



## VII Jornadas Nacionales de Tributación

### Tema I: El Criterio de lo Devengado en el Impuesto la Renta

Ponente Individual  
Fernando Tori Vargas

## CRITERIO DE LO DEVENGADO: INDEMNIZACIONES DESTINADAS A REPONER BIENES DEL ACTIVO

### INTRODUCCION

Empezaremos citando al Profesor Juan Roque García Mullin, quien señala que *“en general puede decirse que el propio concepto de renta tiene una connotación temporal; cualquiera que sea la concepción que se tenga sobre lo que es renta, ella es siempre un fenómeno ubicado en una secuencia cronológica. (...) En consecuencia, para que un enriquecimiento determine obligación impositiva en un cierto momento, no bastará con que encuadre en el concepto abstracto de renta señalado por la ley, ni con que tenga, con el país de que se trate, el punto de conexión adoptado como principio jurisdiccional; será necesario, además, que sea renta del ejercicio.”*<sup>1</sup>

Este párrafo muestra la necesidad del legislador, tratándose de la normatividad aplicable al Impuesto a la Renta, de definir con claridad cuál de los criterios de imputación de la renta a un determinado período o ejercicio gravable es el aplicable, tal y como lo hace nuestra legislación, o, en todo caso, establecer expresamente la posibilidad para el contribuyente de optar por el criterio que le sea más conveniente.

En efecto, tan importante como delinear el concepto de renta, a efectos de establecer cuáles son las ganancias, beneficios o incrementos patrimoniales que se encuentran dentro del ámbito del impuesto, o definir los criterios de vinculación o principios jurisdiccionales, es precisar los criterios o momentos de vinculación, con el

---

<sup>1</sup> GARCIA MULLIN, Juan Roque. “Manual de Impuesto a la Renta”. Doc. 872 - Centro Interamericano de Estudios Tributarios (C.I.E.T.). Pág. 59

propósito de determinar a qué ejercicio gravable o período impositivo debe ser atribuida una determinada renta.

Nuestra Ley del Impuesto a la Renta, como todos sabemos, opta por imponer el criterio de imputación que deberá ser aplicado por los contribuyentes dependiendo de la categoría de renta que obtengan, dejando de lado la participación del contribuyente en la elección del mencionado sistema de imposición. Las rentas de primera y tercera categoría se rigen en nuestro país por el criterio “de lo devengado”, mientras que las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría se rigen por el criterio “de lo percibido”. Consideramos necesario precisar que los efectos de la aplicación del criterio de lo percibido se han visto mediatizados a partir del ejercicio 2001, puesto que aún cuando la regla general establece que las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría se rigen por el criterio de lo percibido, los agentes de retención están obligados a abonar al fisco el monto equivalente a la retención del impuesto correspondiente a dichas rentas, siempre que sean deducibles, en el mes de su devengo.

Asimismo, nuestra ley recoge el criterio “de lo devengado-exigible”, pero únicamente respecto de enajenaciones de bienes a plazo. En este caso, sí se permite al contribuyente elegir si utiliza el criterio de lo devengado-exigible o aplica el criterio de lo devengado.

Ahora bien, la legislación del Impuesto a la Renta y su reglamento no sólo ha omitido definir expresamente lo que debemos entender por “devengado” o, por lo menos, fijar los alcances del criterio “de lo devengado” tal y como lo hizo con el criterio “de lo percibido”<sup>2</sup>, sino que podemos encontrar en sus disposiciones, además de la regla general aplicable a las rentas de primera y tercera categoría, varios casos en los cuales no resulta claro si se ha producido o no un alejamiento respecto de dicho criterio (léase, de lo devengado).

En este trabajo nos vamos a referir únicamente al caso de las empresas que perciben indemnizaciones destinadas a reponer un bien del activo, que exceden el costo computable de dicho bien, a efectos de analizar cuándo debe ser incorporada la

---

<sup>2</sup> Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo 054-99-EF. 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.

ganancia al resultado tributario. Sin embargo, empezaremos por conocer que se entiende por “devengado”.

## CONCEPTO DE DEVENGADO

Toda vez que las normas tributarias no han recogido una definición del criterio de lo devengado, debemos aplicar, siguiendo la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, normas distintas a las tributarias, con el único requisito que no se opongan a éstas -léase, a las normas tributarias- ni las desnaturalicen, así como los Principios Generales del Derecho. Asimismo, recurriremos a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y a la doctrina jurídica como fuentes del Derecho Tributario.

