

# El devengado en la imputación de ingresos y gastos



**MIGUEL ÁNGEL TORRES MORALES**

Abogado por la Universidad de Lima.  
Profesor de Derecho Tributario en la Universidad de Lima.

## SUMARIO:

- I. Introducción.
- II. Generalidades.
- III. El criterio de devengado:
  1. Para las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC):
    - 1.1. Devengo de gastos;
    - 1.2. Devengo de ingresos.
- IV. Para el TUO de Impuesto a la Renta:
  1. El criterio de devengado en rentas de tercera categoría;
  2. Excepciones del criterio de devengado en rentas de tercera categoría;
  3. Gastos de ejercicios anteriores.
- V. Para el Tribunal Fiscal:
  1. En la compra de bienes;
  2. En la prestación de servicios:
    - 2.1. Servicios de ejecución inmediata;
    - 2.2. Servicios de ejecución continua;
    - 2.3. Servicios de resultado.
- VI. Principales conclusiones.

## I. INTRODUCCIÓN

Como es de conocimiento general, para efectos tributarios se aplican dos denominados criterios o principios, con ocasión del reconocimiento de los ingresos y gastos: el criterio del percibido y el criterio del devengado.

Así pues, según nuestras normas que regulan el Impuesto a la Renta, y la clasificación de rentas que aún recoge, las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría se rigen por el criterio del percibido, a diferencia de las rentas de primera y tercera categoría, que se someten al criterio del devengado.

Es precisamente este último criterio y su aplicación, uno de los temas más debatidos, pues mucho se ha discutido y se discutirá, sobre la oportunidad para el reconocimiento de los ingresos y gastos, respecto de un contribuyente que genera rentas de tercera categoría.

Estos debates ocurren, como normalmente sucede, cuando las normas tributarias no han definido expresamente, el momento en que un ingreso o gasto se "devenga" para un contribuyente, a pesar de que resulta fundamental establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos, para una correcta tributación.

En efecto, ni el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, ni su Reglamento, ni ninguna otra norma tributaria, han definido al criterio del devengado, razón por la cual, tanto contribuyentes, como Administración Tributaria, e incluso el Tribunal Fiscal, se ven obligados a recurrir a las normas contables sobre reconocimiento de ingresos y gastos, con la finalidad de desentrañar el período en el que tales deben reconocerse.

Efectivamente, el Tribunal Fiscal ha venido señalando que, ante la imposibilidad de encontrar una definición expresa en las normas tributarias sobre el devengado, será necesario recurrir a las Normas Internacionales de Contabilidad.

Al respecto, las Normas Internacionales de Contabilidad señalan que, el efecto económi-

co de una transacción, se deberá reconocer cuando esta ocurre o se realiza sin entrar a distinguir si se ha cobrado o pagado por dicha transacción.

Como contrapartida, tratándose de gastos, el criterio del devengado se aplica considerándoseles deducibles, cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se hayan abonado, ni sean exigibles.

Si acaso las normas tributarias, han aportado algo en este tema, ha sido en el caso del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, para establecer más bien excepciones al hasta ahora no definido, criterio del devengado, como el caso de la enajenación de bienes a plazo o en la ejecución de algunos contratos de obra.

Definitivamente conocer cuándo se devenga un ingreso o gasto, resulta de vital importancia, pues de ello dependerá, cuándo los contribuyentes se encontrarán obligados a reconocerlos, y a brindarles incidencia en la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría.

Obsérvese que incluso, el determinar de manera correcta cuándo un concepto debe ser o no considerado como ingreso o cuándo un gasto debe ser deducido como tal, permite a las empresas evitar contingencias e incluso contar con una herramienta valiosa de planeamiento tributario.

Ante la incertidumbre y la necesidad, el Tribunal Fiscal se ha encargado de plasmar pronunciamientos que de alguna manera, vienen permitiendo reconocer la oportunidad en que ocurre el devengo, en la compra de bienes, en la prestación de servicios, entre otros supuestos.

A fin de colaborar un poco con la absolución de las inquietudes que van surgiendo sobre este tema, a lo largo del presente artículo, intentaremos aproximarnos al criterio del devengado y a cómo la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, lo vienen entendiendo, a propósito de los contribuyentes que generan rentas de tercera categoría.

## II. GENERALIDADES

Según lo mencionado inicialmente, existen dos criterios o principios para el reconocimiento de los ingresos y gastos, el criterio del percibido y el criterio del devengado.

- a) El criterio del percibido: Según este, el efecto económico (pérdida o ganancia) de las operaciones de una entidad, se reconocen cuando éstas se pagan o se cobran.

Cabe señalar que, las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría se rigen por el criterio de lo percibido y en ese sentido, se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aún cuando éste no las haya cobrado en efectivo o en especie<sup>1</sup>.

- b) El criterio del devengado: Bajo este supuesto, el efecto económico de una transacción se reconoce cuando esta ocurre o se realiza sin entrar a distinguir si se ha cobrado o pagado por la transacción, lo que implica que no exista ninguna correlación entre los flujos de entrada o salida de dinero que pudiera tener una operación y el efecto en los resultados que esta produce. Cabe señalar que, las rentas de primera y tercera categoría se rigen por el criterio del devengado.

Conforme fuera señalado anteriormente, resulta importante advertir que, el criterio del deven-

gado no se encuentra definido en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, ni en ninguna otra norma tributaria, razón por la cual es necesario recurrir a las Normas Internacionales de Contabilidad ("NICs") (según el propio Tribunal Fiscal), a efectos de verificar cuándo se considerará devengado un ingreso o gasto para la determinación del Impuesto a la Renta.

## III. EL CRITERIO DEL DEVENGADO

A continuación, nos vamos a circunscribir al criterio o principio que nos ocupa en esta oportunidad, es decir, al criterio del devengado:

### 1. Para las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs)

Como se sabe, la tarea de la contabilidad es establecer los distintos parámetros para concluir cuándo ha ocurrido una operación, por consiguiente, cuándo el efecto económico se ha producido.

