

CONSIDERACIONES SOBRE LA CAUSALIDAD DE LAS ADQUISICIONES PARA SU DEDUCCION DE LA RENTA EMPRESARIAL

Jorge Luis Picón Gonzales¹

Introducción

Capítulo UNICO. Causalidad

- 1.1. Definición
- 1.2. Base legal
- 1.3. Función del gasto para ser deducible
- 1.4. Objeto del gasto para ser deducible
 - 1.4.1. Generación de rentas gravadas
 - 1.4.2. Causalidad directa o indirecta
 - 1.4.3. Mantenimiento de la fuente
- 1.5. Normalidad y razonabilidad
 - 1.5.1. Normalidad en el giro
 - 1.5.2. Razonabilidad entre los gastos y los ingresos
- 1.6. Generación de rentas no gravadas
- 1.7. ¿Cómo debe probarse que un gasto es causal?
 - 1.7.1. Descripción del gasto: un constante problema
 - 1.7.2. Control del consumo de bienes
 - 1.7.3. Gastos en bienes que no son activo de la empresa
 - 1.7.4. Obligaciones contractuales no claras

Conclusiones

Bibliografía

¹ Socio de PICON & ASOCIADOS S.A.C. Abogado (Universidad de Lima). MBA (ESAN). Doctor en Derecho Empresarial (Universidad Sevilla). Ex Intendente Nacional Jurídico y Ex Gerente de Procedimientos Tributarios de la SUNAT. Profesor en materia tributaria a nivel de maestría de diversas universidades. Autor de Libros “Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial” Ediciones, 2004, 2007, 2011, 2014, 2017 y 2019; “Construyendo Contingencias. Tributación del Sector Inmobiliario y Construcción” 2008; y, “Temas Tributarios Empresariales: Sector Construcción e Inmobiliario” 2012.

INTRODUCCION

En esta investigación desarrollaremos criterios aplicables a toda adquisición de bienes y servicios que realice la empresa, con la finalidad de determinar si su finalidad cumple con los criterios estándares a nivel internacional (usando principalmente la jurisprudencia y normas peruanas) para ser deducible para el cálculo de la utilidad tributaria empresarial. Asimismo, se revisarán los principales criterios a tomar en cuenta en la determinación de la falta de realidad o fehaciencia de una adquisición de bienes o servicios, con motivo de su deducción para fines tributarios.

Se debe tener presente que, si la empresa no logra sustentar estos aspectos de manera sólida, el gasto no será deducible para efecto del Impuesto a la Renta, aun cuando se logre cumplir con otros requerimientos específicos, que cada legislación puede establecer.

Naturaleza Contingente de la Deuda Tributaria

Antes de desarrollar cada uno de estos aspectos, es importante que el lector entienda que la determinación de la deuda tributaria es, por naturaleza contingente, ¿por qué?, porque no se trata de una deuda como la que se genera cuando usted compra un mueble a S/500.00 caso en el cual previamente el acreedor y el deudor han acordado un precio, pues resulta evidente que usted como comprador no aceptaría que el vendedor (acreedor) viniera a usted seis meses después a decirle que realmente le debe S/.20 000.

En el caso de la deuda tributaria, el deudor determina por su cuenta cuánto debe en función a las normas y la documentación con que cuenta, entre otras consideraciones, que muchas veces no son tan técnicas. No obstante, el acreedor (a través de la Administración Tributaria) no ha dado su consentimiento, por lo cual envía a alguien a ver si lo que usted ha declarado como deudor es correcto. En este punto radica lo “contingente” de la deuda tributaria:

- La revisión de la Administración Tributaria ocurrirá tiempo después del momento de la declaración (en muchos casos años después).
- Quizá la documentación que utilizó para la determinación realizada en su declaración jurada fue correcta y pertinente, pero luego de dos o tres años, quizás ya no la tenga a su disposición.
- Muchas veces, los profesionales que realizaron la declaración jurada ya no trabajan en la empresa, y no dejaron archivos ordenados, lo que resulta catastrófico para la empresa cuando enfrenta las auditorías de la Administración Tributaria. Muchas veces, estos archivos nunca fueron elaborados.
- Los criterios o la disponibilidad de entendimiento de los auditores tributarios pueden ser distintos de aquéllos que usted consideró cuando presentó su declaración jurada.
- Una variable que ha surge de tiempo en tiempo es la presión que la Administración Tributaria pueda ejercer por evitar la caída de la recaudación tributaria. Es decir, cuando el Fisco necesita más dinero, los criterios aplicados en las fiscalizaciones suelen ser más severos, más orientados a aumentar la recaudación.

Capítulo Único

CAUSALIDAD

1.1. DEFINICIÓN

Causalidad, en la filosofía occidental, designa la relación entre una causa y su efecto. Aristóteles, con referencia al concepto “causa”, enumeró cuatro tipos diferentes: la material, la formal, la eficiente y la final², y definió esta última como “el motivo por el cual se hacen las cosas”³. Por su parte, Carlos Cossio⁴ aludía a la noción “causa-fin” como la relación entre un hecho y su “finalidad determinante”.

De los conceptos citados se desprende que la causa o causalidad se refiere a la motivación o finalidad que se persigue con un acto. Aplicado a nuestra materia de estudio, podríamos afirmar que el gasto o costo, para ser deducible, debe tener como objeto o motivo el planteado en la norma tributaria, es decir, la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente generadora de rentas.

Para los efectos de este texto, consideraremos como causalidad la relación existente entre un hecho (egreso, gasto o costo) y su efecto deseado o finalidad (generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente). Se debe tener presente que la falta de consecución del efecto buscado con el gasto o costo no implicará el incumplimiento de este principio; es decir, se considerará que un gasto cumple con el principio de causalidad aun cuando no se logre la generación de la renta.

1.2. BASE LEGAL

El artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta de Perú, igual que muchas legislaciones, en pocas pero determinantes palabras, consagra el principio de causalidad que debe cumplir todo gasto que pretenda deducirse de las rentas gravadas:

Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta

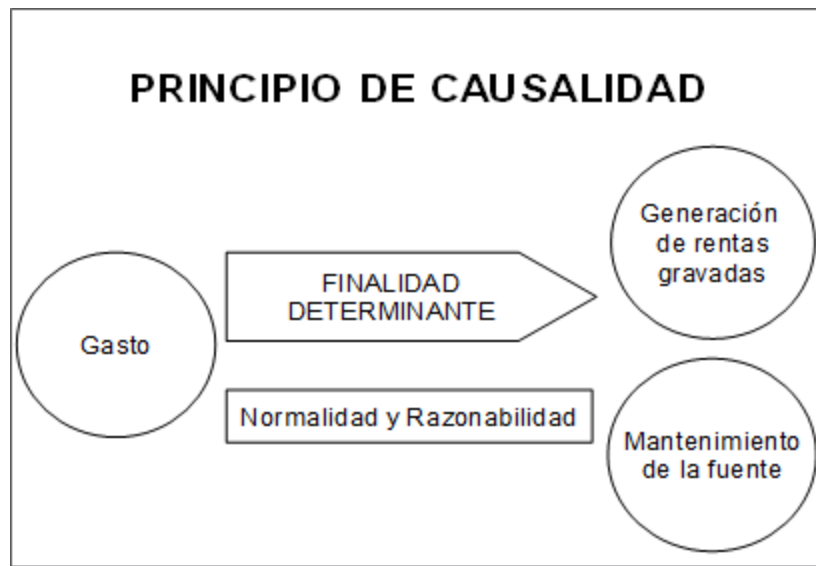
A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente (...) en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Como puede verse, la norma dispone que todo gasto o costo que se deduzca de la renta bruta de tercera categoría debe ser necesario para producir la renta gravada o para mantener su fuente productora. A continuación, desarrollaremos los principales aspectos contenidos en este dispositivo legal, el cual ha sido materia de numerosas controversias entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, y que podemos resumir en el siguiente cuadro:

² La causa material es aquella de la que está hecha cualquier cosa; por ejemplo, el mármol es la causa material de una estatua. La causa formal es la forma, el tipo o modelo según el cual algo está hecho; así, el estilo arquitectónico será la causa formal de una casa. La causa eficiente es el poder inmediato activo para producir el trabajo, como la energía manual de los trabajadores. Por último, la causa final es el objeto o el motivo por el cual el trabajo se hace, es decir, el placer del propietario.

