entrega en que se podía aprovechar el servicio.

En función a ello se puede verificar que existen casos en los que el Tribunal Fiscal, sin remitirse a la norma contable, ha determinado en qué periodo corresponde reconocer un gasto (o ingreso), esto es, el devengo de los mismos. Así, en el caso de los gastos de auditoría, el Tribunal Fiscal ha considerado que el gasto debe reconocerse cuando nace la obligación (jurídica) del pago por el servicio, lo que ocurre cuando se obtiene el

informe de auditoría, en un año posterior al periodo en que el servicio fue efectivamente prestado.

## **II.2. El devengo contable: el caso de la Norma Internacional de Contabilidad No. 18**

A diferencia del devengado jurídico, existen pronunciamientos del Tribunal Fiscal, en el cual ha desarrollado un criterio contable del principio del devengado. Así, se ha hecho referencia a la Norma Internacional de Contabilidad No. 18.

Al respecto, la Norma Internacional de Contabilidad No. 18 establece que los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- (a) la empresa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- (b) la empresa no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- (c) el importe de los ingresos ordinarios puede ser valorado con fiabilidad;
- (d) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- (e) los costes incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.

Ahora bien, en cuanto a la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 18, es preciso señalar que si bien el principio del devengado no ha sido definido por la norma legal, ni por su reglamentación, en diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria ha sido validada la remisión a las normas contables, las cuales, no podemos negar, han sido elaboradas por profesionales de la contabilidad, la cual es una rama que se encuentra estrechamente vinculada con el derecho tributario.

Asimismo, existen autores que introducen otros criterios al concepto de devengado contable, entre los que corresponde mencionar a Reig<sup>5</sup>, quien sostiene que el concepto de devengado presenta las siguientes características:

- (a) Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o gasto.
- (b) Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido.
- (c) No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago; puede ser obligación a plazo y de monto no determinado.

Ahora bien, en cuanto a la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 18, el Tribunal Fiscal mediante la Resolución No. 2812-2-1006 que *“el concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el*

---

<sup>5</sup> REIG, Enrique J., “Impuesto a las ganancias”, décima edición, Editorial Machi, p. 314.

*compromiso no esté sujeto a condición alguna, no siendo relevante que el pago se haya hecho efectivo”.*

### **III. Las Normas Internacionales de Información Financiera: el caso de la NIIF 15**

En mayo del 2014, el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB, por sus siglas en inglés) y el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB, por sus siglas en inglés), emitieron la norma conjunta denominada “Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes”, que cada entidad conoce como las NIIF 15 y ASC 606, respectivamente.

Al respecto, dicha norma conjunta reemplazaría casi la totalidad de las normas y guías existentes sobre el reconocimiento de ingresos bajo NIIF y US GAAP, siendo el cambio de la NIIF 15 (o ASC 606 para el caso americano) el cambio contable más trascendente. Así, las normas que reemplaza son las siguientes:

- Norma Internacional de Contabilidad No. 11: Contratos de construcción.
- Norma Internacional de Contabilidad No. 18: Reconocimiento de ingresos ordinarios
- CINIIF 13: Programas de Fidelización de Clientes
- CINIIF 15: Acuerdos para la Construcción de Inmuebles
- CINIIF 18: Transferencias de Activos procedentes de Clientes
- SIC-31 Ingresos: Permutas de Servicios de Publicidad

Ahora bien, considerando que el principio básico contenido en la norma, es el devengado, según el cual, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen de forma que representen la transferencia de bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a la cual la entidad

espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios, el cambio introducido con la NIIF 15 resulta trascendental.

En efecto, en función a la NIIF 15, las entidades deberán efectuar mayores estimaciones y aplicar mayor juicio del que se estuvo considerando con las anteriores normas, siendo que esta se aplica para todos los contratos de ingresos de actividades ordinarias que una entidad celebra con sus clientes y proporciona un modelo único para el reconocimiento y medición de las ventas de ciertos activos no financieros (por ejemplo, venta de propiedades, planta y equipo y otros), siendo preciso señalar que ya no se contará con una Norma Internacional de Contabilidad para los contratos de construcción (NIC 11), siendo aplicable para estos últimos, la NIIF 15.