Cabe señalar que, la acepción contable de lo devengado se encuentra regulada en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, en las NICs y demás normas contables que lo desarrollan.

En efecto, el concepto de devengado es desarrollado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, en la NIC 1 "Presentación de Estados Financieros"<sup>2</sup> e, igualmente, en otras NICs que complementan dicho principio estableciendo los criterios para

1 TUO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA:

Artículo 59.- "Las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aún cuando éste no las haya cobrado en efectivo o en especie"

2 NIC 1 "Presentación de Estados Financieros"

"Base contable de acumulación (o devengo):

25. Salvo en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, la entidad elaborará sus estados financieros utilizando la base contable de acumulación (o devengo).

26. Cuando se emplea la base contable de acumulación (o devengo), las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos en el Marco Conceptual para tales elementos (...)" (Énfasis agregado).

el reconocimiento de ingresos, en especial, la NIC 18 "Ingresos"<sup>3</sup>

Tal regulación está concebida para la formulación de los Estados Financieros de las empresas obligadas a llevar contabilidad completa y, por lo tanto, resulta de plena y exclusiva aplicación para la imputación, de esas empresas de los ingresos y gastos del ejercicio.

Bajo ese contexto, a continuación analizaremos el devengo de una operación analizando su incidencia en el reconocimiento de los gastos y luego en los ingresos.

### 1.1. Devengo de gastos

Al respecto, debemos señalar que, existen dos tipos de gastos<sup>4</sup>:

- Los relacionados con los ingresos que se ganan en el periodo: En estos existe una relación directa entre el ingreso y el costo o gasto necesario para generarlo, como ejemplo de ello tenemos el costo de ventas o la comisión de estas, si no existe uno (ingreso) tampoco existirá el otro (costo o gasto).

Así por ejemplo: Una empresa en enero del 2010 adquiere papel y otros materiales para la elaboración de libros por la suma

de S/10,000 soles (costo). En ese mismo año, la empresa elabora 5,000 libros para ser vendidos a S/20 soles cada libro.

Cabe señalar que, en el año 2010 la empresa vende todos los libros elaborados teniendo una ganancia de S/. 90,000 soles. En ese sentido, la empresa obtuvo un ingreso que está relacionado directamente con el costo de ventas, el cual se devengará una vez efectuada la venta (entrega del bien), independientemente de si se percibió o no el ingreso.

- Los relacionados con el periodo propiamente dicho: Existen gastos o costos que no pueden vincularse de manera directa con los ingresos, se les denomina costos o gastos del periodo y se reconocen cuando se devengan, por lo que se pueden presentar las siguientes situaciones:

- Cuando el devengo ocurre antes del pago de una obligación: Analicemos el siguiente ejemplo:

Una empresa requiere los servicios legales de un estudio jurídico, los que se inician y culminan en el mes de febrero de 2010. Por esta operación, el estudio jurídico emite una factura el 27 de febrero de 2010 ascendente a la suma de S/.18,000

3 NIC 18 "Ingresos"

"Intereses, regalíos y dividendos"

29. Los ingresos ordinarios derivados del uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que producen intereses, regalíos y dividendos deben ser reconocidos de acuerdo con las bases establecidas en el párrafo 30, siempre que:

- sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- el importe de los ingresos ordinarios pueda ser medido de forma fiable.

30. Los ingresos ordinarios deben reconocerse de acuerdo con las siguientes bases:

- los intereses deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectiva, como se establece en la NIC 39, párrafos 9 y AG5-AG8;
- los regalíos deben ser reconocidos utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan; y
- los dividendos deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista."

4 HORNGREN, Charles T. *Introducción a la Contabilidad Financiera*. Séptima Edición, Editorial Pearson Education, México, 2000, p. 45.

(más IGV), la misma que fue cancelada el 7 de abril de 2010.

Para la empresa usuaria del servicio contable, el monto abonado representa un gasto, pero ¿a qué mes corresponde el gasto? ¿a febrero o a abril?

En este caso, el gasto se ha devengado en el mes de febrero de 2010, ya que a partir de ese momento ha surgido para la empresa usuaria del servicio legal, una obligación derivada de un evento que ha ocurrido (el servicio recibido) en ese mes, no interesa si el servicio recibido se ha pagado o no, la deuda ya existe y la empresa usuaria tiene la obligación legal de cancelarla.

- Cuando el devengo ocurre después del pago de una obligación: Así por ejemplo, en el mes de Enero de 2008, una empresa arrienda un inmueble. Cabe señalar que, por dicho arrendamiento pacta una renta anual de S/. 20,000 (sin IGV), que deberá ser pagada en la primera quincena de diciembre de 2008.

La empresa arrendadora realiza un pago adelantado equivalente al 50% de la renta pactada, por lo tanto, al celebrar el contrato desembolsa la suma de S/. 10,000 (más IGV).

Bajo ese contexto, ¿en qué momento se ha devengado el gasto, en enero de 2008

o se devengó en diciembre de 2008, cuando se devuelve el inmueble arrendado?

Teniendo en cuenta lo expuesto, el devengo sucede en diciembre de 2008, cuando surge efectivamente la obligación del pago.

- El devengo ocurre sin que exista pago de una obligación: Por ejemplo en el caso de pérdida o desvaloración de existencias (roturas, obsolescencias, etc.) estos ocasionan que un bien pierda su valor, por consiguiente, tal hecho debe identificarse y reconocerse contablemente.

Así por ejemplo, si unas existencias tienen un costo de producción de S/. 10,000 y por razones de mercado dicho costo termina siendo castigado en un 50%, la empresa deberá efectuar la provisión por desvalorización de existencias por S/. 5,000 contablemente.

### 1.2. Devengo de ingresos

El principio del devengado constituye el principio contable fundamental para el reconocimiento de los resultados.

Cabe señalar que, la NIC 18 es aplicable para contabilizar los ingresos procedentes de:

- a) Venta de productos (producidos y adquiridos):

#### 5. NIC 18 "Ingresos"

##### "Venta de bienes"

14. 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 entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativa, derivados de la propiedad de los bienes.

