

# Criterio de lo devengado y posibilidad de diferir los resultados en aplicación del inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta

---

Fernando Tori Vargas

## INTRODUCCIÓN

Con motivo de efectuarse una acotación por parte de la Administración Tributaria a una empresa de construcción, tuvimos la oportunidad de revisar la resolución de determinación emitida por dicha entidad, la cual contenía una conclusión relacionada con el tema que abordaremos en este artículo y que en nuestra opinión carece de sustento. El propósito de este trabajo es compartir las razones y fundamentos que nos llevaron a cuestionar el criterio adoptado por la institución mencionada.

El caso concreto que vamos a tratar<sup>1</sup> es el de un contribuyente que se acogió a la opción prevista en el inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual permite a las empresas constructoras diferir los resultados hasta el ejercicio en que concluyan las obras, y aplicó el criterio de lo devengado a efectos de establecer los ingresos, costos y gastos que deben ser considerados en la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente a una obra de construcción.

Al margen de que más adelante ampliemos la explicación respecto del supuesto concreto, el tema materia de controversia es el siguiente: la Administración Tributaria considera que el artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta es una excepción a la regla general de reconocimiento de ingresos prevista en el artículo 57 del mismo cuerpo legal, y por lo tanto, a las empresas que se acojan a lo establecido por el inciso c) del mencionado artículo 63 no se les aplica el criterio de lo devengado.

---

1 Considerando el deber de confidencialidad para con el contribuyente y la poca importancia de conocer el número de la resolución de determinación, únicamente reproduciremos el contenido de esta cuando sea necesario y utilizando nuestras palabras.

Con el único propósito de iniciar el análisis con una idea clara del supuesto materia de este artículo, consideramos pertinente citar las normas legales que generan la controversia.

Por su parte, el artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>2</sup> señala que las empresas de construcción o similares que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable, podrán acogerse a uno de los tres métodos que regula la norma.

El tercero de los métodos, previsto en el inciso c) del citado artículo, dispone que tales empresas pueden optar por diferir los resultados hasta la total terminación de las obras, cuando estas, según contrato, deban ejecutarse dentro de un plazo no mayor de tres<sup>3</sup> 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 entreguen oficialmente, momento en el que este requisito se hará efectivo, según las disposiciones vigentes sobre la materia.

Añade que en el caso de que la obra se deba terminar o se termine en plazo mayor de tres años, la utilidad será establecida a partir del tercer año, siguiendo los métodos a que se refieren los incisos a) y b) de este artículo, previa liquidación del avance de la obra por el trienio.

Como se puede apreciar, la norma citada permite al contribuyente diferir los resultados del contrato hasta la total terminación de las obras. Esto implica que las empresas de construcción que elijan este método, en lugar de tributar en cada ejercicio fiscal por los ingresos que se devenguen en estos, los diferieren hasta la culminación de la obra.

Este diferimiento de ingresos en el caso de empresas de construcción se sustenta en el criterio de razonabilidad, pues siendo el Impuesto a la Renta un tributo que grava la utilidad, resulta coherente que la generación de rentas, como hecho imponible, que provengan de una obra de construcción en concreto, no se verifique en cada ejercicio sino una vez que la obra haya concluido.

De otro lado, el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que 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. Añade que las

---

2 Según el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo 179-2004-EF.

3 Hasta el ejercicio 2003 el plazo de ejecución de los contratos podía ser hasta de cinco años.

rentas de tercera categoría (entiéndase, las rentas derivadas del comercio, la industria o minería, de la explotación de recursos naturales, de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes, entre otras) se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

### CASO MATERIA DE ANÁLISIS

El caso que originó la resolución de determinación que contiene la posición de la Administración Tributaria, con la cual no estamos de acuerdo, trata de un contribuyente dedicado a la actividad de construcción que se acogió a la opción prevista en el inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto de una obra de construcción que tuvo una duración de tres años.

Como consecuencia de dicho acogimiento, el contribuyente liquidó el Impuesto a la Renta correspondiente a los resultados de la obra recién en el ejercicio en que dicha obra concluyó.

Ahora bien, para efectos de la referida liquidación –léase, en el ejercicio en el que culminó la obra– el contribuyente, aplicando el criterio de lo devengado que rige el reconocimiento de ingresos provenientes de la actividad empresarial o rentas de tercera categoría, no consideró una porción de los ingresos relacionados con la obra, toda vez que, en relación con dichos ingresos, el contribuyente y su contraparte en el contrato de obra no se habían puesto de acuerdo en el mecanismo de valorización aplicable, hecho que generaba discrepancia respecto del monto por cobrar (para el contratista) o adeudado (para el comitente).

En opinión del contribuyente tal discrepancia le impedía considerar como devengado dicha porción de los ingresos y, por ende, no la incluyó en la liquidación del Impuesto a la Renta.