En cuanto al contenido de la NIIF 15, la misma establece que para el caso del reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, se tomarán en cuenta 5 etapas o pasos:

- Etapa 1: Identificar el contrato (o contratos) celebrado con el cliente
- Etapa 2: Identificar y segregar las obligaciones de desempeño asumidas en el contrato (por ejemplo, venta de bienes, prestación de servicios, etc.)
- Etapa 3: Determinar el precio de la transacción
- Etapa 4: Asignar el precio de la transacción entre las distintas obligaciones de desempeño identificadas
- Etapa 5: Reconocer el ingreso cuando la entidad satisfaga cada obligación de desempeño asumida en el contrato.

Considerando dichos pasos, resulta importante reconocer que la NIIF 15 afectará la medición, el reconocimiento y la presentación de los ingresos de una entidad. Por lo que su implementación, considerando que el Tribunal Fiscal se remite a la

Norma Internacional de Contabilidad 18, tendrá implicancias en el Derecho Tributario.

En función a ello, a continuación desarrollaremos un breve comparativo entre la NIIF 15 y la Norma Internacional de Contabilidad, a fin de verificar cuál será su impacto en el Derecho Tributario.

### **III.1. La NIIF 15 vs la NIC 18**

Según se indicó anteriormente, uno de los cambios claves en el NIIF 15 es la base para el reconocimiento de los ingresos ordinarios. Para los bienes, la Norma Internacional de Contabilidad No. 18 ha utilizado un concepto de la transferencia de los riesgos y recompensas, mientras que en todos los casos el NIIF 15 utiliza el concepto de la transferencia del control.

Al respecto, se verifica que la aplicación de los dos diferentes conceptos (NIIF 15 y Norma Internacional de Contabilidad No. 18) a menudo podría no alterar la oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios, no obstante en algunas circunstancias es posible que las entidades tengan un patrón diferente de reconocimiento de los ingresos ordinarios basado en la transferencia del control en oposición a la transferencia de los riesgos y recompensas, y esto debe ser considerado de manera cuidadosa.

Así, en aplicación de la NIIF 15 es posible que ingresos ordinarios que previamente fueron reconocidos con el tiempo ahora serán reconocidos en un punto del tiempo, o viceversa.

Por ello, se puede verificar que la NIIF 15 va a suponer un cambio en el criterio de reconocimiento de ingresos que se aplica actualmente.

Asimismo, se debe tener en cuenta que en muchos casos requerirá la adaptación de los sistemas informáticos de soporte, toda vez que la NIIF 15 supone el paso de una norma muy sencilla y no muy extensa, como la actual Norma Internacional de Contabilidad No. 18, a una normativa mucho más detallada y con mucha mayor dificultad de aplicación, lo que se ve reflejado, según desarrollamos previamente, en los pasos o etapas implementados para el reconocimiento de los ingresos o los gastos.

Lo antes indicado, aunado a la aplicación de las normas contables por parte de las autoridades administrativas, determinará que la NIIF 15 tenga incidencia en el derecho tributario, en lo que respecta al reconocimiento de los ingresos y gastos.

### **III.2. Implicancias de la implementación de la NIIF 15 en el derecho tributario**

Según se indicó anteriormente, en el derecho tributario los ingresos y los gastos se reconocen en un determinado ejercicio, en función al principio del devengado. No obstante ello, también se ha indicado que las normas del derecho tributario no han regulado qué se entiende por devengado, habiéndose desarrollado en diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria una remisión directa y muchas veces injustificada a las normas contables, siendo que en este caso la norma contable aplicable sería la Norma Internacional de Contabilidad No. 18.

Ahora bien, habiendo determinado que la NIIF 15, vigente a partir del próximo año, reemplazará a la Norma Internacional de Contabilidad No. 18, cabe preguntarnos si (siguiendo la postura de las autoridades administrativas) los contribuyentes deberán empezar a reconocer, para

efectos tributarios, los ingresos y gastos considerando las 5 etapas o pasos contenidos en la NIIF 15<sup>6</sup>.

Con relación a lo anterior, uno de los pasos o etapas precisan que se debe identificar el contrato (o contratos) celebrado con el cliente, precisando la NIIF 15 que se deben cumplir todos los criterios siguientes al comienzo del contrato:

- Las partes han aprobado el contrato y se comprometen a cumplir sus respectivas obligaciones.
- Se pueden identificar los derechos de cada parte.
- Se pueden identificar las condiciones de pago.
- El contrato tiene sustancia comercial (ej. En el caso de entrega diferida).
- Es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho (Calidad crediticia del cliente).