(b) la entidad 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 medido con fiabilidad;

(d) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y

(e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad?

La NIC 18<sup>6</sup> señala que los ingresos deben ser reconocidos cuando todas las siguientes condiciones han sido satisfechas:

- La empresa haya transferido al comprador los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los productos;
- La empresa no retenga la continuidad de la responsabilidad gerencial en el grado asociado usualmente a la propiedad, ni el control efectivo de los productos vendidos;
- El importe de los ingresos pueda ser medido confiablemente;
- Sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la empresa; y,
- Los costos incurridos o a ser incurridos por la transferencia pueden ser medidos confiablemente.

En ese sentido, el devengo de un ingreso se producirá cuando todos los requisitos anteriores se hayan cumplido.

b) Prestación de servicios<sup>7</sup>:

Cuando el resultado de una transacción que involucra la prestación de servicios puede ser estimado confiablemente, los

ingresos asociados con la transacción deben ser reconocidos de acuerdo al grado de avance de la transacción a la fecha del balance general.

Cabe señalar que, el resultado de la transacción puede ser estimado confiablemente, cuando todas las siguientes condiciones, son satisfechas:

- El importe de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
- Es probable que se reciba los beneficios económicos relacionados con la operación;
- El grado de terminación a la fecha de balance puede ser medido con fiabilidad; y,
- Los costos incurridos (o por ocurrir) en la prestación pueden ser medidos fiablemente.

En ese sentido, será necesario que las condiciones antes indicadas se cumplan íntegramente a efectos de reconocer el ingreso en el periodo contable en el cual el servicio es prestado.

- c) El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalía y dividendos<sup>8</sup>:

6 Resulta importante advertir que, la NIC 18 no será aplicable para el arrendamiento de bienes, toda vez que la NIC aplicable para el arrendamiento será la NIC 17. Cabe precisar que, el ingreso proveniente de arrendamientos debe ser reconocido en el estado de ganancias y pérdidas sobre una base de línea recta durante el plazo del arrendamiento.

7 NIC 18 "Ingresos"

"Prestación de servicios"

20. Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos ordinarios asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación a la fecha del balance. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todos y cada una de las siguientes condiciones:

(a) el importe de los ingresos ordinarios pueda medirse con fiabilidad;

(b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos derivados de la transacción;

(c) el grado de terminación de la transacción, en la fecha del balance, pueda ser medido con fiabilidad; y

(d) los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por ocurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad."

8 NIC 18 "Ingresos"

"Intereses, regalías y dividendos"

Al respecto debemos señalar que, los intereses, regalías y dividendos se reconocerán siempre que se cumpla con lo siguiente:

- Sea probable recibir los beneficios económicos y,
- El importe de los ingresos puede ser medido fiablemente.

Cabe señalar que, los intereses se reconocerán utilizando el método del tipo de interés efectivo, en función del tiempo transcurrido<sup>9</sup>.

Las regalías se reconocerán utilizando una base de acumulación (o devengo) de acuerdo con la sustancia del contrato, siendo así, en el caso que el cedente de un intangible ya hubiera cumplido con su prestación, ello le da derecho a recibir las regalías correspondientes. Respecto a los dividendos, debemos señalar que, estos deberán reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.

#### IV. PARA EL TUO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

##### 1. El criterio del devengado en las Rentas de Tercera Categoría

Conforme lo hemos adelantado, las normas tributarias no han recogido una definición respecto al criterio de lo devengado<sup>10</sup>; sin embargo, el artículo 57 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, señala lo siguiente:

*"A los efectos de esta Ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción,*

*Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:*

*a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. (...)"*

Cabe señalar que, esta norma será de aplicación analógica para la imputación de gastos.<sup>11</sup>

29. Los ingresos ordinarios derivados del uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos deben ser reconocidos de acuerdo con las bases establecidas en el párrafo 30, siempre que:

(a) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y  
(b) el importe de los ingresos ordinarios pueda ser medido de forma fiable.

30. Los ingresos ordinarios deben reconocerse de acuerdo con las siguientes bases:

(a) los intereses deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectiva, como se establece en la MC 39, párrafos 9 y AGS-AGB;  
(b) las regalías deben ser reconocidas utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan; y  
(c) los dividendos deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista."

9. Cabe señalar que, los intereses que se reconozcan por inversiones realizadas serán aquellas devengadas en fecha posterior a su adquisición.

10. Así lo ha señalado también el Tribunal Fiscal:

RTF N° 102-5-2009

"... La norma citada establece que los ingresos de tercera categoría se consideran producidos en el ejercicio comercial en que se devenguen, principio contable que la Ley del Impuesto a la Renta no define, por lo que procede remitirse a la doctrina, toda vez que ello permitirá determinar si los ingresos por intereses que fueron acotados por la Administración constituyen ingresos gravables del ejercicio 2001" (Énfasis agregado).

11. Cabe tener en cuenta que conforme a dicho artículo, excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente y siempre que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre.

Ahora bien, el principio del devengado, ha sido desarrollado por diversos autores, así pues, Reig señala que el "ingreso devengado es, entonces, todo aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina".<sup>12</sup>

Añade el citado autor, que para considerar un ingreso o gasto como devengado se requerirá que se cumpla con las siguientes características:

- Que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto;
- Que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente;
- No requiere actual exigibilidad.

Por su parte, García Mullin indica que "tratándose de gastos, el principio de lo devengado se aplica considerándoseles imputables (deducibles) cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se hayan pagado, ni sean exigibles".<sup>13</sup>

Asimismo, el citado autor manifiesta que "el sistema de lo devengado llevará a computar en el ejercicio que se hace la operación el total del precio, pues es en ese momento que surge el derecho de crédito del titular".<sup>14</sup>

De otro lado, GARCÍA BELSUNCE destaca que la aceptación del rédito devengado significa admitir que "un rédito devengado imparta sólo una

disponibilidad jurídica, pero no una disponibilidad económica o efectiva del ingreso (...)".<sup>15</sup>

En ese sentido, un ingreso se devengará cuando se tenga el derecho a cobrarlo sin esperar que dicho ingreso sea cobrado o percibido y el gasto se devengará cuando nazca la obligación de pago aunque no se haya pagado, ni sea exigible dicho pago.

