

XII JORNADAS NACIONALES DE TRIBUTACIÓN

EL CRITERIO DEL DEVENGADO CONTABLE Y JURÍDICO EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

- **Víctor R. Cruzado Ribeyro**
- **Jorge Alberto Moreno García**

Agenda

- Devengado Contable
- Caso
- Devengado jurídico
- Conclusiones

Definición de devengado según el marco conceptual

- El Capítulo 1 del Marco Conceptual para la Información Financiera denominado “Rendimiento financiero reflejado por la contabilidad de acumulación (o devengo)” establece lo siguiente:
 - **“Párrafo OB 17:**
 - *La contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente. Esto es importante porque la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa y sus cambios durante un periodo proporciona una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad que la información únicamente sobre cobros y pagos del periodo.*”

SIC 15 Arrendamiento Operativos - Incentivos: Párrafo 3, 4 y 5

- *“3. Todos los incentivos derivados del acuerdo de renovación o constitución de un nuevo arrendamiento operativo, deben ser reconocidos como parte integrante del precio neto acordado por el uso del activo arrendado, con independencia de la naturaleza del incentivo o del calendario de los pagos a realizar.*
- *4. El arrendador debe proceder a reconocer el costo agregado de los incentivos que ha concedido, como una reducción de los ingresos por cuotas, a lo largo del periodo del arrendamiento, utilizando un sistema de reparto lineal, a menos que cualquier otro procedimiento de reparto sistemático sea más representativo del patrón temporal según el cual van a ir disminuyendo los beneficios económicos procedentes del activo arrendado.*
- *5. El arrendatario debe reconocer el ingreso agregado de los incentivos que ha recibido, como una reducción de los gastos por cuotas, a lo largo del periodo del arrendamiento, utilizando un sistema de reparto lineal, a menos que cualquier otro procedimiento de reparto sistemático sea más representativo del patrón temporal según el cual van a ir apareciendo los beneficios económicos procedentes del activo arrendado”.*

Requisitos según la NIC 18 para el reconocimiento de ingresos de servicios

Una empresa “Arrendadores” S.A. celebra un contrato de arrendamiento por el que le alquila uno de sus edificios a la empresa “Minera” S.A. La particularidad de dicho contrato es que el arrendador está de acuerdo en otorgarle a “Minera” S.A. un período de alquiler gratuito denominado período de gracia durante el primer año con el fin de lograr que el contrato de arrendamiento tenga un plazo de vigencia de 20 años, a una renta fija de S/.5,000.00 por año a partir del segundo año hasta el vigésimo año.

Analizaremos el devengo contable y tributario del contrato de arrendamiento operativo con plazo de gracia que hemos planteado.

Distribución del ingreso en el plazo del contrato según SIC 15

Detalle	Años	Renta Anual	Total Renta
Plazo del contrato	20	5,000	100,000
Periodos de gracia	(1)	5,000	(5,000)
Periodo de arrendamiento	19	5,000	95,000
Lineamiento de ingresos (S/.95,000/20 años)			4,750

El devengo jurídico en el caso de la prestación de servicios

- a) Ocurrencia de los hechos principales pactados contractualmente que generan el nacimiento del derecho al ingreso o la obligación del gasto.
- b) Debe existir una certeza tal que permita presumir que los resultados provenientes de la transacción fluirán a favor del deudor tributario.
- a) No debe existir condición alguna que contractualmente genere la inexistencia del nacimiento del derecho al ingreso u obligación del gasto.

El devengo jurídico en el caso de la prestación de servicios

El devengo jurídico se fundamenta en que un hecho principal generador del derecho al ingreso de “Arrendadores” S.A. es que se termine el plazo de gracia de un año, siendo que recién en el año 2 se cumplirán todos los hechos principales que contractualmente generan el nacimiento del derecho al ingreso de “Arrendadores” S.A. Asimismo, otro argumento que sustenta el devengo jurídico es que recién en este segundo año y durante los 19 años de vigencia del contrato existirá certeza de la procedencia de los ingresos por el arrendamiento operativo indicado.

Conciliación entre el devengado contable y jurídico

Ingresos	Años									TOTAL
	1	2	3	4	5	6	.....	19	20	
Ingreso contable	4,750	4,750	4,750	4,750	4,750	4,750	.....	4,750	4,750	95,000
Ingreso Impuesto a la Renta	-	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	.....	5,000	5,000	95,000
Adiciones/(Deducciones)	(4,750)	250	250	250	250	250	.....	250	250	0

Otros conceptos contables que originan la divergencia entre el devengado contable y jurídico

- *Costo amortizado*
- *Valor razonable*
- *Interés implícito*
- *Reconocimiento de valor presente*

Conclusión

- La regla es que los conceptos de devengo jurídico y contable coincidan. No obstante ello, existen varios casos en donde dichos conceptos no coinciden lo que genera actualmente una situación de incertidumbre en los deudores tributarios que podría generarles una serie de omisiones al Impuesto a la Renta y multas que consideramos se deberían evitar.
- Toda incertidumbre jurídica es nociva para nuestro ordenamiento tributario, por lo que consideramos que la misma debería ser disipada a través de una modificación legislativa o una jurisprudencia de observancia obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal.
- Mientras dure esta incertidumbre consideramos que debe prevalecer el devengo jurídico porque el mismo respeta la voluntad contractual de las partes. De lo contrario, serían las disposiciones contables y no la voluntad de las partes las que definirían un tema de suma importancia como lo es el derecho al nacimiento del ingreso o de la obligación del gasto.

Gracias