Las razones por las cuales existió discrepancia entre el contratista y el comitente, y si esas razones dan lugar o no a considerar devengado el ingreso, no fueron materia de discusión durante el proceso de fiscalización efectuado por la Administración Tributaria.

El punto en cuestión fue el de si se aplica el criterio de lo devengado a las rentas que obtengan los contribuyentes dedicados a la actividad de construcción que se acogieron a lo dispuesto en el inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta.

La Administración Tributaria opinó que toda vez que el contribuyente se acogió a lo dispuesto en el inciso c) del artículo 63 y, por ende, debía diferir los resultados del contrato de construcción hasta la terminación de las obras, no le correspondía aplicar a sus ingresos y costos el criterio de lo devengado, pues ello implicaría crear un supuesto adicional al regulado, es decir, que se difieran y reconozcan los resultados cuando las obras hayan sido terminadas.

Por lo tanto, la Administración Tributaria sostuvo que con la culminación de la obra de construcción se configura el hecho imponible establecido en el inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que es en dicho ejercicio en el que el contribuyente debió declarar los ingresos, incluso aquellos no devengados, pues el criterio del devengado no resulta aplicable al supuesto de hecho estipulado en la citada norma.

La Administración Tributaria sustentó su posición en el último párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el cual señala que en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la Ley.

### **EL CRITERIO DE LO DEVENGADO NO SE CONTRAPONA A LA FACULTAD OTORGADA EN EL ARTÍCULO 63 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA**

En nuestra opinión el diferimiento de los resultados hasta la terminación de las obras, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, no debe verse como un criterio adicional para el reconocimiento de ingresos, sino como una facultad otorgada al contribuyente de liquidar el impuesto correspondiente a una obra de construcción una vez que esta ha concluido.

El inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta debe ser interpretado junto con el artículo 57 del citado texto legal, pues son excluyentes. Si bien el inciso c) del artículo 63 permite a las empresas constructoras diferir sus resultados hasta la terminación de las obras, es necesario aplicar el artículo 57 a efectos de conocer cuáles son los resultados devengados que se difieren.

Nuestra legislación regula los criterios o momentos de vinculación que determinan a qué ejercicio gravable deberá ser atribuido un ingreso. El legislador optó por imponer el criterio que deberá ser aplicado por los contribuyentes dependiendo de la categoría de renta que ob-

tengan, dejando de lado la participación de estos en dicha elección. Como ya lo mencionamos en el punto anterior, a las rentas empresariales o de tercera categoría se les aplica el criterio de lo devengado.

Antes de continuar con nuestro análisis, creemos pertinente delimitar los alcances del criterio de lo devengado previsto en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

## CRITERIO DE LO DEVENGADO

En primer lugar, es preciso recordar que ni la Ley del Impuesto a la Renta ni ninguna otra disposición tributaria contiene una definición del criterio de lo devengado.

Así, ante la ausencia de una definición para propósitos exclusivamente fiscales, queda evidenciado que el legislador no ha hecho uso de la denominada autonomía del derecho tributario en relación con este concepto, lo que implica que no se le ha otorgado un alcance distinto del que este posee en su disciplina de origen.

En tal sentido, siendo el criterio de lo devengado un concepto eminentemente contable, sus alcances pueden ser dados únicamente para propósitos fiscales, por las normas y principios contables.

En este contexto, y en virtud de lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario –según la cual en lo no previsto por las normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen– recurrimos a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Ahora bien, las NIIF no contienen una definición expresa del criterio de lo devengado; sin embargo, de la interpretación conjunta de estas es posible inferir su alcance.

Así, en el párrafo 22 del Marco Conceptual para la Presentación de los Estados Financieros se establece que sobre la base contable del devengado los efectos de las transacciones y otros hechos se reconocen cuando ocurren, y no cuando se cobra o paga el correspondiente efectivo o equivalente de efectivo.

Por su parte, el párrafo 11 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 11 – Contratos de Construcción, señala que los ingresos originados por el contrato deben comprender: (a) el monto inicial del ingreso convenido en el contrato, y (b) las variaciones en el trabajo contratado, los reclamos y los pagos de incentivos, siempre que: (i) sea probable que resulten en ingresos, y (ii) puedan ser valuados confiablemente.

Adicionalmente, los párrafos 23 y 24 de la citada NIC 11 también exigen el cumplimiento de ciertas condiciones, a efectos de reconocer los ingresos provenientes de un contrato de construcción, ya sea que este sea a precio fijo o en base a costo más honorario. Estas condiciones son: que los ingresos totales provenientes del contrato puedan valorarse confiablemente y que sea probable que los beneficios económicos asociados con el contrato fluyan a la empresa.

