

CIENCIA CONTABLE: VISIÓN Y PERSPECTIVA

5 años de
de la PUCP



Capítulo 36

Libro homenaje
de la Facultad de Ciencias C

Óscar Alfredo Díaz Becerra
José Carlos Dextre Flores
Editores



BIBLIOTECA NACIONAL DEL PERÚ
Centro Bibliográfico Nacional

657 Ciencia contable: visión y perspectiva / Óscar Alfredo Díaz Becerra, José Carlos Dextre Flores,
C4 editores.-- 1a ed.-- Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2017
(Lima: Tarea Asociación Gráfica Educativa).
405 p.: il., diagrs.; 24 cm.

«Libro homenaje por los 85 años de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP».
Incluye bibliografías.

D.L. 2017-15495
ISBN 978-612-317-308-1

1. Contabilidad - Ensayos, conferencias, etc. 2. Contabilidad - Normas 3. Contadores - Ética profesional 4. Auditoría - Normas 5. Finanzas públicas - Contabilidad 6. Contabilidad tributaria I. Díaz Becerra, Óscar Alfredo, 1962-, editor II. Dextre Flores, José Carlos, 1944-, editor III. Pontificia Universidad Católica del Perú

BNP: 2017-2877

Ciencia contable: visión y perspectiva

Libro homenaje por los 85 años de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP

Óscar Alfredo Díaz Becerra y José Carlos Dextre Flores, editores

© Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2017

Av. Universitaria 1801, Lima 32, Perú

feditor@pucp.edu.pe

www.fondoeditorial.pucp.edu.pe

Diseño, diagramación, corrección de estilo
y cuidado de la edición: Fondo Editorial PUCP

Primera edición: noviembre de 2017

Tiraje: 500 ejemplares

Prohibida la reproducción de este libro por cualquier medio, total o parcialmente,
sin permiso expreso de los editores.

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2017-15495

ISBN: 978-612-317-308-1

Registro del Proyecto Editorial: 31501361701192

Impreso en Tarea Asociación Gráfica Educativa
Pasaje María Auxiliadora 156, Lima 5, Perú

EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS GASTOS: LA CAUSALIDAD Y OTROS PROBLEMAS DEL GASTO

Javier Rosas Cuéllar

La Ley del Impuesto a la Renta peruano establece que los contribuyentes que sean perceptores de renta de tercera categoría podrán deducir todos los gastos necesarios para la generación de su renta o el mantenimiento de la fuente, así como los vinculados a la generación de ganancias de capital, con el fin de establecer la renta neta que deberán pagar al fisco. El presente trabajo tiene como objetivo efectuar un análisis crítico en torno a la deducción de los diversos gastos en los que incurren los contribuyentes. En primer lugar, se analizarán a qué conceptos se les aplica el principio de causalidad. En segundo lugar, se planteará qué se entiende por gasto y si este se encuentra recogido en la Ley del Impuesto a la Renta, y si es necesario recurrir a otras disciplinas a fin de esclarecer qué conceptos son deducibles y que otros no.

Palabras clave: impuesto a la renta, causalidad, gastos.

1. INTRODUCCIÓN

Según nuestra legislación, el «Impuesto a la Renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos o que deriven de una ganancia de capitales»¹.

El objetivo del presente artículo es analizar las deducciones de los diversos gastos en los que incurren las empresas al momento de determinar su renta neta. Se ha trabajado la renta empresarial, dada la importancia que significa la determinación de esta renta para los contribuyentes que la generan, debido a que deben verificar la deducción de los gastos necesarios para producir ingresos o mantener la fuente generadora de los mismos.

¹ Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Decreto Supremo 179-2004-EF, del 8 de diciembre de 2004.