³ Enciclopedia Microsoft® Encarta® 2003. © 1993-2002 Microsoft Corporation.

⁴ COSSIO, Carlos. *La causa y la comprensión en el Derecho*. Juárez Editor S.A. Buenos Aires. 1969.



Como veremos a lo largo de este capítulo, el contribuyente debe estar en capacidad de responder a la Administración Tributaria, de manera documentada, dos preguntas básicas:

a. ¿Qué fue lo que adquirió?

Significa estar en capacidad de probar cuál fue el bien o en qué consistió el servicio adquirido por el contribuyente, con la mayor precisión posible. Como veremos en muchos casos, sobre todo en el de servicios, el contribuyente recibe un comprobante de pago que no describe adecuadamente lo que adquirió. Así por ejemplo, es muy común encontrar en la contabilidad gastos sustentados con facturas que describen “por servicios prestados” o “por consultoría”, lo que ciertamente no permite establecer el contenido de dichos servicios.

b. ¿Para qué lo adquirió?

Es decir, estar en capacidad de probar que la finalidad de la adquisición fue la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente.

1.3. FUNCIÓN DEL GASTO PARA SER DEDUCIBLE

Para determinar el alcance del principio de causalidad consagrado en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, debemos primero precisar el término “necesario”. En efecto, la norma citada dispone que, para que el gasto sea deducible, debe ser “necesario” para generar la renta gravada o para mantener su fuente generadora. Los lectores que hayan sido fiscalizados o que hubieran realizado una fiscalización deben estar familiarizados con los requerimientos de la Administración Tributaria que incluyen frases como “*sustente con la documentación pertinente la necesidad del gasto X*”.

Como veremos más adelante, el contribuyente está obligado a probar dicha necesidad si pretende que se reconozcan sus gastos. El Tribunal Fiscal ha fallado en tal sentido en diversos pronunciamientos:

RTF N° 05053-1-2013

Que en tal sentido, para que los gastos sean deducibles para efecto del Impuesto a la Renta debe existir una relación de causalidad entre este y la renta generada, en tanto así queda acreditado el destino del gasto, es decir, la utilización de prestaciones, además de su proporcionalidad y razonabilidad.

RTF N° 00370-4-2018, 03211-1-2015, 02960-4-2015, 02865-10-2015, 10225-8-2014 y 10813-3-2010

(...) el denominado “principio de causalidad” es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

RTF N° 00005-3-2017, 03211-1-2015, 07132-4-2014 y 04685-10-2012

Que tal como se advierte de las normas glosadas para deducir el gasto para efecto del Impuesto a la Renta este debe cumplir con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

CAS. 2579-2010

No es deducible el desembolso efectuado por Thyssenkrupp Elevadores por el servicio de recepción de toda la información legal, económica, financiera y contable a favor de su matriz, porque no cumple con el principio de causalidad ya que no es la causa de la obtención de la renta gravada o del mantenimiento de la fuente productora sino que por el contrario constituye un desembolso por el cumplimiento de un deber societario como es el de informar a su casa matriz con sede en Alemania, siendo que a partir de tal información la casa matriz se mantiene al pendiente respecto al manejo de la empresa en América Latina, no constituyendo en esencia un servicio dirigido individualmente y directamente por la demandante, quien no obtiene beneficio jurídico alguno con dicha información, coligiéndose que no se encuentra en el supuesto de causalidad para deducir sus gastos.

¿Qué significa que sea necesario?

Es preciso determinar si la exigencia establecida en la norma se refiere a que un gasto, para ser deducible, debe ser necesario, esto es, indispensable para la generación de las rentas gravadas. Si la respuesta fuera afirmativa, estaríamos ante una situación complicada, debido a que una persona ajena a la empresa y, probablemente, sin ningún conocimiento del negocio, podría cuestionar si los gastos realizados fueron verdaderamente necesarios. O visto de otra forma, la rigurosidad sobre qué es INDISPENSABLE puede dar cabida a desconocer gastos válidos, dirigidos al negocio, como podría ser por ejemplo sillones de mejor calidad para los directorios de la empresa, o televisores que se pongan en las salas de recepción, entre otros.

Por ejemplo, la empresa Variedades S.A.C. se dedica a la comercialización de bienes de consumo masivo, tales como prendas de vestir, accesorios, entre otros. Es claro que la compra de los bienes materia de posterior venta, el alquiler de las tiendas y las remuneraciones de los vendedores son necesarios para el negocio; pero ¿qué sucede si la empresa decide comprar un proyector multimedia para el salón del directorio o si, para posicionar mejor el nombre de la tienda, auspicia un equipo de fútbol?

Como se puede entender, la empresa sobrevivirá y seguirá vendiendo sin el proyector multimedia o el auspicio del equipo de fútbol, pero ¿está dentro de las facultades de la Administración Tributaria cuestionar si ese gasto era necesario para producir mayores rentas gravadas?

Sobre el particular, diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha señalado que la causalidad no trata de establecer el carácter *indispensable* de un gasto, sino, únicamente, demostrar que el objeto final de la adquisición del bien o del servicio es generar ingresos gravados o mantener su fuente.

RTF N° 4807-1-2006, 1275-2-2004 y 710-2-1999

Para efectos del Impuesto a la Renta, la deducción de un gasto está sujeta a que se establezca la relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada o el mantenimiento de su fuente, destino que, finalmente, le otorga el carácter de necesario.

RTF N° 02424-10-2017, 3139-5-2014, 09592-8-2012 y 2607-5-2003:

(...) para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso.

Como se advierte, el principio de causalidad es la relación de necesidad existente entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente. Sin embargo, cabe precisar que la noción de este principio es de carácter amplio, pues permite la deducción de erogaciones que no guardan una relación de necesidad de manera directa, pero que aun de forma indirecta coadyuvan a la creación de rentas o a su mantenimiento.

RTF N° 814-2-98

El principio de causalidad debe ser aplicado de manera amplia (no necesariamente directa). En tal sentido, si la empresa produce perdigones de plomo, el gasto en que incurre para auspiciar el Campeonato Mundial de Tiro es necesario para la generación de renta y, por lo tanto, es deducible.

RTF N° 753-3-99

La LIR recoge el principio de causalidad como regla general para admitir la deducibilidad o no de los gastos y así determinar la renta neta de las empresas; así, conforme a este principio serán deducibles sólo los gastos que cumplan con el propósito de mantener la fuente productora de renta o generar nuevas rentas, debiendo indicarse que los gastos deducibles que se expresan en los incisos que contiene dicha norma son de carácter enunciativo mas no taxativos, desde que pueden existir otros gastos que por el principio en mención son plausibles de ser deducidos para determinar la renta neta; para tal fin debe meritarse si el monto del gasto corresponde al volumen de operaciones del negocio para lo cual corresponde examinar la proporcionalidad y razonabilidad de la deducción así como el “modus operandi” de la empresa.

RTF N° 03103-4-2010

Que sobre el particular, en las Resoluciones No 657-4-1997, 710-2-1999, 1154-2-2000 y 8634-2-2001, se ha establecido que el principio de causalidad es la relación que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, por lo que corresponde aplicar criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

RTF N° 9440-3-2014

El principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la erogación de sustracciones que no guarde dicha relación de manera directa; es decir, que no son necesarias en un sentido restrictivo.

RTF N° 3625-10-2014

El Principio de Causalidad no puede ser analizado de una forma restrictiva, sino más bien amplia, y deben admitirse los gastos indirectos, sean estos de carácter efectivo y potencial.

RTF N°04817-1-2017

Los gastos cumplen con la relación de causalidad, conforme con el artículo 37 de LA Ley del Impuesto a la Renta, debiendo considerarse que la causalidad debe entenderse de forma amplia, sin interesar que el gasto haya originado de manera directa rentas gravadas.

