

EL CONCEPTO DE DEVENGO JURÍDICO INTRODUCIDO POR EL DECRETO LEGISLATIVO 1425, EL PRINCIPIO DE ASOCIACIÓN, CORRELACIÓN, EQUIPARACIÓN O *MATCHING*, Y LA APLICACIÓN DE LA NIIF 15

THE CONCEPT OF JURIDICAL ACCURAL INTRODUCED BY LEGISLATIVE DECREE 1425, THE PRINCIPLE OF ASSOCIATION, CORRELATION, EQUIPMENT OR *MATCHING*, AND THE APPLICATION OF IFRS 15

Roberto José Casanova-Regis Albi
KPMG Perú, Perú

Resumen

A propósito de la publicación del Decreto Legislativo 1425, el presente artículo expone la relevancia, desde la perspectiva fiscal, del concepto de devengo jurídico en nuestro ordenamiento jurídico. Se describen, asimismo, los parámetros que deben considerar los contribuyentes, y que coadyuvarán a sustentar su correcta aplicación en las transacciones diarias, las cuales se entienden como hechos económicos susceptibles de generar hechos imponibles gravados con el impuesto a la renta corporativo. Es así que, en virtud de lo indicado, y a efectos de brindar las herramientas necesarias para la correcta aplicación del concepto jurídico en mención, hemos incorporado al análisis de este los conceptos normativos propios de las instituciones jurídicas sustentadas en nuestro ordenamiento jurídico civil, cuya remisión ha sido efectuada, intrínsecamente, por los alcances de la propia definición jurídica del devengo.

Palabras clave: devengo jurídico, impuesto a la renta corporativo, principio de asociación, correlación, equiparación o *matching*, control sobre el bien, teoría del riesgo.

Abstract

Due to the enactment of Legislative Decree Nro. 1425, this paper, points out the relevance of the concept of Juridical Accrual in our tax legal system; as well as the parameters that tax payers must take into account for its correct application in their day-to-day operations, which are understood as economic facts giving rise to taxable events subject to the Corporate Income Tax. On this basis, in order to provide the tools for its correct application of the aforesaid concept, we had incorporated into its analysis, required civil law aspects as they are mentioned by the own juridical definition of Accrual.

Keywords: Juridical accrual, corporate income tax, principle of association, correlation, equalization or *matching*, control over goods, transfer of risk theory.

1. Introducción

En cumplimiento del artículo 74 de la Constitución Política del Perú, el ejercicio del poder tributario por parte del Estado se rige mediante el principio de reserva de ley. Este impone que los tributos se creen, modifiquen o deroguen mediante una ley emitida por el Congreso o por un decreto legislativo, en caso de que el Poder Legislativo haya delegado facultades al Poder Ejecutivo.

El principio de reserva de ley garantiza que no existan tributos sin representación, en referencia al principio anglosajón del cual emana: «no taxation without representation».

Pese al claro mandato constitucional, muchas normas tributarias enuncian una serie de conceptos indeterminados que, al final, se llenan con reglas distintas de las jurídicas. Este ha sido el caso del devengo para la determinación del impuesto a la renta corporativo. Así, el contenido de un concepto fiscal tan importante se desplaza indebidamente a lo establecido por normas extrafiscales, como son las financieras. Estas, al encontrarse en constante revisión y evolución, no pueden constituir una base firme para la seguridad jurídica, que exige la determinación de un impuesto que incide sobre la renta neta empresarial como muestra de capacidad contributiva.

Dicho problema ha sido resuelto por el Decreto Legislativo 1425, que introduce por primera vez en la Ley del Impuesto a la Renta el concepto de devengo jurídico. Este se aparta, finalmente, del mal llamado e inexistente

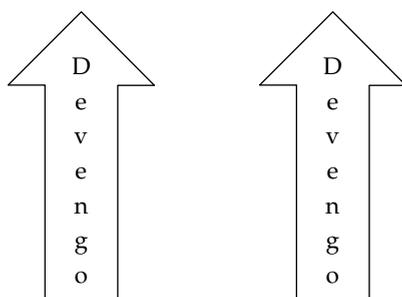
derecho contable, y, por el contrario, se alinea con el grado de cumplimiento de las prestaciones¹ conforme las entiende el Código Civil. Y, en mi opinión, es lo correcto: son las relaciones obligacionales con contenido patrimonial reguladas por el ordenamiento civil las que, en la realidad, dan origen a eventos económicos gravados con el impuesto a la renta corporativo.

El presente trabajo, sin pretender agotar el tema de tan reciente publicación, se propone analizar y explicar, con un enfoque prospectivo y pragmático, el concepto de devengo jurídico, desarrollado por el Decreto Legislativo 1425. Intentaré aportar elementos para su mejor entendimiento, correcta aplicación e implementación por parte de los contribuyentes generadores de rentas empresariales.

2. Ecuación de determinación del impuesto a la renta corporativo

Para comprender la importancia del concepto de devengo jurídico, es necesario entender su incidencia en la ecuación de determinación del impuesto a la renta corporativo. Como sabemos, este es un impuesto directo sobre la renta neta empresarial generada en el ejercicio fiscal (entre el 1 de enero y el 31 de diciembre). Dicha renta neta es el resultado de la siguiente ecuación:

$$\text{Ingreso bruto} - (\text{costos}) = \text{renta bruta} - (\text{gastos}) = \text{renta neta imponible (tasa del IR)}$$



1 Llamadas «obligaciones de desempeño» por la Norma Internacional de Información Financiera 15: «Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes».