2. ASPECTOS GENERALES: LA CAUSALIDAD Y EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO Y CONTABLE DE LOS GASTOS

2.1. Los gastos en el impuesto a la renta

Para poder abordar el principio de causalidad, debemos entender a qué conceptos se les aplica este principio. Cuando los contribuyentes realizan operaciones gravadas, incurren en una serie de erogaciones: costos y gastos. Precisamente, uno de los primeros inconvenientes para determinar el impuesto a la renta de tercera categoría es definir qué desembolsos (o erogaciones) son denominados costo o gasto. Por otro lado, el artículo 11° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (RLIR) señala una lista de hechos que deben ser considerados como «costo» para efectos de dicho impuesto²; sin embargo, tampoco este concepto es definido por la norma tributaria.

De igual modo, se debe considerar que la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) no define el concepto de gasto. Ahora bien, si en el afán de encontrar una definición al concepto de gasto recurrimos a la doctrina, entenderemos al gasto como un «desembolso, egreso o erogación que se consume corrientemente, es decir en el mismo período en el cual se causa, o un costo que ha rendido su beneficio. Los gastos se confrontan con los ingresos (es decir, se presentan en el Estado de Resultados) para determinar la utilidad o la pérdida neta de un período» (Brito, 1988, p. 80).

Si bien la LIR no define el concepto de gasto, es cierto que el artículo 37° del cuerpo legal indicado toma el concepto para ser utilizado en el desarrollo del principio de causalidad, es en este punto donde para Luis Durán Rojo, «Bajo una interpretación literal y sistemática por ubicación de las normas y el primer párrafo del art. 37 de la LIR, se puede entender que el principio de causalidad se aplica cuando ya se ha establecido la renta bruta, cuya determinación se hace conforme a los art. 20 y 21 de la LIR» (2015, p. 6).

En consecuencia, el principio de causalidad no es un requisito para la asignación de costos, pues los artículos 20 y 21 de la LIR establecen reglas directas de asignación de costos, tal como se indicó en el primer párrafo del presente numeral, e inclusive la posibilidad de la aplicación supletoria de las Normas Internacionales de Información Financiera.

² Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Decreto Supremo 122-1994-EF, del 22 de setiembre de 1994.

Otro aspecto importante a mencionar es el tema de la potencialidad del gasto. Para ello, revisemos la resolución del Tribunal Fiscal (RTF) 5355-1-2002, que señala que

Resulta razonable que una empresa evalúe, a través de un informe técnico-arquitectónico, si la inversión destinada a adquirir un local es adecuada o favorable para sus intereses, por lo que el gasto efectuado, con ese fin, cumple con el principio de causalidad previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo irrelevante que la citada inversión no se haya realizado³.

En ese sentido, se puede colegir que la jurisprudencia permite la potencialidad del gasto.

2.1.1. Principio de causalidad

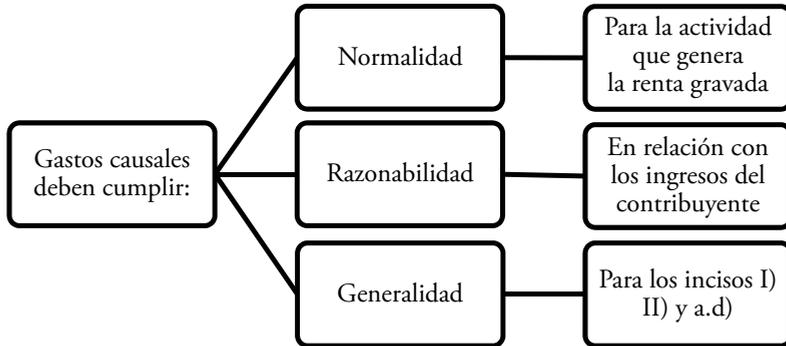
La causalidad puede definirse como la relación entre un hecho y su efecto deseado; es decir, la erogación que genera la adquisición de un bien o servicio tiene como finalidad generar más ingresos o mantener la fuente.

- Teoría subjetiva o de la causa final. La deducibilidad de los gastos debe tener como fin o vinculación la generación de rentas.
- Teoría de la causa objetiva. La deducibilidad de los gastos depende de la vinculación objetiva entre los gastos y la actividad empresarial, denominada teoría de la causa objetiva con las actividades empresariales.
- Concepción restrictiva. Solo se podrían deducir aquellos gastos que tengan la calidad de indispensables para la generación de las rentas gravadas.
- Concepción amplia. Permite que se deduzcan gastos que generen beneficios al contribuyente, aunque no hayan sido efectuados directamente en la actividad productora de renta, pero que de alguna manera surtan efecto en el normal desarrollo de la actividad empresarial de la contribuyente.

A fin de poder establecer la causalidad, el último párrafo del artículo 37° de la LIR plantea tres criterios que deben de existir a fin de que se pueda catalogar un gasto como causal.

³ Resolución 5355-3-2002, del 13 de setiembre de 2002.

Gráfico 1. Criterios vinculados a la causalidad



2.1.1.1. Criterio de normalidad

En el último párrafo del artículo 37° de la LIR se señala que «Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser *normales* para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) ya.2) de este artículo; entre otros».

Así, en la RTF 3964-1-2006⁴, se indicó que «para evaluar la causalidad del gasto, es necesario analizar el modus operandi del contribuyente». De igual manera, la RTF 261-1-2007⁵ ha precisado que «los gastos financieros originados por un crédito bancario pueden dar cobertura a otro crédito de la misma naturaleza, por medio de operaciones de refinanciamiento y, si obedecen al ejercicio normal del negocio, se encuentran en relación con el mantenimiento de la fuente productora de la renta, es decir, con la conservación del capital».

De lo citado, queda claro que el Tribunal Fiscal considera que el gasto no solo debe ser razonable o proporcional, sino que también debe cumplir con el criterio de normalidad teniendo en consideración las actividades propias e inherentes al giro del negocio. En este orden de ideas, podríamos decir que se trata de un criterio de medición cualitativa del gasto, cuyo objetivo es obtener beneficios para la empresa.

⁴ RTF del 21 de julio de 2006.

⁵ RTF del 16 de enero de 2007.

2.1.1.2. *Criterio de razonabilidad*

El último párrafo del artículo 37° de la LIR establece que para determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente deben cumplir con criterios como la razonabilidad en relación a los ingresos del contribuyente. Al respecto, la jurisprudencia en las RTF 2439-4-96⁶ y 2411-4-96⁷ indican: «el monto del gasto debe corresponder al volumen de operaciones del negocio, es decir (debe considerarse) su proporcionalidad y razonabilidad».

Revisemos, también, la RTF 55-4-2008⁸, que señala, conforme al artículo 37 de la LIR, que los gastos tienen que cumplir con el criterio de razonabilidad en relación con el ingreso del contribuyente. Es decir, la compra de combustible debe ser razonable de acuerdo con las horas trabajadas por la maquinaria que utilizó dicho combustible.

El Tribunal Fiscal, en la RTF 05154-8-2013⁹, vierte similar criterio: «[...] los gastos de vigilancia a seguridad, brindados en los domicilios de los funcionarios que se encuentren expuestos a riesgos resultan indispensables para la marcha del negocio porque guardan una relación de causalidad con la obtención de la renta bruta, criterio que incluso ha sido extendido mediante la RTF 612-4-2000¹⁰ a los familiares de dichos funcionarios».

De la lectura de las resoluciones citadas, se puede apreciar que, aun cuando los gastos podrían, aparentemente, no encontrarse vinculados al giro del negocio, se advierte que, por la naturaleza de los mismos, resulta razonable su adquisición y correspondiente deducción por parte de la empresa. Así, entendemos que estaríamos frente a una limitación cuantitativa, con un límite de deducción. Por ello, a este criterio se le vincula con el principio de proporcionalidad.

2.1.1.3. *Criterio de generalidad*

El artículo 37° de la LIR dispone que, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirán de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley. De otro lado, según el inciso II) de dicho artículo, son deducibles los gastos y contribuciones destinados

⁶ RTF del 21 de noviembre de 1996.

⁷ RTF del 15 de noviembre de 1996.

⁸ RTF del 13 de setiembre de 2008.

⁹ RTF del 22 de marzo de 2013.

¹⁰ RTF del 18 de julio de 2000.

a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos, así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor.

Asimismo, el último párrafo del referido artículo señala que, para determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) de dicho artículo, entre otros.

Con respecto de los denominados gastos asistenciales a favor del personal, Juan García M. señala:

las empresas hacen dichos gastos en procura de motivar al personal para el mejor desempeño de sus obligaciones [...] brindándole ventajas adicionales que los interesen en el mantenimiento de sus puestos y en un adecuado rendimiento [...]. Esa finalidad, que vincula a los gastos de que se trata con la obtención de renta, es la que permite, en una interpretación amplia, encuadrarlos en el principio de causalidad, y es por ello que normalmente las legislaciones afirman su carácter de deducibles (García Mullín, 1978, p. 167).

En este orden de ideas, el Tribunal Fiscal, en su Resolución 02506-2-2004¹¹, establece que el carácter de «generalidad» del gasto está vinculado con la inclusión del mismo dentro de las rentas de quinta categoría de los trabajadores. Así, al amparo de esta disposición, de haberse incurrido en un gasto en beneficio del personal, este no constituirá renta de quinta categoría si ha sido otorgado con carácter general, es decir, a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares. En función de ello, deberá tenerse en cuenta, entre otros, lo siguiente: jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica. De no cumplirse con el requisito de «generalidad», dicho gasto será incluido dentro de las rentas de quinta categoría del trabajador.

De lo visto, podemos establecer que el criterio de generalidad se aplica a gastos relacionados con los trabajadores de la empresa. Ello no obliga a que los pagos efectuados por estos conceptos deban otorgarse a todos los trabajadores por igual, sino, más bien, evitar que sean personalizados.

Finalmente, debe indicarse que, sin perjuicio de lo anteriormente señalado, se debe evaluar el resto de criterios a fin de determinar si se cumple con el principio de causalidad.

¹¹ RTF del 23 de abril de 2004.

2.1.2. Fehaciencia

Existen dos planos para poder identificar la fehaciencia del gasto: un plano subjetivo y otro objetivo. Por una parte, el plano objetivo se desarrolla en la instancia de los gastos indispensables para el funcionamiento de la empresa, entre los cuales podemos considerar, por ejemplo, los gastos por servicios públicos. Por otro lado, el lado subjetivo que es aquel en que incurren las empresas en medio de la implementación de un plan de negocios. La complejidad para la evaluación de estos aspectos se desarrolla claramente en el plano subjetivo, dado que los gastos provienen de los actos discrecionales de los contribuyentes para un mejor desarrollo de negocio.

Asimismo, debe tenerse en cuenta dos aspectos. Primero, todo esto tiene su fundamento en el principio de verdad material. Segundo, la fehaciencia de una operación no necesariamente es demostrada de parte, sino que debe ser determinada de oficio por la Administración, siempre que exista un procedimiento contencioso tributario.

En este punto, es importante señalar que el inciso j) del artículo 44° de la LIR establece que no son deducibles los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos mínimos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago¹². Se debe entender que, para que los gastos sean deducibles, deben ser sustentados en comprobantes de pago y documentos adicionales que acrediten que la operación comercial se realizó realmente.

Al respecto, el doctor Rosendo Huamaní sostiene que usualmente se ha entendido que a la Administración le corresponderá la carga de la prueba referida a la sustentación de sus actos o a la existencia de hechos que den origen a obligaciones tributarias (Huamaní, 2015, p. 140). De otro lado, en lo que respecta al principio de causalidad, la doctrina señala que no es el contribuyente el que está obligado a probar la realidad de su operación, sino que es la Sunat la que debe demostrarla. Esto queda respaldado en lo que plantea del Tribunal Fiscal en su Resolución 0667-3-2002¹³, donde indica:

No cabe duda que siendo el tema de las operaciones no reales uno sumamente delicado y de implicancias graves, en la medida que ello involucra simulación absoluta del acto jurídico, corresponde probar al ente administrativo que no se ha efectuado la operación, agotando todos los medios que permitan demostrar tal situación; es decir que la carga de la prueba le compete exclusivamente al órgano administrador de tributos y no al contribuyente.

¹² Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Decreto Supremo 179-2004-EF, del 8 de diciembre de 2004.

¹³ RTF del 5 de febrero de 2002.

En este punto, es importante aclarar que si bien la carga de la prueba, en la causalidad de los gastos deducibles, recae sobre la Administración Tributaria, es el contribuyente quien debe exhibir los comprobantes de pago respectivos y toda la documentación adicional necesaria que demuestre la existencia de una operación. Adicionalmente, otro punto importante a considerar está relacionado con el argumento que esgrime la Administración acerca de la falta de fehaciencia del gasto para determinar que se no se cumple con el principio de causalidad. Esta argumentación es errónea, porque el principio de causalidad evalúa otro tipo de criterios (normalidad, razonabilidad y generalidad), mientras la fehaciencia evalúa la veracidad de la operación.

En conclusión, no solo el material documental, incluido el material contable elemental, servirá como medio de prueba de la fehaciencia de una operación, sino también la documentación de actos circundantes, la que ayudará a tener certeza de los hechos.

2.2. Los gastos en la normatividad contable

De acuerdo con lo establecido en el primer párrafo de la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, «En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen [...]»¹⁴. En este contexto, entendemos que las NIC complementan el sentido de la norma tributaria. Por lo tanto, si bien es cierto que son normas no jurídicas, ello no quiere decir que se les opongan o desnaturalicen. En ese sentido, opinamos que es correcto su uso.

De otro lado, Durán y Mejía indican que «En la interpretación de las normas tributarias del impuesto a la renta se pueden usar las NIIF (entiéndase además NIC) como conocimiento especializado o fuente externa, prevaleciendo el sentido jurídico y/o técnico de los enunciados, siempre que se respete los principios jurídicos y la teoría interpretativa del derecho» (Durán Rojo & Mejía, 2014, p. 8). A partir de ello, entendemos que la norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario nos habilita en el uso de las normas contables a fin de comprender el verdadero sentido de las normas tributarias.

En esta línea, encontramos expedito el camino para el uso de la normatividad contable. Por tanto, a efectos de poder establecer los conceptos de forma adecuada, es importante diferenciar adecuadamente entre los conceptos de costo y gasto.

¹⁴ Texto Único Ordenado del Código Tributario. Decreto Supremo 133-2013-EF, del 22 de junio de 2013.

Como sabemos, la Ley del Impuesto a la Renta no define qué debe entenderse por gasto; sin embargo, el artículo 20° de la ley nos otorga una referencia del significado de costos. En ese sentido, podríamos decir que todo aquello que para la Ley del Impuesto a la Renta no es costo sería gasto. En relación con ello, la doctrina define al gasto de la siguiente forma: «Es un desembolso, egreso o erogación que se consume corrientemente, es decir en el mismo período en el cual se causa, o un costo que ha rendido su beneficio. Los gastos se confrontan con los ingresos (es decir, se presentan en el Estado de Resultados) para determinar la utilidad o la pérdida neta de un período» (Brito, 1998, p. 80). Asimismo, encontramos que el concepto de gasto desarrollado en el párrafo 78 del marco conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad:

La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la empresa. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo (IASCF, 2016).

Tal como se aprecia en el marco conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, la depreciación está expresamente reconocida como gasto. Si bien puede analizarse la naturaleza de la misma, como aparentemente lo hace la Ley del Impuesto a la Renta, lo que es cierto es que se considera como gasto para todos los efectos, al igual que las provisiones y amortizaciones. Estas últimas tienen naturaleza similar a la depreciación; no obstante, se diferencian en la medida en que las primeras muestran la pérdida de valor de los activos intangibles, mientras que la segunda lo hace con respecto a los activos tangibles.

En ese sentido, el legislador ha optado por introducir en la norma figuras que, en su concepto, sin ser erogaciones, serán deducibles como gastos, pero solo porque están expresamente recogidas en la Ley del Impuesto a la Renta, y no porque haya ampliado el término de gasto. Creer lo contrario haría suponer que cualquier provisión no recogida en la ley podría deducirse como gasto, y sabemos que ello no es así. Sin embargo, no olvidemos que las erogaciones que se indican, a la luz de la normativa contable, sí se constituyen como gastos contables, por lo que solo resta pasar por el tamiz tributario que los conceptos indicados ya han superado cumpliendo con los criterios de causalidad, lo cual los convierte en gastos deducibles.

3. ANÁLISIS DE PROBLEMAS

3.1. Pago de indemnización no constituye gasto deducible

Recientemente, la sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República emitió la sentencia casatoria 8407-2013-Lima, de fecha 2 de julio del 2015, publicada el 31 de agosto del 2016 en la sección «Sentencias en Casación» del Diario Oficial El Peruano. Mediante esta, declara infundado el recurso de casación y, en consecuencia, no casaron la sentencia de vista N° 14.

Mediante un laudo arbitral, se declaró fundada en parte la demanda interpuesta por la empresa Bingo Gaming contra International Game Technology por incumplimiento de un contrato de arrendamiento y opción de compra de más de cien máquinas tragamonedas. En dicho fallo se fijó una indemnización a favor de Bingo Gaming, ascendente a US \$ 1 259 006, por daño emergente y lucro cesante. Dicha indemnización fue cancelada por la empresa demandada, la cual, luego, procedió a deducir dicho pago en su declaración del impuesto a la renta. La Administración Tributaria reparó el gasto deducido y el Tribunal Fiscal revocó la resolución de intendencia, concluyendo «que la referida indemnización es causal pues se originó de riesgos propios del desarrollo de la actividad generadora de renta gravada de la recurrente, siendo su pago obligatorio para esta al haber sido determinada por un Tribunal Arbitral»¹⁵.

Luego, al recurrir al Poder Judicial, la sala superior fundamentó su sentencia estableciendo que la obligación de pago generada por el laudo arbitral (indemnización) no tiene por finalidad producir o mantener la fuente generadora de la renta, sino satisfacer una obligación de pago generada por un incumplimiento contractual y, como tal, no constituye un pago que deba ser deducido del impuesto a la renta, como lo refiere el Tribunal Fiscal.

En sede casatoria, la corte señaló que «la obligación de pago generada por el laudo arbitral (indemnización) no tiene por finalidad producir o mantener la fuente generadora de la renta, sino satisfacer una obligación de pago generada por un incumplimiento contractual, y como tal no constituye un pago que deba ser deducido del impuesto a la renta»¹⁶ (Corte Suprema de Justicia de la República, 2013). Señaló, además, que, de la resolución emitida en sede arbitral, puede apreciarse que el motivo para que operase la resolución contractual que motivó el mandato de pago de la indemnización fue generado por el propio contribuyente (International Game Technology)

¹⁵ RTF 13373-4-2009, del 11 de diciembre de 2009.

¹⁶ Sentencia casatoria 8407-2013-Lima, de la Corte Suprema de Justicia de la República, del 31 de agosto de 2016.

al negarse a emitir los comprobantes de pago correspondientes. «De lo que se advierte, que la indemnización pagada por el contribuyente [...] no constituye un gasto deducible al impuesto a la renta en los términos fijados en el artículo 37 de la LIR, en tanto, dicho gasto no cumple con el Principio de Causalidad con el hecho generador de la renta» (Corte Suprema de Justicia de la República, 2013). Agrega que «no se puede avalar la conducta de quién incumple con un contrato y pretende valerse de dicha trasgresión para obtener beneficios tributarios, como es considerar la indemnización que la demandada debió pagar por su incumplimiento como un gasto deducible del impuesto a la renta».

Como podemos apreciar, con la sentencia emitida por la Corte Suprema, se pone en discusión la deducibilidad de las penalidades para la determinación de la renta neta imponible. Al respecto, creemos adecuado lo referido por la Corte Suprema al no cumplir dicho gasto con el principio de causalidad, es decir, con las características de ser necesario, general, razonable y proporcional.

3.2. Deducción de gastos de una sucursal por las prestaciones de su matriz

Sobre el particular, encontramos que en el Informe 127-2016-SUNAT/5D0000¹⁷ se plantea la interrogante acerca de que si serán deducibles los gastos que se generados por las prestaciones realizadas por la casa matriz a favor de su sucursal en el país. Sobre este tema, la Administración Tributaria indicó:

Las sucursales en el país de personas jurídicas no domiciliadas tienen personería jurídica tributaria propia y distinta de estas últimas, así como de cualquier otra sucursal que se establezca en países distintos del Perú y los gastos generados por las prestaciones brindadas por la matriz a su sucursal son deducibles para la determinación de la renta neta del impuesto a la renta correspondiente a esta, siempre que se acredite su relación causal con la generación de renta de fuente peruana o el mantenimiento de su fuente productora, situación que deberá ser establecida en cada caso concreto.

Sin embargo, aplicado a un caso diferente pero siempre en el marco de la relación entre matriz y establecimiento permanente, meses antes, en el Informe 022-2015-SUNAT/5D0000¹⁸, la SUNAT sostuvo: «No corresponde que una empresa domiciliada en el Perú que presta servicios a clientes no domiciliados a través de una sucursal establecida fuera del país, emita comprobantes de pago a dicha sucursal por los recursos y servicios asignados a su favor para la prestación de los servicios antes referidos».

¹⁷ SUNAT, informe del 18 de julio de 2016.

¹⁸ SUNAT, informe del 5 de febrero de 2015.

Como se puede apreciar, son dos criterios distintos alrededor de un tema común, que es la relación entre la casa matriz y su sucursal. Sin embargo, es menester indicar que las consultas no versan precisamente sobre un mismo punto. El primer informe se origina debido a que se consulta acerca de si, en el marco de lo dispuesto en el inciso e) del artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta, en que se consideran domiciliadas en el país, entre otros, las sucursales en el Perú de personas jurídicas no domiciliadas, se puede afirmar que dicho artículo considera a la sucursal como un sujeto distinto de su casa matriz para efectos del impuesto a la renta. De ser así, ¿son deducibles los gastos generados por las prestaciones brindadas por la casa matriz a favor de su sucursal en el país, y que cumplen con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta?

En el caso del segundo informe, este se origina frente a la pregunta de si en el caso de una empresa domiciliada en el Perú que presta servicios a clientes no domiciliados a través de una sucursal en el exterior —con lo cual parte de su personal se dedica a la prestación de tales servicios e incurre en una serie de costos y gastos locales y en el exterior— correspondería que la empresa domiciliada en el Perú emita comprobantes de pago a su sucursal en el exterior por los recursos y servicios asignados a su favor para la prestación de los servicios antes referidos.

Si bien las consultas que originan los informes están orientadas en un primer término a sucursales domiciliadas en el país (con matriz en el exterior) y en otro a sucursales en el exterior (con matriz en el país), lo interesante de este tema es que el Informe 022-2015-SUNAT/5D0000 establece que

[...] desde el punto de vista societario, entre matriz y sucursal no existe dualidad, por el contrario, se puede apreciar que estas constituyen una sola persona jurídica evidenciándose así la ausencia de un tercero en esta relación; con lo cual, no se puede señalar que exista una acción o prestación realizada por la matriz a favor de su sucursal que califique como servicio para efecto de la emisión de comprobantes de pago.

Bajo el concepto de no existencia de dualidad¹⁹ —y, por lo tanto, ausencia de una acción o prestación realizada por la matriz a favor de su sucursal que califique como servicio (todo esto en el contexto de la aplicación de la normatividad societaria)—, podríamos aplicar este mismo criterio a favor del caso planteado en el Informe 127-2016-SUNAT/5D0000 y plantear que los gastos de la sucursal no

¹⁹ «No tiene personería jurídica distinta a la de la sociedad principal. El establecimiento de una sucursal no conlleva en modo alguno la creación de una persona jurídica diferente. Se trata simplemente de la dispersión territorial de los establecimientos de una determinada sociedad, que mantiene su unidad jurídica como sujeto de derecho» (Elias Laroza, 1999).

serían deducibles, debido a que societariamente no es ente diferente a su matriz, sino que, tal como indica el doctor Enrique Elías Laroza, es una dispersión territorial de los establecimientos de una determinada sociedad, que mantiene su unidad jurídica como sujeto de derecho (Elías Laroza, 1999, p. 1060).

Sin embargo, el artículo 14° de la LIR indica que se considerarán personas jurídicas, entre otras, a las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior²⁰. Adicionalmente, el inciso e) del artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta considera domiciliadas en el país a las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

En esta línea, tal como se indicó al inicio del análisis, corresponde que se termine de regular en la legislación peruana las relaciones entre las sucursales y su matriz, a fin de que no encontremos situaciones de esta naturaleza, que traen como consecuencia que se les reconozca incluso a ambas cierta capacidad tributaria, teniendo en cuenta que, de acuerdo a lo establecido en la Ley General de Sociedades, la sucursal carece de personería jurídica independiente a la de su principal.

4. CONCLUSIONES

La Ley de Impuesto a la Renta no define el concepto de gasto. Si recurrimos a la doctrina, entenderemos al gasto como un desembolso, egreso o erogación que se consume corrientemente, es decir en el mismo período en el cual se causa, o un costo que ha rendido su beneficio.

El Tribunal Fiscal ha señalado que el carácter que le otorga la LIR al término «necesidad» debe entenderse en su concepción amplia, puesto que las operaciones empresariales conllevan obligatoriamente a entender que tal concepto no puede restringirse solo a erogaciones que incidan directamente en la generación del ingreso.

Nuestra jurisprudencia admite la potencialidad del gasto. En ese marco, no es exigible que el gasto en que se incurrió genere efectivamente su correspondiente ingreso; basta la intencionalidad de generarlo.

²⁰ Texto Único Ordenado del Código Tributario. Decreto Supremo 133-2013-EF, del 22 de junio de 2013.

5. RECOMENDACIONES

- Para poder determinar si un gasto es deducible o no, el artículo 37° de la LIR debe ser analizado de acuerdo a los parámetros que el mismo señala, considerando que cada circunstancia es diferente y además evaluar el *modus operandi* de la empresa.
- Debemos analizar la LIR bajo una interpretación lógica y no darle una interpretación literal.
- Debemos poner especial énfasis en la última jurisprudencia, debido que el Tribunal Fiscal adopta posiciones que muchas veces generan controversia respecto a distintas circunstancias relacionadas con el principio de causalidad y, luego, en casos puntuales, son dejadas sin efecto en una instancia superior.

BIBLIOGRAFIA

- Brito, José (1998). *Contabilidad básica*. Carabobo: Centro de Contadores.
- Durán Rojo, Luis (2008). Gastos deducibles y no deducibles en el impuesto a la renta de tercera categoría. Criterios jurisprudenciales recientes. Segunda parte. *Informe Tributario*, 202, 12-16.
- Durán Rojo, Luis & Marco Mejía (2014). Relación entre el impuesto a la renta empresarial y la contabilidad. Ponencia en XII Jornadas de IFA Perú, Análisis Tributario. Lima, 25 de febrero.
- Elías Laroza, Enrique (1999). *Derecho societario peruano. Ley General de Sociedades del Perú*. Tomo III. Lima: Normas Legales.
- García Mullín, Juan Roque (1980). *Impuesto sobre la renta. Teoría y práctica del impuesto*. Santo Domingo: ITC.
- García Mullín, Juan Roque (1978). *Manual de Impuesto a la Renta*. Buenos Aires: CIET.
- Huamaní, Rosendo (2015). *Código Tributario comentado*. Tomo II. Lima: Jurista.
- IASCF – International Accounting Standards Committee Foundation (2015). Normas Internacionales de Información Financiera. Londres: IASCF.
- Santiváñez, Juan (2009). Sobre la causalidad de los gastos deducibles para efectos del impuesto a la renta: un enfoque empresarial. *Contabilidad y Negocios*, 4(7), 17-22.
- Villanueva, Walker (2013). El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario. *Themis*, 64, 101-111.