No obstante lo señalado, no es una materia cerrada totalmente, como lo demuestra lo señalado por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema en la:

Casación N° 9209-2013-LIMA

El principio de causalidad debe ser entendida como la relación directa que debe haber entre egreso o gasto, y su efecto o finalidad practica deseada, sea la generación o mantenimiento de la fuente de la renta.

En nuestra opinión, el principio de causalidad admite los gastos indirectos, debido a que dicho principio es de carácter amplio, y en ese sentido esta resolución judicial habría aplicado un criterio literal, pero equivocado, pero podrías crear una inseguridad jurídica para la determinación del Impuesto a la Renta.

En otras palabras, el gasto no tiene que ser indispensable, pero sí debe guardar una relación “causa-finalidad determinante” o “causa-efecto deseado” respecto de la potencial generación de las rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente. En otros términos, la finalidad primordial del gasto debe ser la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente.

RTF N°04089-8-2015, 08382-8-2014, 05510-8-2013 y 710-2-99

El principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo que para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro de negocios o que estos mantengan cierta proporción por el volumen de las operaciones, entre otros.

1.4. OBJETO DEL GASTO PARA SER DEDUCIBLE

El gasto deducible debe tener como objeto la generación de ingresos gravados, la supervivencia o mejoramiento de la empresa. Veamos un poco más en detalle qué significa esto.

1.4.1. Generación de rentas gravadas

La motivación del gasto debe ser la generación de ingresos que la ley califique como rentas de tercera categoría. Analicemos esta afirmación:

- a. La finalidad del gasto debe ser la generación de ingresos para la empresa.
- b. Dichos ingresos deben estar gravados como renta de tercera categoría.

Respecto al primer aspecto, puede afirmarse que los gastos en que incurre la empresa deben guardar una relación causal directa o indirecta con la creación de riqueza o con el mantenimiento de la fuente generadora de renta.

Tomando en cuenta los ejemplos antes citados, es claro que publicitar el nombre de la empresa entre sus potenciales clientes tiene como objetivo razonable vender más, sin embargo ¿cuán claro es dicho objetivo si es que compro un proyector multimedia para el directorio?, ¿qué tal un televisor y un DVD para la sala de reuniones? (supongo que dado el avance de la tecnología para la próxima edición tendré que actualizar estos ejemplos, para esta edición aún sirven), ¿puede el auditor tributario calificar la conveniencia de una adquisición de bienes y servicios? Consideramos que no. Lo único que puede fiscalizar el auditor es el destino u objetivo de la adquisición. Por ejemplo, si es que se adquirió el proyector multimedia, el televisor o el DVD, lo que debe verificar el auditor no es qué renta adicional generó, sino, únicamente, si el equipo se destinó (físicamente) al local de la empresa y que no se encuentra en la casa de su dueño.

RTF N° 00280-10-2015 y 01373-5-2012

Que en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal (...) se ha dejado establecido que todo ingreso debe estar relacionado directamente con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, por lo que un gasto será deducible si existe relación de causalidad entre el gasto realizado y la renta generada o el mantenimiento de la fuente productora, asimismo, la necesidad del gasto debe ser analizada en cada caso en particular, considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tales como que los gastos sean normales al giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien podría constituir un gasto deducible para una actividad, mientras que para otra no.

RTF N° 06764-1-2016, 06387-10-2012 y 2607-5-2003

Para que el gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada; sin embargo, corresponde que la necesidad del gasto sea evaluada en cada caso, considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

En relación a un segundo aspecto, se debe tener claro que los potenciales ingresos provenientes de la adquisición deben estar gravados con el Impuesto a la Renta de tercera categoría; por ejemplo, si una empresa decide invertir en un país de la CAN (Comunidad Andina) y para ello contrata a profesionales que estudien las inversiones, lo que gaste en retribuir sus servicios no será deducible, debido a que la eventual renta proveniente de dichos países estarán exoneradas del Impuesto a la Renta, de acuerdo a lo dispuesto en la Decisión 578 de la CAN.

Otro ejemplo que vale la pena señalar, está referido a las inversiones que la empresa A realiza en la empresa B, de la cual es o será accionista. Si es que estamos ante una inversión calificada como permanente para A y realizamos gastos no reembolsables que van a beneficiar a la empresa B, dichos gastos no serán deducibles para A, porque lo que obtendría por aquellos serían dividendos, los cuales no califican como renta de tercera categoría.

RTF N° 670-1-2000

Una empresa no puede deducir el gasto para gestionar préstamos en el exterior para otra empresa de la cual es accionista. Por otro lado, existen pronunciamientos de la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA que establecen que los intereses que un contribuyente pague por el financiamiento obtenido para la compra de acciones de otra empresa no serán deducibles. La razón es que las rentas de dichas acciones serán dividendos, y estos no constituyen rentas gravadas para una persona jurídica domiciliada.

INFORME N° 022-2013-ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA/4B0000

Los intereses a pagar por créditos locales vinculados con inversiones en el capital de empresas constituidas en el exterior sólo serán deducibles para determinar la renta neta de tercera categoría, en la parte que sean imputables a dicha renta, bajo el entendido que el contribuyente demuestre que dicha inversión es causal para la generación de renta de fuente peruana.

No obstante, lo indicado, es posible que una empresa asuma gastos correspondientes no solamente a ella, sino también a otras (vinculadas o no), lo que generará la obligación de refacturar la parte del gasto que corresponda a las otras empresas, según un criterio razonable. En aquellos casos en que el contribuyente no realiza tal distribución, el Tribunal Fiscal ha optado por repartir el gasto de manera proporcional en función del número de empresas involucradas.

Así, si el gasto es de S/1000 y son dos las empresas beneficiadas, el Tribunal atribuye a cada una de ellas un gasto de S/500. Si bien, es un criterio subsidiario razonable a falta de cualquier otro dato, existen mejores criterios, como el de nivel de ingresos.

RTF N° 4142-1-2005

Los gastos por intereses y diferencia de cambio originados por un préstamo bancario obtenido para el reembolso de acciones a los accionistas disidentes (artículo 200° de la Ley General de Sociedades) constituye una obligación con terceros que surge como consecuencia del ejercicio de un derecho societario y no de operaciones que ocasionan la generación de rentas gravadas o permitan mantener la fuente productora.

RTF N° 1755-1-2006

La consolidación de la información económico-financiera de la recurrente y de la proporcionada por diversas empresas latinoamericanas que forman parte del grupo económico para efectos de reportarla a su casa matriz en el extranjero, no constituye gasto deducible tributariamente, ya que no es útil para el mantenimiento de la fuente productora o para generar renta gravada, sino que obedece al cumplimiento de deberes societarios que, en todo caso, constituirían gastos deducibles del no domiciliado.

RTF N° 07949-8-2014 y 1275-2-2004

Con relación a los gastos en los que dos empresas incurren en conjunto, no existe en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su Reglamento norma alguna que obligue a los contribuyentes a adoptar un determinado criterio técnico para determinar la participación en los gastos. Basta, únicamente, que se cumpla el principio de causalidad, que los gastos sean necesarios y que se encuentren sustentados con comprobantes de pago emitidos de acuerdo con la legislación de la materia.

Con ese mismo razonamiento, en el común de los casos la deducibilidad de los gastos en que una empresa incurra para comprar acciones de otra empresa (intereses, asesorías, entre otros) dependerá del destino que las acciones adquiridas vayan a tener:

- Si se compran con la finalidad de revenderlas y generar una ganancia, la deducibilidad dependerá de si la potencial ganancia estaría gravada con el Impuesto a la Renta.
- Si se compran como inversión permanente, como regla general, los gastos por la adquisición de acciones se considerarán no deducibles debido a que su finalidad sería la obtención de dividendos. Sin embargo, cabe precisar que no toda compra de acciones tendrá como finalidad obtener dividendos. Será necesario analizar y probar el objetivo de la empresa y su relación con la generación de rentas gravadas.