El concepto de devengo jurídico incide en dos de las variables más importantes de la ecuación de determinación del impuesto a la renta corporativo: el ingreso bruto y los gastos. Sin embargo, la sola aplicación a estas dos variables no nos llevaría a poner de manifiesto la renta neta empresarial como muestra de capacidad contributiva real objeto de gravamen. Por el contrario, la aplicación del concepto de devengo jurídico debe ir aparejada de la aplicación de un principio adicional para la adecuada determinación del resultado gravado: el principio de asociación.

3. Principio de asociación

Si bien el impuesto a la renta corporativo es un impuesto directo que incide sobre la renta neta empresarial como una muestra de capacidad contributiva, lo cierto es que debe ser neutral en su relación con las inversiones que la generan.

En otras palabras —y de manera conceptual—, la fórmula de cálculo de la determinación del impuesto a la renta corporativo está diseñada para recuperar, contra la magnitud del ingreso bruto, los dos principales atributos fiscales² en los que subyace la inversión. Me refiero a los costos o gastos, que deben ser absorbidos en última instancia por la magnitud del ingreso bruto o, en caso contrario, generar pérdidas tributarias arrastrables susceptibles de ser compensadas contra la renta neta futura generada en ejercicios posteriores; esto último, en aplicación de alguno de los dos sistemas establecidos por la Ley del Impuesto a la Renta, según el modelo de política fiscal subyacente en su diseño.

Un impuesto a la renta corporativo que no permita la recuperación de la inversión con cargo al ingreso bruto que esta genera terminará por gravar la inversión. Causa, de este modo, efectos cualitativa y cuantitativamente confiscatorios.

Sin embargo, en el ensayo de la ecuación del impuesto a la renta corporativo debe también respetarse otro principio que garantiza la neutralidad de

2 Para efectos del presente trabajo, entendemos lo que internacionalmente se conoce como *tax attributes*, concepto que hace referencia a las magnitudes que resultan deducibles por mandato de la ley en la ecuación de determinación del impuesto a la renta y que responden a su diseño específico alineado con la política fiscal estatal que subyace al impuesto, tales como costos, gastos, créditos fiscales, pérdidas, etcétera.

dicho tributo: el principio de asociación, correlación, equiparación o *matching* que debe existir entre el reconocimiento del ingreso bruto y los costos o gastos (inversiones) asociados con su generación.

Considero que dicho principio está expresamente reconocido en tres artículos de la Ley del Impuesto a la Renta:

- En el artículo 20, para el caso de la enajenación de bienes³.
- En el artículo 57, último párrafo del numeral 2) —según ha sido modificado por el Decreto Legislativo 1425—, para el caso de la prestación de servicios⁴.
- En el artículo 37, a través del principio de causalidad, relaciona de manera directa la renta neta con los gastos necesarios para su generación⁵.

Sobre la base de la aplicación del principio de asociación, correlación, equiparación o *matching* —y para garantizar que el impuesto a la renta corporativo sea neutral y solo incida sobre la renta neta como muestra de capacidad contributiva real— no podría reconocerse como devengado el ingreso bruto que no se encuentre asociado a unos costos o gastos que no puedan medirse de forma confiable. En este último caso, no sería posible reconocer los costos o gastos asociados a su generación. Solo cuando dicha incertidumbre sea resuelta, se podrá identificar la renta como muestra de capacidad contributiva. El reconocimiento simultáneo del ingreso bruto y de la inversión asociada a su generación, en la forma de atributos fiscales, permite determinar correctamente la renta neta como expresión de capacidad contributiva susceptible de ser alcanzada por el impuesto a la renta corporativo.

3 «Artículo 20.- La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, [...]»

4 «Artículo 57.- [...] 2) Tratándose de la prestación de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo: [...] Para efectos 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 del servicio. Dichos costos deben guardar correlación con los ingresos. [...]».

5 «Artículo 37.- (56) A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles: [...]».

Sin perjuicio del expreso reconocimiento del principio de asociación, correlación, equiparación o *matching* que se halla en la Ley del Impuesto a la Renta, su importancia y necesidad han sido explicadas por el Tribunal Fiscal. Este la considera, sobre la base de la aplicación de las normas financieras, un elemento inseparable para la adecuada aplicación del devengo en diversas resoluciones. Algunas de estas son:

- La Resolución 00467-5-2003 del 29 de enero de 2003. El Tribunal Fiscal resolvió que:

... Según Jan R. Williams, en virtud del concepto de imputación [entiéndase devengo] se requiere que para determinar la utilidad neta de un ejercicio específico se imputen al ingreso del ejercicio los costos con los cuales está relacionado. En tal sentido, al igual que lo mencionado en las NIC, si el ingreso se difiere a ejercicios posteriores, también deben diferirse los costos conexos. En efecto, la NIC 1 precisa que el registro contable de los ingresos y de los costos y gastos, corresponde a los estados financieros de los períodos con los cuales guardan relación. [...]

Bajo el razonamiento planteado, correspondía que los gastos se reconocieran en el ejercicio en que se producía la transferencia del bien, en aplicación del concepto de imputación o asociación entre ingresos y gastos.

El Tribunal Fiscal indica en la citada resolución que el principio de asociación es un elemento esencial para efectos de la aplicación del concepto de devengado. Señala que, en aplicación de la asociación, resulta indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los cuales se incurre en la generación de dicho ingreso, al existir una relación de causa y efecto entre los ingresos y los gastos.

