

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



**EL DEVENGO FISCAL EN EL
RECONOCIMIENTO DE RENTAS
EMPRESARIALES Y SU IMPACTO EN EL
PRINCIPIO DE CAPACIDAD
CONTRIBUTIVA**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Jimmy Huangal Choque
Código 20161630

Asesor

Cesar Martin Gamba Valega

Lima – Perú

Setiembre de 2022



**THE TAX ACCRUAL IN THE
RECOGNITION OF BUSINESS INCOME AND
ITS IMPACT ON THE PRINCIPLE OF
CONTRIBUTORY CAPACITY**

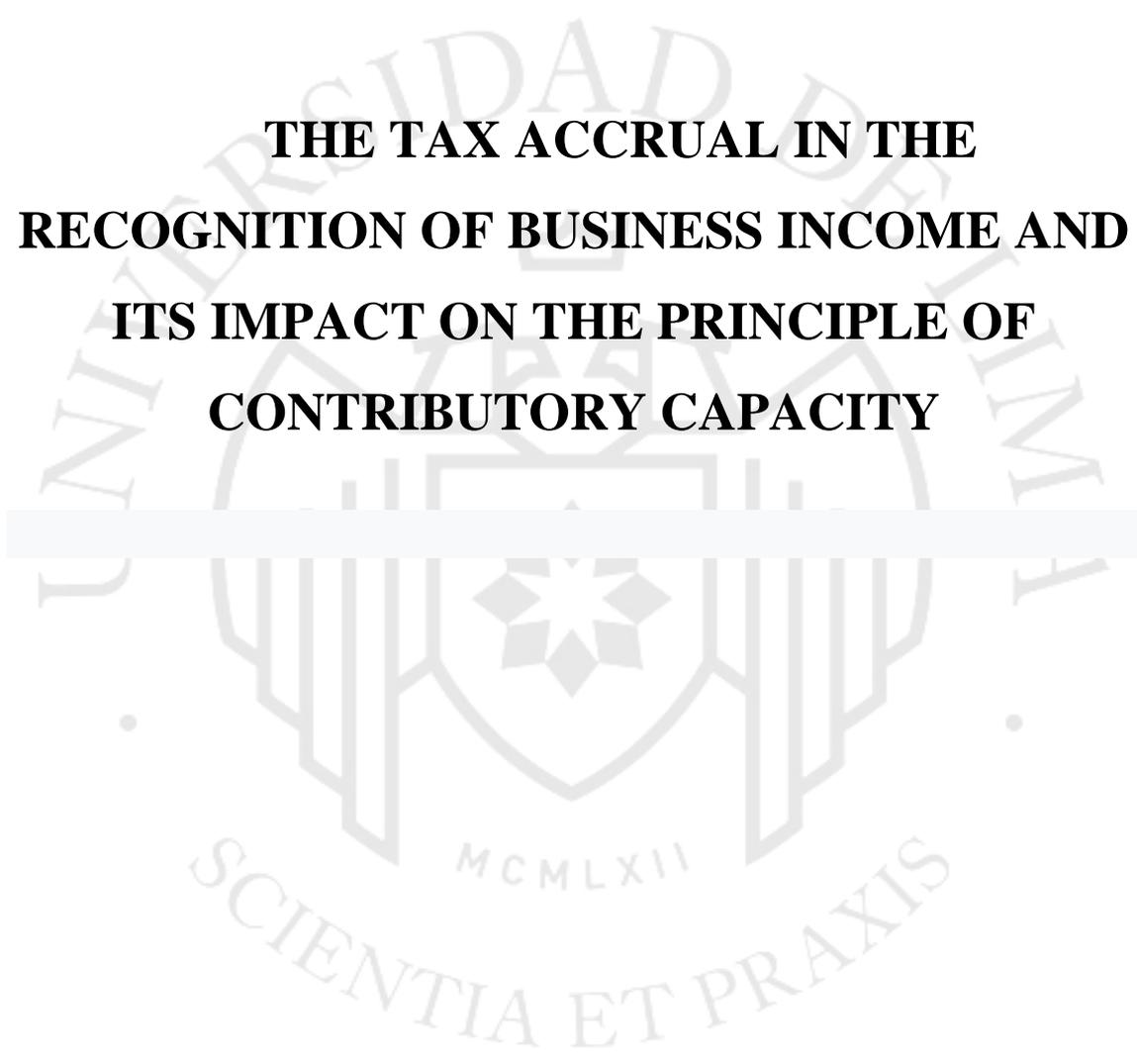


TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	1
ABSTRACT	2
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: MARCO TEORICO	3
1.1 Potestad tributaria, el deber de contribuir y el principio de solidaridad.	3
1.1.1 Potestad tributaria	3
1.1.2 El deber de contribuir y el principio de solidaridad.....	5
1.2 Principios explícitos en la Constitución Política del Perú	7
1.2.1 Reserva de ley y legalidad	8
1.2.2 Igualdad.....	10
1.2.3 No confiscatoriedad	12
1.2.4 Respeto de los derechos fundamentales de la persona.....	13
1.3 Principios implícitos en la Constitución Política del Perú.....	14
1.3.1 Capacidad Contributiva.....	14
1.3.2 Seguridad jurídica	21
1.4 Conexión del principio tributario de capacidad contributiva con el devengado fiscal como parte de la estructura del impuesto a la renta	23
CAPÍTULO II: DEVENGADO COMO CRITERIO DE RECONOCIMIENTO DE LAS RENTAS EMPRESARIALES	25
2.1 Impuesto a la renta	25
2.1.1 Definición.....	25
2.1.2 Hipótesis de incidencia y la consecuencia normativa del impuesto a la renta....	26
2.2 Concepto contable y jurídico del devengo.....	32
2.2.1 Concepto Contable.....	32
2.2.2 Concepto jurídico.....	39
2.3 Tratamiento del devengo fiscal hasta el ejercicio 2018	40
2.3.1 Interpretación bajo la doctrina jurídica	40
2.3.2 Interpretación bajo la doctrina contable.....	43
2.3.3 Interpretación bajo la doctrina contable y jurídica (mixta).....	44

2.4	Tratamiento del devengo fiscal a partir el ejercicio 2019.....	46
2.4.1	Regla General.....	46
2.4.2	Reglas Especiales.....	48
2.4.3	Normas Sectoriales.....	54
2.5	Análisis de la exposición de motivos del Decreto Legislativo 1425.....	55
2.6	Casos detectados donde se vulnera el principio de capacidad contributiva.....	57
2.6.1	Intereses en suspenso.....	57
2.6.2	Cesión de temporal de bienes.....	66
2.6.3	Refinanciamiento de crédito vencido mediante otorgamiento de un nuevo crédito con el que se cancela la deuda refinanciada.....	67
CAPÍTULO III: INTERPRETACION ARMONIZADORA DEL CONCEPTO DE DEVENGADO ACORDE CON LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....		69
3.1	El Estado constitucional de derecho.....	69
3.2	Conflicto entre los principios de capacidad contributiva y seguridad jurídica y el test de proporcionalidad.....	71
3.3	Control difuso.....	73
3.3.1	Aspectos generales.....	73
3.3.2	Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 4293-2012-PA/TC.....	75
3.4	Interpretación armonizadora con arreglo a la capacidad contributiva.....	77
3.5	Propuesta normativa.....	78
CONCLUSIONES.....		79
RECOMENDACIONES.....		81
REFERENCIAS.....		82
BIBLIOGRAFÍA.....		88

RESUMEN

El presente trabajo de investigación analiza el impacto del devengo fiscal vigente a partir del 01 de enero de 2019 en el reconocimiento de ingresos empresariales con el principio constitucional de capacidad contributiva.

Esta norma se emite a raíz de que hasta el ejercicio 2018 no se contaba con una definición en la Ley del Impuesto a la Renta de devengo, esta situación derivó a que se interpretara este concepto en diversas perspectivas: Contable, jurídica inclusive ambas, en consecuencia, generó inseguridad jurídica a los operadores de Derecho.

Esta definición del devengo fiscal se apoya en la doctrina jurídica y deja de lado un tema esencial que es la probabilidad de recibir la contraprestación, esta situación llevaría a que se reconozcan ingresos puramente nominales derivados de un contrato.

En ese sentido, al reconocer rentas inexistentes, se estaría vulnerando el principio de capacidad contributiva, esto llevaría a que la norma tenga rasgos de inconstitucionalidad.

El objetivo de esta investigación es demostrar que la interpretación armonizadora con arreglo a la capacidad contributiva es la solución en los casos en donde se evidencia que hay una clara vulneración al principio de capacidad contributiva al intentar gravar rentas nominales, los operadores de Derecho deben interpretar las normas de acuerdo con nuestra Constitución.

En conclusión, no hay impedimento para los operadores de Derecho a utilizar las disposiciones constitucionales por encima de la ley y que deben adecuar sus decisiones de acuerdo con la Constitución.

Palabras clave: devengo, capacidad contributiva, rentas inexistentes, probabilidad, interpretación armonizadora con arreglo a la capacidad contributiva.

ABSTRACT

This research work analyzes the impact of the current tax accrual as of January 1, 2019 in the recognition of business income with the constitutional principle of taxable capacity.

This rule is issued as a result of the fact that until fiscal year 2018 there was no definition in the Income Tax Law of accrual, this situation led to this concept being interpreted in various perspectives: accounting, legal, including both, consequently, legal insecurity was generated for legal operators.

This definition of tax accrual is based on legal doctrine and leaves aside an essential issue that is the probability of receiving the consideration, this situation would lead to the recognition of purely nominal income derived from a contract.

In that sense, by recognizing non-existent income, the principle of taxable capacity would be violated, this would lead to the rule having features of unconstitutionality.

The objective of this research is to demonstrate that the harmonizing interpretation according to the taxable capacity is the solution in cases where it is evident that there is a clear violation of the principle of taxable capacity when trying to tax nominal income, the operators of Law must interpret the regulations in accordance with our Constitution.

In conclusion, there is no impediment for the operators off Law to use the constitutional provisions above the law and that they must adapt their decisions in accordance with the Constitution.

Keywords: accrual, taxable capacity, non-existent income, probability, harmonizing interpretation according to taxable capacity.

INTRODUCCIÓN

En el Estado Social de Derecho, el Estado debe garantizar a los ciudadanos la satisfacción de sus necesidades básicas, para ello tiene que prestar servicios como educación, salud, seguridad, infraestructura, entre otros, para lograr esa finalidad necesita recursos y estos son obtenidos en su gran mayoría a través de los tributos. La potestad tributaria que tiene el Estado para solicitar recursos a sus ciudadanos se basa en el “deber de contribuir” con el sostenimiento de gastos públicos, este como una manifestación del “principio de solidaridad” que está estipulado en nuestra Constitución. Pero este deber a contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos no es ilimitado, sino que está sujeta a límites o garantías constitucionales tales como: Reserva ley, igualdad, no confiscatoriedad, el respeto a los derechos fundamentales, la capacidad contributiva, la seguridad jurídica entre otros.

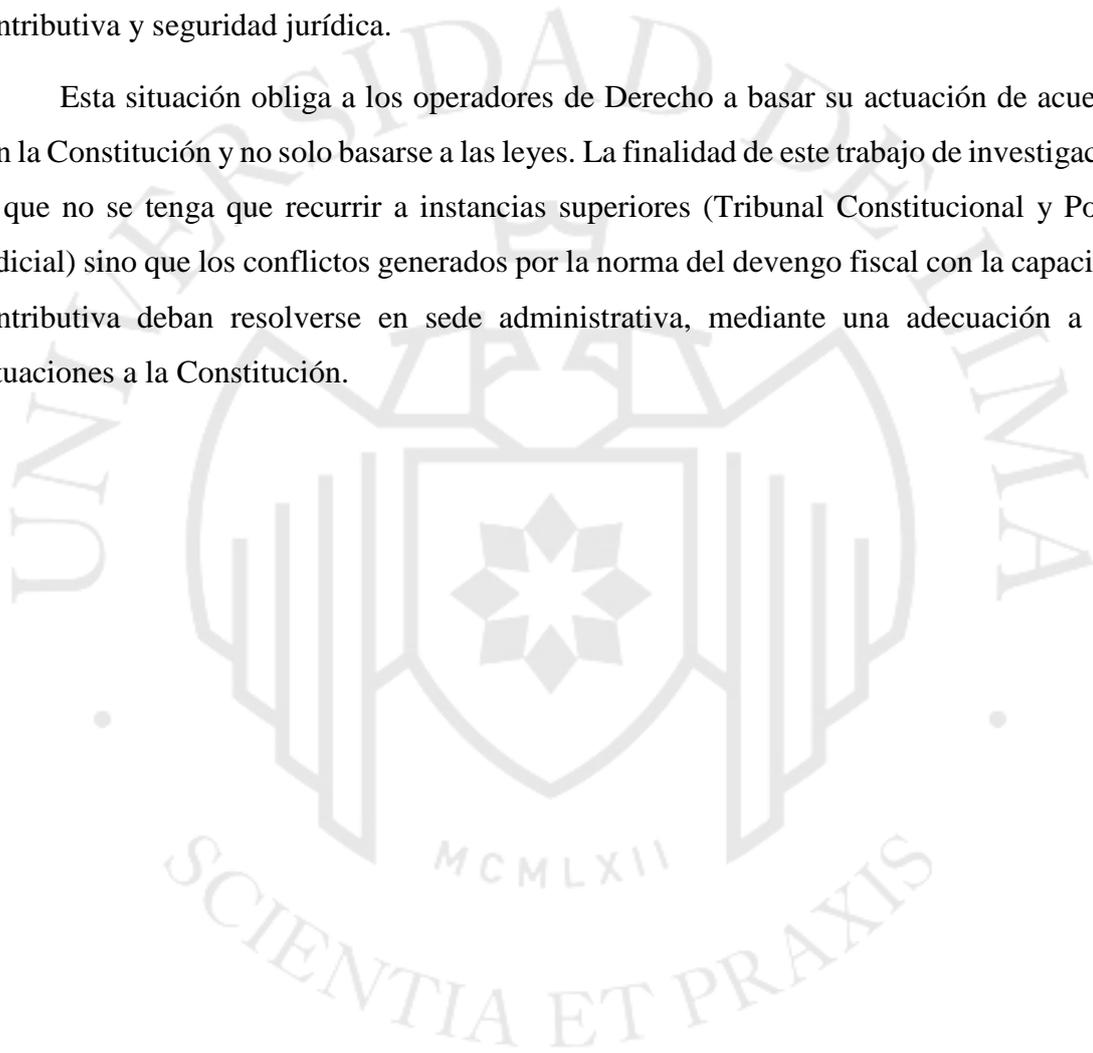
La Capacidad contributiva es la capacidad económica del contribuyente que será susceptible a ser gravada con algún tributo, esta capacidad económica debe manifestarse en forma de riqueza real, disponible y presente, que puede ser la renta o el patrimonio. La capacidad contributiva busca que las personas puedan contribuir con los gastos públicos a medida de sus posibilidades y esta debe limitar el poder del Estado garantizando que no tenga efectos confiscatorios, o que se graven rentas inexistentes o nominales.

En ese sentido, al momento de crearse un tributo y en todos los aspectos (material, subjetivo, espacial y temporal) debe tener en cuenta estos límites constitucionales. En caso del impuesto a la renta debe gravarse rentas que verdaderamente van a fluir hacia ella, es decir los beneficios a gravar deben reales, disponibles, concretos porque si no fuese el caso, se estaría gravando rentas que son inexistentes y por ende el principio tributario de capacidad contributiva estaría vulnerándose y presentaría un vicio de inconstitucionalidad.

Hasta antes del ejercicio 2018 no había una definición en la Ley del Impuesto a la Renta del Concepto de “devengo” ello generó diversas interpretaciones por parte de los operadores de Derecho tomando como base la doctrina contable, jurídica e inclusive ambas, esta situación generó inseguridad jurídica entre todos estos. Con la finalidad de otorgar seguridad jurídica, a partir del ejercicio 2019 está vigente el concepto de devengado legal introducido a través del Decreto Legislativo N.º 1425, esta definición del devengado está

basado en la doctrina jurídica. Esto quiere decir que la renta nacerá al momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo. Esta norma deja de lado la probabilidad de recibir el cobro y por ende poder concretar la disponibilidad del beneficio económico. Esto pues mediante puede llevarnos a reconocer rentas inexistentes tal como lo explicamos en los casos presentados como intereses en suspenso, en la cesión temporal de bienes, entre otros y esto llevaría a una vulneración del principio de capacidad contributiva. Además, esta situación genera un conflicto entre principios constitucionales el de capacidad contributiva y seguridad jurídica.

Esta situación obliga a los operadores de Derecho a basar su actuación de acuerdo con la Constitución y no solo basarse a las leyes. La finalidad de este trabajo de investigación es que no se tenga que recurrir a instancias superiores (Tribunal Constitucional y Poder Judicial) sino que los conflictos generados por la norma del devengo fiscal con la capacidad contributiva deban resolverse en sede administrativa, mediante una adecuación a sus actuaciones a la Constitución.



CAPÍTULO I: MARCO TEORICO

1.1 Potestad tributaria, el deber de contribuir y el principio de solidaridad.

1.1.1 Potestad tributaria

De conformidad con el artículo 43 de la Constitución Política del Perú ... el Perú ha adoptado el modelo de Estado Social y Democrático de Derecho. En este modelo de organización política se intensifica la relación entre sociedad y Estado, el punto de partida son las necesidades sociales (salud pública, educación pública, seguridad, etc.). A su turno al Estado le corresponde la satisfacción de esta clase de necesidades. Para lograr este fin el Estado requiere de financiamiento, especialmente los ingresos tributarios (Ruiz de Castilla, 2021, p. 108)

Asimismo, El Tribunal Constitucional manifestó en la Sentencia N.º 6089-2006-AA/STC lo siguiente:

La búsqueda de una sociedad más equitativa, propia del Estado Social y Democrático de Derecho, se logra justamente a través de diversos mecanismos, entre los cuales la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues mediante ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para su redistribución en mejores servicios y cobertura de necesidades estatales. De ahí que, quienes ostentan la potestad tributaria, no solo deban exhortar al ciudadano a contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, sin distinción ni privilegios; sino, al mismo tiempo, deban fiscalizar, combatir y sancionar las prácticas de evasión tributaria, cuyos efectos nocivos para el fisco se tornan contraproducentes en igual medida para todos los ciudadanos del Estado Peruano. (Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 6089-2006-AA/TC, 2006)

Para que el Estado pueda exigir aportaciones a la población que se encuentran bajo su jurisdicción, se lo otorga el llamado “poder tributario”. Este poder es político, es expresión de soberanía y su contrapartida es el deber de la población de contribuir al sostenimiento del Estado. (Villegas, 2016, p. 119).

Por su parte, Duran (2006) citando a Papier señala que:

La potestad tributaria no solo es una cualidad básica para garantizar la libertad económica, constituye también un aspecto irrenunciable de acatamiento por el Estado de las disposiciones constitucionales de establecer un Estado Social. El poder tributario es el nexo entre Estado de Derecho y Estado Social. (p.74)

Por lo tanto, podemos definir al poder tributario como la capacidad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir tributos. La creación obliga al pago de la población bajo su jurisdicción y compromete, la atribución de dictar dispositivos legales mediante el cual el Estado puede obligar a la población a proporcionar parte de sus ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos. (Villegas,2016, p.202).

El pago de los tributos no es una gracia efectuada por el contribuyente en favor del Estado, los ciudadanos crearon el Estado para la satisfacción de sus necesidades colectivas, por lo tanto, es un deber la contribución mediante el pago de tributos para el sostenimiento del Estado. Ahora, el Estado requiere de cierto financiamiento para lograr dicha satisfacción, por lo que es evidente que los tributos no son otra cosa que la cuota con que cada individuo debe contribuir para mantener el orden social que el mismo ha decidido instaurar (Bravo,2013, p.36).