RTF N° 6619-4-2002

Los gastos por intereses y diferencia de cambio originados por un préstamo bancario obtenido para el pago de dividendos no son deducibles para el cálculo de la renta neta.

RTF N° 01932-5-2004

Que siguiendo el criterio expuesto, en el caso de autos de haberse generado diferencias de cambio en la cancelación de dividendos, estas no constituirían gasto deducible para la determinación de la renta neta imponible, por no corresponder a operaciones vinculadas con la renta gravada o el mantenimiento de su fuente, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley.

RTF N° 2147-5-2010, 10577-3-2010, 07525-2-2005 y 4757-2-2005

Las acciones pueden generar diversos beneficios económicos que coadyuven al mantenimiento de la fuente o generación de rentas gravadas, entre ellos:

- *Obtener el control o participación en las decisiones de la sociedad que enajena las acciones,*
- *Asegurar o mantener una relación comercial o posición contractual con la empresa transferente,*
- *Generar sinergias y ahorros entre las empresas,*
- *Reducir ordenadamente la capacidad instalada innecesaria, y*
- *Hacer rentables a las empresas.*

1.4.2. Causalidad directa o indirecta

Como hemos venido sosteniendo, los gastos pueden ser causales con la actividad gravada aun cuando dicha relación no sea directa. Un caso significativo que puede ejemplificar esta afirmación es el de los gastos generados por el rol social de la empresa, denominado “gasto social”, que consiste en el apoyo del empresariado a las comunidades cercanas a los centros de explotación, como ocurre de manera particularmente importante en las actividades mineras, de hidrocarburos, de construcción y otras. Estos gastos eran generalmente reparados por la Administración Tributaria, ya que eran considerados liberalidades. Además, se sostenía que todo apoyo que realizara la empresa a favor de las comunidades cercanas al centro de explotación, tenía la calidad de voluntario.

Al respecto, el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones estableció que dichas erogaciones no podían ser deducibles como gastos, debido a que no cumplían con el principio de causalidad.

RTF N° 1932-5-2004

Se desconoce el gasto en carreteras y suministro de energía eléctrica a favor de una comunidad cercana al centro de negocios.

RTF N° 1424-5-2005

Se desconoce la deducción por la compra de insumos agrícolas a favor de la comunidad cercana al centro de explotación.

Sin embargo, mediante una resolución de 2010, el Tribunal Fiscal manifestó un cambio de criterio, ya que consideró que los gastos sociales efectuados por el hecho generador de renta de tercera categoría no son actos de mera liberalidad; sino que dichos gastos tienen una naturaleza contraprestativa, que buscan evitar conflictos sociales que pueden afectar el normal funcionamiento de las actividades generadoras de renta. Es decir, estos gastos cumplen con el principio de causalidad y, por lo tanto, son deducibles.

RTF N° 16591-3-2010

El principio de causalidad no puede ser analizado de una forma restrictiva sino amplia, comprendiendo en él todo gasto que guarde relación no solo con la producción de rentas sino con el mantenimiento de la fuente (...)

Que así, en el caso de autos, esta instancia considera que los gastos efectuados por la recurrente no respondieron a una simple liberalidad, puesto que no se realizaron sin que se buscaran con ello una finalidad concreta, sino que por el contrario fueron realizados a efecto de evitar conflictos sociales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento de su yacimiento y demás instalaciones (...)

RTF N° 11969-3-2014

Se manifestó que las entregas de bienes efectuadas a los pobladores de las comunidades nativas forman parte de la estrategia de compenetración que sigue la empresa con tales comunidades ubicadas en el área en la que se realiza la operación petrolera; de lo contrario se paralizarían las actividades petroleras, tal y como sucedió anteriormente en donde se paralizaron por un plazo de siete años debido a la oposición de las comunidades nativas.

RTF N° 12352-3-2014

Que los gastos efectuados no correspondieron a una simple liberalidad, puesto que no se realizaron sin que se buscara con ello una finalidad concreta, sino por el contrario, fueron realizados a efectos de evitar conflictos sociales que directamente pudiera afectar el normal funcionamiento de sus instalaciones.

RTF N° 3625-10-2014

El Principio de Causalidad no puede ser analizado de una forma restrictiva, sino más bien amplia, y deben admitirse los gastos indirectos, sean estos de carácter efectivo o potencial.

Al respecto, coincidimos con el criterio vertido por el Tribunal Fiscal, ya que conceptualmente, el gasto social sí es deducible para calcular la renta neta, siempre que cumpla con los principios de causalidad, razonabilidad y proporcionalidad. El gran problema que se presenta en la práctica es demostrar estos aspectos más allá de una duda razonable.

Asimismo, el Poder Judicial coincide con la posición expresada en la citada resolución, al señalar que la razonabilidad del gasto social lo hace deducible.

CAS N°2743-2009

Los gastos incurridos como consecuencia de trabajos de construcción para el mejoramiento de carreteras, para efectos de permitir el tránsito normal y seguro hacia y desde el campamento devienen en gastos necesarios y razonablemente convenientes para el funcionamiento de la misma, y con ello, permitir obtener los

ingresos gravados con renta; actividad que deviene en normal, razonable y por, tanto en general atendiendo a las actividades mineras generadoras de dichos ingresos, por lo que siendo así, dichos gastos no pueden ser reputados como liberalidades, al encontrarse vinculados con la actividad generadora de renta.

Otro aspecto que conviene analizar es si la actividad principal declarada en la inscripción en el RUC ante la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA puede restringir el destino de los gastos y, por tanto, el cumplimiento del requisito de causalidad. La respuesta debe ser categóricamente negativa, debido a que, más allá del carácter referencial de tal declaración, la empresa puede realizar cualquier actividad que no exceda su objeto social para generar rentas. En ese sentido, en la medida que el gasto haya tenido como objetivo la generación de rentas gravadas, aun cuando no se originen en la actividad principal declarada en el RUC, cumplirá con el principio de causalidad.

RTF N° 4572-4-2002

Con respecto a la deducción de las inversiones realizadas con motivo de la participación en un proceso de privatización, no es atendible el argumento de la Administración Tributaria según el cual los gastos necesarios para mantener la fuente son únicamente aquellos en que se incurre como consecuencia de las actividades registradas en el RUC.

¿Potencial o efectiva?

Si bien hemos señalado que una de las condiciones para la deducción de un gasto es que le genere ingresos a la empresa, debemos preguntarnos ¿y qué pasa si esos ingresos no se dan?

Por ejemplo, una embotelladora que produce y vende gaseosas de los sabores piña y naranja decide investigar la producción de gaseosa de sabor chirimoya. La empresa invierte en desarrollar las muestras y la investigación de mercado, pero, al final, el estudio demuestra que la producción y comercialización masiva del sabor chirimoya implica un riesgo demasiado alto y, por lo tanto, la empresa decide no lanzar al mercado el sabor chirimoya ¿puede deducir todo lo que gastó en investigar las posibilidades del sabor chirimoya? Consideramos que la respuesta a esta pregunta es afirmativa. En efecto, el requisito para la deducción es que potencialmente el gasto genere ingresos, mas no tiene que probarse si efectivamente se generaron. En tal sentido, la condición de deducible de un determinado gasto no está supeditada al éxito de la inversión, sino a su destino y, como veremos más adelante, a cómo pueda probarse.

RTF N° 3942-5-2005

Procede considerar como gasto los desembolsos efectuados en actividades destinadas a obtener mayores ingresos, inclusive si estas resultasen infructuosas.

RTF N° 3838-5-2005

El hecho de que el local se encuentre cerrado por suspensión de actividades no impide deducir gastos vinculados con el negocio, como los relacionados con limpieza, seguridad, vigilancia, y asesoría legal y contable.

RTF N° 343-3-2005

El derecho de vigencia de las concesiones mineras es deducible, aunque la explotación de la unidad minera no se realice en el ejercicio durante el cual se pagó tal derecho. La razón es que, al ser la minería una actividad extractiva de riesgo a largo plazo, los titulares mineros requieren disponer de diversas concesiones en cuyas áreas realizarán sus actividades de acuerdo con sus planes y estrategias operativas, para lo cual es preciso que paguen anualmente los derechos de vigencia de las concesiones.