Ahora bien, la Asociación Fiscal Internacional en las VII Jornadas Nacionales de Tributación respecto al criterio del devengado ha recomendado lo siguiente:

"(...) 1. La Administración Tributaria, en la determinación del Impuesto a la Renta de las empresas que llevan contabilidad completa, para la imputación de los ingresos y de los gastos del ejercicio gravable, debe aplicar plena y exclusivamente la acepción contable de lo devengado, tal como ésta se encuentra regulada en los principios de contabilidad generalmente aceptados, en las Normas Internacionales de Contabilidad y demás normas contables que lo desarrollan, salvo en los siguientes casos: a) Cuando exista norma expresa contenida en la legislación vigente; y, b) Cuando la propia legislación restrinja dicha acepción por razones fiscales o administrativas plenamente justificadas (...). Agrega, "(...) 2. La Administración Tributaria debe tener en cuenta los requisitos para el reconocimiento de ingresos y gastos, contenidos en los principios y normas mencionados en la primera recomendación (...)".<sup>16</sup>

Como se puede advertir, a falta de una definición expresa del criterio del devengado en el

12 REIG, Enrique Jorge. *Impuesto a los Ganancias*. Buenos Aires – Argentina, 1991, p. 288.

13 GARCÍA MULLÍN, Juan Roque. *Manual del Impuesto a la Renta*. CIET – Documento 872. Buenos Aires, 1978, p. 46.

14 *Ibidem*, p. 46.

15 GARCÍA BELSUNCE, Horacio. *El concepto del rédito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1967, p. 187.

16 Asociación Fiscal Internacional (IFI) Grupo Peruano. En: *VII Jornadas Internacionales de Tributación*. Cuaderno Tributario. No. 27. Lima, 2003, p. 81.

TUO de la Ley del Impuesto a la Renta es que la Administración Tributaria deberá observar los requisitos establecidos en las normas contables sobre reconocimiento de ingresos y gastos ya que ello permitirá determinar el período en el que deben reconocerse los ingresos (rentas) e imputarse los gastos.

Evidentemente, en el ámbito tributario el criterio del devengado servirá para reconocer tanto los gastos como los ingresos que tienen incidencia en la determinación de la renta neta imponible siendo definido dicho criterio como el momento en que surge el derecho a percibir la renta, se perciba o no<sup>17</sup>.

Así pues, el criterio del devengado atenderá únicamente al momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo, es

decir, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y por ende imputable a ese ejercicio.

## 2. Excepciones del criterio del devengado en las Rentas de Tercera Categoría

Conforme lo hemos indicado, las rentas de tercera categoría se rigen por el criterio del devengado. Sin embargo, el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece algunas excepciones al criterio del devengado; tal es el caso de la enajenación de bienes a plazo<sup>18</sup> o en la ejecución de contratos de construcción que tienen una regulación específica.<sup>19</sup>

En consecuencia, a efectos de reconocer un ingreso o gasto será necesario observar las

17 En ese sentido, si por ejemplo un servicio ha sido prestado en diciembre del 2008, en atención al principio del devengado recogido por el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el gasto respecto a dicho concepto se considera que corresponde al ejercicio 2008; independientemente a la fecha en que fuera emitido el comprobante de pago.

### 18 TUO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

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

Para determinar el monto del impuesto exigible en cada ejercicio gravable se dividirá el impuesto calculado sobre el íntegro de la operación entre el ingreso total de la enajenación y el resultado se multiplicará por los ingresos efectivamente percibidos en el ejercicio". (Énfasis agregado).

Como se puede advertir, el legislador se cuida de disponer un mecanismo que pueda ser aprovechado para diferir indebidamente un ingreso; toda vez que establece la obligación de relacionar el impuesto que gravará a la operación con el total de ingresos a percibir, de modo que el coeficiente que se obtenga se aplique a los cobros realizados en el período siendo el resultado el impuesto proporcional a pagar en ese ejercicio.

### 19 TUO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

**Artículo 63.-** "Las empresas de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio gravable podrán acogerse a uno de los siguientes métodos, sin perjuicio de los pagos a cuenta a que se encuentren obligados, en la forma que establezca el Reglamento:

- Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra;
- Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo del importe cobrado o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio comercial, los costos correspondientes a tales trabajos; o
- Diferir los resultados hasta la total terminación de las obras, cuando estas, según contrato, deban ejecutarse dentro de un plazo no mayor de tres (3) años, en cuyo caso los impuestos que correspondan se aplicarán sobre la ganancia así determinada, en el ejercicio comercial en que se concluyan las obras, o se recepcionen oficialmente, cuando este requisito deba recabarse según las disposiciones vigentes sobre la materia. En caso que la obra se deba terminar o se termine en plazo mayor de tres (3) años, la utilidad será determinada el tercer año conforme a la liquidación del avance de la obra por el trienio y, a partir del cuarto año, siguiendo los métodos a que se refieren los incisos a) y b) de este artículo. (...)". (Énfasis agregado).

excepciones contenidas en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de evitar cualquier contingencia.

### 3. Gastos de ejercicios anteriores

El TUO de la Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 57 señala lo siguiente:

*"(...) Excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente y siempre que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre".*

Como se puede observar, excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente y siempre que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre.

En ese sentido, para permitir que una empresa pueda deducir un gasto devengado en un ejercicio anterior, deberá cumplir con las siguientes condiciones:

- Que no hubiera sido posible conocer el gasto durante el ejercicio en que se devengó.

Cabe señalar que, esta posibilidad descarta los errores de la empresa obligada

a reconocer el gasto. Se encontrarían dentro de esta condición, principalmente, aquellos gastos cuya liquidación por el proveedor no se hubiera realizado, o alguna otra situación en que la empresa no hubiera conocido el monto que estaría obligada a pagar, a pesar de haberse devengado dentro del ejercicio.<sup>20</sup>

- Que el gasto no le otorgue algún beneficio tributario.