Por su parte, el Tribunal Constitucional en la sentencia N.º 033-2004-AI/TC señaló:

La potestad tributaria constituye el poder que tiene el Estado para imponer a los particulares el pago de los tributos, el cual no puede ser ejercido de manera discrecional, o dado el caso, de forma arbitraria, sino que se encuentra sujeto a una serie de límites que le son impuestos por el ordenamiento jurídico, sean estos de orden constitucional o legal. (Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 033-2004-AI/TC, 2004)

Además, el mismo Tribunal Constitucional mediante la sentencia N.º 2689-2004-AA/TC indicó:

La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado es constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas frente a esa potestad (...). (Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 2689-2004-AA/TC, 2004)

Por su parte, Bravo (2013) afirma que:

La potestad tributaria es una competencia otorgada por el Poder Constituyente al legislador para que este pueda crear tributos, pero el Constituyente también ha establecido límites que impiden que se exijan tributos que sobrepasan la razonabilidad y que encubran un fin confiscatorio del Estado, los llamados principios constitucionales tributarios. (p.40)

La Constitución ha adoptado el modelo de Estado social y democrático de Derecho, la potestad tributaria no es autoritaria; por el contrario esta debe sujetarse a principios y límites constitucionales. (Landa, 2006, p. 38)

1.1.2 El deber de contribuir y el principio de solidaridad

En el Estado Social, debe percibirse como aquel que configura el deber de contribuir en el marco de una Constitución Política. (García, 2011, p. 85)

Por su parte, el Tribunal Constitucional mediante la Sentencia N.º 6089-2006-AA/TC señala:

En el Estado Social y Democrático de Derecho, el fundamento de la imposición no se limita únicamente a una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos. (Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 6089-2006-AA/TC, 2004)

Asimismo, en la Sentencia N.º 2727-2002-AA/TC el Tribunal Constitucional reconoce que el deber de contribuir con los gastos públicos constituye un principio constitucional tácito de nuestro Estado Democrático de Derecho

En la misma línea, Gamba (2016) sostiene que:

Nótese que el reconocimiento del “deber de contribuir” como un valor de rango constitucional determina la virtualidad que tiene para limitar o restringir otros bienes, derechos o valores también contemplados en la Carta Magna, tal como los derechos fundamentales de la persona (habida cuenta que, como dijimos, ambos tienen rango constitucional). Haber reconocido el deber de contribuir como un “deber constitucional”, pues, tiene un mérito indudable, cual es, admitir como válidas las intromisiones, limitaciones o restricciones (que no su vulneración) en los derechos fundamentales que tengan como finalidad hacerlo efectivo. (p. 23)

Los efectos del deber de contribuir son los siguientes:

i) El deber de contribuir no constituye una “obligación” que demanda una conducta determinada, sino que requiere otras normas que lo regulen o recojan (básicamente, normas con rango de ley, pues solo estas tienen la “virtualidad” para limitar los derechos fundamentales y libertades).

ii) Como valor constitucional es un mandato dirigido a los poderes públicos y ciudadanos/contribuyentes -básicamente, al legislador- para que adopte todas las medidas necesarias para hacerlo efectivo en la mayor medida posible (mandato de optimización), pero dentro del rango y restricciones fijados en la constitución y la Ley.

iii) Admite la limitación o restricción justificada -es decir bajo determinadas condiciones- de otros bienes, derechos o valores también invocados en la Constitución, igual que los derechos fundamentales de la persona (Gamba,2016, p.124)

Por su parte, el Tribunal Constitucional mediante la Sentencia N.º 0004-2004-AI/TC establece:

Todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho. (Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 0004-2004-AA/TC, 2004)

Asimismo, Duran (2006) precisa que “en el Estado Social y Democrático de Derecho, el principio de solidaridad acaba siendo el instrumento central para conseguir los fines de la Justicia y Paz Social” (p. 73)

Por su parte Garcia (2002) sostiene:

Lo esencial del deber de contribuir no es la transferencia de fondos que pueda darse, sino que esta entrega se lleve a cabo fijándose en el principio de solidaridad y respetando los principios que constituyen dicho deber ... en consecuencia, debemos resaltar que al principio de solidaridad se le concede un lugar central en el sistema de valores de nuestra Constitución. No solo desde el punto de vista territorial, sino también en las relaciones entre los ciudadanos, por eso es lógico que el deber de tributación sea una manifestación de dicho principio. Se ha configurado de esta forma el deber de contribuir como una expresión del principio de solidaridad que subyace en los valores fundamentales establecidos en la Constitución. (p.37)

Finalmente, el Tribunal Constitucional mediante la Sentencia N.º 6089-2006-AA/STC afirma:

La solidaridad nos permite materializar una mayor flexibilización y adecuación de la figura impositiva a las necesidades sociales, porque nuestro Estado Constitucional no opera fuera de la sociedad, sino que la integra, la envuelve y la sensibiliza en el cumplimiento de los deberes. Además, manifiesta que en este tipo de Estado las personas ya no tendrán solamente la obligación de pagar tributos, sino que asumen deberes de cooperación con la Administración, lo que se convierte en una verdadera obligación jurídica. En otras palabras, la transformación de los objetivos del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad económica, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad. (Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 06089-2006-AA/TC, 2004)

1.2 Principios explícitos en la Constitución Política del Perú

Según Sevillano (2014) “los principios tributarios son verdaderas restricciones jurídicas al ejercicio de la potestad tributaria. (p. 86)

Los principios tributarios constitucionales son operativos, pues norman las relaciones entre los operadores del Derecho y su eficacia es inmediata ya que no requieren de una ley para entrar en vigor. Cumplen las siguientes funciones:

i) Interpretativa: Es un instrumento que sirve para aclarar el sentido de las normas tributarias.

ii) Integradora: Fija pautas en caso de vacíos normativos (inexistencia de disposiciones tributarias).

iii) Limitativa: Fija el camino en donde se puede ejercer cierta competencia por parte de los destinatarios del ordenamiento fiscal. (Vargas, 2021, p. 2)

La importancia que tienen los principios tributarios (reconocidos expresamente u otros que se deriven de los mismos) es incuestionable, llegando a desplegar sus efectos no solo en cuanto a los actos de generación de las normas de carácter tributario, de anulación y expulsión del ordenamiento tributario de aquellas normas contrarias a los valores consagrados en los mismos, sino también al servir como una pauta de interpretación

importante en el ámbito tributario, en lo que se ha venido en llamar la “metodología principialista” e interpretación de normas tributarias. (Gamba,2006, p. 199 y 200).

La Constitución Política del Perú en su artículo 74º, nombra expresamente a los principios tales como: reserva de ley, legalidad, igualdad, no confiscatoriedad y respeto de los derechos fundamentales.

1.2.1 Reserva de ley y legalidad

El principio de legalidad tributaria se encuentra en el artículo 74 de la Constitución Política del Peru, afirma que: “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”.

La reserva ley supone una decisión constitucional que obliga la regulación, solo por ley, de ciertas materias. (Landa, 2006, p. 41)

Constituye materia reservada a ley (formal o sustancia) la creación y estructuración inicial del tributo. Este es el contenido fundamental del denominado principio de reserva de ley. La creación del tributo viene a ser un acto fundacional que debe ser entendido en términos absoluto. Este acto es único e instantáneo ... que se encuentra reservada a ley de modo exclusivo y excluyente, de tal manera que el acto fundacional del tributo nunca puede estar a cargo del reglamento o cualquier otra norma infralegal. Cosa distinta es la estructuración del tributo, que tiene que ser entendido relativo. (Ruiz de Castilla, 2021, p. 117)

Por su parte Kresalja y Ochoa (2009) afirman que:

El concepto de reserva de la ley se refiere a que solo por ley se puede crear la hipótesis de incidencia tributaria, fijar al contribuyente y, al encargado del pago del tributo; determinar la base del tributo; fijar la alícuota o el monto del tributo; el momento del génesis de la obligación tributaria; y el lugar de su ocurrencia; las exenciones y beneficios; determinar las infracciones y establecer castigos. (pp. 639-640)

Está prohibido la expedición en blanco a la Administración Publica de los elementos esenciales del tributo (“identificadores y cuantificadores). Por lo tanto, una remisión de

“elementos cubiertos” a la Administración Pública, para ser constitucionalmente validada, requiere que sea extraordinario, que se realice de forma subordinada a la ley y que cuenta con un motivo objetivo y lógico. (Gamba, 2021, p. 10)

Por su parte, el Tribunal Constitucional mediante su Sentencia N.º 2762-2002-AA/TC señala:

Al crearse un cobro tributario, podrá decirse que se ha respetado la reserva de ley cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, más nunca de manera independiente. Respecto a los elementos esenciales que deben integrar la materia reservada, se señala que son aquellos que mínimamente deben estar contenidos en la creación de un tributo; es decir los hechos impositivos, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación. En la misma sentencia el Tribunal Constitucional advierte que la reserva de ley debe analizarse en su extensión horizontal como vertical. (Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 2762-2002-AA/TC, 2004)

Asimismo, Gamba (2021) sostiene que:

En lo que se refiere al plano horizontal, la reserva de ley del artículo 74 de la Constitución Política del Perú no exige que absolutamente toda la materia tributaria deba venir regulada por una norma con rango de ley. Por el contrario, en este plano solo alcanza a la instauración de nuevos tributos, así como la regulación de sus componentes principales.

En cuanto al plano vertical, la reserva de ley tampoco es absoluta, al no exigir que las normas con rango de ley regulen las materias “cubiertas” de modo exageradamente estricto, aceptando, por tanto, derivaciones a normas reglamentarias.

En ese sentido, excepcionalmente en el plano vertical la reserva de ley acoge derivaciones al reglamento, siempre que los parámetros estén bien definidos en la norma con rango de ley y el legislador tenga una justificación objetiva y razonable para disponer tal delegación. (p. 9)

Por otro lado, el Tribunal Constitucional se pronuncia acerca de las diferencias que existen entre el principio de reserva de ley y el principio de legalidad en la Sentencia N.º 00042-2004-AI/TC:

No existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley, mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de reserva de ley por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, solo por ley de ciertas materias ... mientras que el principio de legalidad supone una subordinación del Ejecutivo al Legislativo, la Reserva no solo es eso, sino que el ejecutivo no puede entrar a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo. De ahí que se afirme la necesidad de la Reserva, ya que su papel no se cubre con el principio de legalidad, en cuanto solo es límite, mientras que la Reserva implica exigencia reguladora. (Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 0042-2004-AI/TC, 2004)

Por último, Vargas (2021) indica:

Que la conexión entre la reserva de ley y la seguridad jurídica es intrínseca, pues la publicidad del debate legislativo y normas, la estabilidad de la ley y el distanciamiento del Parlamento de los problemas del ejecutivo, refuerzan la predictibilidad de los efectos de las normas tributarias en protección de la seguridad jurídica (p. 6)

1.2.2 Igualdad

Desde una perspectiva constitucional, es útil comenzar indicando que la igualdad se conceptualiza en una doble dimensión: objetiva, como un principio rector de todo el ordenamiento jurídico de un Estado democrático, y es por tanto un valor esencial y una regla elemental que debe garantizar; y subjetiva, individualmente exigible, que reconoce a toda persona el derecho a ser tratado con igualdad ante la ley y de no ser objeto de forma alguna de marginación. (Kresalja & Ochoa, 2009, p. 645)

La igualdad ante las cargas fiscales puede ser entendida en dos sentidos:

i) En sentido legal, como igualdad de posiciones, en donde los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen tributario.

ii) Desde el punto de vista económico es la obligación de contribuir a las cargas fiscales en igual medida, es decir se relaciona con la capacidad económica de cada persona. (Uckmar, 2002, p. 59)

Por su parte, Sevillano (2014) señala:

El principio de igualdad tributaria está vinculado con la capacidad contributiva de los sujetos y, en consecuencia, es una igualdad que tiene en cuenta la aptitud económica para que les sea obligatorio contribuir con el sostenimiento del Estado, en tal sentido que a pesar de que estemos obligados a contribuir con los gastos públicos, esta tiene un límite y es la capacidad contributiva de cada persona.

En el pago de los tributos está relacionado con la capacidad económica de las personas, la igualdad tributaria consiste en tratar igual a las personas con similar capacidad contributiva y de modo distinto a las personas con capacidades contributivas diferentes. (p.105)

Asimismo, Herrera (1998) señala:

La carga contributiva individual es la materia en la que el derecho a la igualdad se aplica en función de la respectiva capacidad económica. Puesto que la capacidad económica es la medida de la igualdad, existe un derecho subjetivo a tributar con arreglo a dicha medida. Dicho derecho es una concreción del derecho fundamental de la igualdad. (p. 66)

El principio de igualdad se encuentra expresamente previsto en el artículo 74 de la Constitución. El principio de igualdad se relaciona con la distribución de la carga fiscal en concordancia con la riqueza económica de las personas. En virtud del principio de igualdad las riquezas económicas que poseen el mismo nivel deben soportar cargas tributarias de igual peso o intensidad (igualdad horizontal). Por otra parte, las riquezas económicas de diferente nivel soportan cargas tributarias de diverso peso en el sentido que a menor riqueza económica corresponde una menor carga tributaria mientras que a mayor riqueza económica corresponde una carga tributaria superior (igualdad vertical). (Ruiz de Castilla, 2021, p. 121)

Finalmente, y en esa misma línea Pérez (2017) afirma: “(...) el principio de igualdad se opone a la discriminación en el tratamiento de situaciones que pueden considerarse iguales” (p.66).

1.2.3 No confiscatoriedad

El Tribunal Constitucional emite la Sentencia N.º 0004-2004-AI/TC establece que:

El principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas. Señala además que este principio tiene también una faceta institucional, toda vez que asegura que ciertas instituciones que conforman nuestra Constitución económica (pluralismo económico, propiedad, empresa, ahorro, entre otras), no resulten suprimidas o vaciadas de contenido cuando el Estado ejerce su potestad tributaria. (Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 0004-2004-AI/TC, 2004)

Mediante la Sentencia N.º 2727-2002-AA/TC el Tribunal Constitucional establece que:

Dicho principio se encuentra relacionado con el derecho de igualdad y con el principio de capacidad contributiva. (...) es un parámetro de cumplimiento que la Constitución exige a los órganos que desempeñan la potestad tributaria. Es necesario que al momento de crearse un tributo, el órgano con capacidad para ejercer la potestad tributaria respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad. Finalmente indica que “(...) es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además ha considerado a esta como una institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica (Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 2727-2002-AA/TC, 2002)

Por su parte Chávez (2011) afirma:

El principio de no confiscatoriedad debe ser examinado y observado en cada situación, teniendo en consideración el tipo de tributo, la aplicación de más de un

tributo sobre una misma operación o situación económica no determina necesariamente la confiscatoriedad pues deberá analizarse si ha generado una excesiva presión tributaria en el contribuyente, otro aspecto es que el monto mínimo de la alícuota desvirtúa la posibilidad de atribuir un carácter confiscatorio al tributo así como el carácter temporal y extraordinario de un tributo podría matizar las exigencias de confiscatoriedad (p. 632)

Finalmente, en la sentencia N.º 2302-2003-AA/TC el Tribunal Constitucional, señala:

Es cierto que se excede el límite de la capacidad contributiva y, por ende, un tributo se vuelve confiscatorio, sea a consecuencia de un solo tributo exorbitante, o por vía de diversas cargas tributarias que, siendo moderadas, en su conjunto traen el mismo efecto y presión sobre el contribuyente. Sin embargo, este es una situación que requerirá de un peritaje especial para su comprobación”. Por otro lado, sostiene que “(...) la confiscatoriedad no se origina por sí misma si una misma renta sirve de base imponible para dos tributos, sino debe analizarse que ha consecuencia de ello, se ha producido una presión tributaria excesiva sobre el patrimonio del contribuyente afectando negativamente en el mismo. (Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 2302-200-AA/TC, 2003)

1.2.4 Respeto de los derechos fundamentales de la persona

Otro principio consagrado en la Constitución para limitar la potestad tributaria es el del respeto a los derechos fundamentales. Este principio corresponde al carácter objetivo de los derechos fundamentales; es decir, se definen como restricciones reales a la labor de los poderes públicos y privados. (Landa, 2006, p.45)

Por otro lado, El respeto de los derechos fundamentales de la persona es una obligación que surge del Título I de nuestra Carta Magna, y este debe ser la piedra angular del Derecho Constitucional Tributario, la finalidad máxima de la sociedad y el Estado es la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad. (Kresalja & Ochoa, 2009, p. 661)

1.3 Principios implícitos en la Constitución Política del Perú

1.3.1 Capacidad Contributiva

Fernandez (2006) define el principio de capacidad contributiva como “la aptitud de las personas para hacer frente a las obligaciones tributarias, expresada en diversas expresiones de riqueza”. (p. 171)

Asimismo, Bravo (2011) indica que “el principio de capacidad económica es un límite a la potestad normativa que ejerce el Estado en materia tributaria, no siendo una mera directriz o recomendación al legislador sino un mandato preceptivo y vinculante”. (p. 643)

El Tribunal Constitucional N.º 033-2004-AI/TC citando a Alberto Tarsitano define a la capacidad contributiva como:

Una aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible. Se desprende de tal afirmación que la capacidad contributiva constituye una categoría distinta a la capacidad económica a cuya determinación solamente se llega luego que la manifestación de riqueza observada por el legislador, siempre de manera objetiva, es evaluada sopesada y contrapuesta a los diversos fines estatales para considerarla como hecho imponible. (Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 033-2004-AI/TC, 2003)

El principio de capacidad económica significa que los tributos han de recaer sobre quienes puedan hacer frente a la carga económica derivada de su aplicación. La función básica del principio de capacidad económica es la de servir como presupuesto legitimador de los tributos, y para comprobar su legitimidad habrá de tenerse en cuenta la regulación de los aspectos o circunstancias objetivas de carácter económico -como la renta, el patrimonio o el gasto, y de los aspectos o circunstancias subjetivas -como las personales y familiares- de sus destinatarios (Menendez,2003, p. 83)

Por su parte, Gamba (2006) señala: “se trata, por tanto, de que las personas sean las llamadas a soportar la carga económica de los tributos, revelen una manifestación de riqueza, concreta, suficiente y presente, como para poder cumplir con sus obligaciones tributarias”. (p. 201)

La capacidad contributiva es un imperativo que surge de la propia idea de Estado de Derecho. En efecto, el principio de capacidad contributiva busca que las personas concurren al gasto público en la medida de sus posibilidades, a su vez limita el poder tributario del Estado garantizando que no se ejerza de manera arbitraria, esto es, que solo se graven con tributos aquellos que indiquen que el sujeto en el que recaerán cuenta con los medios necesarios para solventarlos y que, en todo caso, no se exija el pago de los mismos a aquellos sujetos que no cuenten con la capacidad económica necesaria. Es decir, mediante el principio de capacidad contributiva se pone freno a las imposiciones arbitrarias, que no se fundan en criterios objetivos acordes a los fines del Estado. (Fernandez, 2006, p. 173)

Además, Perez (2017) afirma:

El principio de capacidad económica funciona en una determinación negativa, como límite para el legislador en la configuración de los tributos. El legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuestos circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica. Un tributo que se aplicara sobre una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad económica sería anticonstitucional. Como tales índices pueden citarse la obtención de renta o ingresos monetarios, la posesión de patrimonio, el consumo, etc. Dichos índices pueden medir la capacidad económica con diferente grado de perfección, pero, en cualquier caso, esta capacidad debe existir en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear tributo. La riqueza puede ser real o potencial, pero en ningún caso inexistente, virtual o ficticia. (p.63)

A continuación, algunos aspectos de la capacidad contributiva:

i) La solidaridad y la función social de la propiedad como fundamento de la capacidad contributiva

La capacidad contributiva se fundamenta en el principio de solidaridad, tal como lo señala Herrera (1998):

Para alcanzar el objetivo de bienestar general, es necesaria la prestación de servicios públicos. Además de actuaciones específicas de tipo económica-social (subvenciones, mantenimiento de precios políticos, inversiones,). Esta actividad genera un gasto público a cuyo sostenimiento todos deben contribuir. Ahora bien, la contribución al interés de general mediante el sistema impositivo no tiene el sentido de contraprestación por un beneficio ni es expresión de un “interés” individual. Representa, por el contrario, una exigencia de

carácter social de la naturaleza humana: el principio de solidaridad. El pleno desarrollo de la personalidad no se puede conseguir de modo aislado, sino solo mediante la colaboración de los demás. La persona tiene, por tanto, una responsabilidad frente al bien común a la que debe contribuir en función de su capacidad (en caso de los impuestos, en función de su riqueza). En otras palabras, el principio de solidaridad exige un sacrificio “altruista en aras del interés general”. Este es el fundamento del principio de capacidad económica. (p.74).

El principio de solidaridad fundamenta el principio de capacidad económica desde una perspectiva “subjetiva”, basada en último término en el carácter social de la naturaleza humana. Otras construcciones teóricas llegan a un resultado similar con un planteamiento “objetivo”; es decir, atendiendo a la función que debe representar la riqueza. A nuestro juicio no se trata de dos planteamientos independientes sino de dos aspectos de la misma realidad. El carácter social de la naturaleza humana explica que el derecho de propiedad tenga un carácter limitado (función social), subordinándose al interés general. Alega también que la propiedad comporta en si misma una función social. (...) De este modo, el reconocimiento del derecho de propiedad en el Estado social se realiza en función no solo del interés del titular, sino de las exigencias de la comunidad. Pues bien, entre estos deberes inherentes a la propiedad que han de cumplirse en aras del interés general se encuentra el pago de los impuestos (Herrera, 1998, p 75 y 76)

ii) La capacidad contributiva como principio implícito en la Constitución

La capacidad contributiva es un principio implícito de la Constitución peruana. Ello sobre la base de dos consideraciones fundamentales: i) la capacidad contributiva es un principio basado en la dignidad del hombre y del Estado Democrático de Derecho, y como tal, se integra a la Constitución, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 3 de dicho cuerpo normativo; y, ii) es el principio tributario por antonomasia, base de la cual derivan los demás principios consagrados por nuestra constitución. (Fernandez, 2006, p. 173)

Asimismo, Gamba (2009) sostiene:

El principio de capacidad contributiva no es un principio explícito en la Constitución Política del Perú, sin embargo, no es necesario que se encuentre expresamente en la Carta Magna, pues, su contenido puede deducirse del “principio de igualdad”. A

pesar del no reconocimiento expreso de este principio es tan importante como los principios que se encuentran expresamente la Constitución. (p. 45)

En ese sentido, el reconocimiento expreso del principio de igualdad y el de no confiscatoriedad en la Constitución de 1993 implica necesariamente el acogimiento del principio de capacidad contributiva en nuestro sistema. Ello debido a que los antedichos principios están directamente referidos a la capacidad contributiva, al punto que no se puede hablar de igualdad o no confiscatoriedad sin aludir al concepto de capacidad contributiva, ello es así debido a que tanto el principio de no confiscatoriedad como el de igualdad son manifestaciones del principio de capacidad contributiva. Un sistema tributario en el que no se considere la capacidad contributiva de las personas no puede ser caracterizado como un sistema propio de un Estado de Derecho. En consecuencia, la capacidad contributiva integra la Constitución en virtud del artículo 3 de dicho cuerpo normativo (Fernandez, 2006, p. 174)



iii) La capacidad contributiva como concepto jurídico indeterminado

Herrera (1998) manifiesta que: “La capacidad contributiva en sus dos aspectos -como derecho fundamental y como medida de la igualdad- constituye un concepto jurídico indefinido que no puede derivarse mecánicamente un concreto sistema tributario”. (p.84).

El Tribunal Constitucional mediante su Sentencia N.º 2727-2002-AA/TC explica que:

El concepto jurídico indeterminado quiere decir, que su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes están obligados a sufragarlo. (Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 2727-2002-AA/TC, 2002)

Por su parte, Gamba (2006) sostiene que “la estructura de un concepto jurídico indeterminado -tales como capacidad económica, igualdad, proporcionalidad, generalidad, razonabilidad, racionalidad-, cuya característica esencial es la de presentar un supuesto de hecho lógico indeterminado o vago desde el punto de vista semántico”. (p. 202)

Al respecto, debe tenerse en cuenta que la doctrina de los conceptos jurídicos indeterminados enseña que su estructura tiene dos límites diferenciados: una zona de certeza positiva, donde se encuentran aquellos casos que indudablemente pertenecen al concepto (candidatos positivos), y una zona de certeza negativa, donde podemos incluir aquellos casos que sin lugar a duda no se encuentran en el concepto (candidatos negativos). En ambas zonas de certeza, pues, se puede afirmar con plena convicción la pertenencia o no de un hecho en el concepto. Así, por ejemplo, es fácil concluir que el patrimonio, la renta o el consumo constituye manifestaciones evidentes de capacidad económica, en cuyo caso nos encontramos en la zona de certeza positiva del concepto. Al mismo tiempo, entre zonas de certeza (positiva y negativa) existe una zona de vaguedad o incertidumbre, en la que se encuentran los casos dudosos (candidatos neutrales); es decir, aquellas que presentan dificultad sobre su inclusión o no en algunas de las zonas de certeza, dado que, respecto de ellos, el concepto jurídico indeterminado no otorga un parámetro claro de aplicación, por lo que requiere una determinada delimitación en el caso concreto. (Gamba, 2006, p. 202)

iv) La capacidad contributiva desde el punto de vista objetivo

Herrera (1998) señala que desde el punto de vista objetivo la capacidad contributiva exige 3 requisitos:

a) Aspecto material: O también llamado el principio de tributación de los rendimientos netos, es una exigencia lógica que el gravamen recaiga sobre la riqueza disponible.

Pueden usarse técnicas restrictivas como la exclusiva deducibilidad de los gastos necesarios para obtener los ingresos; utilizar un criterio expansivo de acuerdo con el cual son deducibles, en principio, todas las erogaciones por la actividad económica o un sistema de remisión al beneficio resultante de la contabilidad empresarial. (p.96)

b) Aspecto temporal: Los tributos deben calcularse para un periodo fiscal específico. Sin embargo, este principio de periodicidad es de naturaleza técnica y puede distorsionar la capacidad contributiva en diversos sentidos:

- ignorar irregularidades en la obtención de ingresos e imponer tasas muy altas cuando estos se acumulan en un solo periodo fiscal.

- el hecho de no reconocer costos con sus respectivos ingresos en el periodo en que estos se producen, rompen con el principio de capacidad contributiva (p.97)

c) Aspecto cuantitativo: La capacidad contributiva exige gravar los rendimientos reales y no aquellos meramente ficticios o nominales, esto refiere a que el impuesto no debe gravar la fuente productora de rentas sino la riqueza producida real; no cabe decretar ficciones jurídicas que imputen una riqueza nominal. (p. 98)

v) La capacidad contributiva como derecho fundamental del ciudadano

La capacidad económica se constituye en un derecho fundamental de las personas, según el cual la carga tributaria recaerá sobre una manifestación de riqueza concreta y actual.

Se quiebra este derecho fundamental cuando el legislador pretende gravar una riqueza generada en el pasado, una riqueza inexistente o incluso, cuando su base imponible atiende a hechos distintos de la actividad económica gravada. (Gamba, 2006, p. 206)

vi) La capacidad contributiva como regla que permite distribuir la carga tributaria entre los sujetos obligados

La capacidad económica es un indicador que permite repartir la carga fiscal entre las personas, de esta manera a mayor manifestación de riqueza mayor será el sometimiento a

tributación y viceversa. En ese sentido existe un vínculo directamente proporcional entre la capacidad económica y la carga tributaria. Por ello, debe existir una conexión total entre la capacidad económica sujeto a impuestos y la base imponible, de modo que una separación absoluta entre ambas llevaría a concluir por la inconstitucionalidad del tributo (Gamba, 2006, p. 207)

vii) La capacidad contributiva como criterio impuesto al legislador para someter a tributación la riqueza a partir de la satisfacción de las necesidades básicas del contribuyente

Al decretar de cualquier tributo indispensablemente deben respetar el umbral mínimo vital, concebido este, como aquel monto indispensable para que el contribuyente puedan satisfacer sus necesidades básicas. Una vez satisfecho este monto mínimo, el exceso podrá considerarse como el monto sujeto a tributar. Esta situación implica dos puntos importantes: 1º) este mínimo vital debe ser determinado con criterios reales que permitan al contribuyente satisfacer sus necesidades básicas; y, 2º) la imposición será a partir del mínimo vital determinado, teniendo como límite superior la no confiscatoriedad. (Gamba, 2006, p. 207)

Por su parte Herrera (1998) lo define como el aspecto subjetivo de la capacidad económica, quiere decir que para contribuir a los gastos públicos comienza una vez que se ha cubierto el mínimo necesario para la existencia. Los gastos necesarios para garantizar la subsistencia de la familia no forman parte de la capacidad contributiva (p. 100)

viii) La capacidad contributiva como criterio que obliga al legislador a que no exista regímenes desproporcionados en relación con el objeto del tributo

Una vez que el legislador ha elegido gravar una manifestación de riqueza, el principio de capacidad económica prohíbe cualquier medida que no cuente con una justificación razonable pues va a terminar gravando otras manifestaciones de riqueza o quizá rentas inexistentes. (Gamba, 2006, p. 208)

En conclusión, la capacidad contributiva se manifiesta en una riqueza real, efectivo, disponible o que muy probablemente va a fluir como beneficio a las personas naturales o jurídicas y por lo tanto las rentas nominales, ficticias o artificiosas determinadas a través de una norma legal, constituirán la violación de este principio, generando la inconstitucionalidad del mismo.

1.3.2 Seguridad jurídica

El concepto de seguridad jurídica se fundamenta en el respeto inflexible por el Estado de los derechos de los ciudadanos, a fin de permitirles vivir en paz social y siempre que conozcan sus deberes y derechos, para que puedan actuar de manera certera, previsible y tener estabilidad jurídica, con la garantía de que las actuaciones del Estado serán sometidas a revisión por parte de los encargados de brindar justicia, los cuales aplicarán objetivamente la ley y no se va a recurrir a la arbitrariedad (Almeida, 1992, p.21)

La seguridad jurídica es un principio constitucional tal como lo afirma Mazz (1995) citando a Sainz de Bujanda:

Que considera a la seguridad jurídica como uno de los bienes jurídicos amparados en la Constitución, en sus dos aspectos: certidumbre del derecho y eliminación de la arbitrariedad y a su juicio implica:

- El derecho a que todos los órganos del Estado actúen conforme a un orden jurídico de normas preestablecida, que no pueden ser arbitrariamente interpretadas ni alteradas.
- el derecho a que la legislación ordinaria respete, en la normativa reguladora de cada sector de la vida social, las directrices de las leyes fundamentales.
- el derecho a que prevalezca la ley (p. 220)

Por su parte, Villegas (2016) explica:

La seguridad jurídica en materia tributaria significa certeza rápida y definitiva acerca del monto de la obligación tributaria, así como ausencia de cambios imprevistos. Implica además que no se va a aprobar leyes retroactivas. También indica que no debe haber arbitrariedad en las actuaciones administrativas hacia los contribuyentes (p. 230)

A su vez, El Tribunal Constitucional mediante la Sentencia N.º 3303-2003-AA/TC señala que ... la seguridad jurídica, es entendida como la suma de certeza, legalidad, correcta interpretación de los preceptos constitucionales y ausencia de cambios inopinados. (Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 3303-2003-AA/TC, 2003)

En consecuencia, la seguridad jurídica es una suma de cosas, tal como lo señala Spisso (2007):

La seguridad jurídica adquirirá plenitud en tanto se dé estricto cumplimiento a determinados requisitos, tales como: vigencia institucional plena, realización

concreta de los principios, derechos y garantías constitucionales, reserva de ley en materia tributaria, irretroactividad de las normas tributarias, vigencia efectiva de los principios de igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, sometimiento a la regla de jerarquía normativa, continuidad y estabilidad de las normas tributarias, supresión de los conceptos jurídicos indeterminados y codificación sistemática del derecho tributario. (p.257)

Por otro lado, Garcia (2020) sostiene: “En materia tributaria, la seguridad jurídica entronca estructuralmente con la legalidad, pero también con la idea de justicia tributaria”. (p. 109)

La legalidad y su relación con la seguridad jurídica, se traduce en tipicidad, que consiste en la necesidad de que se prevean en las normas tributarias las consecuencias jurídicas de las acciones de las personas, estas deben tener certeza de que se aplicarán los tributos en conformidad con sus elementos esenciales definidos en la ley. La tipicidad es la expresión de la legalidad que lleva, en suma, a que el particular tenga la seguridad de que solo se va a aplicar la norma cuando el presupuesto de hecho realizado materialmente encaje con el previsto en la ley. (Garcia, 2000, p. 121)

También podemos sostener que ninguna norma de carácter tributario debe tener efectos retroactivos, tal como lo señala Medrano (1994): “el principio de irretroactividad de las leyes se considera fundamental para conseguir la seguridad jurídica”. (p.29)

Hay que tener en cuenta que la seguridad jurídica también está relacionada con la capacidad contributiva, en el sentido en que rentas puramente nominales se someterán a tributación, estos son establecidos a través de presunciones en la Ley del Impuesto a la Renta o en el caso del Decreto Legislativo N.º 1425 que introduce una definición jurídica al concepto del devengado, en donde veremos casos que podrían gravarse rentas nominales, en consecuencia genera inseguridad jurídica.

Por último, algunas manifestaciones de inseguridad jurídica son los continuos cambios en materia tributaria y los vacíos legales, por ejemplo, la falta de regulación normativa al concepto de devengado hasta el ejercicio 2018.

1.4 Conexión del principio tributario de capacidad contributiva con el devengado fiscal como parte de la estructura del impuesto a la renta

Los principios tributarios son los entes rectores del sistema tributario pues ejercen límites a la potestad tributaria, estos velarán que ningún impuesto vulnere los derechos de las personas. Entre ellos figura la capacidad contributiva.

En caso del impuesto a la renta, la capacidad contributiva juega un papel fundamental ya que este impuesto debe gravar una renta real, tal como lo señala el Tribunal Constitucional N.º 033-2004-AI/TC, este afirma que el legislador podrá tomar como índice concreto de capacidad contributiva para el impuesto a la renta, la renta generada por el sujeto pasivo del tributo o aquella que potencialmente puede ser generada ... demás está decir que, en caso de renta inexistente o ficticia, el quiebre del principio se torna evidente. Si en el impuesto a la renta el hecho económico que sirve de sustento para la creación del tributo es la generación de renta, el mismo basamento deberá ser utilizado por el legislador para establecer el pago anticipado, generándose, en caso de producido el quiebre de dicha estructura, una colisión con el principio de capacidad contributiva. (Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 033-2004-AA/TC, 2004)

En cuanto al impuesto a la renta empresarial es un impuesto que grava las riquezas generadas o potencialmente generada por el uso intensivo de capital y trabajo y deberá sujetarse a los principios tributarios. La estructura del impuesto a la renta es la hipótesis de incidencia y la consecuencia normativa. La hipótesis de incidencia tiene 4 aspectos: Material, personal, espacial y temporal. El aspecto temporal se entiende como el momento en que se configura el aspecto material de la hipótesis de incidencia (devengo).

El artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta regula el aspecto temporal a través de la definición del concepto de devengado, este tiene impacto en el momento y en la cuantía del reconocimiento de ingresos. Estas normas deben tener como límites a los principios tributarios en especial a la de capacidad contributiva, en esta tesis se va a evidenciar que a través del devengado estipulado en la Ley del Impuesto a la Renta las empresas reconocen ingresos que probablemente no fluyan en beneficios económicos, generando una imposición a una renta ficticia y que en consecuencia vulnera la capacidad contributiva.

Por último, Vargas (2021) señala: que la función de los principios constitucionales frente a las normas de devengo fiscal es:

- Clarificar el significado de las normas de devengo.
- Establecer criterios a seguir en caso la norma de devengo no hubiese regulado, algún supuesto de reconocimiento de ingresos.
- Limitar la aplicación de aquellas reglas de devengo que vulneren el contenido constitucionalmente protegido de los principios (p. 3)



CAPÍTULO II: DEVENGADO COMO CRITERIO DE RECONOCIMIENTO DE LAS RENTAS EMPRESARIALES

2.1 Impuesto a la renta

2.1.1 Definición

El impuesto a la renta es un tributo que recae directamente sobre la renta como expresión de riqueza. En sentido estricto, grava el hecho de obtener renta, las cuales pueden provenir del trabajo, del capital o de la suma de ambos. En ese orden de ideas, cabe señalar que el impuesto a la renta no somete a imposición el acto de celebrar contratos, sino la renta efectiva o real que se adquiere a través de la celebración de contratos. (Bravo, 2003, pp. 63-64)

Por su parte, Garcia (1978) señala que el impuesto a la renta tiene las siguientes características:

i) Carácter de no trasladable, el impuesto a la renta es un impuesto directo, no trasladable. Es decir, afecta directa y definitivamente a las personas que son sometidas de acuerdo a Ley. (p. 7)

ii) atiende la equidad a través del principio de capacidad contributiva, al ser global, personal y progresivo. Se entiende la equidad en dos sentidos: horizontal y vertical.

La equidad horizontal, indica que aquellos que estén en igual situación deben abonar igual gravamen.

La equidad vertical, indica que aquello que se encuentren en diferente situación económica, deben sufrir imposiciones diferentes. En consecuencia el impuesto es progresivo (p. 8)

iii) Tener un efecto estabilizador, (p. 9)

Asimismo, el Tribunal Constitucional se ha manifestado en la sentencia N.º 00646-1996-AA/TC que:

En materia de impuesto a la renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta, de la que potencialmente hubiere devengado de una explotación racional de la fuente productora del rédito o si se afecta la fuente productora de la renta, b) el impuesto no debe tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva. (Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 646-1996-AA/TC, 1996)

Es indudable la relación que existe entre la capacidad contributiva y el impuesto a la renta, este debe gravar la renta generada o potencialmente generada, pues si este pretende gravar rentas inexistentes o nominales vulnera el principio de capacidad contributiva.

2.1.2 **Hipótesis de incidencia y la consecuencia normativa del impuesto a la renta**

La hipótesis de incidencia es principalmente la descripción legal de un hecho; es la comprobación teórica, previa y general, contenida en la ley, de un hecho. Es, por lo tanto, un concepto indeterminado. Es formulado por el parlamentario haciendo absoluta abstracción de cualquier acción concreta. (Ataliba, 1988, p.65).

Por su parte Duran y Paredes (2021) indica que:

En la hipótesis de incidencia aparecerá previsto un determinado de hecho, descritos por sus aspectos: material (las características del hecho que será materia de imposición), espacial (el territorio en el que ocurrirá el hecho), temporal (el lapso temporal de ocurrencia del hecho) y personal (la persona que realiza el hecho que la ley quiere afectar). (p. 3)

La hipótesis de incidencia, en tanto unidad lógica e inescindible, sirve de coordenadas espacio-factico-temporales y subjetivas tale coordenadas, denominadas en doctrina como aspectos o criterios (Bravo, 2003, p. 65)

A continuación, los aspectos de la hipótesis de incidencia:

i) Aspecto material

En el aspecto material se describen, los hechos o acciones que serán materia de imposición, responde a la pregunta ¿Qué grava?, para el impuesto a la renta el aspecto material todas aquellas situaciones que generen u obtienen riqueza real o potencialmente

real, la doctrina ha desarrollado 3 teorías que nos ayudaran a entender que se entiende por renta:

a) Teoría de la Renta – Producto

Los conceptos de capital y renta están fuertemente relacionadas, la renta es producto neto y periódico que proviene de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo, Esta fuente productiva y duradera es llamado capital que debe permanecer inalterada, Es decir no debe extinguirse con la renta obtenida. (Villegas, 2016, p. 547)

En la misma línea, Fernandez (2004) opina que:

La renta se caracteriza por ser una riqueza nueva derivada de una fuente productora. El patrimonio o capital no se extingue con la obtención de las ganancias, sino que servirá para generar más réditos.

Es interesante señalar que la renta o ganancia según esta teoría debe generarse de manera periódica, es decir, repetido en el tiempo. No obstante dicha renta no siempre será real bastaría que exista una potencialidad de obtener dicha renta

Por lo tanto, si existe la posibilidad de repetición de ganancias, el periodo se considera terminado. Dicha probabilidad de generación del ingreso se refiere a que la fuente generadora de ingresos o la actividad de la persona cuando es la actividad humana la que obtiene el ingreso; pueden generar los mismos ingresos, si se vuelven a habilitar racionalmente para ser destinados a fines generadores de ingresos. (p.2)

b) Teoría del consumo más incremento patrimonial

Toda renta se encuentra sujeta a imposición, aún cuando no se obtiene de una fuente duradera ni genere ingresos periódicos. Por lo tanto, lo más importante en esta teoría es la resta entre el patrimonio que se tuvo al principio del periodo fiscal y el que se encuentra al final de este periodo, con independencia de su obtención. (Medrano, 2018, p.23).

Por su parte, Fernandez (2004) indica que: “Esta teoría busca gravar la totalidad de la capacidad contributiva, es decir considera renta sujeta a tributación a la suma de los consumos más el incremento del patrimonio al final del periodo” (p. 4)

Asimismo, Villegas (2016) manifiesta que: “según esta teoría debe entenderse a la renta en sentido amplio e incluye no solo ingresos que provienen de una fuente productora

sino de aquellos ingresos que son ocasionales, tales como las plusvalías, donaciones, ganancias del juego, herencias, etcétera. (pp. 547-548)

c) Teoría del flujo de riqueza

Para esta teoría es renta la rentabilidad que recibe una persona en un determinado ejercicio, producto de las operaciones que efectúan con terceros (incluido el Estado), por lo tanto, es renta: “el total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente en un periodo dado”, sin ser importante la naturaleza de la operación que da origen a la ganancia. (Bravo, 2003, p. 66)

Por su parte, Fernández (2004) señala:

La renta comprende la riqueza global que viene al contribuyente durante un determinado periodo de tiempo. El ingreso puede ser periódico, temporal u ocasional. Las fuentes de producción no siempre permanecen intactas incluso pueden desaparecer junto con las actividades generadoras de renta. Se incluyen en la noción de renta otros ingresos, tales como:

- Ganancias de capital
- Ingresos eventuales
- Ingresos a título gratuito

Es importante recordar que para esta teoría el ingreso no es producto de las operaciones ordinarias que realiza una empresa, sino que puede derivarse de un dispositivo legal, tales como beneficios tributarios, subsidios o condonaciones que el Estado brinda con la finalidad de incentivar algunas actividades económicas. (pp.3-4)

Por otro lado, Bravo (2003) señala:

Tratándose de rentas de tercera categoría, es decir, sujetos que realizan actividad empresarial, la Ley del Impuesto a la Renta se adscribe, preponderantemente a la teoría del flujo de riqueza, con algunos matices de la teoría del consumo más incremento patrimonial, al considerarse al resultado por exposición a la inflación como renta algunas rentas fictas (p.68)

En los artículos del 1 al 5 de Ley del Impuesto a la Renta describen los hechos que deben gravarse

ii) Aspecto personal

Corresponde las personas naturales, personas jurídicas y otras entidades calificadas como sujetos al impuesto, que realizan actividad empresarial.

Asimismo, Bravo (2015) señala: “El aspecto personal de la hipótesis de incidencia es conjunto coordinadas (condiciones y calificaciones) referidas al sujeto que realizara la conducta que la norma tributaria pretende afectar”. (p. 174)

La Ley del Impuesto a la Renta en sus artículos del 14 al 17, señala a las personas o entes que se consideran como contribuyentes del impuesto.

iii) Aspecto espacial

Es el aspecto de la hipótesis de incidencia en el cual el sujeto contribuyente al impuesto realiza el hecho descrito en el aspecto material.

Por su parte, Garcia (2017) lo define: “es el lugar en el cual es destinatario legal tributario realiza el hecho o se encuadra en la situación descrita como hipótesis de incidencia” (p.333)

Asimismo, Bravo (2015) señala:

Existen circunstancias condicionantes del aspecto espacial que permiten la clasificación del género de tributo, tendremos las siguientes:

- - Hipótesis de incidencia cuyo criterio espacial hace mención de determinado lugar para el acontecimiento del hecho.
- Hipótesis de incidencia en la que el criterio espacial alude a áreas geográficas específicas, de modo que el hecho apenas ocurrirá, si dentro de ellas estuviere contenido.
- Hipótesis de incidencia en la que el criterio espacial es genérico, donde cualquier hecho que ocurra dentro del territorio en el cual se encuentra vigente la ley que instituye el tributo, se encuentra apto para irradiar efectos jurídicos. (p. 173)

Por otro lado, el artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que los contribuyentes domiciliados pagarán por todas las rentas que generan, sea estas de fuente peruana o de fuente extranjera o ambas.

Asimismo, señala que los contribuyentes no domiciliados, sucursales, agencias y establecimientos permanentes, tributarán por sus rentas de fuente peruana.

iv) Aspecto temporal

Este aspecto se refiere al momento que se configura la descripción del hecho contenido en el aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia.

Por su parte Ataliba (2011) define el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia: “Como la cualidad que este tiene para designar el momento en que se debe considerar como realizado un hecho imponible” (p. 120)

El artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta regula el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia del impuesto, que indica que los ingresos empresariales se obtienen en el ejercicio en que se devenguen.

Se concluye que el concepto de devengado es parte muy importante en la Ley del Impuesto a la Renta pues regula el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia de dicho impuesto. Este concepto tiene acepciones en la doctrina jurídica y contable como veremos en el siguiente subcapítulo.

En la consecuencia normativa, se desencadenará una determinación abstracta de la obligación tributaria si se producen los hechos predicho en la hipótesis. Además, contiene el sujeto activo y pasivo de la relación tributaria, la base impositiva y el porcentaje aplicable, en que momento se originará la obligación a pagar tributos, de qué manera y lugar se ejecutará el pago, entre otros . (Bravo, 2003, p.65)

Por su parte, Duran y Paredes (2021) manifiestan que:

La consecuencia normativa proveerá aquellos datos básicos para el reconocimiento de la relación jurídica, llamado obligación tributaria. En buena cuenta, en ella se prevé los elementos que se concretarán como monto dinerario a pagar el título del tributo: aspecto personal (sujeto activo y sujeto pasivo), el cuantitativo (la base imponible y la tasa) y el temporal (el momento del nacimiento de la obligación tributaria). (p.3)

La consecuencia normativa, identificará la relación jurídica y a partir de la materialización del presupuesto de hecho. Son aspectos fundamentales para la identificación de la relación jurídica: personal y cuantitativo, sin perjuicio de existir otros elementos que

podieran encontrarse descritos en la norma con relación a la forma en que la prestación tributara debe ser cumplida. (Bravo, 215, p. 175)

El devengado, como ha sido establecido en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, es el criterio en función del cual se determina el momento (periodo o ejercicio) en el cual los ingresos gravados. En buena cuenta, a partir de un análisis sistemático por ubicación, debemos conceder que el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta no se refiere al aspecto temporal de la hipótesis de incidencia sino al aspecto temporal de la consecuencia jurídica, y en buena cuenta sirve para contribuir a la determinación de la base imponible, es decir el monto donde se aplicará la tasa. Lo que venimos señalando lleva a que, en términos prácticos, debemos partir de la premisa de que no se puede producir devengo de la base imponible si no se ha producido antes el devengo de la hipótesis de incidencia. (Duran y Paredes, 2021, p.4)



2.2 Concepto contable y jurídico del devengo

2.2.1 Concepto Contable

En el párrafo OB17 del Marco Conceptual para la Información Financiera señala, que:

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. (Consejo Normativo de Contabilidad, 2010, párr. OB17)

En el párrafo 27 de la Norma Internacional de Contabilidad 1 Presentación de Estados Financieros (NIC 1) señala que, una entidad elaborará sus estados financieros, utilizando la base de acumulación (o devengo).

El Plan Contable General Empresarial también recoge la definición del devengo, indica que el resultado de las operaciones y otros eventos se registran cuando ocurren (no cuando se cobran o se pagan). Asimismo, estas operaciones se informarán en los estados financieros en el periodo donde se devengan. Así, los usuarios conocerán de las transacciones pasadas que suponen cobro o pago de dinero y también de las obligaciones de pago en el futuro y de los derechos de cobro en el futuro

Actualmente, hay que recurrir a la Norma Internacional de Información Financiera 15 (NIIF 15) para el reconocimiento ingresos, esta norma nos brindará lineamientos para considerar un ingreso como devengado

Ahora revisaremos las normas que tratan sobre el reconocimiento de ingresos.

▪ **Ingresos de actividades ordinarias NIC 18**

En Perú estuvo vigente hasta el ejercicio 2018, y debió aplicarse al registrar ingresos de actividades ordinarias procedentes de las siguientes operaciones:

i) Venta de bienes

En el párrafo 14 de la NIC 18 señala, los ingresos de las operaciones ordinarias generados por la venta de bienes deben ser reconocerse y contabilizarse en los estados financieros cuando se ejecuten las con condiciones siguientes:

a) la empresa ha entregado al comprador los riesgos y beneficios importantes de la propiedad de los bienes.

b) la empresa no participa en el manejo corriente de los bienes vendidos, ni mantiene un control sobre los estos bienes.

c) el importe de los ingresos puede valuarse con certeza.

d) es posible que la empresa obtenga los réditos económicos relacionados con la operación.

e) los costos ejecutados, o por ejecutar de la operación deben valuarse con fiabilidad.

ii) Prestación de servicios

Los ingresos asociados con una operación deben contabilizarse teniendo en cuenta el grado de avance y que los servicios prestados puedan medirse con fiabilidad en el final del periodo del que se informa. El producto de una operación se puede medir de forma fiable si se cumplen todas las condiciones siguientes:

a) el monto de los ingresos puede valuarse de forma fiable.

b) existe la probabilidad que se obtenga rendimientos relacionado con la ejecución de la transacción.

c) el porcentaje de avance de la operación, cuando el periodo contable finaliza, puede ser valorado en forma fiable.

d) los costos incurridos en la prestación del servicio, así como los que faltan por incurrir hasta terminarla, puedan ser medidos con fiabilidad. (Consejo Normativo de Contabilidad, 2010, párrafo 20)

A su vez el párrafo 21 se refiere al método de reconocer los ingresos de las operaciones conforme con el grado de realización, bajo este método los ingresos deben reconocerse en el periodo contable en que se presta el servicio.

El grado de terminación de una operación será determinado utilizando diferentes procedimientos, para ello cada empresa debe elegir el método mas conveniente que al tipo de servicio que brinda. Entre ellos se encuentran:

- a) supervisión de las labores realizadas.
- b) la relación entre los servicios realizados a la fecha como porcentaje del total de los servicios a prestar.
- c) la relación entre los costos incurridos sobre el costo total proyectado al inicio de la operación.

iii) Uso por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.

Las rentas provenientes de disponer activos de la empresa de parte de terceros, que produzcan intereses, regalías y dividendos serán contabilizados acorde a lo determinado en el párrafo 30, si y solo si:

- a) Es muy probable que la empresa obtenga los rendimientos producto de la ejecución de la operación.
- b) el monto de los ingresos pueda ser medido de forma confiable.

Por su parte el párrafo 30 señala los ingresos deben reconocerse cuando:

- a) los intereses deben ser reconocidos usando el método del tipo de interés efectivo, como lo ha establecido la NIC 39.
- b) las regalías deben reconocerse en el periodo de su devengo.
- c) los dividendos deberán registrarse en el momento que se apruebe en la junta de accionistas el reparto de dividendos.

En todos los supuestos en la NIC 18 establece que las rentas solo se reconocen cuando exista la probabilidad de que los réditos vinculados con la operación ingresen hacia la empresa. En ocasiones no es posible a menos que se reciba el importe pactado con el cliente o hasta que se elimine alguna incertidumbre (..)No obstante, cuando se origina una

determinada incertidumbre sobre el cobro vinculado a un ingreso, la cantidad incobrable deberá registrarse como un gasto, en vez de reducir el monto de la renta inicialmente registrado.

2.2.1.2 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes NIIF 15

La NIIF 15 entró en vigencia en Perú a partir del 01.01.2019 a través de la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.º 005-2017-EF/30

La NIIF 15 plantea un procedimiento de 5 pasos, para el reconocimiento de ingresos:

i) Identificación del contrato

En el párrafo 9 de la parte A de la NIIF 15 señala que una empresa registrará los contratos con clientes únicamente cuando se ejecuten todas las siguientes condiciones:

- las partes contratantes han aprobado el acuerdo (escrito, oral u otra practica comercial) y se comprometen a cumplir con sus deberes;
- la empresa alcanza a reconocer los derechos de las partes contratantes acerca de los bienes o servicios a brindar;
- la empresa logra reconocer las condiciones de pago del contrato;
- el contrato será comercialmente razonable si se tiene como expectativa que el riesgo, plazos o importe del movimiento de dinero que ingresarán a futuro en la empresa cambien como producto de la ejecución contrato; y
- Es posible que perciba la retribución a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios que brinda al comprador. Al evaluar si es posible recibir el importe de la contraprestación, se tendrá en cuenta solo la capacidad del cliente y la intención que tenga el cliente para cancelar esa contraprestación a su vencimiento.

Si la contribuyente estima que no será posible cobrar el importe de la operación, no se podrá contabilizar el contrato, por ende, no habría ingreso.

Chavez (2016) sostiene:

Uno de los elementos principales para identificar la existencia de un acuerdo es que sea “legally enforcement” es decir, exigible entre las partes. El acuerdo, además, puede ser verbal y no debe encontrarse necesariamente recogió en un documento formal ... esta

concepción de acuerdo, donde la forma no es importante y solo basta que sea exigible entre las partes, podría generar que las empresas tuvieran observaciones por parte de la Administración Tributaria en una eventual fiscalización, ya que muchas veces entre la documentación que se les solicita para demostrar la efectiva prestación del servicio se encuentran los acuerdos o contratos, entendidos como documentos físicos en los cuales se señalan los términos y obligaciones de los servicios que se prestan. (pp. 16-17)

ii) Identificación de las obligaciones de desempeño

El párrafo 22 de la NIIF 15 señala: Al celebrar un contrato, la empresa debe evaluar los bienes o servicios comprometidos en el contrato y reconocer cada compromiso asumido.

Una obligación de desempeño se entiende como una obligación de entregar al comprador determinados bienes o servicios.

Este paso es relevante porque de no clasificarse correctamente cada obligación de desempeño habrá un error en el registro de ingresos que afectaría a la información contable de la empresa. (Chavez, 2016, p. 17)

iii) Determinación del precio de la transacción.

Una empresa va a considerar los términos del contrato y las prácticas usuales de negocio para determinar el precio de la operación que es el importe de la contraprestación que la empresa espera obtener por la venta de bienes o brindar servicios comprometidos con el cliente. La compensación que recibirá del cliente puede comprender montos fijos, variables, o ambos.

Por su parte en el apartado 48 de la NIIF 15 manifiesta que la valorización del monto de la operación que se ha comprometido el cliente es afectada por la naturaleza, calendario e importe de la contraprestación. Al acordar la cantidad a pagar de la transacción, una empresa debe tener en cuenta los efectos de todos los siguientes aspectos: (a) contraprestación variable; (b) limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable; (c) existencia de un componente de financiación significativo en el contrato; (d) contraprestaciones distintas al efectivo; y (e) contraprestación por pagos a realizar al cliente.

A efectos de definir el importe de la operación, la empresa va a asumir que los bienes o servicios que se brindarán al comprador son las obligaciones del contrato que existe y que el acuerdo no se anulará, renovará o cambiará.

La determinación del precio de la operación en algunos casos puede requerir la incorporación de estimaciones significativamente importantes. Para definir el precio de la operación debe considerarse el efecto de las siguientes operaciones: descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, primas de desempeño, penalizaciones, entre otros, por citar algunos ejemplos. Estos efectos deben estar contenidos en el precio que determine la entidad, sobre la base de estimaciones sustentadas en adecuados niveles de probabilidad y soportadas en información oportuna y confiable (Núñez, 2017, p. 29)



iv) Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

El Párrafo 73 de la NIIF 15 indica que la finalidad de fijar el importe de la operación será asignar a la empresa un monto por cada obligación de desempeño, por un monto que la entidad espera obtener por la enajenación de bienes o prestación de servicios establecidos en el contrato con el cliente.

Asimismo, el siguiente párrafo indica que, para consumir la finalidad de la asignación, la empresa asignará el importe de la operación a cada compromiso pactado de brindar bienes o servicios reconocidos en el contrato, se tomará en cuenta en el precio relativo de venta independiente.

Asimismo, el párrafo 75 señala que si el contrato cuenta con una única obligación de desempeño no es necesario realizar la asignación de precios de la operación

Para determinar el importe de la operación a cada compromiso adquirido se debe tomar como referencia el precio de venta relativo independiente, se entiende por ello que es monto en que la empresa vendería de forma separada a un cliente en coyunturas semejantes y compradores similares.

v) Reconocimiento de ingreso cuando se cumple la obligación de desempeño

El párrafo 71 de la NIIF 15 indica que una empresa deberá contabilizar los ingresos en el momento que se satisfaga una obligación de desempeño mediante la entrega de los bienes o prestación de servicios al comprador. Un activo se transfiere cuando el cliente obtiene el control de ese activo.

Por cada compromiso de transferir un bien o servicio, la empresa al celebrar un contrato debe determinar si se ha cumplido con la satisfacción del misma a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

Un concepto muy importante para entender cuando es el momento de reconocer ingresos establecido en la NIIF 15 es el control:

El control de un activo se refiere a que la empresa puede decidir en que se usa el activo para así lograr los beneficios económicos deseados. El control comprende la capacidad de evitar que otras empresas usen activo y perciban sus réditos. Los beneficios de un activo serán los movimientos de dinero probables es decir se traduce en la entrada o ahorro de recursos.

Por otro lado, en el párrafo FC120 de la parte C de la NIIF 15 señala que los elementos que forman la descripción de control se explican a continuación:

- Capacidad: Se entiende que se debe tener el derecho a decidir el uso del activo y de alcanzar la totalidad de los réditos que genere para que una empresa reconozca los ingresos. Sin embargo, la entidad no debería contabilizar los ingresos hasta que el cliente haya conseguido realmente ese derecho.

- dirigir el uso de: Se entiende que el cliente tiene derecho a emplear un activo en sus operaciones, permitir o limitar que un tercero lo use.

- Obtener los beneficios de: el comprador deberá obtener todos los beneficios que genere un activo. Este se manifiesta en un aumento en los flujos de efectivo o reducción de flujos de efectivo.

2.2.2 Concepto jurídico

En el método del devengado, se entiende como el instante en que surge el derecho a percibir un ingreso, a pesar de que no se haga efectivo el cobro del dinero, en ese momento debe reconocerse como renta devengada y por lo tanto es asignarse en ese periodo. (García, 1978, p. 49)

Por otro lado, Reig, Gebhardt y Malvitano (2010) sostienen:

Define a la renta devengada como “todo aquel donde se ha adquirido el derecho de percibir la contraprestación por haberse producido los hechos necesarios para que su generación”.

El devengado tiene las siguientes características:

- Deben producirse los hechos sustanciales que originan el derecho a percibir el ingreso.

- El derecho a percibir un ingreso no debe estar sujeto a condiciones que puedan hacerlo nulo en el instante de realizarse lo pactado.

- No es necesario que se cobre o se pague, ni fijar las condiciones de pago. (pp. 391-392)

Por su parte, el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N.º 466-3-1997 señala que desde un punto de vista legal, el devengo como método de atribución al periodo fiscal, solo

importa sola una disponibilidad jurídica, más no una disponibilidad económica o efectiva del ingreso, es decir puede existir una realización probable pero no efectiva. (Resolución del Tribunal Fiscal, N.º 466-3-1997, 1997)

En el sistema de lo devengado el contribuyente tiene la obligación de considerar como ingresos montos que no han sido pagados por el deudor ... sin embargo para efectos tributarios, cuando por la naturaleza de las operaciones o cuando por razón de las actividades de la empresa se sabe que la renta no será materializada en un tiempo corto, resulta aconsejable prescindir del criterio de lo devengado en su forma estricta e introducir un matiz que permita diferir los resultados a ejercicios siguientes, haciendo posible postergar el hecho imponible para más adelante, cuando la empresa se encuentre en aptitud económica real de soportar el tributo (Medrano, 1983, p. 32)

Esta corriente se impone en el concepto legal del devengado establecido en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

2.3 Tratamiento del devengo fiscal hasta el ejercicio 2018

Hasta el 31 de diciembre del ejercicio 2018 el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta señalaba que las rentas empresariales se imputarán en el ejercicio comercial en que se devenguen. Sin embargo, en ningún texto de la Ley definía el concepto de “devengo” –a pesar de su importancia, ya que forma parte del aspecto temporal de la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta- generando incertidumbre entre los contribuyentes y por ende inseguridad jurídica.

Para completar este vacío legal los operadores jurídicos han tenido que recurrir a la doctrina jurídica, contable o ambas.

A continuación, nombramos algunos fallos del Tribunal Fiscal y pronunciamientos de la Administración Tributaria vinculados al devengo:

2.3.1 Interpretación bajo la doctrina jurídica

i) Informe Sunat 265-2001-SUNAT/K0000

Consulta:

¿Aplicaría que el corredor de seguros reconozca como ingreso devengado del periodo la comisión provisionada por la empresa aseguradora, aun cuando no haya facturado la misma en cumplimiento de la Resolución SBS N.º 381-91?

Conclusión:

La comisión de agenciamiento se devenga durante el ejercicio donde se presta los servicios de los corredores de seguros.

Sunat se ampara en la doctrina jurídica indicando que el método de lo devengado se atiende solamente en la oportunidad en que origina el derecho al cobro, aunque no se perciba la contraprestación, es decir el solo derecho de obtener la renta así se cobre o no, lleva a considerarla como renta devengada y por asignar a ese periodo.

Se entiende entonces, el concepto de devengado se relaciona al concepto del realizado, en tal sentido para reconocer un ingreso, este debió producirse.

ii) Resolución del Tribunal Fiscal N° 18631-8-2013

Tema en discusión:

Reparo por ingresos devengados no reconocido en el ejercicio 2005.

El contribuyente con la Municipalidad de Lima firmó un contrato de concesión del servicio de limpieza pública en el año 1995, en plena ejecución del contrato surgió la controversia referida a si el precio ofertado incluía o no el Impuesto General a las Ventas, la que fue resuelta por el Tribunal Arbitral en el ejercicio 2005, en la que se señaló que ambas partes deben asumir el tributo que afectaba la retribución mensual devengada (por los periodos 1996-2004) y por devengarse.

El contribuyente reconoció contablemente como ingreso en el ejercicio que se emitió el fallo arbitral (2005), pero tributariamente imputó los ingresos a cada uno de los ejercicios a los que corresponden los servicios prestados desde los ejercicios 1996 a 2004, efectuándose rectificatorias por los periodos no prescritos y pagando mayor impuesto resultante, intereses y multas.

En el ejercicio 2005, efectuó deducción por el ingreso contablemente reconocido por el laudo arbitral como deducciones de ingresos declarados en ejercicios anteriores.

La controversia es ¿En qué periodo o periodos debe reconocerse los ingresos adicionales establecidos en el laudo arbitral, en un solo ejercicio o en los periodos en que se brindaron los servicios?

Posición del contribuyente:

Sostiene que la doctrina jurídica es fuente principal del Derecho Tributario y en tal sentido las normas contables pueden constituir solamente una fuente supletoria.

Hizo referencia a la definición de devengado desde la perspectiva legal, que señala que los ingresos se devengan cuando se ha adquirido el derecho a su percepción.

Concluye que, en este caso, el título o derecho a recibir la renta que se menciona en el concepto del devengado este dado por el laudo arbitral, donde mes a mes se produjo la prestación de servicios y por ende el nacimiento del hecho sustancial, además señala que el derecho a percibir un ingreso no debe estar sometido a una condición de que pueda hacerlo inexistente, en dicho laudo obliga a la Municipalidad de Lima que debe incluir en su presupuesto las partidas necesarias, y por ende dichos fondos fluirán a sus arcas.

El contribuyente realizó la deducción del importe facturado en el ejercicio 2005, a raíz de la emisión del fallo del laudo arbitral y rectificó periodos anteriores pagando mayor impuesto en esos ejercicios además de multas e intereses.

Posición de la Administración Tributaria:

Sostiene que de acuerdo con lo establecido en la NIC 18, la probabilidad de que la recurrente recibiera los beneficios económicos se generó recién en el ejercicio 2005, periodo de emisión del laudo arbitral, y que con anterioridad a dicho año, no pudo medirse con certeza el monto de los ingresos.

Añade que las NICS resultan aplicables por cuanto a pesar de no constituir en estricto normas jurídicas, su aplicación es vinculante de acuerdo con lo previsto en la Ley General de Sociedades, el reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta y lo establecido por el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones.

Sunat no reconoció la deducción que realizó el contribuyente y procedió a reparar

Posición del Tribunal Fiscal:

Sostiene que el laudo arbitral era definitivo y tenía el valor de cosa juzgada, la recurrente debió reconocer los ingresos provenientes de los servicios de limpieza pública mes a mes, independientemente si la Municipalidad pudiese cumplir o no con el pago.

Si bien el reconocimiento de ingresos no se produjo en su oportunidad cuya contabilización se realizó en el ejercicio 2005, ello no enerva que dichos ingresos se habrían devengado en los ejercicios en que se prestaron los servicios, pues este es uno de los elementos que hace existente la posibilidad de que el ingreso fluya hacia la empresa.

Concluye, que el reparo realiza por la Administración Tributaria no se encuentra conforme a ley y por lo tanto corresponde revocar la resolución apelada.

2.3.2 Interpretación bajo la doctrina contable

i) Informe Sunat 068-2014-SUNAT/5D0000

Consulta:

Para fines de la determinación del Impuesto a la Renta del sector inmobiliario ¿cuándo se debe reconocer como ingresos recibidos por anticipado por la enajenación de un bien inmueble sujeta a condición suspensiva para fines del Impuesto a la Renta?

Conclusión:

El dinero recibido por anticipado por la enajenación de un bien inmueble sujeta a una cláusula con condición suspensiva deben reconocerse como ingresos cuando se transmiten los riesgos y beneficios del bien en este caso el inmueble.

ii) Resolución del Tribunal Fiscal N.º 7412-2-2005

Tema en discusión:

Intereses devengados por cartera morosa

Posición del contribuyente:

Sostiene que de acuerdo con el artículo 3 de la Ley del Impuesto a Renta, las ganancias diferidas no son ventas, siendo que las ganancias diferidas corresponden a intereses devengados, en consecuencia, no se encuentran gravados dichos intereses.

Además, indica que los intereses no se encuentran gravados, porque al no contar con costo computable estos no tributarán con el impuesto a las ganancias.

Posición de la Administración Tributaria:

Sostiene que, si bien los intereses son ingresos pendientes de pago, deben contabilizarse como ingresos y en caso no fuera posible cobrarlos, debe efectuarse la provisión y castigo conforme con lo señalado en la Ley del Impuesto a la Renta. Resulta entonces arreglado sobre los intereses devengados contabilizados como ganancias diferidas, se debe incluir como otros ingresos, por tratarse precisamente de ganancias.

Posición del Tribunal Fiscal:

El Tribunal ha recurrido a las normas contables para solucionar este caso. Sostiene que para que se reconozca el ingreso, su monto debe ser estimado confiablemente y debe ser probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la empresa. Concluye que se debe reconocer los intereses que vienen del uso por terceros de los bienes o derechos, en concordancia con el principio de devengado.

2.3.3 Interpretación bajo la doctrina contable y jurídica (mixta)

i) Informe Sunat 089-2008-SUNAT/2B0000

Consulta:

a) ¿Los beneficios derivados del encaje legal, se encuentra inafecto o no del Impuesto a la Renta?

b) En cuanto a la liquidación del impuesto, en vista que la utilidad generada por el encaje no se puede distribuir; ¿corresponde liquidar el impuesto en el ejercicio o corresponde el tratamiento diferido?

Conclusión:

a) Los beneficios derivados del Encaje Legal, se encuentra gravados con el Impuesto a la Renta, porque tal ganancia proviene de una fuente durable y capaz de producir unos ingresos periódicos.

b). Los beneficios derivados del Encaje Legal, al ser considerados ingresos y registrarse contablemente estos constituyen réditos que se han devengado y, en

consecuencia, tendrán que incluirse en la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta.

ii) Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05773-5-2006

Tema en discusión:

Ingresos devengados, el contribuyente firmo dos contratos de obra, primero por \$28,750 por cobertura metálica y el otro contrato \$ 4,000 por montaje de la cobertura en el ejercicio 2019.

Posición del contribuyente:

Señaló que, a pesar de la firma de dos contratos, solo prestó el servicio de montaje de cobertura por \$4,000. Por ende, corresponde no reconocer ingresos por el primer contrato

Posición de la Administración Tributaria:

El contribuyente solo factura \$3,000 no reconociendo ingresos por \$29,750 los cuales de devengaron en el ejercicio 2019 en concordancia con el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que los contratos fueron suscritos en dicho ejercicio.

Indica que los contratos son complementarios.

Posición del Tribunal Fiscal:

Concluye que ambos son independientes, pero a la vez son complementarios porque para empezar el segundo trabajo de montaje metálica, tiene que estar primero terminado la cobertura metálica.

No se aprecia que el contrato se haya modificado o finiquitado.

Señala y tomando como base la normativa contable: “Una empresa debe preparar sus estados financieros sobre la base contable del devengado, de acuerdo con el cual, las operaciones deben reconocerse cuando suceden y no cuando se percibe el efectivo.

Cita a Reig, que indica que el devengado requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del rédito.

Sostiene que, para el efecto del reconocimiento de los ingresos, debe tenerse en cuenta que se haya realizado la transacción que generó los ingresos y que además estos se hayan ganado.

En conclusión, se tomó una posición mixta tomando como base la doctrina contable y jurídica.

2.4 Tratamiento del devengo fiscal a partir el ejercicio 2019

Mediante el Decreto Legislativo N.º 1425 se incluye el concepto de devengado con el objetivo de conceder seguridad jurídica.

El devengo jurídico determina la oportunidad en que los ingresos deben ser imputados y los montos de dichos ingresos tal como lo señalan Casanova Regis y Arana (2021):

(...) es de advertirse que el “Devengo Jurídico”, tal como ha sido regulado por el Decreto Legislativo N.º 1425, incide sobre el aspecto temporal y el aspecto material de la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta Impactando tanto en la temporalidad como en la cuantía (...). (p.3)

En ese sentido, Duran y Mejia (2017) sostienen:

En vista que el devengo, asegura un aspecto temporal relacionado al aspecto material del tributo en un periodo determinado, lo cual concuerda con los principios constitucionales tributarios del Deber de Contribuir y Capacidad Contributiva no se puede pedir a los contribuyentes que paguen tributos en un periodo donde no se evidencia capacidad económica para soportarlo y, en ese orden, el devengado consolida dicha condición económica - jurídica en un periodo establecido. (p.11)

2.4.1 Regla General

El artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta indica que se entiende que los ingresos se deben reconocer cuando se han producido los hechos sustanciales, siempre que el derecho a percibirlos esté libre de una condición suspensiva, así no se haya cobrado la contraprestación pactada.

No obstante, cuando el importe a recibir se determina en un hecho que se va a determinar en el futuro, el ingreso se devenga cuando dicho hecho o evento ocurra.

Por lo tanto, lo primero que hay que identificar es el momento en que se produce el hecho sustancial, para ello se tiene que analizar desde una perspectiva jurídica y no solo económica, luego se tiene que analizar si la operación está sujeto a condición suspensiva y/o hechos futuros.

i) Hechos sustanciales

Los hechos sustanciales están relacionados con el cumplimiento de la prestación, cumplida la prestación pactada nace el derecho a percibir la contraprestación, por lo tanto debe reconocerse el ingreso en el estado de resultados para fines fiscales. (Casanova-Regis y Arana, 2021, p.7)

ii) No esté sujeto a condición suspensiva

La condición suspensiva es un factor de contingencia que permite válidamente, por expreso reconocimiento legal del Decreto Legislativo N. ° 1425, el diferimiento o postergación del reconocimiento del ingreso. Sin embargo, los contribuyentes deben tener en cuenta que el establecimiento de condiciones suspensivas como elementos que permitan diferir el “Devengo Jurídico” de los ingresos para fines fiscales está regulado por el Código Civil. (Casanova – Regis y Arana, 2021, p.7)

Por su parte Chirino (2021) manifiesta:

A diferencia de la definición jurídica de devengo esbozada por la doctrina jurídica (...), la definición legal ha modificado la referencia de una “condición que pueda hacerlo inexistente” por “condición suspensiva”, por lo que existirían argumentos para abonar en la idea de que se trata de aquella condición suspensiva a la que se refiere el Código Civil. (p.7)

La Administración Tributaria mediante su informe N.° 032-2020-SUNAT/7T0000 señala que lo siguiente:

Al respecto, corresponde indicar que para que un acto tenga valor deben cumplirse con los requisitos fundamentales y, por lo tanto, se originarán sus efectos; sin embargo, hay actos que inciden en la eficacia de un acto tales como la condición, el término y el modo, que pueden estar incluidas en algunas cláusulas de un contrato empresarial. En cuanto a la definición de “condición” la doctrina señala que debe entenderse como “la cláusula por la cual las partes del negocio jurídico hacen depender su eficacia o resolución de un acontecimiento futuro e incierto. Asimismo, respecto a la modalidad suspensiva, la citada doctrina afirma que esta “es el acontecimiento futuro e incierto del que se hace depender el negocio jurídico, esto es, el negocio existe aun antes de que la condición se cumpla, pero permanece en suspenso su eficacia”. (Informe Sunat N.° 032-2020-SUNAT/7T0000, 2020, p. 3)

iii) Hecho o evento que se producirá en el futuro

A diferencia de una condición suspensiva que solo incide básicamente sobre los efectos de la obligación, cuando hablamos de hecho o evento futuro desde la perspectiva del Decreto Legislativo N.º 1425 entendemos que no nos estamos refiriendo a los efectos jurídicos del vínculo obligacional como tal, sino más bien a la magnitud del ingreso bruto determinable en función a un hecho o evento futuro, totalmente ajeno a la voluntad de las partes en relación con su ocurrencia (Casanova-Regis & Arana, 2021, p. 8)

El 30 de diciembre 2018 se publicó el Decreto Supremo 339-2018-EF, en donde se aclara que significa un hecho o evento que se producirá en el futuro, dicha norma indica que se entiende como aquel hecho o evento posterior, nuevo y distinto de aquel hecho sustancial que genera el derecho de obtener el ingreso. Además, señala que la contraprestación se fija en función de un hecho o evento que se realizará en el futuro dicho evento puede determinarse en función de las ventas, de las unidades producidas o las utilidades obtenidas.

No se va a considerar como hecho o evento futuro cuando el monto de la contraprestación está subordinado a una verificación de la calidad, características, contenido, peso o volumen del bien vendido que genere un ajuste posterior al precio pactado.

La Administración mediante su informe N.º 010-2019-SUNAT/7T0000 manifiesta que:

- Si la contraprestación pactada está sujeta a ajustes por la verificación de la calidad, peso o contenido, dicha verificación no constituye un hecho o evento futuro que permita el diferimiento de los ingresos obtenidos por tal venta hasta que ella se efectúe. (Informe Sunat N.º 010-2019-SUNAT/7T0000, 2019)

2.4.2 Reglas Especiales

En el cuarto párrafo del inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta fija tratamientos específicos para las siguientes operaciones:

- **Enajenación de bienes.**

Según el artículo 5º de la Ley del Impuesto a la Renta señala que debe entender por enajenación: a la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades,

contribución de bienes en un contrato de asociación en participación y, en general todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

Por su parte el artículo 57° de la Ley del impuesto a la Renta señala que tratándose de la enajenación de bienes se considera que se han producido los hechos sustanciales para la generación del ingreso cuando se produzca lo siguiente, lo que ocurra primero:

- a. El adquirente tenga el control sobre el bien, es decir, tenga a derecho a decidir sobre el uso del bien y a obtener sustancialmente los beneficios del mismo.

Por su parte la segunda disposición transitoria del Decreto Legislativo N.° 1425 señala que se aplica para este inciso lo desarrollado respecto al control de los bienes en NIIF 15, en tanto no se oponga a lo señalado por la Ley.

Sin embargo, Oscanoa (2021) advierte:

No obstante, es importante precisar que el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera, ente encargado de emitir las NIIF, aprueba la NIIF 15 en tres partes: i) Parte A: Texto normativo; ii) Parte B: Los Ejemplo ilustrativos y guía de implementación; iii) Parte C: Fundamentos de conclusiones.

En esta línea, el Consejo Normativo de Contabilidad solo aprueba la parte A de la NIIF 15 y que bajo un análisis del texto normativo podemos notar que no se identifica propiamente un concepto de control, sino que dispone de situaciones de transferencia de control, específicamente en la etapa 5 de la NIIF 15 denominada “reconocer los ingresos cuando o a medida que se satisface las obligaciones de desempeño” (p.3)

- b. El enajenante ha transferido al adquirente el riesgo de la Pérdida de los bienes.

El hecho de que se transfiera el riesgo por la pérdida de los bienes del enajenante al adquirente es un indicador significativo respecto a que el contrato está surtiendo efectos y que por tanto se precipitaran los ingresos.

En la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.° 1425 citando a Mur Valdivia que indica lo siguiente: “En todo caso, la exigencia de que el riesgo se transfiera al comprador guarda concordancia con el entorno jurídico que regula la exigibilidad de las obligaciones surgidas de un contrato de prestaciones recíprocas, pues en el entendido que solo cabe reconocer, ingresos efectivamente ganados.

Por su parte, Casanova – Regis y Arana (2021) señalan:

El código civil establece para el caso de bienes muebles que: i) la transferencia de propiedad de un bien mueble se efectúa (sin admitir pacto en contrario) con la tradición a su acreedor, salvo disposición legal distinta; ii) la tradición se realiza mediante la entrega física o jurídica de los bienes a quien debe recibirlos; y iii) el riesgo de pérdida de bienes.

Se puede concluir que: i) enajenación ii) transferencia de control y iii) transferencia de riesgo son tres conceptos diferentes que no son equivalentes. Pueden o no coincidir en el tiempo impactando en la oportunidad en que los ingresos provenientes de la enajenación deben ser reconocidos para propósitos fiscales. (pp.10-11)



▪ **Prestaciones de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo**

A comparación de la regla particular por enajenación de bienes, donde el legislador ha establecido los supuestos que determinan el hecho sustancial, en el caso de la prestación de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo no se ha establecido ningún supuesto.

Por lo tanto, para el devengamiento de ingresos de servicios que se ejecutan en el tiempo, se deberá evaluar desde la regla general si se han producido los hechos sustanciales.

Se entiende que cuando se ejecutan los servicios se genera el hecho sustancial tal como lo afirma Duran y Paredes (2021): “Podría entenderse que, si en un contrato se pacta la obligación de prestar servicios, la operación se encontrará concluida cuando en efecto se ejecutan dichos servicios, con lo cual nacerá a favor del prestador el derecho a percibir la contraprestación (ingreso). (p. 8) además explica:

Resulta necesario efectuar un análisis de los acuerdos contractuales para determinar el momento en el cual el contribuyente obtiene el derecho a percibir la renta. En otros términos, los acuerdos contractuales establecerán los eventos que constituirán los hechos sustanciales que deben producirse para que se genere el ingreso en el plano jurídico. (p. 10)

La exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 1425 señala: para que se devenguen los ingresos por servicios, además de cumplir con la regla general, se establece reglas particulares para aquellos servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo a fin de definir qué parte de los ingresos por dichos servicios se deben ir reconociendo. En ese sentido, se establece que en estos casos los ingresos se devengan de acuerdo con el grado de realización

De acuerdo con el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, estas reglas particulares son:

a) Los ingresos se devengan de acuerdo con el grado de su realización.

Los métodos para medir el porcentaje de realización se deben tener en cuenta:

i) Inspección de lo ejecutado.

ii) Determinación del porcentaje que resulte de relacionar lo ejecutado con el total a ejecutar.

iii) Determinación del porcentaje que resulte de relacionar los desembolsos incurridos con el costo total del servicio.

Estos métodos guardan similitud con los previstos en la NIC 11 “Contratos de construcción” y la NIC 18 “Ingresos de actividades ordinarias”.

b) Tratándose de servicios de ejecución continuada:

i) Cuando se establece en el contrato que la prestación se brindará por tiempo determinado, los ingresos se devengan en forma proporcional al tiempo pactado para su ejecución,

ii) Cuando se pacten por tiempo indeterminado, los ingresos se devengan considerando el mejor método de medición de su ejecución, conforme a la naturaleza y características de la operación.

De la Puente y Lavalle (2017) clasifica los contratos por el tiempo, en de ejecución inmediata, diferida e instantánea y de duración:

- El contrato de ejecución inmediata es aquel cuyas prestaciones son exigibles desde el momento de su celebración. No existe solución de continuidad entre la conclusión del contrato y la ejecución de las prestaciones derivadas del mismo.

- El contrato es de ejecución diferida cuando, no obstante haber sido celebrado, la ejecución de sus prestaciones es diferida a una oportunidad común para todas ellas o a oportunidades diferentes para cada una.

- El contrato de ejecución instantánea las prestaciones de ambas partes se ejecutan conjuntamente, con lo cual quedan cumplidas las obligaciones que forman la relación jurídica nacida en el contrato.

- El contrato es de duración, cuando las prestaciones que surgen de él tienen que ejecutarse necesariamente en el discurrir del tiempo, entendiéndose esto como las prestaciones, por su naturaleza, no son susceptibles de ejecutarse instantáneamente. Se dice que en contrato de duración la esencia del contrato es prolongarse en el tiempo, puesta prolongación es lo que permite alcanzar su finalidad. Los contratos de duración se subdividen en contratos de ejecución continuada y de ejecución periódica:

- Es contrato de ejecución continuada aquel en que la obligación contractual da lugar a una prestación que, siendo una sola, se ejecuta ininterrumpidamente durante todo el plazo del contrato, por estar destinada a satisfacer una necesidad duradera y continuadamente.

- El contrato es de ejecución periódica, llamada también de tracto sucesivo, cuando la obligación contractual da lugar varias prestaciones instantáneas del mismo carácter que deben ejecutarse periódicamente (pp.148-152)

Es importante resaltar lo que manifiestan Duran y Paredes (2021):

En el plano práctico, determinar si un servicio se ejecuta en el transcurso del tiempo o si además, es de ejecución continuada puede no resultar sencillo, conceptualmente, se pueden mencionar las siguientes directrices:

- Los ingresos provenientes de servicios pactados en el marco de contratos de ejecución instantánea – que incluye en lo que existe el compromiso de entregar un resultado – deben evaluarse bajo la regla general.

Los ingresos provenientes de servicios pactados en el marco de contratos de duración deben evaluarse bajo la regla general y las reglas particulares.

- Los ingresos provenientes de servicios pactados en el marco de contratos de ejecución continuada, deben evaluarse bajo la regla general y las reglas particulares establecidas específicamente ese tipo de servicios (p.13)

c. Cesión temporal de bienes a plazo determinado.

El ingreso se considerará devengado en forma proporcional al tiempo de la cesión.

Si se efectúan por tiempo indeterminado los ingresos se deben reconocer conforme se vaya ejecutando la cesión, para lo cual se aplicará el mejor metodología de medición de acuerdo a la naturaleza de la operación

d. Obligaciones de no hacer.

El ingreso se debe reconocer en forma proporcional al plazo convenido para su ejecución. Cuando se pacten por tiempo indeterminado, el ingreso se debe reconocer al vencimiento del o los plazos previstos para el pago de la contraprestación.

e. Transferencia de crédito sin recurso.

En las transferencias de créditos sin recurso, el ingreso se debe reconocer conforme se van ganando los intereses en el período comprendido entre la fecha en que el descontante o adquirente entrega al transferente el valor de la transferencia y la fecha de vencimiento del plazo otorgado al deudor para pagar.

f. Expropiaciones

En las expropiaciones, los ingresos deben reconocerse en el ejercicio en que se ponga a disposición el valor de la expropiación o el importe de las cuotas de este.

Asimismo, en el artículo 57 de la Ley del impuesto a la Renta en ningún caso se desconocen, disminuyen o difieren ingresos por efecto Estimaciones que se realicen sobre la posibilidad de no recibir la contraprestación o parte de ella.

2.4.3 Normas Sectoriales

La quinta disposición complementaria final señala que las modificaciones a la Ley previstas en el DL N.º 1425 no modifican el tratamiento del devengo del ingreso o gasto establecido en normas especiales o sectoriales.

La tercera disposición complementaria final Decreto Supremo 339-2018-EF aclara Las normas especiales o sectoriales a que se refiere la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 1425, son aquellas disposiciones de naturaleza tributaria que establecen un tratamiento especial al devengo de ingresos o gastos para efectos del impuesto a la renta. Es decir, no alcanza a las disposiciones que tengan naturaleza contable u otras no tributarias.

Valdez (2021) explica: Las normas sectoriales se presentan como normas especiales, que prevalecen y excluyen la aplicación de la norma general”. (p. 8)

En el caso de los intereses en suspenso por créditos vencidos regulados por las disposiciones de la Superintendencia de Banca, Seguro y Administradora de Fondos de pensiones y la Segunda disposición Complementaria del Decreto legislativo N.º 979, estas deben reconocerse como ingreso en el periodo en que se perciben.

La finalidad de dichas normas es que estos intereses en suspenso se reconozcan como ingresos solamente cuando se concretiza el cobro de la retribución, es lo ideal porque va acorde con el principio de capacidad contributiva, que indica que se debe tributar sobre una riqueza real y a la vez existe armonía entre el tratamiento contable y tributario.

En vista que a este régimen incluye el concepto de “probabilidad” de que fluya realmente la riqueza como condición para reconocer un ingreso, esto es lo contrario a lo que indica el Decreto Legislativo N.º 1425 que elimina la probabilidad para supuesta ser más objetivo y privilegiar la recaudación. Se evidencia entonces que no existe igualdad con los

demás sectores del aparato económico, por lo tanto, se estaría vulnerando el principio de igualdad.

Estamos de acuerdo con lo expresa Gamba (2021):

Es claro que si estos fines son adecuados para las empresas del sistema financiero nos e entienden la razones or las que no lo son para el resto de las empresas, lo que determina para estas, ya no solo una afectación al principio de capacidad económica- sino también al principio de igualdad, al haber sido excluidas de un régimen idóneo para la determinación de la renta, sin que el legislador cuente como fundamentación objetiva y razonable (p. 15)

2.5 **Análisis de la exposición de motivos del Decreto Legislativo 1425**

El concepto de devengado antes del ejercicio 2019 no contaba con una regulación expresa en la Ley del Impuesto a la Renta, esto generaba diversas interpretaciones amparándose en la doctrina contable, jurídica, hasta una interpretación mixta. Ello llevó a emitir el Decreto Legislativo que regule el concepto de devengado con la finalidad de otorgar seguridad jurídica a los operadores de Derecho.

Esta seguridad jurídica se traduce en legalidad, ya que ahora se cuenta con una definición en la Ley del Impuesto a Renta influenciado principalmente por la doctrina jurídica. Esto provoca que lo operadores de Derecho ya no tendrán que recurrir a las normas contables. Generando certeza y confianza de los mismos.

Es totalmente válido que legislador pretenda brindar seguridad jurídica en materia tributaria, esta no debe olvidar que la razón de ser del impuesto a la renta es la de gravar la renta real o potencialmente real.

La finalidad del Decreto Legislativo N.º 1425 es otorgar seguridad jurídica, mediante una definición en la Ley del Impuesto a la Renta, sin embargo, se ve que carece de algunas definiciones claves para entender e interpretar el concepto de devengado, tales como: ingresos y hecho sustancial, esto generaría sensaciones de inseguridad a los contribuyentes.

Existen casos en que la contraprestación se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, el legislador a considerado a las regalías como ejemplo pues sus ingresos están vinculados a hechos futuros tales como: volumen de ventas, unidades producidas, utilidades,

En un primer momento estamos de acuerdo que se fije el devengo cuando realmente se tenga certeza de que se va a recibir la retribución, sin embargo, ha obviado otras actividades económicas donde realmente se configura el ingreso cuando hay verificación de calidad, contenido, peso o volumen, afectando la capacidad contributiva de dichos contribuyentes.

En realidad, hay muchas empresas que finiquitan la transacción previa verificación de los productos, ya sea de la calidad, peso, volumen, entre otras características, soy de la posición que, sí se tiene que considerar dichos aspectos para reconocer los ingresos, pues realmente los ingresos fluirán a la empresa cuando ocurra esas verificaciones y por ende tributarán acorde a su capacidad contributiva.

La página 24 y 25 de la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 1425 señala que en ningún caso se desconocen, disminuyen o difieren ingresos por efecto de estimaciones que se realicen sobre la posibilidad de no recibir la contraprestación o parte de ella.

Señala, además, aún cuando, para efectos de la contabilidad resulta razonable que de existir la probabilidad de no recibir los ingresos estos no se reconozcan, debe tenerse en cuenta que las normas contables y tributarias no tienen el mismo objetivo. En efecto, el objetivo primordial de la contabilidad es brindar información fidedigna y oportuna sobre la situación financiera de las empresas, para que los inversores tomen mejores decisiones, mientras tanto el objetivo de la tributación es captar los ingresos tributarios que requiere el Estado para su funcionamiento y satisfacer las necesidades de la población

En ese sentido, el Decreto legislativo N.º 1425 restringe la disminución, diferimiento o desconocimiento de los ingresos, cuando estos son estimados mediante la probabilidad de no recibir en parte o toda la contraprestación pactada. Esta situación puede generar que se reconozcan ingresos nominales y contradice la parte fundamental del impuesto a la renta, es pues el tributar sobre una riqueza real y disponible, por lo tanto, podríamos enfrentarnos a una vulneración de la capacidad contributiva, principio que está dentro de nuestro marco constitucional.

El legislador ha priorizado la recaudación por encima de el derecho a tributar con arreglo la capacidad contributiva, sustentando su posición en la necesidad de obtener ingresos para su funcionamiento y cumplir con las necesidades de la población, si bien es

cierto todas las personas estamos obligados a contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos basado en el principio de solidaridad, este tiene límites como el principio de capacidad contributiva.

Podemos concluir, que existe un conflicto entre los principios constitucionales tributarios de capacidad contributiva y la seguridad jurídica, porque el legislador al introducir la definición del devengo bajo la doctrina jurídica el legislador ha querido otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, la misma que no toma en cuenta la probabilidad de que la riqueza fluya realmente hacia el contribuyente y que pretende gravar en algunas situaciones ingresos nominales, ello conllevaría a que se pague un impuesto por una renta que no ha recibido el contribuyente y por ende se vulneraría el principio de capacidad contributiva.

2.6 Casos detectados donde se vulnera el principio de capacidad contributiva

2.6.1 Intereses en suspenso

Los intereses en suspenso son aquellos intereses generados, luego de determinarse que no existe certeza de lograr la cobranza del crédito ni de sus intereses. Estos intereses están vinculados a créditos refinanciados, créditos vencidos, créditos en cobranza judicial y créditos reestructurados

Según normativa SBS estos intereses no deben reconocerse como ingreso, sino contabilizarse en cuentas de orden, y solo se va a reconocer como ingreso cuando se perciban.

Hay que recordar que hasta el ejercicio 2007 no había una disposición tributaria especial sobre los intereses en suspenso, así que se tenía que recurrir al artículo 57 de la Ley el Impuesto a la Renta, como sabemos no había una definición del concepto de devengo generando diversas interpretaciones bajo la doctrina contable, jurídica o ambas

A partir de año 2008, los intereses en suspenso están regulados por la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 979. Que señala que los intereses en suspenso por créditos en situación de vencidos se contabilizan como rendimientos en suspenso por las empresas del sistema financiero, no se consideran devengados para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta. Una vez percibidos se debe reconocer como ingreso gravable.

Existe varios pronunciamientos de la Corte Suprema que es necesario revisarlos.

▪ **Casación N.º 2474-2017**

La pretensión principal es que se declare la nulidad parcial de la Resolución de Tribunal Fiscal N.º 15081-1-2013. En cuanto al tratamiento de los intereses en suspenso.

a. Antecedentes Resolución del Tribunal Fiscal 15081-1-2013

i) Posición de contribuyente

- Los intereses en suspenso fueron registrados según lo indicado por las normas contables dictadas por la Superintendencia de Banca, Seguro y Administradora de Fondos de Pensiones (SBS).

- Ante la ausencia de una definición legal del principio de devengado, debe recurrirse a la definición contable del devengo. En ese sentido según la Norma Internacional de Contabilidad 18 tiene que cumplirse dos condiciones: que sea probable que los beneficios económicos asociados con la operación emanan hacia la empresa y que le monto del ingreso pueda ser medido con fiabilidad, lo que no sucede en el caso de los intereses en suspenso en los que existe incertidumbre respecto de la probabilidad de que aquellos fluyan hacia ella.

ii) Posición de la Administración Tributaria

- Señala que las normas de la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradora de Fondos de Pensiones se contraponen a lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta, permiten el diferimiento de los intereses vencidos y en cobranza judicial hasta que efectivamente se hayan percibido, sin embargo, advierte que estas disposiciones no tienen incidencia tributaria, toda vez que, si bien regulan las operaciones de las entidades del sector financiero, estas no necesariamente coinciden con las normas tributarias.

- Para reconocer un ingreso, su monto debe ser estimado confiablemente, así como los costos incurridos o por incurrir, con relaciona dicho ingreso; siendo que los ingresos con una clara incertidumbre de cobro, que fueron reconocidos previamente como ingresos, deberán ajustarse una provisión por incobrabilidad.

- Los intereses impagos provenientes de un servicio de crédito, fijados considerando un vencimiento mensual, estos deben considerarse como ingreso una vez transcurrido el mes fijado para la cancelación de la cuota.

iii) Posición del Tribunal Fiscal

- Los intereses y comisiones que provienen de créditos concedidos en situación de vencidos que, al constituir rendimiento por la colocación de capitales, se encuentran gravados con el impuesto a la renta en la medida que se van produciendo, imputándose al ejercicio en que se devenguen.

- Señala que los intereses y comisiones, según la normativa contable emitida por la Superintendencia de Banca, Seguro y Administradora de Fondos de pensiones, serán reconocidos en la cuenta de resultados solo cuando sean efectivamente percibidos, se entraría en conflicto con el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta que establece el criterio de lo devengado, en contraposición al criterio de percibido, por lo que las normas SBS, permiten al contribuyente el diferimiento de los ingresos por intereses vencidos y en cobranza judicial no tienen incidencia tributaria, debiendo imputarse al ejercicio en que se devengaron.

-El ingreso debe ser reconocido sobre las bases de proporción de tiempo, también aclara que cuando existen incertidumbres respecto de la cobrabilidad de un importe, el cual deje ser probable, es reconocido como un gasto más que como un ajuste al importe de los ingresos originalmente reconocidos.

- En consecuencia, el contribuyente debió reconocer los ingresos en ejercicio comercial en que se devenguen, tal como lo estableció la Administración.

b. Argumentos de la Corte Suprema

- El devengado es un principio contable y por lo tanto se debe acudir a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

- Las rentas empresariales se considerarán devengadas en el ejercicio comercial en que ocurran, siempre que exista la probabilidad de que la empresa reciba los beneficios.

- Señala además que los intereses se devengan solo cuando exista la probabilidad de los beneficios van a fluir a las empresas y que los intereses devengados que están en situación de vencidos serán contabilizados en resultados solo cuando se reciba el cobro por ello.

- En el caso específico de los intereses devengados que se encuentren en situación de vencidos, existe incertidumbre respecto su ingreso a la empresa, por lo tanto, deben

contabilizarse cuando se reciba su pago. Ello guarda coherencia con el literal a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

- Señala que existe un error de entendimiento del devengado, pues para reconocer un ingreso debe existir certidumbre de su pago, por ello resulta razonable que se exija la materialización del pago.

- El contribuyente tiene conocimiento que es probable contabilizar los intereses en suspenso como ingresos cuando se perciba el pago de este interés, ya que la cancelación es incierta, ello tiene coherencia con la Ley del Impuesto a la Renta, ya que según ella las rentas empresariales tercera categoría estarán devengadas en el ejercicio comercial en que ocurran, siempre que sea probable que ingresen, esto es, exige una evaluación de la probabilidad que los intereses se perciban dentro del periodo.

- La decisión de la Corte Suprema dió la razón al contribuyente indicando que se devenga los intereses en suspenso cuando se materialice su pago.

▪ **Casación N.º 4615-2019**

La pretensión principal es que se declare la nulidad parcial de la Resolución de Tribunal Fiscal N.º 978-5-2017. En cuanto al tratamiento de los intereses en suspenso.

a. Antecedentes Resolución del Tribunal Fiscal 978-5-2017

i) Posición de contribuyente

- Sostiene sus operaciones tienen que registrarse de acuerdo con el plan de cuentas establecido por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras de Fondos de Pensiones y con respecto a los intereses en suspenso, se encuentra obligada a determinar prestamos que no fuese cobradas a su vencimiento a efecto de identificar riesgo y su posible irrecuperabilidad.

- Alega, si bien se rige por el principio de devengado, esta no obedece únicamente al momento en que se verifica el derecho a percibir un ingreso, sino que adicionalmente debe tenerse certeza de su cobrabilidad, por lo que un contribuyente que determina sus ingresos en base al método de lo devengado no necesita incluir el monto en el ingreso si hay una duda razonable de su cobrabilidad, que dicha posición es respaldada por la NIC 18.

- Los intereses en suspenso deben registrarse en cuentas de orden de acuerdo a lo estipulado por el Reglamento para la Evaluación y Clasificación del Deudor y la Exigencia de Provisiones.

. Si se aplica el criterio de la Administración, esto es, imputar los ingresos de los intereses en suspenso aplicando el criterio de lo devengado, conllevaría cobrar sin importar que tales rendimientos tengan la posibilidad de ser o no cobrados, lo cual atenta directamente contra la garantía de los ahorros que se encuentra protegida por la Constitución. Vulnora así el principio de no confiscatoriedad, toda vez que se estaría aplicándose el impuesto a la renta sobre una utilidad inexistente, esto es sobre renta irreal, ilusoria, imaginaria.

ii) Posición de la Administración Tributaria

- Sostiene que el contribuyente debió registrar los intereses en suspenso como devengado en el periodo acotado, pues de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta los ingresos se rigen por el principio de lo devengado y las normas regulan el sistema financiero no tienen incidencia tributaria.

- Los intereses en suspenso deben considerarse ingresos así no hayan sido contabilizados como tales.

iii) Posición del Tribunal Fiscal

- Si se considera que los intereses en suspenso serán contabilizados en el estado de resultados solo cuando se perciban, Esto traería entrar en conflicto con el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece el criterio de lo devengado para las rentas empresariales, en contra posición al criterio de lo percibido, por lo que las normas de la Superintendencia de Banca y Seguros, que permiten al contribuyente el diferimiento de sus intereses vencidos y en cobranza judicial no tienen incidencia tributaria, debiendo imputarse al ejercicio en que se devengaron.

- En consecuencia, los intereses en suspenso constituyen ingresos gravables para efectos del impuesto a la renta, y estos deben ser reconocidos como ingresos en el ejercicio en que se devenga.

- El Tribunal fiscal afirma que los intereses en suspenso deben devengarse en el periodo en que nace el derecho a cobrar y no cuando se perciba la retribución.

b. Argumentos de la Sala Superior.

- La Sala Superior, mediante la sentencia de vista contenido en la resolución confirmó en parte la sentencia apelada en el extremo que declaró infundada la demanda respecto de la pretensión principal (Intereses en suspenso).

- Señala que la NIC 18 y la Resolución SBS 808-2003 desnaturalizan el concepto de lo devengado previsto en el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, en la medida que la primera de las normas mencionadas introduce el elemento de probabilidad de pago, el cual resulta extraño al criterio de lo devengado, toda vez que como se ha visto éste únicamente se configura en el momento en que nace el derecho al cobro, independientemente que sea efectivo o probable.

- En ese sentido se aprecia que la Resolución SBS N° 808-2003 y sus normas concordantes resultan aplicables al sector financiero más no al ámbito tributario, por cuanto de conformidad con el Principio de Reserva de Ley y lo establecido en la Norma I del Título Preliminar del Código Tributario que señala: “El presente Código establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico -tributario”; el único habilitado constitucional y legalmente para dictar las normas en materia tributaria es el legislador y no los Organismos Supervisores o regulares como la Superintendencia de Banca y Seguros.

- El literal a del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta no contiene una definición del devengado; sin embargo, es posible y razonable establecer una definición teniendo en consideración el criterio de lo percibido contenido en el artículo 59 de la Ley del Impuesto a la Renta. En tal sentido, se tiene que solo existen dos criterios para imputar rentas a un determinado ejercicio: el criterio de lo devengado y el criterio de lo percibido, siendo que este último se encuentra descrito en el referido artículo 59 que señala que las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentran a disposición del beneficiario, aun cuando este no las haya cobrado; bajo tal perspectiva entonces, es claro que el criterio de lo devengado, por contraposición, no se vincula con la probabilidad o certeza de la percepción del ingreso, sino con la adquisición del derecho al mismo.

- Adicionalmente, la Sala Superior refuerza su desarrollo remitiéndose a doctrina jurídica que afirma que el criterio del devengado está ligado al nacimiento del derecho al cobro y no a la efectiva percepción del ingreso.

- La Sala Superior concluye que el criterio del devengado establece como regla que los ingresos se imputen al ejercicio en que los hechos que generan los beneficios económicos ocurran y no cuando estos últimos efectivamente se perciban

c. Argumentos de la Corte Suprema

- En lo que respecta al criterio del devengado, la legislación aplicable al caso no preveía una definición y tampoco era materia de desarrollo por parte de otra norma del sistema jurídico tributario. Por lo tanto, era necesario recurrir a lo señalado en la norma IX del título preliminar del Código Tributario, que estipula que: los no previsto se debe recurrir a normas distintas a las tributarias, en este caso las normas contables, siempre y cuando no se opongan ni desnaturalicen lo que establece la Ley.

- Considerando la relevancia de la contabilidad en el proceso de determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría, pese a no ostentar el carácter de norma jurídica, resulta útil para la determinación del concepto de devengado señalado en el literal a del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta se remita a lo desarrollado en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

- De esta manera, según las normas contables, que constituyen la base metodológica para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría, un ingreso se devenga cuando se perfecciona la transacción que lo genera, sin que sea necesaria la percepción del dinero o su equivalente. Con lo cual, a diferencia del criterio de lo percibido, en el que es necesario que la renta esté a disposición del beneficiario, en el caso del devengo solo basta con la configuración de aquel hecho o transacción del que se deriva la renta.

- En esa línea, conforme al literal a del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de tercera categoría deberían imputarse en principio al ejercicio en que sucedan aquellas transacciones que las originen o que generen el derecho a percibir las. Sin embargo, existen escenarios particulares que merecen especial atención, en los que el derecho a percibir la renta existe, pero la probabilidad de que ella fluya hacia la entidad es menor. Tal es el caso de los intereses en suspenso.

- Según la normativa de la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradora de Fondos de Pensiones una entidad bancaria debe reconocer los ingresos o rendimientos en suspenso, solo cuando sean efectivamente percibidos.

- El contribuyente pertenece al sector bancario y los lineamientos previstos no solo en la normativa contable sino sobre todo en la emitida por la Superintendencia de Banca y Seguros, rigen la preparación y presentación de sus estados financieros. Por lo tanto, no sería razonable aplicar el criterio del devengado contemplado en el literal a del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, sin considerar la normativa financiera en lo que respecta al reconocimiento de los intereses en suspenso.

- El criterio del devengado en sí exigiría que en un caso como en el presente solo se imputen los conceptos analizados una vez que exista la probabilidad de que los beneficios económicos se trasladen a la esfera patrimonial de la contribuyente, y no únicamente que se tome en cuenta la ocurrencia de los hechos de los que se derivarían, sin observar la naturaleza de la operación.

- De igual manera, la exigencia de que exista una probabilidad de que el ingreso o beneficio fluya hacia la entidad para el reconocimiento de operaciones bajo el criterio del devengado tiene un fundamento también en los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

- No sería acorde con los principios constitucionales referidos que en el presente caso los intereses en suspenso formen parte de la base imponible, en razón de la poca probabilidad de que fluyan hacia la contribuyente, y en tal medida sería asimilable a gravar una renta inexistente.

- Concluye en que, si no existe probabilidad de que los intereses en suspenso fluyan hacia la entidad, resultaría irrazonable incluirlos dentro de la base imponible del Impuesto a la Renta.

En Ambos pronunciamientos de la Corte Suprema hacen énfasis en la probabilidad de los beneficios fluyan hacia el contribuyente, estamos de acuerdo en ese sentido pues se está respetando el principio de capacidad contributiva que exige que se tribute a través de una renta real y disponible. Nos preguntamos si la norma actual estuviese vigente en los periodos de discusión de las casaciones, como hubiese resuelto la Corte Suprema ya contando con una norma legal, en primer lugar, no hubiese remitido a las normas contables para encontrar la definición de devengo, creeríamos que resolvería interpretando las disposiciones constitucionales como argumento principal, pues es evidente que se vulnera el principio de capacidad contributiva.

Por otro lado, hay empresas cuyo negocio es prestar dinero (Casas préstamos) que deben registrarse a Superintendencia de Banca, Seguros y Administradora de Fondos de Pensiones, pero con el fin de control del lavado de activos, mas no son empresas supervisadas, el manual de contabilidad señala que empresas están obligadas a aplicar el manual: Las empresas señaladas en los literales A, B y C del artículo 16° de la Ley 26702, además, del Banco de la Nación, el Banco Agropecuario, la Corporación Financiera de Desarrollo - COFIDE, el Fondo MIVIVIENDA S.A., las Empresas Emisoras de Dinero Electrónico, y en el caso de otras empresas cuando su aplicación sea requerida por la Superintendencia.

Asimismo, en los literales A, B, C del artículo 16 Ley 26702 Ley General de Banca y Seguros, son los siguientes:

- Empresa Bancaria
- Empresa Financiera
- Caja Municipal de Ahorro y Crédito.
- Caja Municipal de Ahorro y Crédito.
- Entidad de Desarrollo a la Pequeña y Microempresa -EDPYME.
- Cooperativas de Ahorro y Crédito autorizadas a captar recursos del público.
- Caja Rural de Ahorro y Crédito.
- Empresa de Capitalización Inmobiliaria.
- Empresa de Arrendamiento Financiero.
- Empresa de Factoring.
- Empresa Afianzadora y de Garantías.
- Empresa de Servicios Fiduciarios.
- Empresas Administradoras Hipotecarias
- Bancos de Inversión.

Como se puede apreciar dichas casas prestamos están fuera del alcance del Manual de Contabilidad para el sector financiero y seguros, por ende, no aplicaría la Segunda

disposición Transitoria Final del Decreto Legislativo N.º 979 en consecuencia los intereses en suspenso para este tipo de empresas deben sujetarse a la regla general del devengo.

El resto de las contribuyentes que no forman parte del sector financiero y que tienen operaciones de otorgamiento de préstamos, estos están sujetos a la regla general del devengo.

Si se una interpretación pura y dura de la regla general del devengo fiscal, el hecho sustancial es el momento en que nace el derecho a cobro, es decir en los periodos de vencimiento de las cuotas en consecuencia están obligados a reconocer los ingresos por intereses a pesar de que “probablemente” esos ingresos nunca fluirán a la compañía, por lo tanto, tributarán por rentas que son ficticias o irreales vulnerando el principio de capacidad contributiva. Se evidencia entonces que la norma del devengo fiscal introducido por el Decreto Legislativo N.º 1425 genera situaciones en las cuales vulnera el principio de capacidad contributiva.

2.6.2 Cesión de temporal de bienes

Esta operación está regulada en el Código Civil Peruano, del artículo 1666º al 1712º este define al arrendamiento cuando el arrendador se obliga a ceder temporalmente al arrendatario el uso de un bien por cierta renta convenida.

Además, señala que el pago de la renta puede acordarse por periodos vencidos o adelantados. A este se suma que el arrendatario tiene la obligación de pagar puntualmente la renta en el tiempo y lugar convenidos y a pagar los servicios públicos suministrados en beneficio del bien.

Debido a las restricciones impuestas por el Gobierno del Perú producto de la pandemia COVID-19, muchos arrendatarios de inmuebles se vieron impedidos de realizar sus actividades, tales como: centros comerciales, oficinas, centros de entretenimiento, etc. Gran parte de ellos tuvieron muchas dificultades para pagar dichos arrendamientos inclusive algunos dejaron de operar.

El artículo 57º con respecto a la cesión temporal de bienes detalla la forma en que se devengan este tipo de operaciones que es en forma proporcional al tiempo del contrato.

El informe Sunat 098-2020-SUNAT/70000 indica el hecho sustancial generador de la renta de arrendamiento es la cesión temporal al arrendatario del uso del bien o, dicho de otro modo, es la cesión temporal del bien la que genera el derecho del arrendador de obtener el ingreso y se va a distribuir esa renta en forma proporcional al plazo de contrato.

Vemos que dicho informe no toma en cuenta la probabilidad que los beneficios fluyan hacia el arrendador.

Al nacer dicho derecho el arrendador tiene que considerarlo como ingreso para efectos tributarios, sin embargo, se trataría de una renta que no va a fluir hacia el arrendador, por ende, se está vulnerando el principio constitucional de capacidad contributiva.

2.6.3 Refinanciamiento de crédito vencido mediante otorgamiento de un nuevo crédito con el que se cancela la deuda refinanciada

De acuerdo con la quinta disposición complementaria final del Decreto Legislativo N.º 1425 señala que no se cambió el tratamiento del devengo del ingreso o gasto establecido en normas especiales o sectoriales.

Con respecto al sector financiero solo hay dos normas relacionadas al devengo que se remiten a la normativa SBS (Tratamiento contable del sector). Estos son los intereses en suspenso y los instrumentos financieros derivados con fines de intermediación financiera. Con respecto a las demás operaciones estas se deben regir bajo la regla general del devengo.

Con Respecto al refinanciamiento de crédito vencido mediante el otorgamiento de un nuevo crédito Valdez (2021) explica:

Nótese que a novación objetiva supone, jurídicamente, la sustitución de una relación jurídica por otra, tal como resulta de los artículos 1277 y siguientes del Código Civil. Tratándose de refinanciamientos, se produce, jurídicamente, el pago de financiamiento vencido, con cargo a los fondos precedentes del nuevo financiamiento, al producirse el pago, y no resultando aplicables las disposiciones contables SBS, podría concluirse que el banco debería dar por cancelado el primer financiamiento, reconociendo como ingreso el valor total del crédito refinanciado pendiente de pago, esto es, el capital provisionado, más los intereses registrados con rendimientos en suspenso en cuentas de orden.

Nótese que esta situación carecería de cualquier sentido o lógica económica, toda vez que el refinanciamiento constituiría una facilidad para el pago de un crédito vencido, lo que no debería dar lugar al reconocimiento de ingreso alguno es por esta razón que el manual de contabilidad SBS continúa tratando la colocación refinanciada como una misma operación. (pp. 11-12)

La exposición motivos del Decreto Legislativo N.º 1425 señala que la definición de devengo está diseñada bajo la doctrina jurídica, en consecuencia, se entiende que se debe dar contenido al concepto de devengo bajo la perspectiva jurídica y no económica.

Vemos que en esta operación existe el reconocimiento de un ingreso para fines tributarios, que en realidad es ficticio y se tributaria por una renta que en realidad no fluye económicamente hacia la empresa vulnerando su capacidad contributiva.



CAPÍTULO III: INTERPRETACION ARMONIZADORA DEL CONCEPTO DE DEVENGADO ACORDE CON LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

3.1 El Estado constitucional de derecho

El Tribunal Constitucional mediante La Sentencia N.º 5854-2005-AA/TC manifestó: “ El tránsito del Estado legal de Derecho al Estado Constitucional de Derecho supuso, entre otras cosas, abandonar la tesis la cual la constitución no era más que una mera norma política, esto es, una norma carente de contenido jurídico vinculante y compuesta únicamente por una serie de disposiciones orientadas de la labor de los poderes públicos, para consolidar la doctrina conforme a la cual la Constitución es también una Norma Jurídica, es decir, una norma con contenido dispositivo capaz de vincular a todo poder(público o privado) y a la sociedad en su conjunto”. Además, señala: “Es decir, significó superar la concepción de una pretendida soberanía parlamentaria, que consideraba a la ley como la máxima norma jurídica del ordenamiento, para dar paso al principio jurídico de supremacía constitucional”. (Tribunal Constitucional, 2005. Párr.3)

La supremacía de la ley, tal y como fue concebida en el Estado Liberal de Derecho pierde vigencia con el advenimiento del Estado Constitucional. La ley debe subordinarse a un estrato más alto de derecho establecido por la Constitución, vinculando la actividad normativa del Poder Legislativo no solo de manera formal sino sustancial a los principios, valores y derechos que ella establece (Chiri y Olano, 2006, p. 347)

El Estado Constitucional de Derecho eleva la Constitución desde el plano doctrinario al mundo de las normas jurídicas vinculatorias y, por lo tanto, no solo acoge el principio de la primacía de la ley, sino que lo complementa con el principio de la supremacía de la Constitución sobre la ley. (Peralta, 2015, p. 36)

Asimismo, Gamba (2015) manifiesta:

En nuestro Estado Constitucional, los principios, valores y bienes incluidos en la Carta Magna serán de aplicación por todos los operadores jurídicos sin distinción, (...) Además, sostiene: “Hoy más que nunca, urge que en el Estado Constitucional de Derecho las complejas relaciones entre el fisco y los ciudadanos-contribuyentes sean reinterpretadas a la luz de lo que establece la Constitución” (p. 52)

Ahora, el Tribunal Constitucional en la sentencia N.º 2689-2004-AA/TC indica que: “La potestad tributaria del Estado, a juicio de este colegiado, debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución y no solo de conformidad con la ley. Ello es así en la medida que nuestra Constitución incorpora el principio de supremacía constitucional y el principio de fuerza normativa de la Constitución (artículo 51). Según el principio de supremacía de la realidad de la Constitución todos los poderes constituidos están por debajo de ella, de ahí que se pueda señalar que es *lex superior* y, por tanto, obliga por igual tanto a gobernantes como a gobernados, incluida la administración pública”. (Tribunal Constitucional. 2004, párr.14)

Asimismo, en esta Sentencia N.º 2689-2004-AA/TC manifiesta que “la Constitución no es un documento meramente político, sino también norma jurídica, lo cual implica que el ordenamiento jurídico, nace y se fundamenta en la Constitución y no en la ley. En ese sentido, el principio de fuerza normativa de la Constitución quiere decir que los operadores del Derecho y, en general, todos los llamados a aplicar el Derecho deben considerar a la constitución como premisa y fundamento de sus decisiones”. (Tribunal Constitucional. 2004, párr. 15)

Gamba (2015) sostiene:

El carácter normativo de la Constitución (valores constitucionales incluidos) ha modificado sensiblemente el proceso de aplicación del ordenamiento jurídico por parte de todos los operadores jurídicos, pues con el “nuevo régimen” (Estado Constitucional de Derecho) este proceso ya no se restringe a la aplicación mecánica de la ley (Como ocurría en el Estado Legal de Derecho), sino que, hoy tales valores constitucionales son integrados: i) en la creación misma del sistema tributario; ii) en aplicación-interpretación; y, también iii) en el control jurídico de las actuaciones administrativas. (p.68)

En conclusión, todos los operadores de Derecho están sujetas a lo que establece la Constitución por encima de una ley y sus interpretaciones tienen que adecuarse a ella.

3.2 Conflicto entre los principios constitucionales tributarios de capacidad contributiva y seguridad jurídica y el test de proporcionalidad.

Como se ha visto en el análisis del Decreto Legislativo N.º 1425 el legislador ha priorizado la seguridad jurídica y tener mayor recaudación, pero como se ha explicado existe situaciones en consecuencia de la aplicación del devengo fiscal que reconoce rentas que probablemente no fluirán a las empresas, en ese sentido se está vulnerando la capacidad contributiva, generando conflicto entre los principios tributarios. Si hubiese conflictos entre los principios constitucionales tributarios lo resuelve el Tribunal Constitucional aplicando el test de proporcionalidad siempre y cuando no se elimine el contenido esencial de uno de ellos. Asimismo, Gamba (2015) señala “El principio de proporcionalidad constituye una regla que permite solucionar los casos en los que se presenta una colisión entre valores de carácter constitucional”. (p. 152)

Por otro lado, la Sentencia del Tribunal Constitucional 0030-2004-AI/TC se refiere al test de proporcionalidad “como un estudio de proporcionalidad que está directamente vinculado con el valor de justicia, constituyendo un parámetro indispensable de constitucionalidad para determinar la actuación de los poderes públicos sobre todo cuando ésta parece afectar el ejercicio de los derechos fundamentales (...). De esta forma, para que la aplicación del test sea conveniente, corresponde utilizar los tres principios que lo integran: idoneidad, necesidad y proporcionalidad (...)”. (Tribunal Constitucional, 2002, párr.)

Ahora bien, el Tribunal mediante la Sentencia 0045-2004-AI/TC señala que “los pasos que se han de efectuar para ello son los siguientes: a) Determinación del tratamiento legislativo diferente: la intervención en la prohibición de discriminación; b) Determinación de la intensidad de la intervención en la igualdad; c) Determinación de la finalidad de tratamiento diferente (objetivo y fin); d) Examen de idoneidad.; e) Examen de necesidad; f) Examen de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación”.(Tribunal Constitucional , 2004, párr. 33)

Rubio (2018) señala que “la parte sustantiva del test son los incisos c) al f)” (p. 26)

Por otro lado, Ningún principio tributario tiene prevalencia sobre el otro, así lo señaló el Tribunal Constitucional a través del Fallo N.º 010-2002-AI/TC señala: “En cuanto disposición limitativa del ejercicio derechos constitucionales, per se, no es inconstitucional,

pues como ha tenido oportunidad de advertir este tribunal, en el Estado Constitucional de Derecho, por regla general, no hay derechos cuyo ejercicio pueda realizarse de manera absoluta, pues estos pueden ser limitados, ya sea en atención a la necesidad de promover o respetar otros derechos constitucionales, ya sea porque en su reconocimiento se realiza dentro de un ordenamiento en el cual existen también reconocidos una serie de principios y valores constitucionales”. (Tribunal Constitucional, 2002, párr. 127)

La sola concepción de valores, principios o derechos constitucionales de carácter absoluto; es decir, ilimitados o absolutos, resulta inconcebible, pues en todos los casos éstos -todos ellos- deben coordinarse de manera ponderada o equilibrada. Así, admitir que existan derechos fundamentales o valores constitucionales absolutos significaría que su ejercicio podría invadir sin ninguna limitación el ejercicio de otros derechos o bienes también constitucionales, vaciándolos de contenido, lo que resultará inadmisibles en nuestro Estado Constitucional de Derecho (Gamba, 2015, p. 138)

Sobre lo expuesto, ningún principio tributario o derecho fundamental pueden exigirse por encima de los demás bienes o derechos constitucionales

Los derechos fundamentales cuentan con dos zonas: i) un núcleo duro que constituye su contenido esencial, el mismo que excluye cualquier intervención estatal, sea normativa o ejecutiva; y, ii) una parte no importante, donde es aceptable la intervención del legislador siempre que se cuente con una justificación adecuada (básicamente, en términos de proporcionalidad y razonabilidad). (Gamba, 2015, p. 149)

Si bien Estado Constitucional de Derecho no existen derechos absolutos, todos ellos están regulados y limitados; sin embargo, los legisladores no tienen el derecho de poder vaciar de contenido, suprimir o disminuirlos (Gamba, 2015, p. 150)

En efecto, Gamba (2015) señala:

Una cosa, es limitar el empleo de un derecho establecido en la Constitución, y otra, muy distinta, es recortarlo o eliminarlo. La restricción de un derecho no significa su reducción o eliminación. (p. 150)

Definir en cada caso concreto cuál es el contenido fundamental de un derecho fundamental es un tema que deberá analizarse en cada caso concreto, “sobre la base principios, los valores y los demás derechos fundamentales que la Constitución reconoce” (STC N.º 00030-2004-AI/TC). La idea es sin duda evitar que, bajo el pretexto de la

introducción de restricciones a los derechos fundamentales, éstos sean vaciados de contenido o -como indica el TC- que la limitación “haga perder al derecho fundamental de toda funcionalidad en el esquema de valores constitucionales” (Sentencia N.º 0004-2004-AI/TC). (Gamba, 2015, p. 150)

Como se observa la aplicación de la norma del devengo fiscal exige que se reconozca ingresos inexistentes cuya probabilidad de que fluyan a la empresa es nula, esto es vaciar de contenido a la capacidad contributiva haciéndolo inexistente, por ende el test de proporcionalidad no es aplicable para estos casos pues el devengo fiscal al reconocer ingresos ficticios elimina el contenido esencial de la capacidad de contributiva, que es gravar los tributos siempre y cuando se manifiesta una capacidad económica que será sujeta a imposición en este caso la renta.

3.3 Control difuso

3.3.1 Aspectos generales

El control difuso supone un control por parte de los jueces a las normas inferiores a la Constitución que la vulneren ya sea en la forma o en el fondo. (Ocampos, 2019, p. 99)

El control difuso de la constitucionalidad de las leyes es competencia de cualquier órgano jurisdiccional, sin importar la especialidad; la ley sigue en vigor solo no se va aplicar al caso en litigio. Este modelo solo se aplica en una controversia específica, real y concreta (naturaleza incidental), esto es, se aplica en un proceso instalado, y cuya decisión judicial de inconstitucionalidad no va más allá de los linderos de expediente (declaración de inaplicabilidad), es por ello que se puede afirmar que los efectos de la aplicación del control difuso solo afectará a las partes relacionadas en el proceso. (Peralta, 2015, p. 17)

El Tribunal Constitucional mediante la Sentencia N.º 1124-2011-AA/TC indica: “El control difuso es un acto complejo en la medida en que significa preterir la aplicación de una norma cuya validez, en principio, resulta beneficiada de la presunción de legitimidad de las normas del Estado. Por ello su ejercicio no es un acto simple, requiriéndose, para que él sea válido, la verificación en cada caso de los siguientes presupuestos: a). Que el proceso constitucional, el objeto de impugnación sea un acto que constituya la aplicación de una norma considerada inconstitucional; b) Que la norma a inaplicarse tenga una relación directa, principal e indisoluble con la resolución del caso, es decir, que ella sea relevante en

la resolución de controversia. c) Que la norma a inaplicarse resulte evidentemente incompatible con la Constitución, aun luego de haberse acudido a interpretarla de conformidad con la Constitución”. (Tribunal Constitucional, 2011, párr. 13)

El artículo 38° de la Carta magna indica que “El poder de administrar justicia proviene del pueblo y es ejercitada por el Poder Judicial a través de sus entes jerárquicos de conformidad con la Constitución y a las leyes.

En una interpretación estrictamente literal entenderíamos que solo el poder judicial podría realizar el control difuso.

Sin embargo, la Corte Constitucional mediante el fallo de precedente vinculante N.º 3741-2004-AA/TC establece que “no solo el Poder Judicial podría realizar control difuso, sino también los órganos administrativos como el Tribunal Fiscal o Sunat, argumentando lo siguiente: “Se debe recordar que tanto los jueces ordinarios como los jueces constitucionales tienen la obligación de verificar si los actos de la administración pública, que tienen como sustento una ley, son conformes los valores superiores, los principios constitucionales y los derechos fundamentales que la Constitución consagra. Este deber, como es evidente, implica una labor que no solo se realiza en el marco de un proceso de inconstitucionalidad (previsto en el artículo 200.º, inciso 4, de la Constitución), sino también en todo proceso ordinario y constitucional a través del control difuso”. (artículo 138.º)”. (Tribunal Constitucional, 2004, párr. 5)

El Tribunal Constitucional en el expediente N.º 3741-2004-AA/TC establece que “Este deber de respetar y preferir el principio jurídico de supremacía de la Constitución también alcanza, como es evidente, a la administración pública. Esta, al igual que los poderes del Estado y los órganos constitucionales, se encuentran sometida, en primer lugar, a la Constitución de manera directa y, en segundo lugar, al principio de legalidad, de conformidad con el artículo 51° de la Constitución”. (Tribunal Constitucional, 2004, párr. 6)

El Tribunal Constitucional en su fallo N.º 3741-2004-AA/TC estima que “la administración pública, a través de sus tribunales administrativos o de sus órganos colegiados, no sólo tiene la facultad de hacer cumplir la Constitución -dada su fuerza normativa-, sino también el deber constitucional de realizar el control difuso de las normas que sustentan los actos administrativos y que son contrarias a la Constitución o a la

interpretación que de ella haya realizado el Tribunal Constitucional. Ello se sustenta, en primer lugar, en que si bien la Constitución, de conformidad con el párrafo segundo del artículo 138°, reconoce a los jueces la potestad para realizar el control difuso, de ahí no se deriva que dicha potestad les corresponda únicamente a los jueces, ni tampoco que el control difuso se realice únicamente dentro del marco de un proceso judicial”. (Tribunal Constitucional, 2004, párr.7)

Sin embargo, el mismo Tribunal Constitucional eliminó ese precedente y emitió la Sentencia N.º 4293-2012-PA/TC. Que explicaremos en el siguiente subcapítulo.

3.3.2 Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 4293-2012-PA/TC

El Tribunal Constitucional dejó sin efecto el precedente vinculante la Sentencia N.º 3741-2004-PA/TC que permitía a todo tribunal u órgano colegiado de la Administración Pública a inaplicar una disposición infraconstitucional cuando considere que ella vulnera manifiestamente la Constitución, sea por la forma o por el fondo.

La principal razón de dejar sin efecto dicha Sentencia de precedente vinculante es que no se respetó en materia de control difuso administrativo, las reglas establecidas por el Tribunal Constitucional al momento de fijar el precedente vinculante.

El Tribunal Constitucional en su veredicto N.º 4293-2012-PA/TC, señaló que: “existen razones objetivas y coherentes para dejar sin efecto este precedente vinculante, tales como: a) Ni en la práctica judicial o administrativa existían interpretaciones distintas respecto al sentido de los artículos 38°, 51° y 138° de la Constitución, pues el contenido de estos es meridianamente claro respecto de a quién le corresponde ejercer la potestad de aplicar el control difuso; b) Tampoco sirvió para aclarar alguna interpretación errónea de las normas que conforman el bloque de constitucionalidad; c) No existía un vacío legislativo ni en la Constitución ni en el Código Procesal Constitucional o en el Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; d) No se advierte en la práctica jurisdiccional o administrativa la existencia interpretaciones diversas de los artículos 38°, 51 o y 138° de la Constitución socaven la primacía de la Constitución en nuestro ordenamiento jurídico.; e. Por último, el precedente sentado en el fundamento 50 del Expediente .03741-2004-PA/TC no se estableció para cambiar algún precedente vinculante ante preexistente”. (Tribunal Constitucional, 2012, párr. 32)

El Tribunal Constitucional en su sentencia N.º 4293-2012-PA/TC llegó a la conclusión del que “el precedente 3741-2004 desnaturaliza una competencia otorgada por la Constitución al extender su ejercicio a quienes, y no están incurso en la función jurisdiccional y que, conforme a la Constitución, carecen de competencia para ejercer el control difuso, por lo que ningún tribunal administrativo tiene la competencia de ejercer control constitucional”. (Tribunal Constitucional, 2012, párr. 34)

Por otro lado, señala la Corte Constitucional en esta Sentencia N.º 4293-2012-PA/TC que

No se trata de que la Administración Pública pueda actuar sin ningún límite o únicamente teniendo como tal a la ley, como tradicionalmente ha ocurrido. Sino que su actuación debe enmarcarse en el contexto de un Estado de Derecho, y está condicionada en cuanto a su propia validez al respeto de la Constitución, los principios constitucionales y, en particular a la observancia de los derechos fundamentales. Aun a riesgo de ser redundantes, debe resaltarse el sometimiento de la Administración Pública a la Constitución. (Tribunal Constitucional, 2012, párr. 36)

Bajo esta premisa se entiende que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal no tienen la potestad de realizar control difuso, pero ello no impide que sus actuaciones sean bajo la esfera constitucional.

En esta misma línea Castillo (2022) opina: “Vincularse la Administración Pública, en particular la SUNAT, a la Constitución significa vincularse a las normas constitucionales directamente estatuidas por el Constituyente, así como a las interpretaciones vinculantes de las mismas que son las normas constitucionales adscriptas.” (párr. 8)

El hecho que la interpretación vinculante de la Constitución provenga de una sentencia de desarrollo constitucional en la que el Tribunal Constitucional ha aplicado control difuso, no invalida la vinculación de SUNAT a la norma constitucional adscripta así creada. La razón es que la aplicación de una tal norma no convierte a SUNAT en una controladora de la constitucionalidad. Para justificarlo debe ser advertido que lo que hace a la esencia del control de constitucionalidad de una norma es la formulación de modo originario de un juicio de validez constitucional. De modo que si lo que aplica SUNAT es un juicio de validez formulado previamente por el controlador de la constitucionalidad, en

realidad no está actuando como controladora de la constitucionalidad sino como vinculada a la Constitución. (Castillo, 2022, párrs. 9-10)

En esta tesis creemos que la Administración Tributaria debe interpretar las normas de devengo fiscal bajo los preceptos constitucionales,

Mediante algunos ejemplos dados en esta tesis, donde se evidencia casos donde al aplicar el concepto legal del devengo se quebranta el principio de capacidad contributiva vaciándola de contenido, la Administración Tributaria debe sujetarse a lo establecido en la Constitución, que es la norma de mayor categoría e interpretar y actuar de acuerdo a ella, ello no significa que la Administración Tributaria realiza un control de constitucionalidad, sino que está vinculada a la Constitución y su actuación deben estar acorde a ella.

3.4 Interpretación armonizadora con arreglo a la capacidad contributiva

En el fallo del Tribunal Constitucional N.º 01124-2001-AA/TC señala: La constitución es la norma de mayor rango en nuestro sistema legal y, por ende, vincula al Estado y la sociedad en general. Determina que la obligatoriedad de la Constitución es para todo tipo de relaciones, no solo entre los vínculos entre particulares y el Estado. Sino también, las determinadas entre particulares. (Tribunal Constitucional, 2001, párr.6)

La norma de devengo fiscal introducida por el Decreto Legislativo N.º 1425 como se ha observado en algunos casos vulnera el principio de capacidad contributiva -si bien es cierto tiene vicios de inconstitucionalidad- esta situación se da en casos concretos.

Creemos que la interpretación para solucionar este tipo de conflictos es la mejor herramienta, y como se ha explicado esta sujeción a la constitución no tiene ninguna restricción.

En ese sentido, en el fallo 1680-2005-AA/TC del Tribunal Constitucional manifiesta que existe la obligación de aplicar e interpretar las normas infra constitucionales en armonía con la Constitución. (Tribunal Constitucional, 2005, párr.4)

En esa línea Chiri y Olano (2006) señalan:

Los tribunales administrativos ..., asumen un rol importante en el sistema de solución de conflictos. Nada impide que su tarra interpretativa se sitúe en una posición no formal, con límites, claro está, de las características propias que tienen en su calidad de órganos no jurisdiccional. Aunque no cuenten con la posibilidad de aplicar control difuso de

las normas, pueden efectuar su labor interpretativa desde el contexto constitucional y bajo los presupuestos de un enfoque no formal. (p. 361)

La finalidad de este trabajo de investigación es que los operadores de Derecho en el entorno del empleo de la ley (Tribunal Fiscal, Sunat y Contribuyentes) adecuen sus interpretaciones a la Norma Fundamental: La Constitución, así nos ahorramos litigios realmente agotadores sabiendo que la justicia tributaria es tributar con arreglo a la capacidad contributiva y no sobre rentas puramente nominales o inexistentes.

En consecuencia, es que interpretar las leyes bajo los preceptos constitucionales no constituye un control difuso por lo tanto no existe ninguna prohibición para que la Administración Tributaria adecúe sus decisiones acordes a ella, pues como se ha evidenciado la aplicación estricta del devengo fiscal puede llevarnos a situaciones en donde se reconoce rentas nominales o inexistentes por ende se quebrantaría la capacidad contributiva.

3.5 **Propuesta normativa**

Creemos en la interpretación como herramienta suficiente para solucionar los conflictos que se han generado aplicando la norma de devengo fiscal, sin embargo, para reforzar nuestra posición es necesario incluir la “probabilidad de recibir la retribución” solo en aquellos casos en que se evidencia una clara vulneración a el derecho de tributar acorde a la capacidad contributiva. Ahora bien, enumerar o hacer una lista cerrada de casos no sería factible debido a lo dinámico que son las operaciones económicas y jurídicas y sabemos que pueden presentarse muchos más casos a los que se ha nombrado en este trabajo de investigación, el texto sería el siguiente:

En los casos en que se genere el hecho sustancial y este no está sujeto a condición suspensiva, ni se producirá un hecho o evento en el futuro y se evidencie que no exista probabilidad en que se va a recibir la contraprestación, el ingreso se considerará devengado en el momento en que perciba la retribución. A cargo del contribuyente está demostrar mediante documentación que evidencia problemas del deudor.

CONCLUSIONES

- En el Estado Social Derecho, el Estado se obliga a satisfacer las necesidades publicas tales como salud, educación, seguridad, entre otros, para lograrla satisfacción de estas necesidades necesita recursos y estos se obtienen a través de los tributos. El deber de contribuir está basado en el principio de solidaridad, es decir es deber de todas las personas en solventar los gastos del Estado, este deber a contribuir tiene límites o garantías que van a permitir que se respete los derechos y no haya arbitrariedades en su cobro. Estos son los llamados principios tributarios.
- El principio de seguridad en materia tributaria está relacionado a la legalidad y a la justicia, para lograr seguridad las personas necesitan que sus actuaciones deben estar regulados por un marco legal y va está va a otorgar previsibilidad y certeza. Por la necesidad de otorgar seguridad se emitió el Decreto Legislativo N.º 1425.
- El principio constitucional de capacidad contributiva indica que las empresas deben estar sujeta a tributación de acuerdo con su capacidad económica que será susceptible a imposición, esta capacidad debe manifestarse en una riqueza real tal como la renta disponible o el patrimonio, en caso pues se pretendiese gravar rentas nominales o inexistentes hay un quebrantamiento a la capacidad contributiva del contribuyente.
- Los principios tributarios regulan los aspectos de la hipótesis de incidencia del impuesto a la renta. El impuesto a la renta exige que se grave sobre rentas que efectivamente van a fluir a la empresa.
- El devengo es el aspecto temporal del impuesto, este tiene un impacto en el momento en que se va a reconocer los ingresos. Este concepto está regulado por el Decreto Legislativo N.º 1425 y toma partido por la doctrina jurídica que indica que el devengo nace en el momento del derecho al cobro siempre y cuando no exista alguna condición que pueda hacerlo inexistente.
- El devengo fiscal excluye la probabilidad de recibir la contraprestación, esto genera que se reconozcan ingresos nominales o ficticios, en consecuencia, se está transgrediendo el principio de capacidad contributiva como se evidenció en los casos presentados.

- El principio constitucional de capacidad contributiva y el de seguridad jurídica entran en conflicto, ya el legislador en aras de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes no ha tenido en cuenta casos donde se evidencia el quiebre de la capacidad contributiva. Al considerar gravar rentas inexistentes elimina el contenido esencial del principio de capacidad contributiva en consecuencia no podría el Tribunal Constitucional aplicar el test de proporcionalidad en caso de solución de conflictos
- La ley debe sujetarse a lo que establece la Constitución, las interpretaciones deben adecuarse a lo que indica la Norma Fundamental.
- La Administración Tributaria y El Tribunal Fiscal están impedido de realizar control difuso, pero ello no impide que sus actuaciones sean acordes a la Constitución de acuerdo con el fallo de la Corte Constitucional N.º 4293-2012-PA/TC
- Creemos que para solucionar este conflicto que se genera por la aplicación de la norma fiscal del devengado en donde en algunos casos se grava rentas nominales o inexistentes vulnerando la capacidad contributiva, Los operadores de Derecho en el ámbito de la aplicación de la ley, deben adecuar sus decisiones acordes con la Constitución Política. Ello daría eficacia a la norma del devengo fiscal pues otorgaría seguridad jurídica y se tributaria de acuerdo a la capacidad contributiva.

RECOMENDACIONES

- Los operadores de Derecho en el ámbito de la aplicación de la Ley deben adecuar sus interpretaciones a lo que establece la Constitución, siendo el precepto principal en nuestro sistema legal.
- Se sugiere que el legislador modifique el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, e incluya “la probabilidad de recibir la contraprestación” como criterio para reconocer un ingreso devengado, pues como se ha evidenciado se gravaría rentas inexistentes que afectan la capacidad contributiva del contribuyente.



REFERENCIAS

- Almeida, J. (1992). El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 23, 7-24.
- Araoz, L. (1992). El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 23, 65-80.
- Ataliba, G. (1987). *Hipótesis de incidencia tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Ataliba, G. (2011). *Hipótesis de incidencia tributaria*. Ara Editores.
- Bravo, J. (2003). La Renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad. *VII Jornadas Nacionales de Tributación*. https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/8_03_ct28_jabc.pdf
- Bravo, J. (2013). *Derecho tributario, reflexiones*. Juristas Editores EIRL.
- Bravo, J. (2015). *Fundamentos de derecho tributarios*. Juristas Editores.
- Casanova-Regis, C., & Arana D. (2021). “Devengo jurídico” y su necesaria aplicación con el principio de “asociación”, “correlación”, “equiparación” o “matching”. *XIV Jornadas Nacionales de Tributación*
- Castillo, L. (2022). *Sunat y su vinculación a la Constitución*. <https://laley.pe/art/12577/sunat-y-su-vinculacion-a-la-constitucion>
- Chavez, M. (2011). *El principio de no confiscatoriedad de los tributos y las manifestaciones del poder tributario Estudios de derecho constitucional tributario*. Fondo Editorial Universidad San Martín de Porres.
- Chavez, M. (2016). Algunas anotaciones sobre la incidencia de la NIIF 15. *Revista Análisis Tributario*, 28, 16-19
- Chiri, I., & Olano, Z. (2006). *La Interpretación de la Norma Tributaria desde la Prisma del Estado Constitucional Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Palestra Editores.
- Chirinos, C. (2021). Delineando el devengado en la determinación de rentas de fuente extranjera: Sucursales. *XIV Jornadas Nacionales de Tributación*
- Congreso de la República del Perú. (1996). Ley 26702. Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de seguros y orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros. https://www.sbs.gob.pe/Portals/0/jer/LEY_GENERAL_SISTEMA_FINANCIERO/20190201_Ley-26702.pdf

- Corte Suprema de Justicia de la República del Perú. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria. (2018). Casación 2474-2017, Lima.
<https://img.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2021/09/Casacion-2474-2017-Lima-LP.pdf>
- Corte Suprema de Justicia de la República del Perú. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria. (2019). Casación 4615-2019, Lima.
- De la Puente y Lavalle, M. (2017) *El contrato en General: comentarios a la sección primera del Libro VII del Código Civil* (3.^a ed.). Palestra Editores.
http://blog.pucp.edu.pe/blog/stein/wp-content/uploads/sites/734/2021/02/EL-CONTRATO-EN-GENERAL-TOMO-I_compressed.pdf
- Duran, L., & Mejia, M. (2017). El Concepto de devengado en el impuesto a la renta empresarial peruano. *Revista Análisis Tributario Enfoque Contable*, 9, 11-22.
- Duran, L., & Paredes, J. (2021). Nuevas reglas para el devengado de ingresos por servicios empresariales. *XIV Jornadas Nacionales de Tributación*
- Fernandez, J. (2004). El Concepto de renta en el Perú. *VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*
- Fernandez, J. (2006). *La capacidad contributiva Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Palestra Editores.
- Gamba, C. (2006). *Capacidad económica y jurisprudencia del Tribunal Constitucional Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Palestra Editores.
- Gamba, C. (2021). Apuntes constitucionales sobre el nuevo concepto del devengado aplicable a las rentas de tercera categoría. *XIV Jornadas Nacionales de Tributación*
- García, C. (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales.
- García, C. (2011). *La Incidencia de la doctrina de la solidaridad en cierta jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano y aplicación de normas fiscales Estudios de derecho constitucional tributario*. Fondo Editorial Universidad San Martín de Porres.
- García, C. (2017) *Manual de derecho tributario* (3.^a ed.). Abeledoperrot.
- García, R. (1978). *Manual del impuesto a la renta*. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET).
- IFRS Foundation. (2010). *Marco Conceptual para la Información Financiera*.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/no_oficializ/ES_GVT_RedBV2016_conceptual.pdf
- Kresalja, B., & Ochoa, C. (2009). *Derecho constitucional económico*. Fondo Editorial PUCP.

- Landa, C. (2006). *Los principios tributarios en la Constitución de 1993 una perspectiva constitucional Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Palestra Editores SAC.
- Mazz, A. (1995). El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo. *Ius et veritas*, 217-227.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15492/15942>
- Medrano, H. (1983). El método de lo percibido y la entrega de títulos valores. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 5, 31-36
- Medrano, H. (1994). El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 26, 3-32.
- Medrano, H. (2018). *Derecho Tributario Impuesto a la renta: aspectos significativos*. Fondo editorial PUCP.
- Menendez, A. (2003). *Derecho financiero y tributario parte general*. (4.^a ed.). Editorial Lex Nova
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2004). Decreto Supremo 179-2004. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/tuo.html>
- Ministerio de Economía y Finanzas. Consejo Normativo de Contabilidad. (s.f.). *Plan Contable General Empresarial*.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/documentacion/VERSION_MODIFICADA_PCG_EMPRESARIAL.pdf
- Norma Internacional de Contabilidad 1 Presentación de Estados Financieros.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/nic/1_NIC.pdf
- Norma Internacional de Contabilidad 18 Ingresos de Actividades Ordinarias.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/nic/18_NIC.pdf
- Norma Internacional de Información Financiera 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/niif/NIIF15_2014_v12112014.pdf
- Núñez, G. (2017). NIIF 15: Una visión general del proceso de adopción. *Revista Análisis Tributario Enfoque Contable*, 9, 26-30
- Ocampos, J. (2019). *El control constitucional*. Jurista Editores.
- Oscanoa, B. (2021). *El devengo en la enajenación de bienes y su relación con la NIIF 15*. XIV Jornadas Nacionales de Tributación.

- Peralta, L. (2015). *El control difuso administrativo y los mecanismos de complementación*. (27.^a ed.). Fondo Editorial del Instituto de Investigación para la Paz, Cultura e Integración de América Latina.
- Perez, F. (2017). *Derecho financiero y tributario parte general*. (27.^a ed.). Editorial Civita.
- Reig, E., Gebhardt, J., & Malvitano, R. (2010). *Impuesto a las ganancias* (12.^a ed.). Editorial Errepar.
- RTF N.º 00466-3-1997 (Lima). (1997). Ministerio de Economía y Finanzas, Tribunal Fiscal.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1997/3/1997_3_0466.pdf
- RTF N.º 018631-8-2013 (Lima). (2013). Ministerio de Economía y Finanzas, Tribunal Fiscal.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/8/2013_8_18631.pdf
- RTF N.º 05773-5-2006 (Lima). (2006). Ministerio de Economía y Finanzas, Tribunal Fiscal.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/5/2006_5_05773.pdf
- RTF N.º 07412-2-2005 (Lima). (2005). Ministerio de Economía y Finanzas, Tribunal Fiscal.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/2/2005_2_07412.pdf
- RTF N.º 0978-5-2017 (Lima). (2017). Ministerio de Economía y Finanzas, Tribunal Fiscal.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/5/2017_5_00978.pdf
- Rubio, M. (2018). *El test de proporcionalidad en la jurisprudencia del tribunal constitucional peruano* (2.^a ed.). Fondo editorial PUCP.
- Ruiz de Castilla, F. (2021). *Derecho tributario peruano*. Palestra Editores.
- Sevillano, S. (2014). *Lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario*. Fondo Editorial PUCP.
- Spisso, R. (2007). *Derecho constitucional tributario* (3.^a ed.). Lexisnexis Argentina.
- Superintendencia de Banca, Seguros y AFP del Perú. (s.f.). *Manual de Contabilidad para las Empresas del Sector Financiero*.
https://www.sbs.gob.pe/portals/0/jer/regul_sisfin_bfo/20170111_capituloI.pdf
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2001). *Informe N.º 265-2001-SUNAT/K0000*.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2001/oficios/i2652001.htm>

- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2020). *Informe N.º 032-2020-SUNAT/7T0000*.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i032-2020-7T0000.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2019). *Informe N.º 010-2019-SUNAT/7T0000*.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i010-2019-7T0000.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2014). *Informe N.º 068-2014-SUNAT/5D0000*.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i068-2014-5D0000.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2008). *Informe N.º 089-2008-SUNAT/2B0000*.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2008/oficios/i0892008.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2020). *Informe N.º 098-2020-SUNAT/7T0000*.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i098-2020-7T0000.pdf>
- Tribunal constitucional. (1996). Sentencia 646-1996-AA/TC. Lima. Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://jurisprudencia.sedetc.gob.pe/sentencia/00646-1996-aa>
- Tribunal constitucional. (2002). Sentencia 1124-2001-AA/TC. Lima. Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://jurisprudencia.sedetc.gob.pe/sentencia/01124-2001-aa>
- Tribunal constitucional. (2002). Sentencia 2727-2002-AA/TC. Lima. Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://jurisprudencia.sedetc.gob.pe/sentencia/02727-2002-aa>
- Tribunal constitucional. (2003). Sentencia 2302-2003-AA/TC. Lima. Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://jurisprudencia.sedetc.gob.pe/sentencia/02302-2003-aa>
- Tribunal constitucional. (2003). Sentencia 3303-2003-AA/TC. Lima. Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://jurisprudencia.sedetc.gob.pe/sentencia/03303-2003-aa>
- Tribunal constitucional. (2004). Sentencia 0004-2004-AI/TC. Lima. Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://jurisprudencia.sedetc.gob.pe/sentencia/00004-2004-ai>
- Tribunal constitucional. (2004). Sentencia 0042-2004-AI/TC. Lima. Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00042-2004-AI.pdf>
- Tribunal constitucional. (2004). Sentencia 033-2004-AI/TC. Lima. Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://jurisprudencia.sedetc.gob.pe/sentencia/00033-2004-ai>
- Tribunal constitucional. (2004). Sentencia 2689-2004-AA/TC. Lima. Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://jurisprudencia.sedetc.gob.pe/sentencia/02689-2004-aa>

- Tribunal constitucional. (2004). Sentencia 3741-2004-AA/TC. Lima. Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://jurisprudencia.sedetc.gob.pe/sentencia/03741-2004-aa>
- Tribunal constitucional. (2005). Sentencia 1680-2005-PA/TC. Lima. Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://jurisprudencia.sedetc.gob.pe/sentencia/01680-2005-aa>
- Tribunal constitucional. (2006). Sentencia 6086-2006-AA/TC. Lima. Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://jurisprudencia.sedetc.gob.pe/sentencia/06089-2006-aa>
- Tribunal constitucional. (2013). Sentencia 15081-1-2013-AA/TC. Lima. Sesión de Pleno Jurisdiccional.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/1/2013_1_15081.pdf
- Tribunal constitucional. (2014). Sentencia 4293-2012-AA/TC. Lima. Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://jurisprudencia.sedetc.gob.pe/sentencia/04293-2012-aa>
- Uckmar, Victor. (2002) *Principios comunes del derecho tributario constitucional* (1a ed.). Editorial Temis S.A. Bogotá Colombia
- Valdez, Victor. (2021) *Incidencia del nuevo concepto de devengado en la industria financiera: Implicancias para la banca, las comisiones en financiamientos y la transferencia de la cartera castigada*. XIV Jornadas Nacionales de Tributación
- Vargas, Ronald. (2021) *El devengado fiscal y los principios constitucionales Tributarios*. XIV Jornadas Nacionales de Tributación.
- Villegas, Héctor. (2016) *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Décima edición. Editorial Astrea SRL. Buenos Aires Argentina

BIBLIOGRAFÍA

Gamba, C. (2015) *Los derechos de los ciudadanos-contribuyentes. La necesidad de democratizar las relaciones con el fisco*. Universidad de Lima.

Herrera, P. (1998) *Capacidad económica y sistema fiscal*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales.



EL DEVENGO FISCAL EN EL RECONOCIMIENTO DE RENTAS EMPRESARIALES Y SU IMPACTO EN EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

INFORME DE ORIGINALIDAD

12%	13%	5%	6%
INDICE DE SIMILITUD	FUENTES DE INTERNET	PUBLICACIONES	TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1	hdl.handle.net Fuente de Internet	4%
2	Submitted to Universidad de Lima Trabajo del estudiante	1%
3	qdoc.tips Fuente de Internet	1%
4	repositorio.esan.edu.pe Fuente de Internet	1%
5	www.congreso.gob.pe Fuente de Internet	<1%
6	repositorio.unfv.edu.pe Fuente de Internet	<1%
7	Submitted to Pontificia Universidad Catolica del Peru Trabajo del estudiante	<1%
8	upc.aws.openrepository.com Fuente de Internet	<1%

9	kupdf.net Fuente de Internet	<1 %
10	www.usmp.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
11	tesis.pucp.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
12	repositorio.upao.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
13	repositorio.ulima.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
14	doku.pub Fuente de Internet	<1 %
15	idoc.pub Fuente de Internet	<1 %
16	issuu.com Fuente de Internet	<1 %
17	vsip.info Fuente de Internet	<1 %
18	Submitted to Universidad Católica San Pablo Trabajo del estudiante	<1 %
19	Submitted to Universidad Cesar Vallejo Trabajo del estudiante	<1 %
20	Ramirez Ruiz José Antonio. "Análisis jurídico de la prohibición constitucional a la exención"	<1 %

en materia tributaria", TESIUNAM, 1983

Publicación

21 Luna Rico Edna Ruth. "Las decisiones jurídicas en las sentencias de amparo", TESIUNAM, 2009 <1 %
Publicación

22 www.tc.gob.pe <1 %
Fuente de Internet

23 Submitted to Universidad Ricardo Palma <1 %
Trabajo del estudiante

24 legal.legis.com.co <1 %
Fuente de Internet

25 cac.pe <1 %
Fuente de Internet

26 1library.co <1 %
Fuente de Internet

27 jdccpp.org.pe <1 %
Fuente de Internet

28 cybertesis.unmsm.edu.pe <1 %
Fuente de Internet

29 repositorioacademico.upc.edu.pe <1 %
Fuente de Internet

30 davidapazablog.files.wordpress.com <1 %
Fuente de Internet

doi.org

31	Fuente de Internet	<1%
32	dspace.unitru.edu.pe Fuente de Internet	<1%
Excluir citas	Activo	Excluir coincidencias < 30 words
Excluir bibliografía	Activo	