RTF N° 3625-10-2014

El Principio de Causalidad no puede ser analizado de una forma restrictiva, sino más bien amplia, y deben admitirse los gastos indirectos, sean estos de carácter efectivo o potencial.

¿Son deducibles los gastos para reducir gastos?

La pregunta parece un trabalenguas, pero no lo es. Hoy en día existen muchos mecanismos para reducir los gastos de una empresa, como, por ejemplo, estudios de eficiencia, reingeniería y mejoramiento de sistemas, por lo cual resulta importante saber si dichos gastos serán deducibles. Consideramos que la respuesta es simple: en la medida en que la empresa tenga menos gastos, tendrá más utilidades y, por lo tanto, más renta gravada. En este caso, no se genera mayor renta bruta gravada, sino mayor renta neta, la que entendemos dentro de los alcances del principio de causalidad.

En relación a este tema, comentamos anteriormente que, en muchas ocasiones, la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA se ha pronunciado en diversas ocasiones, en el sentido de que los intereses que se paguen por la compra de acciones no serán deducibles, puesto que, a cambio de dicho gasto, se obtendrán rentas no gravadas como son los dividendos. Compartimos, de manera general, esta afirmación, siempre que se trate de una inversión permanente y no de una actividad de especulación (el objeto de la compra sería la ganancia en la futura venta).

No obstante, se han presentado casos en los cuales se compran paquetes de acciones que otorgan el control de una sociedad de la competencia (integración horizontal) o de la cadena de proveedores o distribuidores (integración vertical). Este control, que muchas veces se ve seguido de una fusión, permite al contribuyente reducir dramáticamente los costos de su negocio. ¿Serían deducibles, en este caso, los intereses pagados por el financiamiento para la compra del paquete de acciones que otorga el control que permita una integración vertical u horizontal? Consideramos que sí serían deducibles; sin embargo, lo complicado será la probanza de la causalidad.

1.4.3. Mantenimiento de la fuente

Como hemos visto, no solo es deducible todo gasto que se destine a la generación de rentas, sino también aquel que tenga por objeto mantener la fuente generadora de rentas.

RTF N° 07527-3-2010

Que conforme con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal No 01217-5-2002 y 9259-5-2001, entre otras, los desembolsos por reparaciones de un activo fijo tangible representan desembolsos necesarios para que el bien vuelva a estar en perfectas condiciones de funcionamiento, mediante trabajos que no incrementen su capacidad de funcionamiento, sino más bien provocan que la recupere, después de haberse detectado algún desperfecto o fallo de funcionamiento; por lo tanto, esos desembolsos no tienen repercusión futura, debiendo considerarse como gasto del periodo, señalándose en cuanto a los desembolsos por conservación o mantenimiento de un activo fijo, que son los necesarios para que el bien opere correctamente, pero sin añadir valor alguno al mismo, y por ende, constituyen desembolsos que serán reconocidos como gasto del periodo en que se llevan a cabo.

En esta condición hay dos aspectos que aclarar:

- Qué debe entenderse por “fuente generadora de rentas”.
- Cuándo un gasto está destinado a mantener una fuente generadora de rentas.

a. Fuente generadora de rentas

Conforme a lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta y la doctrina, las fuentes generadoras de rentas pueden ser el capital, el trabajo o la combinación de ambos, que es el caso de las rentas de tercera categoría (empresarial). En otras palabras, la fuente generadora de rentas de tercera categoría es la combinación del capital y el trabajo. Veamos cómo se concreta en la realidad dicha información.

RTF N° 261-1-2007

(...) Como fuente productora debe entenderse el capital corporal e incorporal que, teniendo un precio en dinero, es capaz de suministrar una renta a su poseedor, como es el caso de las cosas, muebles e inmuebles, los capitales monetarios, los derechos y las actividades.

a.1 Capital

Para efectos de la deducción del Impuesto a la Renta, se entiende por capital todos los bienes o derechos que son propiedad de la empresa o son utilizados por ésta de manera racional en su actividad económica (no significa que sean únicamente los que se utilizan en el proceso productivo, como erróneamente se entiende en muchas ocasiones).

Hemos encontrado la opinión, en particular, entre los auditores fiscales, que sólo se considera “capital” a los activos de la empresa, por lo que es una práctica común desconocer gastos relacionados con el mantenimiento de bienes que no son activos de la empresa. Al respecto, discrepamos con esta afirmación y sostenemos que el capital al que se refiere la norma debe ser entendido como todo bien que permita o facilite la actividad de la empresa, sin que sea relevante su propiedad, sino más bien, su uso o explotación a favor de la organización empresarial.

Teniendo en cuenta lo manifestado, existen algunas situaciones que consideramos conveniente comentar:

- Bienes o derechos que, a pesar de ser de propiedad de la empresa, no son parte de su activo. A pesar de que sea contablemente incorrecta dicha situación, se presenta en la práctica cuando una empresa cuenta con un activo que ha depreciado totalmente. En este caso, no es la calidad de “activo” lo que determina que un bien sea considerado como fuente, sino el que sea de propiedad del contribuyente y, por lo tanto, pueda ser explotado por él.
- Bienes o derechos que, a pesar de no ser de propiedad de la empresa, son usados por ella para la generación de rentas. Esta situación también califica como fuente y, por lo tanto, los gastos en que se incurra para mantener estos bienes definitivamente son deducibles. En todo caso, el contribuyente debe preocuparse de la probanza de que el bien está destinado a la generación de rentas.

RTF N° 9013-3-2007

Si bien resultaría razonable que en determinados casos, los contribuyentes necesiten vehículos para realizar sus actividades, sin embargo, en el presente caso, la recurrente además de no haber acreditado la cesión del vehículo, no ha adjuntado medios probatorios que sustenten las actividades que habrían sido realizadas con el referido vehículo y que según la recurrente resultan necesarias para el desarrollo de sus operaciones (...).

RTF N° 07949-8-2014

Que la recurrente se ha limitado a señalar que los gastos de mantenimiento se realizaron en los vehículos de su personal directivo, sin embargo, no ha aportado la

documentación necesaria para probar su dicho y de este modo establecer la causalidad. Es decir, no se aprecia que se hubiese presentado, por ejemplo, relación de ejecutivos que hicieron uso del servicio, fechas de visitas a las obras, autorizaciones de las erogaciones, entre otra documentación interna, que lleve a establecer de manera indubitable que los directivos utilizaron los vehículos para desarrollar las actividades vinculadas al giro de la empresa.

- Obligaciones contractuales asumidas por el contribuyente. En la práctica, el contribuyente puede asumir obligaciones que, para el análisis de un tercero, probablemente no hubiera sido necesario adoptar, ya que podrían entenderse como no relacionadas con la generación de rentas gravadas y, por lo tanto, como no deducibles. Sin embargo, existe diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal que establece que, en la medida que exista una obligación contractual del contribuyente para brindar determinada prestación a otros sujetos, su incumplimiento puede poner en riesgo la fuente del contribuyente, ya que puede ser exigida judicialmente.

RTF N° 04907-5-2012 y 600-1-2001

Los gastos de salud y farmacia efectuados a favor de los familiares de los trabajadores, asumidos como una obligación por convenio colectivo, resultan deducibles, en atención a las consecuencias que podrían derivarse del incumplimiento de tal obligación.

RTF N° 07723-1-2014 y 08049-3-2010

(...) en general no son deducibles los gastos de personal de terceras empresas, ello no es lo relevante en los casos en que se verifica la existencia de una obligación contractual acordada por las partes y que no está prohibida por las normas civiles ni tributarias, por lo que la Administración no puede desconocer un contrato cuya realidad no cuestiona (...)

Que como se evidencia los gastos de movilidad, alojamiento y alimentación en que incurrió la recurrente respecto del personal de (...), no corresponderían a un acto de liberalidad, sino al cumplimiento de obligaciones contractuales, por lo que conforme con el criterio expuesto, corresponde su deducción como gasto.