Resulta importante observar que este requisito puede en muchas oportunidades ser excesivo, pues bastará, por ejemplo, que en el ejercicio que inicialmente correspondía la deducción, la empresa tenga pérdida tributaria y en aquél en el que se reconozca presente renta gravable que pueda ser disminuida con el reconocimiento del gasto, para que la Administración Tributaria pueda considerar incumplido este requisito.

- Que se provisione y pague en el ejercicio en que se va a deducir.

La provisión y el pago deben efectuarse en el ejercicio en que se vaya a realizar la deducción.

Como consecuencia de lo indicado, en el caso que una empresa no cumpla con los requisitos antes señalados no podrá deducir el gasto incurrido por el bien o servicio adquirido, pese a que actualmente proceda a registrar contablemente dicho desembolso según se hubiera devengado.

## V. PARA EL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal Fiscal ha reconocido que, en lo no previsto en una norma tributaria, se aplicarán normas distintas, entre otras, las normas contables, más aun cuando se trata de conceptos que provienen directamente de la contabilidad, como sería el caso del principio del devengado,

20 PICÓN GONZALES, Jorge Luis. *¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, la SUNAT o lo perdí yo...*, Segunda Edición, 2007, Lima Perú, p. 92.

Así pues, el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia ha señalado lo siguiente:

RTF N° 1652-5-2004

*"(...) las normas tributarias no han previsto la definición de "devengado", a pesar que resulta fundamental para establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado; no obstante al tratarse de una definición contable, resulta razonable recurrir a la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, reestructurada en el ejercicio 1994 (vigente en el ejercicio acotado) y referida a la Revelación de Políticas Contables, en donde se señalaba que una empresa debía preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado, así la NIC 1 precisa que de acuerdo con este criterio, los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden (...)"*

RTF N° 9518-2-2004

*"(...) tal como se ha indicado en líneas anteriores, los ingresos de tercera categoría se considerarán producidos en el ejercicio comercial en que se devenguen, principio contable que si bien la Ley del Impuesto a la Renta menciona, no es definido expresamente por ella, por lo que corresponde analizar los alcances de lo que se entiende por "devengado" recurriendo al concepto que le otorga la doctrina contable, ya que ello permitirá determinar el periodo en el que deben reconocerse los ingresos (rentas) e imputarse los gastos (...)"*

Como se puede observar, el Tribunal Fiscal señala que, el devengo es un principio contable y a falta de regulación expresa en la normativa

del Impuesto a la Renta, deberá recurrirse a la definición expresamente prevista en las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs).

Ahora bien, respecto a la definición dada al criterio del devengado, el Tribunal Fiscal ha señalado lo siguiente:

RTF N° 466-3-97

*"la aceptación del rédito devengado como sistema para imputarlo al ejercicio fiscal, por oposición al rédito percibido, significa admitir que un rédito devengado importa sólo una disponibilidad jurídica, pero no una disponibilidad económica o efectiva del ingreso; existe pues un derecho del beneficiario que se incorpora a su patrimonio, que como tal, puede valerse en moneda, hay una realización potencial pero no una realización efectiva, porque todavía no hay disponibilidad para el beneficiario."*

Como se puede apreciar, de acuerdo con la citada Resolución, el concepto del devengado, se asocia al concepto del realizado, pues el ingreso para ser considerado como tal debe haberse generado, por ejemplo en el caso de la prestación de servicios, el devengado se dará cuando se haya efectuado dicho servicio.

Resulta importante advertir que, el Tribunal Fiscal ha señalado premisas sustanciales que deben ser observadas para considerar un ingreso o gasto devengado en un ejercicio.

Al respecto, ha señalado lo siguiente:

RTF N° 08534-5-2001

*"Se indica que de acuerdo con el art. 57, inciso a) de dicha ley, los gastos se imputan al ejercicio en que se devenguen, lo que implica que el hecho sustancial generador del gasto se origina al momento en que la empresa adquiere la obligación de pagar, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo (...). En cuanto a los gastos por intereses devengados por pagarés, por alquileres y por servicios de energía eléctri-*

*ca, etc., se establece que la causa eficiente o generadora es el transcurso del tiempo, por tratarse de servicios que se prestan en forma continua, según lo pactado contractualmente, sin que interese que se haya pagado la retribución o que se haya emitido el comprobante."*

Como se puede observar, el Tribunal Fiscal considera que, el devengado implica que el hecho sustancial generador del gasto se origina al momento en que la empresa adquiere la obligación de pagar, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo.

Asimismo, el Tribunal Fiscal ha reiterado lo señalado en las normas del Impuesto a la Renta al indicar que, el principio contable del devengado es aplicable al Impuesto a la Renta, debiéndose entender como ingreso devengado a la existencia de un título o derecho a percibir una renta independientemente de que la misma sea exigible o no.

RTF N° 466-3-97

*"Que para el caso del Impuesto a la Renta, sin embargo, esta regla no es de aplicación, sino el principio contable del "ingreso devengado", entendiéndose éste, como la existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente que sea exigible o no;*

*Que de acuerdo con la doctrina especializada el concepto del devengado reúne las siguientes características: se requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del crédito; que el derecho del ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente y no requiere actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago, ya que puede ser obligación a plazo y de monto no determinado (...)."*

En síntesis, se puede advertir que, el Tribunal Fiscal considera que para que un ingreso o gasto se considere devengado, deberán darse las premisas siguientes:

- Que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del crédito;
- Que el ingreso o gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente; y,
- No requiera actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago.

Teniendo en cuenta las premisas indicadas para considerar un ingreso o gasto devengado y a efectos de una mayor comprensión, a continuación citaremos jurisprudencia relevante que nos permitirá entender con mayor claridad el criterio del devengado aplicado a la casuística vista por este Tribunal, tanto en la compra de bienes, como en la prestación de servicios.

### 1. En la compra de bienes

En la compra de bienes, el gasto se devengará cuando se reciban y utilicen los bienes adquiridos.