- La Resolución 02989-4-2010 del 19 de marzo de 2010. De manera similar a lo resuelto en la resolución antes citada, el Tribunal Fiscal indicó que:

... en virtud del concepto de imputación, se requiere para determinar la utilidad neta de un ejercicio específico se imputen al ingreso del ejercicio los costos con los cuales está relacionado. En tal sentido al igual que lo mencionado en las NIC, si el ingreso se difiere a ejercicios posteriores, también deben diferirse los costos conexos [...] el registro contable de los ingresos y de los costos corresponde a los estados financieros de los períodos con los cuales guardan relación. [...] Que ello tiene sustento en el postulado contable básico de equiparación, asociación o "*matching*" de ingresos y gastos.

Así, pues, resulta indispensable, según el Tribunal Fiscal, vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los cuales se incurre como parte de la generación de ingresos. Existe, en consecuencia, una relación de causa y efecto entre ingresos y gastos.

- La Resolución 04265-32017 del 19 de mayo de 2017 señala:

Que al respecto, se tiene que la Administración se ha limitado a indicar que las compras debían afectar el costo de ventas de los ejercicios en que fueron efectuadas de acuerdo con la fecha de emisión de las facturas, no obstante, el costo computable debía ser imputado al mismo ejercicio en que se efectuara la venta de los bienes, de acuerdo con el principio de asociación de ingresos y gastos para la determinación del costo de ventas, por lo que correspondía que la Administración verificara en qué ejercicio se devengó el ingreso relacionado con las referidas adquisiciones, lo que no hizo...

Se puede concluir que el principio de asociación, correlación, equiparación o *matching*, si bien tiene un origen financiero, se encuentra de forma expresa reconocido en la Ley del Impuesto a la Renta. Su aplicación, por tanto, es, conjuntamente con el concepto de devengo jurídico, imperativa. El objetivo es determinar la verdadera renta neta empresarial, a efectos de evitar situaciones fiscalmente contingentes, como el diferimiento de ingresos gravados o del pago del impuesto a la renta corporativo, entre otras.

4. Importancia del devengo jurídico

Con independencia de la bondad o no de la definición de devengo, lo cierto es que el Decreto Legislativo 1425 ha introducido por primera vez en el ordenamiento tributario peruano el concepto de devengo jurídico, vigente desde el 1 de enero de 2019. Dota de seguridad jurídica a la determinación del impuesto a la renta corporativo, toda vez que, en estricto cumplimiento del principio constitucional de reserva de ley, incorpora en una norma con rango de ley lo que debe entenderse por tal.

Como veremos más adelante, pese a la claridad de la norma III del título preliminar del Código Tributario, se elimina la discusión respecto de si las normas contables son o no fuente de derecho tributario en materia de devengo. Esto, con independencia de que el concepto de devengo jurídico ha adoptado como guía interpretativa los conceptos *cambio de control* y *transferencia*

de riesgos, contenidos en la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15 como elementos determinantes de devengo del ingreso asociado a la enajenación de bienes (entiéndase tangibles e intangibles).

Conforme se ha desarrollado el concepto de devengo jurídico en el Decreto Legislativo 1425, se exige para su correcta aplicación:

- a) Determinar la oportunidad en la que los ingresos brutos deben ser reconocidos.
- b) Determinar *mutatis mutandis* la oportunidad en la que los gastos asociados a dichos ingresos deben ser correlativamente reconocidos.
- c) Determinar la magnitud (valuación) de los ingresos brutos que deben ser reconocidos al establecer la aplicación de diversas metodologías para determinar la magnitud de su reconocimiento.
- d) Determinar la magnitud (valuación) de los gastos que deben ser reconocidos al establecer la aplicación de diversas metodologías para determinar la magnitud del reconocimiento.

5. Definición general de devengo jurídico

El concepto de devengo jurídico establece una definición general de *devengo* que exige el cumplimiento de dos condiciones concurrentes:

- a) Que se hayan producido los hechos sustanciales para la generación del ingreso.
- b) Que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva.

Sin embargo, la propia norma establece que, cuando la contraprestación esté total o parcialmente fijada en función de un hecho o evento futuro, el ingreso se devengará cuando este ocurra.

Analicemos ahora el contenido de cada una de las condiciones antes enunciadas.

5.1. Producción de los hechos sustanciales

La propia Ley del Impuesto a la Renta establece cuáles son o deben ser los hechos sustanciales que, de verificarse en la realidad, habilitarán la atribución de los ingresos o gastos. Y aquellos, precisamente, permiten adquirir el dominio de la ganancia o gasto a efectos de poder integrarlos en el patrimonio de la entidad.

Los hechos sustanciales son la causa eficiente que, por mandato de la ley, motiva el reconocimiento de los ingresos o gastos. Están asociados, en general, al grado o nivel de cumplimiento de la prestación. Constituyen la causa eficiente que da derecho a percibir la contraprestación, de modo que, para efectos fiscales, esta se vea reflejada en la forma de ingreso en el estado de resultados.

5.2. Inexistencia de condición suspensiva vinculada con la obligación

La inexistencia de una condición suspensiva implica que la oportunidad en la que opere la incorporación patrimonial (el devengo) de las transacciones generadoras de ingresos o gastos es incondicional, y resulta imposible posponer su reconocimiento. Una vez ocurrido, es patrimonialmente irreversible.

En materia de derecho civil, la obligación es el vínculo jurídico entre dos sujetos: un acreedor y un deudor. La prestación es el objeto de la obligación y se define por el dar, el hacer o el no hacer al que está obligado el deudor en beneficio del acreedor, en virtud del vínculo obligacional con contenido patrimonial surgido a partir del contrato.