RTF N° 3876-2-2015

Que, de otro lado, este Tribunal en la Resolución N° 03103-4-2010, ha señalado que debe sustentarse la necesidad de los viajes, los motivos por los cuales asume gastos de viajes de personas ajenas a la empresa y la existencia de vínculos contractuales para la asunción de dicho gasto, caso contrario los desembolsos constituirán liberalidades no deducibles.

a.2. Trabajadores

Queda claro que los bienes y derechos son fuente generadora de rentas, porque cuanto se gaste en su mantenimiento, reparación y en todo aquello que les permita seguir generando rentas, será deducible; pero, ¿qué significa que los trabajadores sean “fuente”?

En principio, se puede afirmar que todo gasto que se realice para “mantener” o incentivar la fuerza laboral será deducible del Impuesto a la Renta; sin embargo, ¿qué quiere decir esto? Implica que las remuneraciones y beneficios sociales de los trabajadores que laboren en actividades que “potencialmente” generen rentas gravadas, serán deducibles. Sin embargo, no podrá incluirse en esta descripción a los:

- Trabajadores que no laboren para la organización, sino para el dueño de la empresa de manera personal. En efecto, en ocasiones se incluye en la planilla de una empresa a trabajadores del hogar o relacionados con actividades que interesan al propietario de la empresa, pero que no tienen una relación con el desarrollo de la actividad empresarial.
- Familiares del dueño que, en ciertas ocasiones, son puestos en planilla. Sobre ellos pesa una presunción en contra, en la medida en que deberán probar que realmente trabajan en la empresa.
- Trabajadores que realicen labores que exclusivamente significarán generación de rentas no gravadas, es decir, exoneradas o inafectas, como la inversión en la Bolsa de Valores de Lima o en la Bolsa de Productos.

RTF N° 67-5-2008

No procede deducir el gasto por viaje al extranjero de aquellas personas, respecto de las que no se ha acreditado que sean trabajadoras de la empresa, pues en ningún caso estos gastos podrían considerarse como de naturaleza recreativa.

¿Solo serán deducibles aquellos pagos que el empleador esté obligado por ley a realizar?

Con relación a este punto, existe jurisprudencia del Tribunal Fiscal que establece que las bonificaciones voluntarias, por ejemplo, son deducibles en la medida que tienen por objeto incentivar la productividad del trabajador, lo que redundará en mayor generación de rentas (RTF N° 274-2-2001).

Lo mismo puede afirmarse de los gastos de la empresa que tengan como finalidad el mayor bienestar de los trabajadores, tales como las mejoras en el ambiente laboral, la realización de talleres de liderazgo, seguro médico familiar, entre otros. Un tema que guarda estrecha relación con este, pero que no trataremos en esta oportunidad, es el referido al momento en que los gastos mencionados se convierten en ingresos para los trabajadores.

RTF N° 6539-5-2004

Con relación a las donaciones y actos de liberalidad, la regla general es su no aceptación como gasto deducible. Empero, la propia Ley del Impuesto a la Renta, en su artículo 37º, reconoce como deducibles las contribuciones y los gastos destinados a prestar servicios recreativos al personal, así como los gastos de representación propios del giro del negocio.

RTF N° 1090-2-2008

Cuando por medio de un convenio colectivo el empleador asume obligaciones frente a sus trabajadores con ocasión de la labor que prestan a su favor, los gastos que genere el cumplimiento de tales obligaciones cumplen el principio de causalidad, puesto que resultan necesarios para la generación de renta gravada en tanto forman parte de las prestaciones que debe cumplir la empresa frente a su personal. Por tanto, resulta irrelevante que el beneficio derivado de la obligación asumida sea directo, es decir, para el propio trabajador; o indirecto, es decir, para los familiares que cumplan las condiciones contempladas en el convenio.

RTF N° 3942-5-2010

Lo dispuesto en el literal l) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se pacten en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador por sus servicios, es decir, aquellos conceptos que se realicen de forma voluntaria por el empleador en virtud del vínculo laboral, pues es solo en estos casos que se estaría en el supuesto de obligaciones que “se acuerden al personal”.

RTF N° 3754-2-2012

(...) las gratificaciones extraordinarias a diferencia de las gratificaciones ordinarias, dispuestas por imperio de la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores, si bien deben corresponder a un vínculo laboral existente, para su deducción como gasto resulta indiferente la intención de la persona que las otorga, ya que no tienen una motivación determinada, en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas; en tal sentido, las referidas gratificaciones son perfectamente deducibles como gasto, siempre y cuando hubiesen cumplido con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta .

RTF N° 4807-2-2012

Que no obstante, este Tribunal (...) ha señalado que los gastos de salud y seguro médico pagados por el empleador a favor de los familiares de los trabajadores, son deducibles para la determinación de la renta neta imponible cuando tales gastos constituyen una obligación asumida por este en el convenio colectivo, siendo ajeno a la noción de un acto de liberalidad, puesto que responden a una obligación de carácter contractual, formando parte de las prestaciones que debe cumplir la empresa frente a su personal.

Oficio N° 051-2011-ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA/2B0000

El gasto correspondiente a la indemnización por no haber disfrutado del descanso vacacional, establecido en el inciso c) del artículo 23° del Decreto Legislativo N° 713, será deducible en el ejercicio de su devengo.

INFORME N° 053-2012-ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA/4B0000

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 el párrafo anterior, debe verificarse el criterio de generalidad.

¿Por “mano de obra” se debe entender únicamente trabajadores de planilla?

En primer lugar, debe quedar claro que los pagos realizados a los trabajadores independientes son deducibles en la medida en que los servicios prestados estén relacionados con la generación de rentas gravadas o con el mantenimiento de la fuente generadora de dichas rentas, lo que, generalmente, es difícil de probar.

Por otro lado, debido a la gran informalidad existente en el sector laboral, en muchas ocasiones el cuestionamiento de la Administración Tributaria estará orientado a comprobar si nos encontramos ante un trabajador independiente o ante alguien que, por la naturaleza de su relación con la empresa, debería estar en la planilla.

En cuanto a si los gastos en trabajadores independientes son o no deducibles, consideramos que la calidad de “independiente” del trabajador elimina la causalidad de diversos gastos que la empresa pueda realizar en ellos. No obstante, cuando medien las pruebas del caso, se podrán deducir gastos tales como:

- Los relacionados con la identificación de los vendedores independientes con la organización.
- Los teléfonos celulares que se requieren para contactar a los trabajadores independientes contratados para proyectos de la empresa. Muchas veces estos gastos se realizan para reducir otros, por ejemplo, para la empresa resulta más barato utilizar celulares en red que llamar al celular del trabajador.

- El transporte y el alojamiento, siempre que la prestación del servicio suponga que el trabajador independiente deba movilizarse a un lugar distinto. Aun cuando no lo consideramos indispensable, sí consideramos conveniente que exista un contrato escrito que contemple qué gastos va a asumir la usuaria del servicio, por ejemplo, la alimentación en la localidad donde se van a ejecutar las prestaciones del trabajador independiente.

RTF N° 1601-3-2010

(...) cabe indicar que la citada persona no figura en el listado de la planilla de empleados de folio 588, presentada por la recurrente, por lo que al no haber proporcionado documentación que permita vincular a la citada persona con la apelante, no es posible establecer la relación de causalidad entre el gasto y la generación de renta, por lo que corresponde mantener el citado reparo.

¿Qué pasa con los directores?

Tratándose de directores que no ejercen funciones permanentes en la empresa, sino que concurren únicamente a los directorios, consideramos, de manera general, que no existe causalidad por los gastos que la empresa asuma por ellos más allá de las dietas que les paga. En tal sentido, no se considerarán causales los gastos por sus teléfonos celulares, seguros de vida y seguros médicos.

Distinto es el caso de los presidentes de directorio o los llamados “directores ejecutivos”, quienes sí ejercen funciones permanentes en la empresa (o, en todo caso, cuando lo hacen). Con respecto a ellos, resultan causales los gastos referidos a capacitación, seguros, agasajos, entre otros.

¿Es posible que la Administración Tributaria desconozca los pagos y gastos a trabajadores por falta de realidad?

Hasta hace unos años, la respuesta a esta pregunta hubiera sido meramente teórica, pero hoy ya se viene dando casos en que la Administración Tributaria viene desconociendo la deducción de los pagos y gastos en trabajadores, por falta de realidad, es decir, la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA niega la deducción dado que se presentan indicios que se tratan de trabajadores que no ejercen sus funciones.

Casos como este se presentan usualmente en empresas familiares, en puesto de dirección y confianza, cuando se nombra en caso a familiares y la Administración logra demostrar que no estuvo en el país o estando no ha entrado a la empresa, o no ejerce sus funciones.

1.5. NORMALIDAD Y RAZONABILIDAD

En el mes de octubre del año 2000 se publicó la Ley N° 27356, la cual, con un grupo de innovaciones en el Impuesto a la Renta, en su Tercera Disposición Final precisó que, para determinar si un gasto es o no deducible, no solo debe verificarse si es causal, sino que también deberá existir:

- Normalidad para la actividad que genera la renta.
- Razonabilidad entre el gasto y los ingresos que genera el contribuyente.

En primer lugar, debe tenerse presente que estos aspectos ya habían sido tomados en cuenta por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal (Resoluciones N° 2411-4-1996 y N° 2439-4-1996), por lo que en realidad no se trata de ninguna innovación.

En segundo lugar, consideramos que los dos criterios señalados no deben considerarse como requisitos adicionales a la relación de causalidad (lo que supondría una aplicación retroactiva de

la Ley N° 27356), sino como aspectos que deben tomarse en consideración en la validación de un gasto, en el entendido de que la revisión tributaria, además de un proceso legal y contable, supone la coherencia de las formas presentadas con la realidad económica del contribuyente.

Posteriormente, mediante el Decreto Legislativo N° 945 se incorporó en el texto del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, como último párrafo, el siguiente texto:

Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta

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) y II) de este artículo; entre otros.

Este párrafo fue modificado por el artículo 19° de la Ley N° 28991, publicado el 27 de marzo de 2007, cuya redacción actual es la siguiente:

Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta (modificado)

Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente 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) y a.2) de este artículo, entre otros.

Como pueden ver, es lo mismo que indicó la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, pero incorporado al texto de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que hace más que recomendable su análisis.

1.5.1. Normalidad en el giro

Existen gastos que resultan lógicos en función de lo que hace una empresa. Lo que se intenta señalar con este aspecto de la causalidad es que no se pueden deducir adquisiciones que no resulten coherentes con la actividad lucrativa del contribuyente. Veamos algunos ejemplos:

Auspicio artístico

Imaginemos que estamos ante un grupo promotor que busca auspicios para la presentación de una pieza de ballet. Dos empresas aceptan y entregan S/10 000, y aparecen en la publicidad de la pieza como auspiciadores un supermercado y una empresa minera.

De conformidad con esta idea de “normalidad en el giro”, el supermercado podrá deducir los S/10 000 toda vez que, de acuerdo con su actividad principal, resulta lógico que busque publicitarse entre todo tipo de público, debido a que todos somos sus potenciales clientes; por lo tanto, lo que el supermercado gaste en publicidad tiene la potencialidad de generar mayores ingresos. Lo mismo podremos decir de otros tipos de actividades, como las telecomunicaciones, la venta de ropa y de artículos electrodomésticos, y los restaurantes.

Por otro lado, la empresa minera no podrá deducir el monto del auspicio debido a que los asistentes al *ballet* no suelen ser clientes, actuales o potenciales, de los productos que vende la empresa minera. Lo mismo podríamos decir de las empresas de hidrocarburos y de las constructoras de puentes y carreteras, por poner algunos ejemplos.

Comidas de fin de semana

El departamento de Contabilidad de la empresa ABC SAC, una empresa exportadora de textiles (no vende en el mercado local), recibe del gerente una factura para su reembolso, que corresponde a un almuerzo el día domingo en un conocido restaurante. El contador se pregunta si puede pasar este almuerzo como “gasto de representación”.

La respuesta está ligada a la actividad de la empresa. Como puede verse, se trata de una exportadora que carece de clientes en el mercado local. Por tanto, a menos que exista una identificación muy específica del cliente con el cual el gerente almorzó un día domingo, lo más probable es que la Administración Tributaria desconozca el gasto y lo considere como uno personal, sin perjuicio de los efectos que dicho reparo tenga en los montos a ser retenidos por percepción de rentas de quinta categoría a dicho gerente.

RTF N° 02301-2-2010

La Administración debe redeterminar la deuda por Impuesto a la Renta de 2005 por cuanto se mantiene el reparo al gasto. Este reparo consiste en que, a pesar de haber sido requerida expresamente, la recurrente no cumplió con acreditar que los gastos observados estuvieron destinados a la generación de rentas gravadas o al mantenimiento de su fuente productora. Asimismo, tampoco cumplió con acreditar que esos gastos resultaban estrictamente indispensables y que se aplicaron en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias de su giro ni su relación de causalidad con la generación de ingresos.

RTF N° 06517-10-2016

Que de acuerdo con el giro del negocio de la recurrente, no se advierte que los gastos de alojamiento y adquisición de pelotas de “jaces” y paquetes de “jaces” tengan vinculación con la realización de las operaciones gravadas.

1.5.2. Razonabilidad entre los gastos y los ingresos

La lógica aplicada a la deducción del gasto no solo tiene que ver con su concepto, sino también con su monto. En efecto, existen empresas que deducen de sus ingresos gravados adquisiciones que, conceptualmente, resultan razonables para su deducción; pero, cuando verificamos sus montos, estos son absurdos tomando en cuenta su nivel de ingresos.

Así, por ejemplo, imaginemos el caso de una empresa, Los Frutales SAC, que comercializa productos alimenticios naturales y obtiene un ingreso anual aproximado de S/800 000. La empresa decide invertir en el auto del gerente general, que también es el accionista principal, S/120 000. Si bien la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA no puede impedir dicho desembolso, resulta bastante irracional que una empresa invierta el 15% de sus ingresos en un gasto de esta naturaleza. Cabe indicar que, si se tratara de una empresa cuyos ingresos anuales ascienden a S/12 000 000 el gasto resultaría lógico y no presentaría problemas, debido a que solamente equivaldría al 1% de los ingresos, sin perjuicio de los límites específicos que veremos más adelante.

En otras palabras, la proporción entre los ingresos y los gastos de la empresa resulta relevante para determinar la calidad de deducible de un determinado gasto. Si bien difícilmente se presentará esta situación en una empresa con altos montos de facturación, en cambio suele ser más común en medianas y pequeñas empresas.

La aplicación del criterio de razonabilidad por parte del Tribunal Fiscal puede ser observada en múltiples pronunciamientos, entre los que destacan los siguientes:

RTF N° 753-3-1999

Para determinar si el gasto es deducible, se debe evaluar si su monto corresponde al volumen de las operaciones del negocio, para lo cual es necesario examinar la proporcionalidad y razonabilidad de la deducción, así como el modus operandi de la empresa.

RTF N° 6009-3-2004

No resulta idóneo usar la cifra del capital social de una empresa para determinar la proporcionalidad entre los conceptos deducibles y el volumen de las operaciones del negocio, pues dicha cifra no constituye un indicador del volumen de las operaciones, sino que refleja una deuda de la empresa frente a sus accionistas o socios, y las fluctuaciones que la afecten no guardan estricta relación con el desarrollo de las actividades económicas de la empresa.

RTF N° 06835-10-2012

Que de la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27356 señala respecto del principio de causalidad que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como el de razonabilidad con relación a los ingresos del contribuyente.

RTF N° 06764-1-2016

El denominado principio de causalidad, que es la relación existente entre egreso y la generación de renta gravada o mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

1.6. GENERACIÓN DE RENTAS NO GRAVADAS

En aplicación del principio de causalidad, así como resultan deducibles los gastos destinados a la generación de rentas gravadas, no son deducibles los gastos que sean necesarios para la generación de rentas no gravadas (exoneradas o inafectas).