- **Tribunal Fiscal**

Resulta ilustrativo el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, a través de su Resolución No. 466-3-97, cuando dispone “... que para el caso del Impuesto a la Renta (...) es de aplicación (...) el principio contable del ingreso devengado, entendido éste, como la existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente que sea exigible o no (...) Que el concepto del devengado, por lo tanto, se asocia indisolublemente al concepto del realizado, en el sentido que el ingreso para ser considerado como tal debe haberse generado, en el caso de la prestación del servicio, cuando se ha efectuado dicho servicio.”.

A su vez, en el dictamen del Vocal Informante, Nelson Santos Guardamino, que sirvió de base para la Resolución No. 466-3-97, se cita la opinión de la Administración Tributaria, que reproducimos a continuación: “La Administración considera que el término devengado consiste en computar los ingresos en el período en el cual se adquiere el derecho a percibirlos, o en el caso de los gastos, en el período en el que surge la obligación de efectuarlos, independientemente que se concrete o no la operación. (...) sosteniéndose que el método de lo devengado para la imputación de rentas establece que los ingresos deben ser computables en el ejercicio en el que se adquiere el derecho a recibirlos, sin interesar el momento en el cual tales ingresos son percibidos.”.

Encontramos un pronunciamiento similar en la Resolución No. 259-2-98 del 13 de marzo de 1998.

- **Doctrina jurídica**

El Profesor Juan Roque García Mullin señala que: *“En el sistema de lo devengado se atiende únicamente al momento en que nace el derecho de cobro, aunque no se haya hecho efectivo. Dicho de otro modo, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente de que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada, y por ende imputable a ese ejercicio”*<sup>3</sup>

Sin embargo, no es unánime la doctrina revisada en cuanto a considerar que una ganancia se entiende devengada sólo cuando se adquiere el derecho a percibirla. Carlos Raimondi considera *“... la ganancia devengada tiene vocación de transformarse alguna vez en suma exigible y consecuentemente en ingreso de dinero, sin que ello implique actual vinculación jurídica con terceros, sino una posible relación latente o en potencia. (...) los ejemplos en que surge una ganancia, o se produce un gasto, sin que exista vinculación jurídica con terceros, o a la inversa, cuando existe esa vinculación sin que se devenguen aquéllos son por demás numerosos. (...) es inexacta toda definición del concepto de devengado, que los haga depender de la existencia de un crédito o un pasivo hacia terceros.”*<sup>4</sup>

- **Norma Internacional de Contabilidad - NIC 18**

Como lo mencionáramos líneas arriba, siguiendo lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, en todo lo no previsto por las normas tributarias podemos aplicar normas distintas a éstas, siempre que no se opongan ni las desnaturalicen. En este sentido, resulta necesario verificar cómo ha sido recogido el criterio de lo devengado en las Normas Internacionales de Contabilidad, sobretodo ahora que la Ley General de Sociedades dispone, en su Artículo 223, que los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados.

En este orden de ideas, pasamos a comentar la NIC 18, vinculada con el

---

<sup>3</sup> GARCIA MULLIN, Juan Roque. Ob Cit. Pág. 60.

<sup>4</sup> RAIMONDI, Carlos A. y Adolfo Atchabahian. “El Impuesto a las Ganancias”. Tercera Edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 2000. Pág. 464.

reconocimiento de ingresos, en la medida que identifica los criterios necesarios para que los ingresos sean reconocidos en la contabilidad.

La NIC 18 establece que en la venta de productos, los ingresos deben ser reconocidos cuando las siguientes condiciones han sido satisfechas: (i) la empresa ha transferido al comprador los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los productos; (ii) la empresa ya no tiene la continuidad de la responsabilidad gerencial en el grado asociado usualmente a la propiedad, ni el control efectivo de los productos vendidos; (iii) el importe de los ingresos puede ser medido confiablemente; (iv) es probable que los beneficios económicos relacionados con la transacción fluirán a la empresa; y, (v) los costos incurridos o a ser incurridos, por la transferencia pueden ser medidos confiablemente.

Tratándose de la prestación de servicios, dispone que cuando el resultado de la transacción puede ser estimado confiablemente, los ingresos deben ser reconocidos de acuerdo al grado de avance de la transacción a la fecha del balance general.

Al respecto, debemos mencionar que los momentos para el reconocimiento de ingresos en los estados financieros no deben coincidir necesariamente con los momentos de vinculación para efectos tributarios. Coincidimos con Raimondi<sup>5</sup> cuando señala que *“la elección del momento de vinculación de la ganancia es convencional, y puede variar en el tiempo. Y varía también según el objetivo hacia el cual apunta la medición”*.

Así, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad tiene como uno de sus principales objetivos, la armonización de las normas y procedimientos contables relacionados con la presentación de estados financieros como medios de información y, por tal motivo, requiere que los estados financieros sean prudentes al momento de mostrar los resultados de las empresas, lo cual no necesariamente debe coincidir con el objetivo de quien regula, por ejemplo, el Impuesto a la Renta.

---

<sup>5</sup> RAIMONDI, Carlos A. y Adolfo Atchabahian. Ob. Cit. Págs. 459 y ss.

## REGLAS APLICABLES A LAS INDEMNIZACIONES DESTINADAS A REPONER BIENES DEL ACTIVO

De acuerdo con el Artículo 2, inciso b) del Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo 054-99-EF, están gravadas con el impuesto las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte que excedan el costo computable<sup>6</sup> de ese bien, salvo que se cumplan ciertas condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el Reglamento.

Sobre el particular, el inciso c) del Artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo 122-94-EF, dispone que tratándose de las indemnizaciones a que se refiere el inciso b) del Artículo 2 de la Ley (citado en el párrafo anterior), no se computará como ganancia el monto de la indemnización que, excediendo el costo computable del bien, sea destinado a la reposición total o parcial de dicho bien y siempre que para ese fin la adquisición se contrate dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha en que se perciba el monto indemnizatorio y el bien se reponga en un plazo que no deberá exceder de dieciocho (18) meses contados a partir de la referida percepción.

La pregunta que nos planteamos es la siguiente: ¿en qué ejercicio gravable debe reconocer una empresa la ganancia procedente de la indemnización para efectos fiscales?.

Cabe aclarar que este cuestionamiento parte del supuesto que la percepción de la indemnización o el derecho a percibir la misma y el cumplimiento o no de las condiciones previstas en el reglamento, ocurren en ejercicios gravables distintos.

Entendemos que habrían dos líneas de pensamiento.

Una primera, según la cual, la ganancia debe reconocerse en el ejercicio en que es

---

<sup>6</sup> Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo 054-99-EF. Artículo 20: Por costo computable de los bienes enajenados se entenderá el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley.

Añade, que si se trata de bienes depreciables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones admitidas.

percibida la indemnización y, por ende, efectuar una deducción extra contable, vía declaración jurada del Impuesto a la Renta, en el ejercicio en que se cumplen los requisitos previstos en el reglamento para considerar dicha ganancia como no gravada.

La segunda, la cual compartimos, plantea diferir el reconocimiento de la ganancia para efectos fiscales hasta tener la certeza de si se encuentra gravada o no con el impuesto. Es decir, en el ejercicio en que es percibida la indemnización se efectuaría una deducción extra contable respecto de la ganancia, vía declaración jurada del Impuesto a la Renta, a efectos de no considerar dicho importe dentro de la base imponible del impuesto sino hasta el ejercicio gravable en que se conoce que no se cumplieron los mencionados requisitos, de ser ése el caso.

En primer lugar, resulta claro que siguiendo la citada NIC 18, en el caso materia de análisis y para efectos contables, el ingreso se considera devengado en el ejercicio en que se genera el derecho a percibir la indemnización. Ello es así, debido a que se cumplen por demás las condiciones necesarias para que el ingreso sea reconocido y, asimismo, porque los plazos de 6 y 18 meses previstos en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se aplican únicamente para efectos tributarios. Y, en todo caso, si alguna relevancia contable tuviese el tratamiento tributario de la indemnización percibida por la empresa, los estados financieros deberían recoger dicho tratamiento lo más exacto posible a efectos de cumplir el objetivo esencialmente de información que cumplen tales estados financieros.

Sin embargo, no hemos resuelto aún nuestra inquietud: ¿los requisitos exigidos por el citado Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta para que la ganancia obtenida por la indemnización percibida como consecuencia del siniestro de un activo no se encuentre gravada con el Impuesto a la Renta, hacen que dicha ganancia no se haya devengado en el ejercicio en que se generó el derecho a percibir tal indemnización?

Asimismo, consideramos pertinente mencionar como referencia que la doctrina no es unánime respecto del devengamiento de ingresos o gastos sujetos al cumplimiento de condiciones. Para García Vázquez<sup>7</sup> un gasto o un ingreso está devengado cuando, entre otros requisitos, no está sujeto a cumplimiento de ninguna condición.

---

<sup>7</sup> GARCIA VAZQUEZ, Enrique. "Normas impositivas sobre imputación de réditos y gastos de las empresas" (Derecho Fiscal, II, Pág. 172).

Por su parte, Reig<sup>8</sup> señala que el derecho al ingreso no debe estar sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente.

En cambio, Raimondi y Atchabahian<sup>9</sup> consideran que *“la condicionalidad de la ganancia o del gasto es impotente, por sí sola, para impedir su cómputo; más aun, considerarlo inexistente porque esté sujeta a condición, puede hallarse absolutamente reñido con los principios que venimos enunciando”* (se refiere a los principios del criterio de lo devengado).

A nuestro parecer, existen varios momentos de vinculación que pueden ser elegidos por el legislador respecto de una misma operación, léase, el momento de la entrega del bien, el momento de la facturación, el vencimiento de los plazos previstos para el pago, el momento del pago, etc. y, en este sentido, consideramos que el caso materia de este trabajo es uno de aquellos casos en el cual el legislador fijo un momento de vinculación al cual se le aplican reglas propias.

En otras palabras, consideramos que los plazos previstos en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta deben ser entendidos como límites máximos fijados por el legislador en favor de los contribuyentes, dentro de los cuales debe producirse la reposición efectiva del bien (no es materia de este trabajo los alcances del término “reposición” utilizado por las normas antes citadas).

En efecto, el objetivo de la Ley del Impuesto a la Renta es el de no gravar con el impuesto las indemnizaciones recibidas por el siniestro de bienes del activo, en la parte que excedan el costo de los bienes, cuando dicho monto es destinado a reparar el daño producido, es decir, a reponer un bien que cumpla la misma función económica que el bien siniestrado.

En este orden de ideas, si las propias normas que regulan el Impuesto a la Renta han otorgado a los contribuyentes un plazo de dieciocho (18) meses -sobre el cual se podría discutir si es excesivo o diminuto-, contados a partir de que el contribuyente recibió la indemnización, para que contraten la adquisición de un bien y éste haya sido repuesto en lugar del activo siniestrado, no sería adecuado incorporar el monto

---

<sup>8</sup> REIG, Enrique J. “El impuesto a los réditos”. Ediciones Contabilidad Moderna. Buenos Aires, 1961. Pág. 182.

<sup>9</sup> RAIMONDI, Carlos A. y Adolfo Atchabahian. Ob. Cit. Pág. 468.



de la indemnización a los resultados tributarios mientras dure la incertidumbre si dicho monto resultará gravado o no con el Impuesto a la Renta.

En conclusión, habiendo la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento optado por otorgarle al contribuyente la posibilidad que la ganancia generada por la indemnización percibida como consecuencia del siniestro de un activo no se encuentre afecta al Impuesto a la Renta, consideramos que no debe gravarse dicha ganancia sino hasta el ejercicio en que no se cumplieron con los requisitos previstos en las normas antes citadas, de ser éste el caso.

Por lo tanto, en el ejercicio que la indemnización es percibida o se genera el derecho a percibirla, se deberá efectuar una deducción extra contable respecto de la diferencia con el costo computable del bien, vía declaración jurada del Impuesto a la Renta, a efectos de no considerarla dentro de la base imponible del impuesto. En el supuesto, que el contribuyente cumple en el siguiente ejercicio con los requisitos del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no habrá ocurrido nada, puesto que dicho importe no resulta gravado con el impuesto. De lo contrario, si transcurre el plazo y el contribuyente no cumplió con los requisitos antes citados, deberá considerar dicho importe (léase, la diferencia entre la indemnización recibida y el costo computable del bien siniestrado) como gravado, debiendo efectuar un agregado extra contable, vía declaración jurada.

Lima, julio de 2002.