Al respecto, si un contrato no cumple estos criterios y la entidad recibe la contraprestación del cliente, se reconocerá un pasivo hasta que se cumpla alguno de los sucesos siguientes, que permitirán reconocer el ingreso:

- La entidad no tiene obligaciones pendientes de transferir y la contraprestación recibida no es reembolsable, o
- Se ha terminado el contrato y la contraprestación recibida no es reembolsable.

---

<sup>6</sup> Según indicáramos anteriormente, las mismas son: se tomarán en cuenta 5 etapas o pasos: Identificar el contrato (o contratos) celebrado con el cliente; identificar y segregar las obligaciones de desempeño asumidas en el contrato (por ejemplo, venta de bienes, prestación de servicios, etc.); determinar el precio de la transacción; asignar el precio de la transacción entre las distintas obligaciones de desempeño identificadas; y, reconocer el ingreso cuando la entidad satisfaga cada obligación de desempeño asumida en el contrato.

En el caso que no se cumplen todos los criterios al comienzo, se seguirán evaluando para determinar si hay un cambio significativo en los hechos y circunstancias del contrato, y a partir del momento que se cumplen se reconocerá el ingreso.

Considerando lo anterior, y solo habiendo verificado el contenido del primer paso o etapa establecido en la NIIF 15 para el reconocimiento de un ingreso, se puede determinar que el contenido de la misma tendrá un impacto en el derecho tributario, habida cuenta de la utilización de las autoridades administrativas de la Norma Internacional de Contabilidad No. 18 para dar contenido al criterio del devengado.

Ante ello, corresponde preguntarnos si las autoridades harán una modificación normativa, esto es, a la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer una definición expresa en la misma, o si, por el contrario, los contribuyentes se encontrarán en un espacio de incertidumbre frente a las actuaciones de la Administración Tributaria.

En efecto, podrían darse tres situaciones ante una eventual fiscalización de los periodos 2018 y siguientes:

1. La Administración Tributaria podría considerar que el reconocimiento de un ingreso o gasto debe efectuarse en el periodo en que se verifiquen cada uno de los pasos o etapas contenidos en la NIIF 15, considerando que esta resulta de aplicación toda vez que la norma tributaria no contiene una definición del principio del devengado.

2. La Administración Tributaria podría considerar que el reconocimiento de un ingreso o gasto se deberá efectuar en aplicación del “devengo jurídico” que ha sido desarrollado en diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal.

En efecto, en este caso la Administración Tributaria se ampararía en que la jurisprudencia es una fuente del derecho tributaria, según lo dispuesto en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario.

3. La Administración Tributaria podría considerar que el reconocimiento de un ingreso o gasto se debe efectuar en función a las disposiciones de la Norma Internacional de Contabilidad No. 18, pero no porque esta se encuentre vigente, sino en aplicación de una fuente del derecho que es la jurisprudencia según lo dispuesto en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, en la cual, según vimos anteriormente, se ha desarrollado el principio del devengado en aplicación de la norma contable que sería reemplazada por la NIIF 15.

Tomando en cuenta lo indicado anteriormente, consideramos de vital importancia que las autoridades incorporen a la normativa del Impuesto a la Renta una definición del principio del devengado a fin de evitar que se generen situaciones como las antes indicadas, las cuales solo generan una inseguridad jurídica en los contribuyentes.

#### IV. Conclusiones

- En función al Sistema de Balances Independiente, en el Perú existe la necesidad de contar con una norma de remisión a las normas contables, habiéndose utilizado diversas disposiciones del Código Tributario o de la Ley del Impuesto a la Renta para justificar su aplicación.
- A diferencia del caso peruano, en el sistema español, la lógica de la aplicación de las normas contables para determinar el impuesto a la renta, incluso el devengo, responde a la visión de las normas contables como fuente normativa para determinar el impuesto, es decir, las disposiciones contables se aplican en primera instancia, y salvo contradicciones frente a la norma del impuesto a la renta esta será modificada.
- En el sistema peruano existen casos en los que se han utilizado las normas contables sin hacer uso de estas “normas de remisión” contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta.