Es importante recordar que el establecimiento de la condición suspensiva incide directamente sobre la eficacia y la exigibilidad de la obligación jurídica. Por tanto, cuando exista una condición suspensiva pactada entre el acreedor y el deudor, el devengo del ingreso o gasto deberá postergarse hasta que la condición se cumpla. El derecho debe convertirse en incondicional, haciendo exigible el cumplimiento de las prestaciones (u obligaciones de desempeño, para utilizar el lenguaje de la NIIF 15).

La condición suspensiva es un factor de contingencia que permite el válido diferimiento o postergación del reconocimiento del ingreso o gasto. Sin embargo, los contribuyentes deben tener en cuenta que el establecimiento de condiciones suspensivas como elementos que permitan diferir el devengo de los ingresos o gastos para fines fiscales está regulado por el Código Civil.

Esta norma con rango legal regula las modalidades de los actos jurídicos y establece que las condiciones suspensivas deben ser lícitas, física o jurídicamente posibles. Aquellas que incumplan estas características constituirán causales invalidantes del acto, o bien serán consideradas como no puestas en el contrato. Incluso resulta nula la condición suspensiva que dependa de la sola voluntad del sujeto que se halle en la posición de deudor de la con-

traprestación que da origen al reconocimiento del ingreso para fines fiscales, conforme a lo regulado en los artículos 171 y 172 del Código Civil peruano.

En razón de lo indicado, el establecimiento contractual de una condición suspensiva debe ser normal en relación con la actividad generadora de renta. Esto, para que no se convierta en un mecanismo que difiera el reconocimiento del ingreso o gasto, pues los efectos jurídico-obligacionales están sujetos al cumplimiento de la condición suspensiva pactada.

5.3. Hecho o evento futuro vinculado con la cuantía de la contraprestación

El tercer párrafo de la definición general de devengo jurídico —a diferencia de la condición suspensiva que incide sobre los efectos de la obligación, entendida como el vínculo jurídico entre acreedor y deudor con contenido patrimonial— alude a que, cuando hablamos de hecho o evento futuro, no nos referimos a los efectos jurídicos del vínculo obligacional como tal; por el contrario, la obligación es plenamente exigible, solo que la magnitud del ingreso bruto o del gasto es determinable en función de un hecho o evento futuro, cuya ocurrencia es ajena a la voluntad de las partes. Ejemplos de hechos o eventos futuros son los valores de cotización de una determinada bolsa de bienes o los que resulten fijados por mercados reconocidos en una fecha futura.

Como vemos, en la definición de devengo jurídico, el acaecimiento del hecho o evento futuro está asociado con la fijación del *quantum* de la contraprestación y no con la exigibilidad de la obligación.

Es importante indicar que la definición de devengo jurídico, si bien permite asociar la determinación de la cuantía de la contraprestación al acaecimiento de un hecho o evento futuro, el establecimiento de este último debe ser normal en relación con la actividad generadora de renta, de modo que no se convierta en un mecanismo de diferimiento del reconocimiento del ingreso o el adelanto indebido de gastos por estar la determinación de su magnitud asociada a un hecho o evento futuro. En otras palabras, el establecimiento de condiciones suspensivas de los efectos jurídicos de la obligación o el establecimiento de la fijación de la contraprestación en función de un hecho o evento futuro no habilitan el quebrantamiento o inaplicación del principio de asociación, correlación, equiparación o *matching* que acompaña al concepto de devengo jurídico.

6. Condiciones particulares establecidas por el concepto de devengo jurídico

Sin perjuicio del cumplimiento de las condiciones generales establecidas por la definición general de devengo jurídico, el Decreto Legislativo 1425 ha establecido, según la naturaleza de las prestaciones, cuáles son las condiciones especiales para considerar producidos los hechos sustanciales habilitantes del devengo de un ingreso o gasto para efectos de la determinación del impuesto a la renta corporativo. Dichas condiciones particulares deben cumplirse de manera concurrente con las condiciones generales para que un ingreso o gasto sea considerado devengado.

7. Devengo jurídico en la enajenación⁶ de bienes tangibles e intangibles

La definición de devengo jurídico introducida por el Decreto Legislativo 1425 se aparta sustancialmente del concepto de enajenación contenido en el artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta. Por tanto, la enajenación es un concepto fiscal diferente del devengo jurídico. Como lo veremos más adelante, pueden coincidir en algunas circunstancias, pero no siempre será así: por ejemplo, la enajenación de bienes para efectos fiscales no es sinónimo de devengo jurídico.

Ciertamente, para efectos fiscales, la enajenación es todo acto de disposición por el que se transmite el dominio a título oneroso. En cambio, el devengo jurídico exige para el reconocimiento del ingreso derivado de una enajenación que se produzcan hechos sustanciales para su generación. No deben confundirse los efectos obligacionales generados por la enajenación de un bien con la oportunidad en la que el ingreso —al que ella esté asociada— se reconozca como devengado. Esto se debe a que, en el caso de bienes, el reconocimiento del ingreso no está necesariamente asociado con la transferencia de propiedad sino con lo que ocurra primero: el cambio de control o la transferencia de riesgos de pérdida.

6 Ley del Impuesto a la Renta:

«Artículo 5.- Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso».

En el caso de enajenación de bienes, el concepto de devengo jurídico exige que, para que se reconozca el ingreso por ella generada, se deben haber producido los hechos sustanciales para su generación. Se entienden por tales, de manera alternativa, lo que ocurra primero:

- a) Que el adquirente tenga el control sobre el bien.
- b) Que el enajenante haya transferido al adquirente el riesgo de pérdida del bien.