Como puede apreciarse de los párrafos citados de la NIC 11, para reconocer un importe como ingreso se requiere determinar si este ha sido estimado confiablemente y si es probable que dicho beneficio económico fluya a la empresa. De no reunir las citadas condiciones, dicho importe no podrá reconocerse como ingreso en ninguna etapa del contrato, ni siquiera tras su culminación.

Dicha conclusión guarda relación con lo dispuesto en materia de ingresos en la NIC 18 - Ingresos, según la cual los ingresos y gastos deben ser reconocidos cuando sea probable que los beneficios económicos fluyan a la empresa y puedan ser medidos confiablemente.

Conforme a lo anterior, es innegable que para considerar un ingreso como devengado y determinar su importe para efectos financieros es necesario que exista cierto grado de certeza respecto del cumplimiento de la obligación que dará lugar al ingreso y la posibilidad de valorizar confiablemente su importe.

Por su parte, según los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), lo devengado constituye un postulado fundamental según el cual los efectos de las operaciones económicas y otros hechos se reconocen cuando se producen y su contabilización e inclusión en estados financieros se hacen en el periodo en el cual tienen lugar.

A mayor abundamiento, es preciso resaltar que el Tribunal Fiscal ha señalado que resulta apropiada la utilización de la definición contable del criterio de lo devengado a efectos de establecer la oportunidad en la que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

En efecto, la Resolución del Tribunal Fiscal 466-3-97 dispuso "... 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 ...".

Asimismo, la Resolución 467-5-2003 señala que "... resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devenga-

do, a efectos de establecer la oportunidad en la que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado...”.

A partir de estas constataciones, la doctrina jurídica que hemos revisado es unánime en cuanto a considerar que una ganancia se entiende devengada solo cuando se adquiere el derecho a percibirla.

Según Carlos M. Giuliani Fonrouge, “Devengar es, en esencia, adquirir el derecho a un bien; dicho en otras palabras, indica el momento en que nace el derecho a algo (...)”.<sup>4</sup>

Rabinovich y García Vázquez, citados por Raimondi y Atchabahian,<sup>5</sup> relacionan la idea de devengado con la existencia de derecho a percibir un importe, aunque ambos admiten que ello no implica indispensablemente la exigibilidad actual de ese importe.

También Juan Roque García Mullín enseña, en su *Manual de Impuesto a la Renta*, que:

En el sistema de lo devengado, también llamado causado, 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>6</sup>

De lo expuesto se desprende que para reconocer un ingreso y determinar su importe, tanto para fines contables como tributarios, es necesario que exista cierto grado de certeza respecto del cumplimiento de la obligación que dará lugar al ingreso, así como la posibilidad de valorizar confiablemente su importe. Sin el cumplimiento de estas condiciones no es posible sostener la existencia –financiera ni tributaria– de un ingreso.

Esta interpretación ha sido respaldada por el Tribunal Fiscal, mediante Resolución 1841-2-2002, en la que se ha señalado lo siguiente:

De acuerdo con la NIC 18, para el reconocimiento de los ingresos que se obtengan producto de la prestación de servicios debe verificar-

---

4 GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Impuesto a las ganancias*. 3.<sup>a</sup> edición, actualizada y ampliada por Susana Camila Navarrine. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1996, p. 178.

5 RAIMONDI, Carlos A. y Adolfo ATCHABAHIAN. *El impuesto a las ganancias*. 3.<sup>a</sup> edición, revisada y ampliada. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2000, pp. 463-464.

6 GARCÍA MULLIN, Juan Roque. *Manual de Impuesto a la Renta*. Buenos Aires: Doc. 872 – Centro Interamericano de Estudios Tributarios (C.I.E.T.), 1979, p. 60.

se, entre otras condiciones, que el monto del ingreso proveniente de la operación sea medido confiablemente para que dicho reconocimiento sea válido, de modo que los ingresos sólo se reconocerán cuando exista certeza razonable en cuanto a la suma que efectivamente se va a obtener.

Que por otro lado, de tenerse en cuenta que no obstante en la mayoría de los casos la suma de los ingresos resulta ser conocida con exactitud cuando el prestador del servicio y usuario han convenido acerca de la retribución y condiciones de ejecución del servicio, existen operaciones en las que, por su propia naturaleza económica, a pesar de producirse las indicadas situaciones no es posible determinar la ganancia (resultados) debido a que para su cálculo se requiere de la verificación de distintas circunstancias a las antes descritas por lo que el reconocimiento del ingreso en el ejercicio en que sea prestado no puede ser una regla que se aplique sin excepciones.<sup>7</sup>

Asimismo, el párrafo siguiente menciona un supuesto parecido al que venimos desarrollando:

La determinación cierta del monto de la ganancia no dependía de la realización del servicio, sino de un acto distinto, como es la emisión de valorizaciones por parte de su contratista (...) Que de acuerdo con lo expuesto, corresponde que la Administración admita como válida la política de reconocimiento de ingresos seguida por la recurrente.