En ese sentido, el Tribunal Fiscal considera que, para que un ingreso o gasto se considere devengado en la venta de bienes, deberá determinarse el momento en el cual el bien existe y es entregado a su comprador.

RTF N° 467-5-2003

*"En cuanto a la base imponible del impuesto a la Renta por diferimiento de ingresos (ventas a futuro de inmuebles), éstos no se devengan hasta que se produzca la condición suspensiva de que el bien exista y los montos recibidos por la recurrente no se originaron en ventas diferidas sino que se percibieron como adelantos, que no deben afectar los resultados del ejercicio en que se percibieron, según el principio de lo devengado, (...)*

*Estando ante una venta de bien futuro, para efecto del devengo mientras que el bien materia de la venta no exista no podría surgir el derecho a cobro (devengo del ingreso) pues no se habría materializado el hecho sustancial generador de renta."*

RTF N° 3557-2-2004

*"En estos contratos la propiedad de un bien mueble se adquiere con la tradición, esto es con la entrega del bien, de acuerdo con lo establecido en el artículo 947 del Código Civil (...), por lo que para efecto del devengo mientras no se haya entregado el bien no podría surgir el derecho a cobro (devengo del ingreso), pues no se habría materializado el hecho sustancial generador de renta.*

*Por las mismas razones, desde el punto de vista contable, no se ha transferido al comprador "los riesgos significativos de propiedad de los productos", lo cual ocurrirá con la entrega del bien, materia de la venta."*

Como se puede advertir, mientras no se haya entregado el bien al comprador, no se habrá transferido el riesgo de propiedad de los bienes y, por tanto, no se habrá devengado el ingreso para el vendedor pues no se habría materializado el hecho sustancial generador de renta.

Resulta importante complementar lo expuesto precisando que, en la venta de bienes (existencias) el ingreso como el costo de ventas debe reconocerse en el mismo ejercicio; en caso de no reconocerse el ingreso, no podrá reconocerse el costo de ventas.

RTF N° 102-5-2009

*"El reconocimiento de un ingreso como de su costo debe efectuarse en el mismo ejercicio, es decir, en el caso de un ingreso por venta de bienes corresponde deducir un costo de ventas cuando aquel se reconoce y no hay un costo de ventas si no se ha reconocido un ingreso, lo expuesto es recogido por los párrafos 31 y 32 de la NIC 2."*

Bajo lo indicado en las citadas Resoluciones, se puede inferir que en la compra de bienes no bastará entonces que, exista el bien materia de transferencia sino que dicho bien sea entregado a su comprador, momento a partir del cual se considerará el gasto devengado en dicho ejercicio (para el comprador) y el ingreso (para el vendedor).

Finalmente debemos advertir que, el Tribunal Fiscal respecto al momento en que se debe reconocer un ingreso no ha considerado al pago como requisito para su devengo.

RTF N° 01104-2-2007

*"Cabe agregar que para efecto de determinar cuándo se devengó el ingreso no tienen relevancia las fechas en que se efectuaron pagos por concepto del precio de venta ni si este fue cancelado en su totalidad o en cuotas."*

RTF N° 06973-5-2003

*"Se confirma en cuanto a ingresos por ventas no facturadas, diferencias en tipo de cambio e intereses no facturados, y por ingresos diferidos al ejercicio 1997 que corresponden a ventas realizadas en 1996, siguiéndose el criterio de la RTF N° 8534-5-2001, en el sentido que según el criterio de lo "devengado", los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan"*

Como se puede observar; por ejemplo, los pagos no resultan relevantes para considerar el devengo de un ingreso o gasto, toda vez que, bastará que se reconozca el ingreso o gasto cuando los mismos se incurran, es decir cuando se adquiera el derecho de cobro o la obligación del pago y no cuando efectivamente se cobre o pague por la venta de un bien.

En consecuencia, en la compra de bienes, el ingreso o gasto no se devengarán hasta que se produzca la condición suspensiva de que el bien exista y sea entregado a su comprador (con el riesgo que ello supone) independientemente de que el ingreso sea cobrado y el gasto sea pagado.

## **2. En la prestación de servicios**

En el caso de los servicios, el Tribunal Fiscal ha señalado que estos por lo general se devengan con su sola prestación. Sin embargo, también ha señalado que existen servicios que se van pres-

tando de manera continuada y otros que para ser aprovechados por una empresa requieren de un resultado.

### 2.1. Servicios de ejecución inmediata

En cuanto a los servicios que se devengan con su sola prestación el Tribunal Fiscal considera lo siguiente:

RTF N° 680-1-2005

*"Que la recurrente entrega las medicinas a sus pacientes en las fechas de atención, que de acuerdo a los comprobantes de pago emitidos por el mismo ocurren entre los meses de julio a diciembre de 2000, que las medicinas entregadas tienen precios y descuentos pactados sobre el valor de la transferencia que tiene la clínica, que la obligación del comprador de pagar por los bienes entregados existe y se ejecutará indefectiblemente, que los costos incurridos para estas ventas pueden ser calculados confiablemente, (...) que los servicios tales como consultas médicas, laboratorios y rayos x, son prestados en la misma fecha de atención al paciente y dentro del ejercicio 2000 por lo que concluye que los ingresos observados corresponden al mencionado ejercicio por haberse devengado al 31 de diciembre de dicho año."*

Como se puede advertir, para el caso del servicio de atención médica, como es el caso de las consultas médicas, laboratorios y rayos x, estos se devengan con su sola prestación pues son servicios que se brindan o prestan de manera inmediata, esto es en el día en que se prestan.

### 2.2. Servicios de ejecución continuada

En cuanto a los servicios que se ejecutan de manera continuada, el Tribunal Fiscal ha señalado que, estos se irán devengando conforme se van prestando.