7.1. Control sobre el bien: criterio subjetivo

En el caso de enajenación de bienes, una de las circunstancias que evidencian la producción de los hechos sustanciales generadores del ingreso requiere determinar si el adquirente tiene derecho a controlar el bien, circunstancia que se verifica cuando el adquirente de manera concurrente tenga derecho a decidir sobre el uso del bien y a obtener sustancialmente beneficios de este. En cabeza del adquirente, el cumplimiento concurrente de ambas condiciones le permitirá confirmar que tiene el control del bien enajenado; habilita el reconocimiento o devengo de la contraprestación como ingreso.

En relación con lo que debe entenderse por control sobre el bien, la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo 1425⁷ ha introducido una regla interpretativa estática y restringida únicamente al concepto de control sobre los bienes, remitiéndose al contenido de la NIIF 15, «Ingresos de actividades de contratos con clientes», vigente al 13 de septiembre de 2018, en tanto no se oponga a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto, la aplicación del contenido de la mencionada norma contable es solo una guía interpretativa del concepto de control enunciado por la Ley

7 Decreto Legislativo 1425:

Disposiciones Complementarias Finales [...]

«Segunda.- Interpretación del acápite 1.1) del numeral 1) del inciso a) del artículo 57 de la Ley. Para la interpretación de lo dispuesto en el acápite 1.1) del numeral 1) del inciso a) del artículo 57 de la Ley es de aplicación lo señalado respecto al control de los bienes en la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15 - Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, en tanto no se oponga a lo señalado en la Ley.

La versión de la NIIF, oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad, que se utilizará para estos efectos es la vigente a la fecha de publicación del Decreto Legislativo [Entiéndase el Decreto Legislativo 1425 publicado el jueves 13 de septiembre de 2018].»

del Impuesto a la Renta. En modo alguno, por expreso mandato legal, queda habilitada la aplicación supletoria de la NIIF 15 a supuestos no establecidos o regulados en la norma fiscal, en tanto el estándar financiero antes referido no es fuente de derecho tributario, según lo establecido en el artículo III del título preliminar del Código Tributario. Por tanto, sin descartar la importancia y relevancia del estándar financiero, la definición de control contenida en la NIIF 15 debe limitarse a ser una guía interpretativa que dote de contenido al concepto de control enunciado por la norma fiscal, por expresa remisión legal.

La NIIF 15 establece los tres componentes que, de manera concurrente, se deben verificar para entender en la realidad la definición de control:

- a) Capacidad. El cliente adquirente debe tener el derecho presente de dirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios, de manera que el transferente pueda reconocer los ingresos provenientes de sus actividades ordinarias.
- b) Dirección del uso. Es el derecho del adquirente de utilizar el activo para el desarrollo de sus actividades ordinarias. Puede permitir o restringir el uso del activo por otra entidad.
- c) Obtención de beneficios. Es la capacidad del adquirente de obtener sustancialmente todos los beneficios del activo, como los flujos de efectivo potenciales (incremento de entradas de efectivo o disminución de salidas de efectivo).

Hay que notar que la definición de control en los casos de enajenación de bienes es una situación que debe ser verificada en la realidad con absoluta prescindencia de la existencia de pactos entre el transferente y el adquirente respecto de la propiedad del bien. Si bien la transferencia de propiedad concederá al adquirente todos sus atributos (poder jurídico que permite usar, disfrutar o disponer del bien) —la transferencia de control se configura con motivo de la transferencia de propiedad—, los atributos antes indicados pueden ser ejercidos de facto, incluso en ausencia de transferencia de propiedad.

Para determinar si el cliente ha adquirido control o no sobre los bienes enajenados debe efectuarse un análisis económico y aplicarse el criterio o juicios de valor (*judgement*). Dicha circunstancia debe ser sometida a un examen conjunto de los términos contractuales, las normas vigentes y las circunstancias económicas que en los hechos rodean la transacción.

7.2. Transferencia de riesgos de pérdida sobre el bien: criterio objetivo

La nueva regla de devengo jurídico establece como una de las circunstancias alternativas —diferente de la transferencia de control que genera el reconocimiento del ingreso derivado de la enajenación de bienes— que el enajenante haya transferido al adquirente el riesgo de pérdida de los bienes. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre con la transferencia de control, la norma fiscal no desarrolla qué debe entenderse por transferencia de riesgo de pérdida de bienes. Pese a esto, resulta evidente que la norma fiscal no puede referirse a otras reglas que no sean las contenidas en la norma civil relacionada con la teoría del riesgo en la entrega de bienes ciertos.

La teoría del riesgo contempla las reglas que determinan quién (acreedor o deudor, en el marco de una relación obligacional con contenido patrimonial) debe asumir la pérdida del bien cierto que forma parte de la prestación objeto de la obligación. Para ello se debe determinar primero cuándo es que un bien se pierde. Según el mandato establecido en el artículo 1137 del Código Civil, un bien se considera perdido bajo cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Perecimiento (comprende también su destrucción total)
- b) Ser inútil para el acreedor por daño parcial (deterioro)
- c) Por desaparecer sin que haya noticias de él
- d) Por no ser recobable
- e) Por quedar fuera del comercio

Las verificación de todas o algunas de las circunstancias antes descritas impedirán al deudor cumplir la obligación de dar un bien cierto en favor de su acreedor. Se produce, entonces, la extinción del vínculo obligacional por resolución.

La teoría del riesgo, regulada en el artículo 1138 del Código Civil, establece cuál de las dos partes de la relación obligacional (acreedor o deudor) debe asumir el riesgo de pérdida del bien hasta antes de la entrega (*traditio*) y, en consecuencia:

- a) La pérdida de la contraprestación (el ingreso a ella asociado), generada por la pérdida del bien.
- b) La obligación de indemnizar los eventuales daños o perjuicios.

Las reglas establecidas por la teoría del riesgo aplicables hasta la entrega de un bien cierto evidencian qué parte de la relación obligacional debe asumir el riesgo de la pérdida del bien. Dichas reglas y los efectos fiscales, para efectos del concepto de devengo jurídico, se resumen aquí:

El concepto de devengo jurídico, introducido por el Decreto Legislativo 1425, el principio de asociación, correlación, equiparación o matching, y la aplicación de la NIIF 15

| Si el bien se pierde por dolo o culpa del deudor (<i>periculum res debitoris</i>) | | |
|--|---|---|
| Deudor | Acreedor | Consecuencia fiscal |
| Queda obligado al pago de la indemnización por daños o perjuicios. | La obligación queda resuelta y el acreedor deja de estar obligado al pago de la contraprestación. | El bien se pierde para el deudor, y este pierde el derecho a recibir el ingreso asociado a la contraprestación. |

| Si el bien se pierde por dolo o culpa del acreedor (<i>periculum res creditoris</i>) | | |
|---|--|---|
| Deudor | Acreedor | Consecuencia fiscal |
| No queda obligado al cumplimiento de su prestación. | La obligación queda resuelta, y el acreedor sigue obligado al pago de la contraprestación. | El bien se pierde para el acreedor, y este queda obligado a pagar la contraprestación que califica como ingreso para el deudor. |

| Si el bien se pierde o deteriora sin culpa o dolo de las partes* | | |
|---|---|--|
| Deudor | Acreedor | Consecuencia fiscal |
| No queda obligado al cumplimiento de su prestación. | No queda obligado al cumplimiento de la contraprestación. | El bien se pierde para el deudor, con lo cual este pierde, a su vez, el derecho a recibir el ingreso asociado a la contraprestación. |

* Esta es una regla dispositiva que permite a las partes pactar en contrario.

Luego de revisar las reglas antes descritas queda claro que, salvo pacto en contrario, el riesgo de pérdida del bien se transfiere, por lo general, del enajenante al adquirente con motivo de la transferencia del bien, siendo la entrega de este una de las circunstancias que evidencian la producción de los hechos sustanciales para la generación del ingreso. Y esto ocurre al ser precisamente

la entrega del bien el evento que transfiere del enajenante al adquirente el riesgo de pérdida de aquel. Respecto de la oportunidad en la que opera la transferencia del riesgo de bienes ciertos, es importante lo que señala el artículo 1567 del Código Civil: «El riesgo de pérdida de bienes ciertos, no imputables a los contratantes, pasa al comprador en el momento de su entrega». Esta entrega, en términos civiles, implica que el deudor de una prestación de dar la ha cumplido, con lo cual deja de ser deudor de la obligación cuya prestación consiste en la entrega de un bien.

8. Devengo jurídico en la prestación de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo

Antes de analizar la prestación de servicios en el tiempo, debemos indicar que la norma de devengo jurídico no reconoce expresamente el ingreso o gasto asociados a la prestación de servicios que se consumen de manera inmediata ni aquello que se agota con su aprovechamiento. Para este tipo de servicios resulta válido establecer como método de reconocimiento la oportunidad en la que aquellos se entienden consumidos o agotados, al ser dichas circunstancias reveladoras del cumplimiento de la prestación (o satisfacción de la obligación de desempeño establecida en la NIIF 15).

Para el caso de la prestación de servicios, el criterio general es que los ingresos devengan conforme a su «grado de realización». El hecho de que la oportunidad del reconocimiento y la medición de la cuantía del ingreso estén relacionados con su grado de realización como metodología de reconocimiento confirma la necesaria aplicación del principio de asociación, correlación, equiparación o *matching* antes explicado, fundamental para calcular e identificar la renta neta generada por las actividades empresariales. El concepto de devengo, cualquiera que este sea, resulta impracticable si no va aparejado con el principio de asociación, correlación, equiparación o *matching*, que, como lo he sostenido, está claramente contenido en el articulado de la Ley del Impuesto a la Renta.

La norma indica que los métodos para medir el grado de realización son:

- a) Inspección de lo ejecutado.
- b) Determinación del porcentaje que relacione lo ejecutado con el total a ejecutar.

- c) Determinación del porcentaje de los costos incurridos (es decir, relacionados con la parte ejecutada) respecto al costo total del servicio (relacionado con la parte ejecutada y por ejecutar⁸).

La norma fiscal indica que se debe elegir el método que mejor se adapte a la naturaleza y características de la prestación (*best method rule*), sin perjuicio de que el reglamento pueda establecer métodos que permitan determinar de mejor manera el grado de realización del servicio, en función de su adecuación o pertinencia a la naturaleza y características subyacentes de la prestación objeto de análisis.

9. Devengo jurídico y estimaciones

El nuevo concepto de devengo jurídico incide en la determinación tanto de la oportunidad en la que debe operar el reconocimiento de los ingresos como de la cuantía que debe ser reconocida como devengada, al establecer diversos métodos de reconocimiento (el reconocimiento proporcional, por grado de avance, entre otros). Es necesario enfatizar que la nueva norma de devengo jurídico, si bien parecería admitir como método de reconocimiento de ingresos el «grado de cumplimiento de las obligaciones de desempeño» contenido en la NIIF 15, se aparta totalmente del referido estándar contable al no aceptar para efectos fiscales el impacto de:

- a) Las estimaciones sobre la posibilidad de recibir (total o parcialmente) o no la contraprestación.
- b) La entrega de bienes o prestación de servicios a título gratuito o a cambio de una contraprestación inferior debido a descuentos o conceptos similares.
- c) Las contraprestaciones que deben ser pagadas por el enajenante o prestador de servicios y que se obliga al adquirente a pagar; estas contraprestaciones deben ser tratadas como prestaciones independientes.

En relación con la determinación del impuesto a la renta corporativo y las estimaciones permitidas por las normas financieras para el reconocimiento de ingresos, es importante mencionar lo indicado por la exposición de motivos

⁸ Entiendo que no resultará razonable, por ser un requisito de imposible cumplimiento que en la determinación del porcentaje la Administración Tributaria exija que el costo por ejecutar esté sustentado en comprobantes de pago sino en el presupuesto total del servicio.

del Decreto Legislativo 1425, que, al explicar las razones del rechazo de las estimaciones permitidas por la norma financiera (NIIF 15) en la estimación de ingresos, señala lo siguiente:

Ahora bien, en casos como el mencionado en el párrafo anterior, las normas contables disponen que se efectúe un cálculo de probabilidades a efecto de determinar la parte de la retribución variable que corresponde reconocer desde el primer momento, sin embargo, dicho cálculo se sustenta en estimaciones, siendo que en principio para efectos tributarios no se considera conveniente sujetar la determinación del impuesto a la renta a las mismas, pues de aceptarlas cuando se produzcan los hechos o eventos futuros se tendrían que realizar ajustes al tributo, lo que genera complejidad en la determinación de dicho impuesto.

Por tanto, la determinación del impuesto a la renta corporativo no puede depender de pactos en los cuales, pese a que se produjo la enajenación de un bien, se pueda enervar el hecho de que el adquirente tiene el control económico significativo sobre los bienes adquiridos, generándose, en consecuencia, el diferimiento del ingreso. En otras palabras, para efectos de la determinación de un ingreso como devengado, no deben tomarse en cuenta los pactos que generen que el cliente o adquirente del bien no tiene la capacidad de redirigir el uso del bien transferido con la finalidad de obtener sustancialmente los beneficios económicos del bien transferido.

En conclusión, las estimaciones que se realicen sobre la base de las normas financieras en relación con la posibilidad de no recibir la contraprestación o recibir solo parte de ella no deben generar el desconocimiento, disminución o diferimiento del ingreso para efectos fiscales del impuesto a la renta corporativo, dado el distinto objetivo que persiguen las normas financieras y fiscales.

10. ¿Devengo jurídico sectorial?

Especial mención merece la quinta disposición complementaria final del Decreto Legislativo 1425: «Las modificaciones a la Ley previstas en el Decreto Legislativo no modifican el tratamiento de devengo del ingreso o gasto establecido en normas especiales o sectoriales».

La amplitud que muestra el texto de la disposición en cuestión permitiría sostener que, con independencia del nivel jerárquico que tengan las normas especiales, el Decreto Legislativo 1425 establece un claro mandato: las nor-

mas especiales, con independencia de su jerarquía normativa, no se verán afectadas por el concepto de devengo jurídico por expreso mandato de la norma legal. En tal sentido, si a nivel de la SBS regulan el devengo para el sector financiero, deberán resultar aplicables por sobre el concepto de devengo jurídico introducido por el Decreto Legislativo 1425. El concepto de devengo jurídico restringe su ámbito de aplicación, con lo cual queda fuera de su alcance, por mandato legal, lo establecido por normas especiales con independencia de su jerarquía normativa.

11. Impuesto a la renta diferido: necesaria conciliación

Las Normas Internacionales de Información Financiera, particularmente la Norma Internacional de Contabilidad 12, «Impuesto a las Ganancias», dispone el tratamiento contable de las consecuencias actuales y futuras definiendo la naturaleza de tales diferencias. Establece la oportunidad de su reconocimiento y la forma de su medición.

Para fines tributarios, el reconocimiento de tales consecuencias se encuentra regulado por el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta:

Artículo 33.- 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 condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción.

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

La misma norma hace referencia a que tales efectos actuales y futuros del impuesto a la renta se ajustarán en la declaración jurada.

Cabe señalar que el impuesto a la renta diferido surge de las diferencias de bases entre el tratamiento contable y tributario de una misma operación o, simplemente, del establecimiento de determinadas condiciones que debe reunir un gasto para su deducción con fines tributarios.

Bajo la premisa antes descrita, la incorporación del concepto de devengo jurídico en la Ley del Impuesto a la Renta versus el tratamiento dispuesto por

la NIIF 15, «Ingresos por actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes» originará diferencias que deberán ser tratadas bajo las disposiciones de la NIC 12 y el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Un claro ejemplo de tales diferencias está plenamente identificado en las excepciones establecidas para la definición de devengo jurídico, respecto de la definición de control y de las consideraciones referidas a las estimaciones del precio o contraprestación por recibir. Estas limitaciones restringen la definición de control y la estimación de la contraprestación establecida por la NIIF 15 para fines contables.

Como se ha sustentado, lo anterior originará que las compañías deban llevar un control detallado de cada una de las operaciones en las cuales se identifiquen diferencias entre el tratamiento contable y el tributario para el reconocimiento de los ingresos. Dicha conciliación permitirá que reconozcan en el futuro los efectos de tales diferencias vía declaración jurada.