- Tanto la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal han utilizado las normas contables para dar contenido a determinadas operaciones o conceptos tributarios.
- Si bien las normas contables tienen un contenido económico y permiten entender y fundamentar diversos términos contenidos en las normas tributarias, no resulta correcto que tanto la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal hagan uso de las mismas sin hacer una fundamentación jurídica o hacer mención a alguna norma de remisión.
- Existe un principio fundamental en el derecho tributario que es el principio del “devengado”, el cual no tiene un desarrollo jurídico y que ha venido siendo desarrollado por el Tribunal Fiscal en aplicación de las normas contables.
- El Tribunal Fiscal ha desarrollado un “devengado jurídico”, siendo que en otros casos (que priman en la actualidad) se ha recurrido a las Normas Internacionales de Contabilidad y a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados para darle contenido, no existiendo un criterio único para determinar el alcance del principio del devengado.
- La adopción de la NIIF 15 ofrece una oportunidad para mejorar y uniformizar el proceso de reconocimiento de ingresos por actividades ordinarias a través de una mayor consistencia en las políticas contables que permitirán obtener beneficios potenciales de mayor transparencia, mayor comparabilidad y mejora en la eficiencia.
- El cambio fundamental de esta nueva norma es la presentación de un modelo de cinco pasos para el reconocimiento de ingresos en el momento de la transferencia de los bienes y prestación de servicios.

- La aplicación de los dos diferentes conceptos (NIIF 15 y Norma Internacional de Contabilidad No. 18) a menudo podría no alterar la oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios, no obstante en algunas circunstancias es posible que las entidades tengan un patrón diferente de reconocimiento de los ingresos ordinarios basado en la transferencia del control en oposición a la transferencia de los riesgos y recompensas.
- El contenido de la NIIF 15 tendrá un impacto en el derecho tributario, habida cuenta de la utilización de las autoridades administrativas de la Norma Internacional de Contabilidad No. 18 para dar contenido al criterio del devengado.
- Toda vez que en la actualidad no existe una solución ante la posible controversia que se genere por el cambio de la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 18 a la NIIF 15, se podrían generar 3 situaciones:
  - La Administración Tributaria podría considerar que el reconocimiento de un ingreso o gasto debe efectuarse en el periodo en que se verifiquen cada uno de los pasos o etapas contenidos en la NIIF 15.
  - La Administración Tributaria podría considerar que el reconocimiento de un ingreso o gasto se deberá efectuar en aplicación del “devengo jurídico” que ha sido desarrollado en diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal.
  - La Administración Tributaria podría considerar que el reconocimiento de un ingreso o gasto se debe efectuar en función a las disposiciones de

la Norma Internacional de Contabilidad No. 18, pero no porque esta se encuentre vigente, sino en aplicación de una fuente del derecho que es la jurisprudencia.

## V. Bibliografía

1. ACTUALIDAD EMPRESARIAL  
Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes  
2015
2. BRAVO TANTALEÁN, Miguel  
Contabilidad Finanzas y Tributación: Reflexiones académicas.  
Lima: Universidad del Pacífico. Centro de Investigación. 200 p.  
2005
3. DURÁN ROJO, Luis  
Relación entre el Impuesto a la Renta empresarial y la contabilidad. Ponencia  
en XII Jornadas de IFA Perú.  
2014.
4. DURÁN ROJO, Luis  
Relaciones entre la contabilidad y el derecho tributario. Informe Relativo al  
Derecho Peruano.  
2013
5. GARCÍA MULLÍN, Roque

- Impuesto sobre la renta: teoría y técnica del impuesto.  
Santo Domingo, R.D.: República Dominicana, Secretaría de Estado de Finanzas, Instituto de Capacitación Tributaria. 225 p.  
1980
6. HERNÁNDEZ PATIÑO, Cecilia  
La regulación contable y sus efectos frente a las obligaciones tributarias del impuesto a la renta  
PUCP Ius et veritas -- No. 42 (Jul. 2011). Pág. 328 – 335.  
2011
  7. REIG, Enrique J.  
Impuesto a las ganancias  
Décima edición, Editorial Machi.  
2001
  8. RUBIO CORREA, Marcial.  
El Sistema Jurídico, Introducción al Derecho.  
Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. 346 p.  
2009
  9. RUDOLF, Roder  
El principio de lo devengado en la imputación de la renta al ejercicio fiscal.  
Lima. 283 p.  
1992
  10. RUBIO CORREA, Marcial  
El Sistema Jurídico, Introducción al Derecho  
Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. 2009
  11. RUBIO CORREA, Marcial  
La interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional.  
Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.  
2005
  12. TORRES VÁSQUEZ, Anibal  
Introducción al Derecho. Teoría General del Derecho.  
Primera edición, Palestra Editores S.R.L.  
Lima.  
1999