RTF N° 5126-5-2003

*"En este sentido, en función a lo dispuesto en las normas contables, estando ante*

*un contrato de construcción que ha sido iniciado y culminado en el mismo ejercicio, para efecto del devengo la empresa ya tenía ganado el derecho al cobro de la suma pactada, habiéndose materializado el hecho sustancial generador de renta, en este caso específico, en la culminación de cada una de las obras en cuestión, inclusive la comitente le abonó las sumas convenidas, sin embargo por efectos contractuales le retuvo la suma correspondiente por concepto de fondo de garantía. Por ello, resulta arreglado a la ley el reparo practicado por la Administración en este extremo."*

RTF N° 6750-3-2003

*"Que en el caso de autos, las obras civiles y de alquiler de equipos ya se habían ejecutado esto es, la empresa tenía ganado el derecho al cobro de la suma pactada, dado que el hecho sustancial generador de la renta se materializó en la culminación de cada uno de los servicios contratados y no en el pago de éstos, por lo que procede mantener el reparo determinado por la Administración."*

De las resoluciones citadas, se puede advertir que, el Tribunal Fiscal considera que en los contratos de ejecución continuada (como es el caso de los contratos de construcción o alquiler) el devengado se da conforme se va prestando cada uno de los servicios contratados, y no cuando se ha efectuado el pago de éstos.

De la misma manera, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado respecto a los servicios que prestan las compañías de seguros.

RTF N° 1164-2-2004

*"Teniendo en cuenta que las compañías de seguros empiezan a brindar el servicio desde la fecha de vigencia del periodo de cobertura del seguro, el ingreso para tales empresas se devenga conforme vaya transcurriendo el periodo de vigencia del seguro que otorga la cobertura, por lo que las comisiones de agentes de seguros, al constituir*

*un gasto relacionado con el ingreso generado por las primas colocadas, también se devengarán durante este mismo periodo, resultando independiente la exigibilidad para el pago de estas comisiones (...)*”.

Como se puede advertir, en el caso de los servicios que prestan las compañías de seguros, el ingreso se devengará conforme vaya transcurriendo el periodo de vigencia del seguro, toda vez que, este servicio se va prestando de manera continua.

En tal sentido, en el supuesto que, se efectúen pagos en un ejercicio por pólizas de seguros que abarcan el ejercicio posterior, se deberá considerar como gasto la parte proporcional a la cobertura del seguro correspondiente al periodo de dicho ejercicio.

RTF N° 7719-4-2005

*“En aplicación del principio del devengado, los pagos efectuados en un ejercicio por pólizas de seguros cuya cobertura abarca el ejercicio siguiente sólo puede ser considerado como gasto en la parte correspondiente a la cobertura del periodo en ese primer ejercicio”.*

De lo expuesto se puede advertir que, en el caso de la prestación de servicios que se ejecutan de manera continuada, los ingresos y gastos se considerarán devengados conforme se vaya prestando el servicio, aún cuando el usuario del servicio no hubiera cumplido con el pago del mismo.

Es decir, se considera que dichas sumas han sido “ganadas” o “pagadas” en el ejercicio en que se presta el servicio, en la medida que el derecho o la obligación no estén sujetos a ninguna condición que pueda llegar a hacerlo inexistente.

### 2.3. Servicios de resultado

Así como existen servicios que se ejecutan de manera inmediata o de manera continuada, también existen aquellos servicios denominados de resultado. En efecto, este es el caso de los servicios de auditoría, supuesto en el cual el Tribunal Fiscal señaló lo siguiente:

RTF N° 8534-5-2001

*“Que por ello, para determinar la oportunidad de su deducción, debe determinarse en qué momento se da su utilización o provecho;*

*Que lo expuesto evidencia que la necesidad del gasto está supeditada a la culminación del servicio cuyos resultados serán consumidos o utilizados en el ejercicio en que el mismo se termina de prestar, por lo que a diferencia de los intereses provenientes de operaciones bancarias o los gastos ocasionados por contratos de arrendamiento, que son consumidos desde el momento en que se encuentran a disposición del usuario, el servicio de auditoría reparado no podía ser utilizado hasta el momento en el que se encontrase culminado, por lo que no cabe vincular o correlacionar dicho gasto con los ingresos generados en el ejercicio auditado (en este caso, el ejercicio 1996), resultando este extremo del reparo efectuado conforme a ley (...)*”.

Como se podrá observar, el Tribunal Fiscal ha señalado que en los servicios de auditoría no cabe vincular o correlacionar dicho gasto con los ingresos auditados, es decir, aún cuando la auditoría verse sobre los ingresos de un determinado año, ello no significa que dicho servicio se devengue en dicho año, sino que su devengo se realizará en el ejercicio en que se culmine el servicio, toda vez que en dicho ejercicio serán utilizados por la empresa.

Este criterio establecido ha sido confirmado, entre otras resoluciones, en la RTF N° 5276-5-2006, en la cual el Tribunal Fiscal señala que el gasto por servicio de auditoría no puede ser utilizado hasta el momento en que se encuentre terminado por ser un servicio de resultado:

RTF N° 05276-5-2006

*“Los servicios de auditoría, como el objeto del presente reparo, se encuentran supeditados a un resultado, que se verificará cuando se presente el informe correspondiente*

*al trabajo de auditoría realizado, el cual, a su vez permitirá a la empresa cumplir con diversas finalidades, como presentar su situación financiera y económica respecto del año anterior a los usuarios, tales como entidades bancarias y financieras, además de la aprobación de los estados financieros por parte de los socios, tomar medidas futuras para el perfeccionamiento del proceso de datos, asegurarse de la correcta determinación y presentación del Impuesto a la Renta o adoptar medidas tendientes a mejorar la gestión de la empresa, entre otros. (...)*

*Si bien el servicio de auditoría de los estados financieros del ejercicio 1997 se inició mediante trabajos preliminares efectuados en dicho año, culminó en el ejercicio 1998, por lo que siendo que recién en este la recurrente podía emplearlo para los fines contratados, en aplicación del principio del devengado, no procedía su deducción en el ejercicio 1997, conforme con el criterio anteriormente expuesto; en consecuencia, corresponde mantener el presente reparo."*

Como se podrá observar, el Tribunal Fiscal considera que de acuerdo a su naturaleza, los servicios de auditoría, se encuentran supeditados a un resultado, el mismo que se verificará cuando se presente el informe de auditoría, el cual, a su vez permitirá que la empresa pueda emplearlo para los fines contratados.