12. Conclusiones y recomendaciones

- Las normas financieras están en constante revisión y evolución, por lo que no pueden ser la base cierta para la seguridad jurídica que exige la determinación de un impuesto a la renta corporativo.
- La aplicación correcta del concepto de devengo jurídico debe y tiene que venir aparejada con la aplicación del principio de asociación, correlación, equiparación o *matching*. De esta manera, se garantiza la neutralidad del impuesto a la renta corporativo en relación con las inversiones que generan la renta.
- El principio de asociación, correlación, equiparación o *matching* que debe existir entre el reconocimiento del ingreso bruto y de los costos o gastos (inversiones) asociados con su generación está expresamente reconocido en la Ley del Impuesto a la Renta: en el artículo 20, para el caso de la enajenación de bienes, y en el último párrafo del numeral 2) del artículo 57 —según ha sido modificado por el Decreto Legislativo 1425—, para el caso de la prestación de servicios. Sin perjuicio de lo indicado, dicho principio también está expresamente reconocido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que, a través del «principio de causalidad», relaciona directamente la renta neta con los gastos necesarios para su generación.
- Un impuesto a la renta corporativo que no permita la recuperación de la inversión con cargo al ingreso bruto que ella genera terminará gravando

la inversión, cuyos efectos serán cualitativa y cuantitativamente confiscatorios.

- Para efectos fiscales no puede reconocerse como «devengado» el ingreso bruto que no esté asociado a unos costos o gastos que no puedan medirse confiablemente. De producirse esta situación, no pueden reconocerse los costos o gastos asociados a su generación.
- Es el reconocimiento simultáneo del ingreso bruto y de la inversión asociada a su generación, en la forma de atributos fiscales, lo que permite la determinación correcta de la renta neta como expresión de capacidad contributiva susceptible de ser alcanzada por el impuesto a la renta corporativo.
- El principio de asociación, correlación, equiparación o *matching* tiene expreso reconocimiento en la Ley del Impuesto a la Renta. Es un principio inseparable para la adecuada aplicación del devengo, al existir una relación de causa y efecto entre los ingresos y los gastos.
- Los hechos sustanciales son la causa eficiente que motiva, por mandato de la ley, el reconocimiento de los ingresos o gastos. De manera general, los hechos sustanciales están asociados al grado o nivel de cumplimiento de la prestación que es la causa eficiente que da derecho a la percepción de la contraprestación. Esto, a efectos de verse reflejada en la forma de ingreso en el estado de resultados para efectos fiscales.
- La inexistencia de una condición suspensiva implica que la oportunidad en la que opere la incorporación patrimonial (el devengo) de las transacciones generadoras de ingresos o gastos debe ser incondicional. Resulta imposible posponer su reconocimiento. Una vez ocurrido, es patrimonialmente irreversible.
- La condición suspensiva es un factor de contingencia que permite el válido diferimiento o postergación del reconocimiento del ingreso o gasto.
- El establecimiento contractual de una condición suspensiva debe ser normal en relación con la actividad generadora de renta, para no convertirse en un mecanismo de diferimiento del reconocimiento del ingreso o gasto.
- A diferencia de la condición suspensiva, que incide sobre los efectos de la obligación —entendida como el vínculo jurídico entre acreedor y deudor con contenido patrimonial—, cuando hablamos de hecho o evento futuro no nos referimos a los efectos jurídicos del vínculo obligacional como tal. Por el contrario, la obligación es plenamente exigible, solo que la magnitud del ingreso bruto o del gasto es determinable en función de un hecho o evento futuro totalmente ajeno a la voluntad de las partes.

- El establecimiento de condiciones suspensivas de los efectos jurídicos de la obligación o el establecimiento de la fijación de la contraprestación en función de un hecho o evento futuro no habilitan el quebrantamiento o inaplicación del principio de asociación, correlación, equiparación o *matching* que acompaña al concepto de devengo jurídico.
- Las condiciones particulares para la determinación del devengo deben cumplirse de manera concurrente con las condiciones específicas a efectos de considerar un ingreso o gasto como devengado.
- La enajenación de bienes para efectos fiscales no es sinónimo de devengo jurídico.
- La aplicación del contenido de la NIIF 15 es solo una guía interpretativa del concepto de control enunciado por la Ley del Impuesto a la Renta, lo que en modo alguno, por expreso mandato legal, habilita a la aplicación supletoria de la NIIF 15 a supuestos no establecidos ni regulados en la norma fiscal. En tanto el estándar financiero antes referido no es fuente de derecho tributario, según lo establecido en el artículo III del título preliminar del Código Tributario.
- La nueva norma de devengo, en lo concerniente a la transferencia de riesgo, no puede referirse a otras reglas que no sean las contenidas en la norma civil relacionada con la teoría del riesgo en la entrega de bienes ciertos.
- Bajo la teoría del riesgo queda claro que, salvo pacto en contrario, el riesgo de pérdida del bien se transfiere, por lo general, del enajenante al adquirente con motivo de la transferencia del bien. Es la entrega del bien una de las circunstancias que evidencian la producción de los hechos sustanciales para la generación del ingreso, al ser precisamente ella el evento que transfiere el riesgo de pérdida del bien del enajenante al transferente.

Sobre el autor

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (graduación sobresaliente), máster en Administración de Empresas por la Universidad Ramón Llull (España), Esade-Barcelona, máster en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima, máster en Administración de Empresas por la Universidad del Pacífico.