#### **APLICACIÓN DEL CRITERIO DE LO DEVENGADO AL CASO MATERIA DE ANÁLISIS**

Una interpretación adecuada del artículo 57 y del inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta nos lleva a concluir que, tratándose de empresas constructoras que optaron por diferir sus resultados hasta la terminación de las obras, es necesario aplicar el criterio de lo devengado a efectos de conocer cuáles son los resultados que se difieren.

En efecto, ambas normas son necesarias para determinar el Impuesto a la Renta de una empresa de construcción que optó por el inciso c) del citado artículo 63, toda vez que el hecho de haber optado por el di-

---

7 Pronunciamientos similares se encuentran en las Resoluciones 847-4-2002 (2/4), 604-5-2001 (3/7), 467-5-2003 (8/17), 930-4-2003 (3/6).



ferimiento únicamente trae como consecuencia que los ingresos devengados no tributen en cada uno de los ejercicios gravables en los que se desarrolla la obra de construcción, sino que se difieran todos hasta la terminación de esta.

El diferimiento de ingresos es una práctica de excepción prevista en el inciso c) del artículo 63, únicamente aplicable a las empresas de construcción que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio. Por lo tanto, no debe verse como un criterio de reconocimiento de ingresos, como lo señala la Administración Tributaria.

No es posible interpretar un artículo de la Ley del Impuesto a la Renta sin considerar la estructura lógica que siguió el legislador. Como sabemos, el método lógico de interpretación de la norma tributaria pretende resolver cuál es la razón de la norma o su *ratio legis*.

La base de interpretación en este método, citando al tratadista Héctor Belisario Villegas, es que la ley forma parte de un conjunto armónico, por lo cual no puede ser analizada por sí sola, sino relacionada con las disposiciones que forman toda la legislación de un país.<sup>8</sup>

Nuestro legislador optó por imponer el criterio de imputación que deberá ser aplicado por los contribuyentes, dependiendo de la categoría de renta que obtengan. Las rentas de tercera categoría o rentas empresariales se rigen por el criterio de lo devengado.

Ahora bien, dicho criterio de lo devengado no se contrapone con la posibilidad de diferir los resultados. Mientras que el inciso c) del artículo 63 determina en qué ejercicio gravable se liquida el Impuesto a la Renta, el artículo 57, que recoge el criterio de lo devengado, dispone cuáles son los resultados que se difieren.

De acuerdo con la definición que brinda el *Diccionario de la lengua española*, diferir consiste en dilatar, retardar o suspender la ejecución de una cosa.<sup>9</sup>

Por consiguiente, sostenemos que los resultados que se difieren –de conformidad con el inciso c) del artículo 63– son aquellos que se devengaron de acuerdo con el alcance del criterio de lo devengado recogido en el tantas veces citado artículo 57.

---

8 VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Editorial de Alfredo y Ricardo Depalma, 2002, p. 245.

9 REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la lengua española*. 21.<sup>a</sup> edición. Madrid: Espasa-Calpe, 1992, p. 529.

En abundamiento a esta conclusión, señalamos que no hay disposición alguna en la Ley del Impuesto a la Renta que permita la no aplicación del criterio de lo devengado para el caso de los contribuyentes que se acogen a la opción prevista en el inciso c) del artículo 63.

La Ley del Impuesto a la Renta contiene excepciones a la aplicación del criterio de lo devengado, lo que quiere decir que cuando el legislador quiso apartarse de la regla general lo dispuso expresamente. Un ejemplo de ello es el artículo 58 de dicha ley.<sup>10</sup>

El profesor García Mullin muestra la necesidad del legislador de definir con claridad cuál de los criterios de imputación de la renta a un determinado ejercicio gravable es el aplicable, cuando señala: "... 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>11</sup>

En este sentido, opinamos que aquellos ingresos que no reúnan las condiciones previstas en la normatividad contable para ser considerados como devengados (léase, que exista cierto grado de certeza respecto del cumplimiento de la obligación que dará lugar al ingreso, así como la posibilidad de valorizar confiablemente su importe) no podrán reconocerse y, por ende, no deberán ser incluidos en la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente a la obra de construcción.

Ello quiere decir que a fin de liquidar el Impuesto a la Renta únicamente deberán ser considerados los ingresos que se devenguen en cada uno de los ejercicios en los que se llevó a cabo la obra de construcción, los mismos que por aplicación de la opción que confiere, de manera excepcional, el inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, no tributarán hasta cuando haya terminado la referida obra.

---

10 Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes a plazo, cuyas 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.

11 GARCÍA MULLIN, Juan Roque. Op. cit.