En ese sentido, se señala que en aplicación del principio del devengado los referidos gastos deberán ser reconocidos en el ejercicio en el que el servicio de auditoría se encuentre terminado, toda vez que en dicho ejercicio el contribuyente está posibilitado de emplearlo.

Bajo ese orden, si un gasto se encuentra supeditado a un resultado, para determinar la oportunidad de su deducción, deberá determinarse en qué momento se da su utilización o provecho.

Finalmente, resulta importante advertir que, el Tribunal Fiscal ha precisado que para efectos de deducir los gastos incurridos en la adquisición de un servicio, deberá tenerse en cuenta que,

no serán deducibles, si el comprobante de pago ha sido emitido en un ejercicio posterior sin ajustarse a lo estipulado por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

*RTF N° 2863-3-2005*

*"Para la deducción de un gasto se debe acreditar su devengamiento y además debe estar sustentado en un comprobante de pago, en el caso que exista la obligación de emitirlo."*

*RTF N° 438-1-2000*

*"Que conforme se aprecia de la Nota de Débito 001 N° 0941, los intereses corresponden a las letras que vencen del 1 de noviembre de 1995 al 1 de setiembre de 1996, por lo que de conformidad con la norma antes señalada los intereses se han devengado al vencimiento de cada una de dichas cuotas, resultando únicamente deducibles en el ejercicio 1995 los intereses generados durante dicho periodo."*

*RTF N° 915-5-2004*

*"Que el artículo 2° del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 018-97/SUNAT, vigente en el periodo acotado, señala que tipos de documentos son considerados comprobantes de pago, estableciendo sus artículos 1° y 5° que éstos acreditan, entre otras operaciones, la prestación de servicios, debiendo emitirse en la oportunidad que indica la norma."*

*Que por su parte el numeral 5) del artículo 5° del citado reglamento establecía que en la prestación de servicios, incluyendo el arrendamiento y el arrendamiento financiero, el comprobante de pago debía emitirse cuando alguno de los siguientes supuestos ocurriese primero: i) la culminación del servicio, ii) la percepción de la retribución, parcial o total, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto percibido y iii) el vencimiento del plazo o de cada*

uno de los plazos fijados o convenidos para el pago del servicio, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto que corresponda a cada vencimiento.

*Que en el caso de autos, tal como lo señala la propia recurrente los servicios fueron prestados en el ejercicio 1998, por lo que correspondía que la Administración le exigiera la presentación de los comprobantes de pago que sustentaban los gastos reparados, conforme lo prevé la Ley del Impuesto a la Renta, no siendo de aplicación en este caso el criterio establecido en las citadas resoluciones de este Tribunal, por tratarse de un supuesto distinto, razón por la cual procede mantener el reparo. (...)?*

Como se puede advertir, el gasto incurrido por la prestación de un servicio deberá deducirse en el ejercicio en que se emita el comprobante de pago cuando el servicio ha culminado y en la oportunidad en que legalmente debe emitirse de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago.

De este modo, si un servicio culmina su prestación en un ejercicio, no será deducible si no se encuentra sustentado en el respectivo comprobante de pago emitido en dicho ejercicio, aún cuando el comprobante se emita en el ejercicio siguiente, pues su emisión no se habría ajustado a lo dispuesto por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

En consecuencia, los ingresos y gastos se devengarán en el periodo en que se incurran, es decir, conforme se preste el servicio (de manera inmediata, continuada o de resultado) sin necesidad de que el usuario del servicio pague por el mismo ni que el prestador del servicio cobre por el servicio prestado. Asimismo, el gasto incurrido podrá deducirse si el comprobante de pago ha sido emitido en el ejercicio del devengo conforme al Reglamento de Comprobantes de Pago.

## VI. PRINCIPALES CONCLUSIONES

Sin mayores ambiciones que colaborar en sistematizar y consolidar las interpretaciones acerca de la oportunidad del devengo de ingresos y gastos, concluimos fundamentalmente lo siguiente:

- Existen dos criterios o principios para el reconocimiento de los ingresos y gastos, el criterio del percibido y el criterio del devengado.
- El TUD de la Ley del Impuesto a la Renta no define al criterio del devengado, razón por la cual es necesario recurrir a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs).
- Las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.
- El criterio del devengado establece que el efecto económico de una transacción se deberá reconocer cuando esta ocurre o se realiza sin entrar a distinguir si se ha cobrado o pagado por dicha transacción.
- Para considerar un ingreso o gasto como devengado se requerirá que se cumpla con las siguientes características:
  - Que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.
  - Que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente.
  - No requiere actual exigibilidad.
- Una vez recibido un servicio este se devengará independientemente de si se ha pagado o no, la deuda ya existe y la empresa tiene la obligación legal de cancelarla.
- Existen excepciones en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta respecto al criterio del devengado, como el caso de la enajenación de bienes a plazo, el de las empresas que ejecuten contratos de obra, así como en el caso de los activos fijos.
- El Tribunal Fiscal ha establecido como criterio que en lo no previsto en una norma tributaria, se puede aplicar nor-

mas distintas, entre otras, las normas contables, más aún cuando se trata de conceptos que provienen directamente de la contabilidad, como sería el caso del devengado.

- El Tribunal Fiscal ha precisado que, en el caso de la compra de bienes, el ingreso o gasto no se devengarán hasta que se produzca la condición suspensiva de que el bien exista y sea entregado a su comprador (con el riesgo que ello supone) independientemente de que el ingreso sea cobrado y el gasto sea pagado.
- El Tribunal Fiscal, ha señalado que en el caso de la prestación de servicios, se de-

berá reconocer un ingreso conforme se preste el servicio (de manera inmediata, continuada o de resultado) aún cuando se haya emitido el respectivo comprobante de pago en el ejercicio siguiente al que se prestó el servicio. De haberse emitido el comprobante de pago en el ejercicio siguiente dicho gasto no podrá deducirse para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

- El Tribunal Fiscal ha previsto que para que un ingreso o gasto se devengue, se requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del crédito y que el ingreso o gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente.