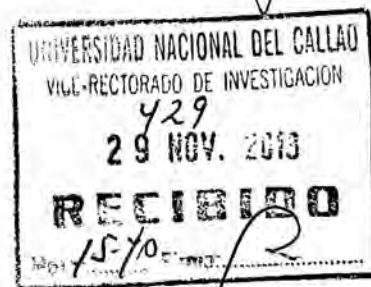
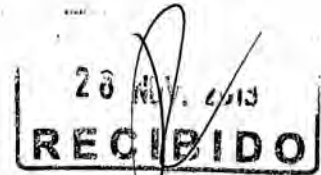




**UNIVERSIDAD NACIONAL DEL CALLAO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES**  
**INSTITUTO DE INVESTIGACIÓN DE LA FACULTAD DE**  
**CIENCIAS CONTABLES**

DIC 2013



**INFORME FINAL DEL PROYECTO DE INVESTIGACIÓN**

**“LA UTILIZACION DEL PRINCIPIO DEL**  
**DEVENGADO EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO**  
**A LA RENTA PERUANO”**

**AUTORA: DRA. C.P.C.C. ANA MERCEDES LEÓN ZÁRATE**

**PERIODO DE EJECUCIÓN: Del 01/12/2012 al 30/11/2013**

**Resolución de aprobación N° 105 - 2013 - R**

**Callao, 2013**

## I. ÍNDICE

<b>CARÁTULA</b>	
<b>PAGINA DE RESPETO</b>	<b>01</b>
<b>I. ÍNDICE</b>	<b>02</b>
<b>II. RESUMEN Y ABSTRACT</b>	<b>03</b>
<b>III. INTRODUCCIÓN</b>	<b>05</b>
<b>IV. MARCO TEORICO</b>	<b>06</b>
<b>V. MATERIALES Y METODOS</b>	<b>31</b>
<b>VI. RESULTADOS</b>	<b>33</b>
<b>VII. DISCUSIÓN</b>	<b>34</b>
<b>VIII. REFERENCIALES</b>	<b>35</b>
<b>IX. APÉNDICES</b>	<b>37</b>
<b>X. ANEXOS</b>	<b>39</b>



## II. RESUMEN

El presente trabajo de investigación se realizó con la finalidad de demostrar un análisis respecto a los criterios de imposición existentes en el T.U.O. Impuesto a la Renta, así mismo la presente investigación recogerá los criterios que ha tenido el legislador para considerar como método de imputación y cobro en el impuesto a la renta el criterio del devengado, para ello se muestra distinta jurisprudencia tanto del Tribunal Fiscal como de la SUNAT.

Así mismo se da a conocer las excepciones que tiene la norma para aplicar el principio de devengado, así como ver distintos puntos de vista de diversos autores, tanto en el aspecto contable y tributario respecto a este principio.

Los resultados de la presente investigación demostraron que el impuesto a la renta Peruano tiene como criterio de imputación el del devengado tratándose de renta empresarial, no siendo esta situación uniforme en lo referente a la deducibilidad de los gastos que realizan las empresas.

Por último, los criterios de imputación de lo devengado y lo percibido nos permiten determinar a qué ejercicio gravable debe atribuirse una determinada renta, es por ello la importancia de determinar correctamente dichos criterios.



**Palabras claves:** Impuesto a la renta y principio del devengado.

## ABSTRACT

The present research was conducted in order to demonstrate an analysis regarding existing charging criteria in the TUO Income tax, so this research will collect same criteria that had the legislature to consider as imputation method and charging tax on the accrued income, to do different shows both the Tax Court case law and the SUNAT.

Also disclosed except as is the norm to apply the principle of accrual and see different points of view of various authors, both in terms of accounting and tax on this principle.

The results of this research showed that the Peruvian income tax allocation criterion is that of the case of corporate income earned, not being uniform situation regarding the deductibility of expenses by firms.

Finally, allocation criteria and perceived accrual allow us to determine which tax year must be attributed a certain rent, which is why the importance of correctly determining the criteria.



**Key words:** Income tax and accrual principle.

### III. INTRODUCCIÓN

Cada Estado necesita financiar sus gastos públicos entre ellos: obligaciones educativas, de salud, de seguridad y otras; y para ello requieren los ingresos necesarios.

Los tributos representan una de las principales fuentes de ingresos de la gran parte de los Estados, y en nuestro país el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta; constituye uno de los principales tributos por su fuerte recaudación.

El tema a investigar es importante debido a que existe más de un criterio de imputación en la renta empresarial, siendo utilizado en el Perú, en algunos tributos la imputación mixta es decir es usado en las normas el criterio del percibido en algunas imposiciones tributarias y el criterio del devengado en otras, siendo una de ellas en el impuesto a la renta empresarial, donde para ilustrados tributaristas este criterio tiene únicamente la finalidad de recaudar tributos para el sostenimiento del gasto público, sintiendo los empresarios que no es un criterio justo de aplicación a las rentas que se perciben.

En la presente investigación se analizará los criterios de imposición existentes en el impuesto a la renta Peruano, para llegar a establecer si es que el devengado se ajusta a la realidad Peruana, y si es que esta utilización se da uniformemente en todo tipo de imposición respecto al impuesto a la renta.

Espero que la presente investigación sea de gran utilidad para todos los profesionales que estamos inmersos en la aplicación de la normativa de nuestro complejo sistema tributario.



#### IV. MARCO TEÓRICO

En el ámbito Jurídico, el criterio del devengado suele ser definido como el instante en que surge el derecho a percibir la renta, sin importar que se perciba o no. Algunos tratadistas señalan:

**Antonio Gómez**<sup>1</sup> nos menciona, *que el principio de lo devengado constituye el principio contable fundamental para el reconocimiento de los resultados; asimismo, en el ámbito tributario es el criterio que sirve para reconocer tanto los gastos como ingresos que tienen incidencia en la determinación de la renta neta imponible. Sin embargo, este criterio tiene ciertos matices que es necesario reconocer a efectos de una correcta aplicación.*

**Juan García**<sup>2</sup>, señala que *“... es frecuente encontrar legislaciones que admitan ambos sistemas”,* es decir, el devengado y el percibido. Así mismo añade el autor: *“... en virtud del principio del devengado, la renta se imputara al ejercicio en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo, es decir la sola existencia de un título o derecho de percibir la renta, independientemente que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y por ende imputable a ese ejercicio.”*

**Horacio García**<sup>3</sup>, añade lo siguiente: *“... importa admitir que un rédito devengado importa sólo una disponibilidad jurídica, pero no una disponibilidad económica o efectiva del ingreso.”*

---

<sup>1</sup> Gómez Aguirre, Antonio. Aplicación del principio de lo devengado en la venta de bienes. Revista de Contadores y Empresas. N° 113. Julio, 2009. Pág. B-1.

<sup>2</sup> García Mullin, Juan. Manual del Impuesto a la Renta. Organización de los Estados Americanos. Documento CIETT N°872, Pág. 40 y 46.

<sup>3</sup> García Belsunce, Horacio. “El Concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario”. Ediciones Depalma, 1967, Pág. 129.

**Enrique Reig**<sup>4</sup> nos señala: el principio de lo devengado es *"todo aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina."*

En el T.U.O. Ley del Impuesto a la Renta, existen excepciones al principio del devengado, en los artículos 57º, 58º y 63º, en ellos se señalan un tratamiento especial:

- Ingresos obtenidos por ventas a plazos
- Ingresos obtenidos por empresas de construcción
- Gastos no conocidos oportunamente

En el ámbito contable el criterio del devengado es señalado en el **Marco Conceptual**<sup>5</sup> para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, en el cual se indica:

*Con el fin de cumplir sus objetivos los estados financieros se preparan sobre la base de la acumulación o del devengo contable. Según esta base, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo), asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los periodos con los cuales se relacionan.*



*Los estados financieros elaborados sobre la base de acumulación o del devengo contable informan a los usuarios no sólo de las transacciones pasadas que suponen*

<sup>4</sup> Enrique Jorge Reig, Impuesto a las ganancias. Ediciones Machi. Buenos Aires. 2001, Pág. 313-314.

<sup>5</sup> Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) párrafo 22.



*cobros o pagos en dinero, sino también de las obligaciones de pago en el futuro y de los recursos que representan efectivo a cobrar en el futuro.*

Las rentas de tercera categoría son imputadas en un ejercicio gravable en función de su devengo, en esta medida, resulta importante reconocer el momento en que se devenga un ingreso y un gasto a efectos de determinar la renta neta imponible de un ejercicio.

Debido a que nuestra normativa no cuenta con una definición clara de ni los criterios a seguir para poder entender este principio, el Tribunal Fiscal ha recogido los criterios a seguir para entender este principio, el tribunal fiscal ha recogido los criterios contables contemplados en la NIC 18 a efectos de poder resolver los casos controversiales.

**Ingresos obtenidos por ventas a plazos:** Sólo es de aplicación para aquellas empresas que realizan operaciones de venta de bienes al crédito con cuotas exigibles en un plazo mayor a un año, contado a partir de la fecha de la enajenación, en cuyo caso los beneficios que se hagan exigibles transcurrido dicho plazo podrán imputarse a los ejercicios comerciales en la que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago.



**Ingresos obtenidos por empresas de construcción:** Los ingresos y gastos relativos a una obra de construcción no se imputaran al ejercicio en que se devenguen, sino que se diferenciaran hasta la culminación de la obra o la finalización del tercer año de iniciada la obra lo que ocurra primero.



**Gastos no conocidos oportunamente:** serán deducibles los gastos que correspondan a ejercicios anteriores, siempre que se cumpla de manera concurrente lo siguiente:

- Cuando por razones ajenas al contribuyente no haya sido posible conocer el gasto oportunamente.
- Cuando la SUNAT compruebe que la imputación en el ejercicio que se conozca el gasto no implique la obtención de algún beneficio fiscal.
- Cuando el gasto sea provisionado contablemente.
- Cuando el gasto sea pagado íntegramente antes del cierre del ejercicio.

El Tribunal Fiscal ya se ha pronunciado en la RTF N° 466-3-97 y en otras, estableciendo lo que se debe entender por el principio de lo devengado para efectos del Impuesto a la Renta, recogiendo íntegramente lo señalado por Roque García Mullin, Reig y Horacio García Belsunce respecto a dicho concepto.



En ese sentido, amparándose en lo señalado por García Belsunce, el Tribunal Fiscal señala que desde el punto de vista jurídico, la aceptación del rédito devengado como sistema para imputarlo al ejercicio fiscal, significa admitir que un rédito devengado importa solo una disponibilidad jurídica, pero no una disponibilidad económica o efectiva de ingreso, existiendo un derecho del beneficiario que se incorpora a su patrimonio y que puede valuarse monetariamente. En este caso señala que hay una relación potencial, pero no una realización efectiva.

Así mismo, el Tribunal Fiscal se basa en lo establecido por la normatividad contable que hemos expuesto, al señalar que “el concepto de lo devengado se asocia

indisolublemente al concepto del realizado, en el sentido que el ingreso para ser considerado como tal debe haberse generado, en el caso de la prestación del servicio cuando se ha efectuado dicho servicio”.

En la aplicación del principio de "lo devengado" se registran los ingresos o gastos en el periodo contable en el que se comprometen o incurren, a pesar de que el documento sustentatorio tuviera fecha del siguiente ejercicio o que el desembolso pueda ser hecho en todo o en parte en el ejercicio siguiente. Este principio elimina la posibilidad de aplicar el criterio de lo "percibido" para la atribución de resultados. Este último método se halla al margen de los PCGA.

Creemos oportuno citar otras jurisprudencias del Tribunal Fiscal relativa al principio de lo devengado, así mismo jurisprudencia emitida por la SUNAT (Como son las cartas e informes):



**RTF N° 03942-5-2005 (24.06.05)**

El hecho de que la recurrente no haya efectuado mayores negocios que el indicado por la Administración, no significa que no haya realizado actividades dirigidas a procurarse mayores ingresos aunque estas últimas no lleguen a concretarse. Que además, los montos de los gastos incurridos y los conceptos, por los cuales se han realizado, resultan razonables como erogaciones mínimas dirigidas a la continuidad del negocio de la empresa que además no cuenta con mayor personal en planillas.

**RTF N° 05377-1-2005 (28.06.05)**

Se confirma la apelada en el extremo del reparo por intereses devengados no registrados, al haberse establecido que otorgado el préstamo a la empresa deudora y cumplida la prestación del sujeto acreedor, resultaba probable que los ingresos por intereses que fueron pactados fluirían a la recurrente, por lo que ésta debía reconocer tales ingresos en proporción al tiempo transcurrido y de surgir incertidumbre respecto a su cobrabilidad como lo alega ésta, correspondía que aquella procediese conforme a lo indicado por el párrafo 34 de la NIC 18, es decir, debía proceder a reconocer el importe incierto como gasto.

**RTF N° 02812-2-2006 (15.09.06)**

Se revoca la apelada en cuanto al reparo a la deducción como gasto de la provisión por devolución de los cobros indebidos por canon de agua, debido a que en virtud del principio del devengado previsto en la Ley del Impuesto a la Renta, y al haberse determinado la certeza de la obligación de devolución, procedía que se reconociera dicho gasto, resultando irrelevante el hecho que la recurrente no haya efectuado la devolución de los cobros indebidos a los respectivos clientes, disponiéndose que la Administración Tributaria verifique el importe de los cobros materia de devolución.



**INFORME N° 085-2009-SUNAT/2B0000**

I. Para fines de la realización de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, los ingresos relacionados con la venta de bienes futuros se consideran devengados cuando se cumplan con todas las condiciones señaladas en el párrafo 14 de la NIC 18.

bdfwrgvte

2. Los contribuyentes que por error hayan realizado pagos a cuenta superiores a los que les correspondería efectuar por concepto de renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta, podrán optar por solicitar la devolución en virtud a lo dispuesto en los artículos 38° y 39° del TUO del Código Tributario, o por efectuar la compensación automática, debiendo en este último caso ceñirse a lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

### **INFORME N° 251-2009-SUNAT/2B0000**

1. En la medida que respondan al criterio de “renta-producto”, las mejoras efectuadas por el poseedor inmediato de un inmueble que no ostenta el título de arrendatario constituyen rentas de primera categoría para la persona natural propietaria del bien.

2. En caso que las mejoras efectuadas por el poseedor no arrendatario no puedan considerarse una “renta-producto” en los términos señalados, su valor no se encontrará gravado con el Impuesto a la Renta para el propietario persona natural.


3. El numeral 3 del inciso a) del artículo 13° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no resulta aplicable para las mejoras cuyo valor se encuentre gravado con el Impuesto a la Renta que se realicen en un bien de propiedad de una persona jurídica.

4. La renta por una mejora obtenida por el propietario persona jurídica se imputará en el ejercicio comercial en que se devengue y el ingreso devengado por dicho concepto deberá estimarse en función al valor de mercado.

5. Para fines del numeral 3 del inciso a) del artículo 13° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en caso que el propietario enajene un inmueble entregado en arrendamiento sin consolidar previamente la posesión sobre el bien, la renta deberá imputarse en el momento en que se produzca la enajenación.

#### **INFORME N° 048-2010-SUNAT/2B0000**

En relación con el otorgamiento de las denominadas “garantías extendidas” en la venta de bienes, conferidas por una empresa comercializadora a un consumidor final en adición a la garantía otorgada por el fabricante del bien:


1. El monto que por concepto de garantía extendida debe pagar el comprador forma parte de la base imponible del IGV correspondiente a la venta del bien garantizado.
2. El ingreso por garantía extendida obtenido por las empresas comercializadoras se considera devengado durante el período de cobertura del contrato. 
3. Los gastos relacionados con la garantía extendida se devengarán en el ejercicio o periodo en que se realiza o se presta el servicio a fin de atender las obligaciones que cubre dicha garantía.

## **INFORME N° 130-2010-SUNAT/2B0000**

Los rendimientos que provienen de las inversiones del Encaje Legal constituido por las Administradoras de Fondo de Pensiones, incluso aquellos que se generen a partir del 1.1.2010, se encuentran afectos al Impuesto a la Renta en aplicación del inciso a) del artículo 1° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Los rendimientos que provienen del Encaje Legal deben imputarse de acuerdo al principio contable del devengado a que alude el inciso a) del artículo 57° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, para lo cual debe tenerse en cuenta la naturaleza de las transacciones que originan los rendimientos.

## **INFORME N.º 032-2011-SUNAT/2B0000**

1. En virtud al establecimiento de una sucursal en el Perú de una empresa no domiciliada en el país para la realización de actividades comerciales en el territorio nacional, dicha sucursal tiene la condición de domiciliada en el Perú para fines del Impuesto a la Renta y el IGV. 

2. Tratándose de perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país, las rentas deben imputarse temporalmente conforme se vayan devengado para el sujeto que las obtiene, con prescindencia del momento en que se haya celebrado el contrato que es el origen de dichas ganancias.



## **INFORME N.º 053-2012-SUNAT/4B0000**

1. Como regla general, para la determinación de la renta neta de tercera categoría, los gastos se rigen por el principio de lo devengado y deben cumplir con la causalidad, para efecto de lo cual se deberá verificar que sean normales para la actividad que genera la renta gravada y que cumplan, entre otros, con el criterio de razonabilidad.
2. En el caso de los gastos por concepto de aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, además de lo indicado en la conclusión anterior, debe verificarse el criterio de generalidad.
3. Los conceptos señalados en la conclusión anterior así como los gastos o costos que constituyan para su perceptor, entre otras, rentas de quinta categoría, se deducen en el ejercicio en que se devenguen, siempre que se paguen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual de ese ejercicio. En caso no hubieran sido pagados en el ejercicio en que se devenguen, serán deducibles sólo en el ejercicio en que efectivamente se paguen, incluso si hubieran sido debidamente provisionados en un ejercicio anterior.
4. Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros, se deducirán en el ejercicio en que se devenguen, para lo cual se debe tener en cuenta cuándo:



i) ocurre el evento de caso fortuito o fuerza mayor;

ii) se ha probado judicialmente el hecho delictuoso o se ha acreditado la imposibilidad de ejercer la acción judicial correspondiente.

5. Las normas del Impuesto a la Renta no han previsto alguna forma en particular para acreditar la decisión del otorgamiento de las bonificaciones ordinarias y extraordinarias otorgadas en virtud del vínculo laboral existente, pudiendo los contribuyentes utilizar cualquier medio probatorio que resulte idóneo y que brinde certeza de la causalidad, así como del momento de su pago, lo que determinará el ejercicio en que dichas bonificaciones puedan ser deducidas.

#### **Carta N.º 086-2013-SUNAT/200000**

El ingreso derivado de la transferencia de propiedad de vehículos nuevos se deberá reconocer en la oportunidad en la cual se cumplan con todas las condiciones establecidas en el párrafo 14 de la NIC 18, pues solo una vez producido dicho cumplimiento se entenderá devengado el ingreso; lo cual solo puede ser determinado en cada caso concreto.



#### **CRITERIO DEL DEVENGADO**

El activar un gasto - que significa no enviarlo a pérdida, está avalado por el criterio de lo devengado que sostiene que no es correcto asignarlo como una pérdida del período en que se generan pues “ no le competen “, “ no le corresponden “ , y por lo tanto deben incidir como una pérdida de ejercicio futuros, relacionándola con los ingresos que por su existencia se generarán.

La necesidad de que ese gasto no afecte a los resultados del período en que se ha generado, nos lleva a registrarlo como una cuenta de activo y exponerlo dentro del grupo de los activos intangibles.

Su transferencia a resultados se llevará a cabo en los períodos siguientes, en la medida en que el mismo “se devengue”, y por un período máximo de cinco años, de acuerdo a nuestra normas contables profesionales.

El criterio de lo devengado es el criterio rector para decidir si ese tipo de gastos se difiere, manteniéndolo como un activo intangible.

La posterior transferencia a resultados, puede ocurrir de una vez en el ejercicio siguiente en que fue activado, o durante varios ejercicios a través de un proceso de depreciación.

Este concepto permite pensar que activar un gasto, en vez de considerarlo una pérdida, no es exclusiva de los tradicionales gastos de organización y preoperativos aceptados internacionalmente por la doctrina contable, sino que corresponde a todo tipo de gasto que generado en un período, le corresponde a ingresos de períodos futuros, pero no está expuesto de esta forma en las normas contables profesionales actuales.



Hemos mencionado que por la existencia de este criterio se difieren determinados gastos, que se considera “le corresponden”, “le competen” o “se compatibilizan” con ingresos de períodos futuros.

En el balance general, en el activo, suministrará información sobre “los gastos y cargas que se devenguen en futuros ejercicios o se afecten a éstos, deduciendo en éste último caso las amortizaciones acumuladas que correspondan “

En reconocimiento de las variaciones patrimoniales, que “... los costos y las pérdidas deben reconocerse contablemente en el periodo en que se hayan producido los hechos sustanciales que las generaron“.

Cabe destacar el concepto “hechos sustanciales que las generaron” pues si tales hechos ocurren en periodos futuros, ese gasto debe considerarse como una pérdida cuando tales hechos ocurran, y esta es la justificación para su diferimiento considerándolo como un activo intangible mientras tanto. “ En cuanto a la imputación de costos a periodos, ésta seguirá las siguientes reglas:

a) si el costo se relaciona con un ingreso determinado, debe ser cargado al resultado del mismo periodo al que se imputa el ingreso.


b) si el costo no puede ser vinculado con un ingreso determinado pero si con un periodo, debe ser cargado al resultado de ese periodo.

c) si no se da ninguna de las dos situaciones anteriores, el costo debe ser cargado al resultado en forma inmediata. “En este trabajo y dadas las relaciones permanentes que haremos entre las normas contables profesionales y las opiniones de la doctrina consideraremos los términos “gastos” y “costos “ como sinónimos.

“El procedimiento de contabilidad que hemos descrito se basa en el registro de las operaciones de acuerdo con los gastos incurridos y los productos devengados. Tiene, pues, como objetivo presentar los productos en el estado de pérdidas y ganancias del período en que aquellos se han devengado (cualquiera que sea la fecha en que se cobre), y cargar los gastos en el período que se vea beneficiado con los mismos (independientemente de la fecha en que se haga el desembolso).“

De este modo el autor en los años 60 se refiere expresamente al criterio de lo devengado. Este concepto de asignar las pérdidas al ejercicio que “ le competen “ es una expresión que se viene utilizando en nuestro país, desde la creación de los denominados “ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados “, en donde se definió el principio de lo devengado expresando que “ Las variaciones patrimoniales que deben considerarse para establecer el resultado económico son las que compete a un ejercicio sin entrar a considerar si se han cobrado o pagado “

Bajo el criterio de lo devengado, se debe considerar que “Los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos deben reconocerse en los períodos en que ocurren, con independencia del momento en el cual se produjeron los ingresos y egresos de fondos relacionados “.



Los gastos “ que ocurren “ , “ le competen “ , “ le corresponden “ a un ejercicio , estos conceptos evidentemente dan lugar a subjetividades en el momento de decidir si determinada partida, debe afectar los resultados de un ejercicio o debe diferirse

(considerándola como un activo), hasta un momento futuro en que se expondrá como una pérdida.

“Las variaciones patrimoniales deben contabilizarse en los períodos en que se generan, sin entrar a considerar si han afectado los fondos del ente (concepto de devengamiento). Para aplicar esta idea debe definirse el periodo al cual corresponde o compete cada resultado y para esto debe identificarse cuál es su hecho generador “

“Hay consenso en que bajo el criterio de lo devengado:

a) los costos vinculados con ingresos determinados son gastos que deben reconocerse como tales en los mismos períodos que los primeros (correlación de ingresos y costos);

b) si el costo no se relaciona con un ingreso específico, pero sí con un periodo, debe imputárselo a éste;

c) los restantes costos deben reconocerse como gastos o pérdidas tan pronto como se los conoce. “



William A. Paton señala:

“Los valores de activo que se consideran bajo esta clasificación son adquiridos por el negocio ante la expectativa de lograr una ganancia mediante su uso. El hecho de que podrían venderse no tiene gran importancia, pues se adquieren más bien por los servicios o beneficios que puedan rendir en el negocio.

“Si un gasto habrá de beneficiar a más de un período, es correcto cargarlo a una cuenta de activo; pero al fin de cada período es necesario determinar que porción del costo debe cargarse como un gasto del período y qué parte de aquél debe aún mostrarse en el balance como un activo. El procedimiento contable que se emplea en tales casos es el siguiente:

En la fecha en que se hace el gasto se carga su costo total a la cuenta de activo.

Al final de cada período, mediante un asiento de ajuste, se transfiere una parte apropiada del gasto de la cuenta de activo a una cuenta de gastos.

Con respecto a los criterios de devengado y percibido estos autores en la misma obra manifiestan: Ambos procedimientos son los siguientes:

“El que se basa en el movimiento de dinero (criterio de lo percibido) contabiliza los productos (ganancias) en el período en que se efectúan los cobros de dinero y carga los gastos en el período en que se efectúan los desembolsos.



La diferencia fundamental entre las dos bases estriba en el elemento “tiempo”. Con frecuencia, los contadores, al referirse al proceso de la determinación periódica de la utilidad neta, lo describen como la apropiada aplicación de las ganancias a las pérdidas en los periodos correspondientes. Ello se logra mediante el procedimiento contable de lo devengado". (Introducción a la Contabilidad, tomo I, pag 68).



En cuanto al mantenimiento de los gastos de organización en forma permanente o siguiendo el criterio de nuestras normas que requieren su amortización en no más de cinco años, estos autores indican que:

“Los costos de organización pueden llevarse indefinidamente como un activo si no existe razón para creer que su vida útil llegue a terminar alguna vez.....

“La tradicional actitud de la contabilidad hacia los gastos de organización es que éstos constituyen una pérdida consumada y que no existe ninguna justificación teórica para no amortizarlos tan pronto como sea posible. Sin embargo, como dicho tratamiento crearía un déficit antes de que la compañía empezase sus operaciones, los contadores han sancionado la práctica de que los gastos de organización se expongan como un cargo diferido que habrá de amortizarse contra Utilidades no Distribuidas durante los primeros años de la compañía. “

“Parece existir suficiente justificación teórica para considerar a los gastos de organización como el costo de un activo intangible que no requiere amortización“.



Uno de los principales referentes de la doctrina hispanoamericana en materia del Impuesto a la Renta es Roque García Mullín. Dicho autor nos permite aclarar aun más el concepto de lo “devengado” y distinguirlo de conceptos como lo “exigible” que mucha confusión han generado en la aplicación práctica del principio de lo devengado.

Al respecto, García Mullín nos señala que para el caso de los gastos el principio de lo “devengado” se aplica considerándoseles imputables (deducibles) cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se hayan pagado, ni sean exigibles y en el caso de los



ingresos señala que la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente de que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengado y por ende imputable a ese ejercicio (1). Como ejemplo, se señala que en una venta a plazos mayores a un ejercicio, el total del precio se deberá computar en el ejercicio en que se pacta la operación, pues es en ese momento que surge el derecho de crédito del titular.

En ese sentido, el mencionado autor distingue el sistema de “lo devengado” del sistema denominado “de lo devengado-exigible” aplicable en la legislación comparada a las operaciones a plazos mayores de un ejercicio y que implica que las operaciones a plazo las irán imputando, en el ejercicio en que se haya hecho exigible cada una de las cuotas. Un ejemplo de este sistema de “lo devengado-exigible” lo podemos encontrar en nuestro artículo 58º de la LIR.

Como vemos, es claro que el autor deslinda toda semejanza del principio de lo devengado con la exigibilidad del pago o del cobro de una prestación y lo mismo se puede apreciar de lo señalado por Reig quien con una mayor precisión nos menciona que las características que reúne el concepto de lo devengado son las siguientes:



- 1) “Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del rédito o gasto;
- 2) Requiere que el derecho de ingreso o compromiso no este sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente;

3) No requiere actual exigibilidad o determinación o fijación en termino preciso para el pago, ya que puede ser obligación o plazo o monto no determinado” (2)

(1) García Mullin, Juan Roque. Manual del Impuesto a la Renta pag 46


El Tribunal Fiscal ya se ha pronunciado en la RTF N°466-3-97, estableciendo lo que se debe entender por el principio de lo devengado para efectos del Impuesto a la Renta, recogiendo íntegramente lo señalado por Roque García Mullin, Reig y Horacio García Belsunce respecto a dicho concepto.

En ese sentido, amparándose en lo señalado por García Belsunce, el Tribunal Fiscal señala que desde el punto de vista jurídico, la aceptación del rédito devengado como sistema para imputarlo al ejercicio fiscal, significa admitir que un rédito devengado importa solo una disponibilidad jurídica, pero no una disponibilidad económica o efectiva de ingreso, existiendo un derecho del beneficiario que se incorpora a su patrimonio y que puede valuarse monetariamente. En este caso señala que hay una relación potencial, pero no una realización efectiva.

Así mismo, el Tribunal Fiscal se basa en lo establecido por la normatividad contable que hemos expuesto al señalar que “el concepto de lo devengado se asocia indisolublemente al concepto de lo relacionado, en el sentido que el ingreso para ser considerado como tal debe haberse generado, en el caso de la prestación del servicio cuando se ha efectuado dicho servicio”.

A partir del ejercicio 2001, el principio de lo devengado aplicable a la deducción de los gastos vinculados a las rentas de la quinta categoría (también de la segunda y cuarta categoría) ha sido alterado puesto que el inciso v) del artículo 37° de la LIR, incorporado por la Ley N°27356, a dispuesto que para que proceda la deducción de tales gastos el contribuyente deberá realizar el pago respectivo a los trabajadores hasta antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del ejercicio respectivo.

Esta disposición contradice la naturaleza del principio de lo devengado, cuya característica esencial es que no depende de que los gastos hayan sido efectivamente pagados, sino que basta que los hechos que dan lugar a la obligación de pago se hayan producido en el ejercicio respectivo. En el caso de las rentas de quinta categoría que provienen de la prestación de servicios, el hecho que da lugar al devengo de la obligación de pago es la prestación o realización de los servicios dentro del ejercicio respectivo, conforme al criterio señalado en la resolución del Tribunal Fiscal que hemos mencionado cabe referir al respecto que el artículo 57° que establece el principio de lo devengado no contiene ninguna limitación a dicho principio.



Sabemos que la incorporación del inciso v) del artículo 37° tuvo como único fin evitar las prácticas de evasión de la LIR ocasionada, sobre todo, como las rentas de cuarta categoría puesto que según los funcionarios del gobierno de ese entonces, muchas empresas inflaban sus gastos al fin del ejercicio mediante gastos extraordinarios por rentas de segunda y cuarta categoría de difícil fiscalización. Sin embargo, en lo referido a las rentas de quinta categoría que están sujetas a un estricto control tributario, a

diferencia de las rentas de cuarta categoría, no se entiende cual habría sido el criterio del legislador. Lo único que justificaría esta restricción sería un criterio de política laboral en el sentido de que se forzaría a los empleadores a que cumplan con sus obligaciones de pago de remuneraciones y gratificaciones ordinarias a los trabajadores.

Sin embargo, con la incorporación del inciso q) al artículo 21º del reglamento de la LIR se ha introducido un criterio meramente recaudador en desmedro de la finalidad pro trabajador que podría justificar la relación del inciso v) del artículo 37º de la LIR, al haberse dispuesto que si el contribuyente cumple con efectuar la retención respectiva, el gasto será deducible no siendo exigible ya el requisito del pago de la renta a los trabajadores. Al respecto, aunque la disposición podría parecer adecuada, no podemos dejar de señalar que lo dispuesto por el inciso q) del artículo 21º del reglamento es inconstitucional puesto que transgrede lo señalado por la LIR en materia de deducción de gastos, al establecer un condicionamiento que no ha sido regulado por dicha Ley.

Es necesario recordar que el inciso l) del artículo 37º de la LIR ya había establecido una regulación similar a la contenida en el inciso v) del artículo 37º de la LIR, aunque referida solo al caso bonificaciones, gratificaciones y remuneraciones de carácter voluntario y extraordinario acordadas entre empleador y trabajador, conforme la interpretación que al respecto realizara el Tribunal en su RTF N° 469-2-99, en el sentido de que la limitación a la deducción de los gastos por rentas de quinta categoría en función al pago de los mismos, solo podía ser aplicada en los casos de gratificación y bonificación, de tipo extraordinario, provenientes de acuerdo entre empleador y trabajador puesto que no tendría sentido en el caso de remuneraciones que por ley son



de obligatorio pago por el empleador y porque de lo contrario se desnaturalizaría el principio de lo devengado.

## **GASTOS DE EJERCICIOS ANTERIORES**

Establece el artículo 57º del TUO de la Ley de Renta que excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de tercera categoría oportunamente y siempre que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos sean **provisionados** contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre. Acorde con lo anterior, solo se podrá deducir en el ejercicio gastos que correspondan a periodos posteriores en la medida que el contribuyente no hubiera podido conocer el gasto (que deberá probarse fehacientemente a criterio de SUNAT), sea porque no pudo determinarse la procedencia de la obligación o su cuantía. Luego, se cumplirá con el requisito de provisionar en el mismo ejercicio en el que se paga.

De este modo, la regla general de contabilizar los ingresos y gastos en el período en que ocurren o se devengan, se ve reforzada, no existiendo de este modo la posibilidad de trasladarlos a periodos distintos, salvo excepciones previstas en la propia Ley y en virtud al cumplimiento estricto de las condiciones siguientes:



- a. **Si por razones ajenas no se conoce el gasto:** El contribuyente no consideró el gasto en el ejercicio en que se ha devengado, por razones ajenas a él. El cumplimiento de esta condición es muy difícil de lograr, además el contribuyente contará con algún tipo de prueba, la que será fehaciente y debidamente respaldada con documentos.

Es muy difícil que se produzca esta situación, ya que de manera normal al cierre del ejercicio gravable, que es el 31 de diciembre de cada año, se otorga un plazo de tres (03) meses aproximadamente para elaborar los Estados Financieros tributarios y determinar el impuesto a la renta respectivo.

Es importante resaltar en este aspecto, que la deducción tributaria de un gasto procede aún cuando no se encuentre registrado contablemente, salvo en aquellos casos específicos en que la normativa si establece dicha condición; por ende, si una empresa no registra un gasto por un error u omisión contable, no obstante conocer el mismo, procederá a su deducción vía declaración jurada en el ejercicio al que corresponda, caso contrario, el mismo no será deducible en ejercicios posteriores.

- b. **No se obtenga un beneficio fiscal:** Otra limitación respecto a los gastos de ejercicios anteriores, se refiere al hecho que aún cuando se pueda demostrar la no imputación del desconocimiento al contribuyente, la deducción únicamente procederá, en tanto, la SUNAT – Administración Tributaria- compruebe que su

imputación en el ejercicio en que se conozca no implique la obtención de algún beneficio fiscal.

Ello dará pie para que la Administración Tributaria realice una labor de verificación que puede ser simple o compleja, de acuerdo a los requerimientos que la SUNAT considere para cada caso concreto, en aplicación de las facultades de fiscalización conferidas por el artículo 62° del Código Tributario. Situación que puede generar un riesgo en el contribuyente desde que en un proceso de fiscalización la SUNAT puede revisar distintos temas como pagos a cuenta, comprobantes de pago, utilización del crédito fiscal, deducción de gastos, retenciones, etc.

- c. **La provisión y el pago:** La deducción de los gastos de ejercicios anteriores, procederá en la medida que sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes del cierre del ejercicio en que el mismo se conozca.

#### **GASTOS CUYA DEDUCCIÓN TRIBUTARIA ESTÁ CONDICIONADA AL PAGO DE LA RENTA AL PERCEPTOR**



La Cuadragésima Octava Disposición Transitoria y Final del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que “los gastos a que se refiere el inciso v) del artículo 37° de la Ley, que no hayan sido deducidos en el ejercicio al que corresponden, serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aun cuando se encuentren debidamente provisionados en el ejercicio anterior”.



De la misma manera, respecto de los montos a pagar a los trabajadores por conceptos voluntarios sujetos a la limitación del literal l) del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, se encuentran comprendidos en este beneficio dada su incorporación dispuesta por la Primera Disposición Complementaria Final del D.Leg. N° 970 (24.12.2006). Dentro de este tipo de rentas se encuentran comprendidas, entre otras, aquéllas que se paguen por concepto de participación a los trabajadores en las utilidades, vacaciones y gratificaciones extraordinarias.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive script that appears to be the initials 'M' and 'A'.

## V. MATERIALES Y METODOS

- Los materiales utilizados en la presente investigación son:
  - Material bibliográfico (Libros, revistas, Normativa vigente)
  - Útiles de escritorio (Lapiceros, blocks, fichas de resumen, hojas bond)
  - Equipos (Laptop)
- La población de la presente investigación son todas las Resoluciones del Tribunal fiscal relacionadas con el principio de devengado hasta el 2012, las cuales son 192; y con respecto a la muestra son aquellas Resoluciones del Tribunal fiscal las cuales tienen como características la relación con la renta de tercera categoría o renta empresarial.
- Las técnicas, procedimientos e instrumentos de recolección de datos que se utilizaron en la investigación son:

### a.- Fichaje.-

Se empleó para registrar la información de los libros y revistas empleadas mediante fichas referenciales, fichas de contenido y fichas resumen; las cuales contienen gran parte de la información recopilada del presente trabajo de investigación.

**b.- Encuesta.-**

Se empleó a fin de conocer la opinión de algunos expertos en materia tributaria referente al tema investigado, para esta técnica se empleará cuestionarios estructurados.

**c.- Análisis de contenido.-**

Se empleará mediante fichas de observación, mediante las cuales se colocará la información analizada mediante análisis documental sobre del T.U.O. Impuesto a la Renta y normativa emitida por la SUNAT como cartas e informes; así mismo, resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal.

- En la presente investigación se empleó el método estadístico SPSS (Statistical Package for the Social Sciences), que quiere decir Paquete Estadístico para las Ciencias Sociales, lo cual permitirá realizar un análisis de fiabilidad, mediante la conversión de la información colectada en los datos elaborados.
- La presente investigación es de tipo deductiva y básica, ya que pretende demostrar que el impuesto a la renta Peruano tiene como criterio de imputación el devengado tratándose de renta empresarial, no siendo esta situación uniforme en lo referente a la deducibilidad de los gastos que realizan las empresas, habiéndose analizado las situaciones donde no es respetado este criterio de imputación, demostrando así la hipótesis planteada.



## VI. RESULTADOS

- 1- El devengado es el principio rector en la determinación de los ingresos y gastos de la renta de tercera categoría, este principio postula que los ingresos son computables en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlos, sean o no percibidos; y los gastos son deducibles en el ejercicio en que surge la obligación de pagarlos, sean o no pagados.
- 2- Si bien el principio del devengado se encuentra recogido expresamente para las rentas de tercera categoría en el artículo 57° de la LIR, sin embargo no existe una definición tributaria de tal concepto, por lo que debemos tomar en consideración las normas contables, salvo que existiera alguna restricción o limitación legal para su aplicación.
- 3- El criterio de imposición del devengado, no tiene únicamente fines recaudatorios ya que también constituye el principio contable fundamental para el reconocimiento de los resultados.
- 4- El principio del devengado y sus alteraciones nacionales e internacionales serán tratadas, tal como se sugiere mediante convenios o rondas internacionales, en los que sucesivamente se irán resolviendo, siempre bajo el concepto final de justa recaudación tributaria, procurando evitar la doble tributación y las operaciones oscuras.



## VII. DISCUSIÓN

Las técnicas empleadas permitieron realizar el análisis de fiabilidad correspondiente, certificando la validez de los resultados que se consiguieron.


No es certero afirmar que estos resultados puedan ser aplicados a otras normas tributarias como el IGV, entre otros, debido a la particularidad del Impuesto a la renta, ya que es un impuesto directo.

Sobre los resultados se puede afirmar respecto a las rentas empresariales, que la actual legislación peruana de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, se ajusta a la realidad de país, sin embargo hay aun mucho que cambiar, ya que cada vez las normas tributarias se alejan mas de las normas contables.

Es necesario analizar el problema al detalle, de modo que se observe las causas y los efectos que se ocasionan; pero más importante aún, poder medir los impactos de la aplicación de una teoría, en un ambiente caracterizado por los constantes cambios; como lo son en las normas tributarias.



## VIII. REFERENCIALES

1. YACOLCA, Daniel y otros, **Doctrina y Casuística de Derecho Tributario**, Lima. 2010.
2. GOMEZ, Antonio, **Aplicación del principio de lo devengado en la venta de bienes**, Lima. 2009.
3. COSSÍO, Viviana, **Criterios Jurisprudenciales en materia Tributaria**, Lima. 2008.
4. Revista Análisis Tributario, **“Gastos Deducibles y No Deducibles en el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría”**. Criterios Jurisprudenciales recientes (Primera Parte). 2008.
5. GOMEZ, Antonio, **La venta de bienes futuros y su relación con el principio de lo devengado**, Lima. 2007. 
6. BRUN, Henry, **El principio de lo devengado en el reconocimiento de Ingresos y gastos de tercera categoría**, Lima. 2007.
7. AGUILAR, Henry, **¿Cómo aplicar correctamente el principio de lo devengado?**, Lima. 2007.

8. ROJAS, Sandra, **“El Principio de lo Devengado en la Determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría”**, Lima. 2007.
9. NIMA, Elizabeth y otros, **Aplicación Práctica del Impuesto a la Renta**, Lima. 2007.
10. Informativo Caballero Bustamante, **Normativa Contable y su Incidencia Tributaria: Criterio Jurisprudencial**, Lima. 2005.
11. CABANELLAS, Guillermo, **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Argentina**. 2004.
12. KOHLER, Eric, **Diccionario para Contadores**. México. 1979.
13. GARCÍA, Roque, **Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto**, Buenos Aires. 1978.





## IX. APÉNDICES



### UNIVERSIDAD NACIONAL DEL CALLAO FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES CUESTIONARIO ESTRUCTURADO

El presente cuestionario servirá de base para la optimización del proceso de recolección de información y posterior análisis como parte del trabajo de campo de la presente investigación.

El cuestionario es anónimo, por lo que las respuestas no se pueden vincular directamente a ninguna persona.

Nombre (Opcional): \_\_\_\_\_

#### a).- Instructivo para el llenado del cuestionario:

- I. El presente "cuestionario" consta de (06) preguntas dirigidas específicamente a profesionales de la carrera de contabilidad con experiencia en la Declaración Anual de personas jurídicas y que tienen conocimiento en los principios tributarios que rigen nuestras normas.
- II. El cuestionario consta de (02) partes; cada una de ellas está referida a las variables de la presente investigación, las cuales están dirigidas a complementar la teoría investigada.
- III. Utilice un lapicero de tinta negra o azul para rellenar el cuestionario, al hacerlo elija la mejor opción que describa lo que piensa usted.
- IV. Agradece que responda la totalidad de las preguntas presentadas.

#### b).- Formato de encuesta (Cuestionario)

Las afirmaciones que se presentan a continuación son opiniones con las que algunas personas están de acuerdo y otras en desacuerdo. Vamos a pedirle que nos diga, por favor, que tan de acuerdo está usted con cada una de estas opiniones.

Sombree la respuesta que considera correcta:

N°	Preguntas o ítems	Calificación				
		(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
		Muy de acuerdo	De acuerdo	Ni de acuerdo, ni en desacuerdo	En desacuerdo	Muy en desacuerdo
<b>A</b>	<b>Con respecto a las rentas empresariales:</b>					
1	¿Considera usted que las rentas empresariales, que la actual legislación peruana de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, se ajusta a la realidad de país?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2	¿Considera usted que en las rentas empresariales, se deben aplicar otros criterios de imputación para los gastos relativos a deducibles para la renta empresarial?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
3	¿Considera usted que en las rentas empresariales, al aplicar otros criterios de imputación para los gastos relativos a deducibles para la renta empresarial, este se ajustará a la realidad del país?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>B</b>	<b>Con respecto al principio de devengado:</b>					
4	¿Considera usted que el principio del devengado tiene únicamente fines recaudatorios?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
5	¿Considera usted que el principio del devengado es el único principio que debe regir en la aplicación del Impuesto a la renta empresarial?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
6	¿Considera usted que el principio del devengado es uniforme en todo tipo de imposición Impuesto a la renta?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Gracias por su colaboración



X. ANEXOS

ANEXO 01: Matriz de Consistencia

PROBLEMA DE INVESTIGACION	OBJETIVOS	JUSTIFICACION	HIPOTESIS	METODOLOGIA	VARIABLES
¿Porque es utilizado en la determinación del Impuesto a la renta empresarial Peruano, dentro del criterio de imputación el principio del devengado, y en la aplicación de otras rentas otro criterio?	<p><b>O. General:</b> Analizar los criterios de imposición existentes en el impuesto a la renta Peruano, para llegar a establecer si es que el devengado se ajusta a la realidad Peruana, y si es que esta utilización se dá uniformemente en todo tipo de imposición respecto al impuesto a la renta.</p> <p><b>Objetivos específicos:</b>                      1. Analizar en la Ley del Impuesto a la Renta, el criterio de imposición del devengado, interpretando la norma bajo este criterio, y su utilización no tiene únicamente fines recaudatorios                      2. Proponer el uso de otro criterio de imputación en gastos relativos a deducibles para la renta empresarial, bajo la posición del tribunal fiscal.</p>	<p>El tema a investigar es importante debido a que existe más de un criterio de imputación en la renta empresarial, siendo utilizado en el Perú, en algunos tributos la imputación mixta es decir es usado en las normas el criterio del percibió en algunas imposiciones tributarias y el criterio del devengado en otras, siendo una de ellas en el impuesto a la renta empresarial, donde para ilustrados tributaristas este criterio tiene únicamente la finalidad de recaudar tributos para el sostenimiento del gasto público, sintiendo los empresarios que no es un criterio justo de aplicación a las rentas que se perciben.</p>	<p>El impuesto a la renta Peruano tiene como criterio de imputación el del devengado tratándose de renta empresarial, no siendo esta situación uniforme en lo referente a la deducibilidad de los gastos que realizan las empresas, haciendo que se analice situaciones donde no es respetado este criterio de imputación.</p>	<p><b>Tipo de investigación:</b> Tipo deductiva y básica  <b>Método estadístico:</b> SPSS</p> <p><b>Técnicas, procedimientos e instrumentos:</b>                      a.- Fichaje.- fichas referenciales, fichas de contenido y fichas resumen                      b.- Encuesta: Cuestionarios estructurados.                      c.- Análisis de contenido.- Fichas de observación</p>	<p><b>Variable Dependiente (Vd):</b> El impuesto a la renta empresarial</p> <p><b>Variable Independiente (Vi):</b> El principio del devengado</p>