Ejemplo: Gastos para compra de acciones

Si Las Dalías SAC decide comprar el 51% de las acciones de Los Duraznos SAC, todo cuanto gaste en esta operación —intereses por el financiamiento, contratación de profesionales que estudien la operación, de diligencias que se realice en dicha empresa, entre otros— no resultaría deducible para Las Dalías.

¿Por qué? Si bien Las Dalías realiza esta operación para aumentar sus ingresos, estos serían dividendos, que no constituyen renta de tercera categoría. Por lo tanto, todo cuanto la empresa gaste en generar este tipo de ingreso (los dividendos) no será deducible de sus rentas de tercera categoría.

Lo mismo diremos si es que, una vez compradas las acciones, Las Dalías decide realizar ciertos gastos en beneficio de Los Duraznos. Estos gastos, salvo que sean reembolsados, tampoco serán deducibles.

Prorrata de gastos comunes

De acuerdo con el principio de causalidad, si los gastos están destinados exclusivamente a la generación de rentas gravadas, serán deducibles (salvo límite o prohibición específica) mientras que si están destinados exclusivamente a la generación de rentas no gravadas (exoneradas o

inafectas), no serán deducibles. Sin embargo, existen gastos que están destinados a producir tanto rentas gravadas como no gravadas.

Con relación a esta última situación, los dos primeros párrafos del inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta disponen lo siguiente:

Inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta

Cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidan conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas, y no sean imputables directamente a unas u otras, la deducción se efectuará en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas.

En los casos en que no se pudiera establecer la proporcionalidad indicada, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

El procedimiento descrito se aplica de la siguiente forma:

Paso 1: Determinar si existen gastos destinados exclusivamente a rentas gravadas.

Paso 2: Si la respuesta es afirmativa, se debe obtener el porcentaje.

Paso 3: Aplicar el porcentaje a los gastos comunes y obtener el gasto deducible.

Ejemplo: Proporción sobre la base del destino de gastos

Gastos exclusivamente destinados a rentas gravadas	S/1000 DEDUCIBLE
Gastos exclusivamente destinados a rentas NO gravadas	S/1500 NO DEDUCIBLE
Gastos comunes	S/500

$$\frac{\text{Gastos rentas gravadas}}{\text{Total, gastos (sin incluir gastos comunes)}} = \frac{S/1000}{S/2500} = 0,40$$

Total, gastos (sin incluir gastos comunes) S/2500

El gasto deducible será S/500 por 0,40; es decir, se podrá deducir S/200

En caso que la respuesta al paso 2 sea negativa⁵, deberá obtenerse la proporción de las rentas gravadas con relación al total de rentas y proceder al paso 3.

Ejemplo: Proporción sobre la base de ingresos gravados

Rentas gravadas	S/3000
Total rentas	S/6000
Gastos comunes	S/500
Rentas gravadas	S/3000 = 0,50
Total Rentas	S/2500

El gasto deducible será S/500 por 0,50 = S/250

⁵ Entendemos que puede no existir una atribución de gastos a rentas gravadas debido a que no se ha controlado o porque todos los gastos son comunes.

INFORME N° 155-2006-ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA/2B0000

Para el cálculo del gasto deducible de la renta bruta de tercera categoría a que hace referencia el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no debe considerarse el costo computable de los bienes que se enajenan como parte del gasto directo imputable a las rentas gravadas.

1.7. ¿CÓMO DEBE PROBARSE QUE UN GASTO ES CAUSAL?

En primer lugar, debe considerarse que la auditoría tributaria es un procedimiento de revisión principalmente documental, mediante la cual la Administración Tributaria realiza su propia determinación del impuesto por el periodo correspondiente y establece las diferencias entre este cálculo y el realizado por el contribuyente. Este debe tener presente que la realización de tal revisión documental suele ocurrir más de un año después de presentada la declaración jurada del ejercicio, lo que hará necesario el mantenimiento de archivos con los sustentos de las declaraciones por periodos de tiempo considerables.

RTF N° 01980-3-2012

Que de lo actuado se verifica que la recurrente no ha sustentado que tales gastos estuvieran vinculados con sus actividades generadoras de rentas o el mantenimiento de su fuente, toda vez que no presentó documento alguno que demostrase efectivamente su destino o finalidad, y que en tal sentido, resultarán necesarios para su actividad, y por tanto, la relación de causalidad de tales adquisiciones, razón por la que procede mantener el presente reparo (...).

RTF N° 6016-2-2012

Que de la revisión de autos se observa que la recurrente no acreditó documentariamente que dicho gasto haya sido destinado a la generación de renta o al mantenimiento de la fuente productora, en consecuencia, el gasto incurrido en el alquiler del inmueble constituye un acto de liberalidad, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

RTF N° 0591-4-2012

Como consecuencia de lo expuesto, si bien pudieran resultar razonables los argumentos planteados por la recurrente sobre la necesidad de contar con un respaldo financiero de carácter contingente, esta no ha cumplido con presentar los elementos de prueba necesarios que permitan en esta instancia confirmar su dicho, en tal sentido, el no encontrarse acreditada la relación de vinculación del gasto con la generación de rentas gravadas y el mantenimiento de la fuente generadora de renta, se tiene que el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, procediendo confirmar la apelada en tal extremo.

A lo indicado añadiremos que, en el caso de la fiscalización de los gastos deducidos para la determinación realizada en la declaración del Impuesto a la Renta, la Administración Tributaria requerirá al contribuyente que sustente, de manera documental, la relación entre el gasto realizado y la generación de rentas o mantenimiento de la fuente.

Cabe indicar que mientras mayor sea el monto del gasto, mayor debe ser la preocupación de la empresa en formalizar y conservar la documentación que lo justifique, especialmente, dada la enorme informalidad que rige en nuestro medio. Por otro lado, la exigencia y evaluación de documentación por la Administración Tributaria debe enmarcarse dentro del campo de la razonabilidad, por lo que precisa ser particularmente rigurosa en las situaciones en que la norma legal establece las pruebas sin las cuales se deberá desconocer el gasto.

RTF N°1250-1-2003

Se levanta el reparo de la Administración sobre un porcentaje de la compra de combustible realizada por el contribuyente, cuyos montos ha considerado razonables para el desarrollo de la actividad gravada. Si bien el contribuyente manifiesta haber efectuado un consumo mayor que el reconocido por la Administración, no aporta pruebas ni sustenta sus afirmaciones en el sentido de que sus unidades rindan un menor kilometraje por galón de combustible consumido, que haya recorrido distancias mayores a las establecidas durante la fiscalización, o que hubiera efectuado múltiples viajes durante un mismo día para transportar alimentos o realizar gestiones administrativas.

RTF N° 1091-2-2003

El Tribunal Fiscal levanta el reparo efectuado por la Administración y acepta la deducción de gastos por movilidad a pesar de que el recurrente no tiene registrado vehículo alguno en su Inventario Final al 31 de diciembre de 2000. En este caso, el contribuyente demostró la razonabilidad de los gastos y su relación con la generación de rentas gravadas, puesto que era necesario incurrir en ellos a fin de efectuar la cobranza de facturas y, por otro lado, dado que los ingresos obtenidos durante dicho mes son proporcionales a los importes consignados en las facturas por cobrar.

RTF N° 5363-10-2012

(...) no resulta procedente condicionar la deducción de gastos de movilidad a la presentación de comprobantes de pago y, en ese sentido, en el presente caso tampoco cabe condicionar la deducción de tal gasto en el hecho que el recibo por honorarios girado (comprobantes de pago) que lo sustenta habría sido emitido por un proveedor cuyas rentas no se encuentran dentro de la categoría por la que le corresponde girar dicho tipo de comprobante de pago, pues ello no resulta imputable a la recurrente, y que la mencionada deducción no está sujeta a la verificación de tal formalidad sino al hecho de que se acredite la entrega del dinero al trabajador que hace uso del servicio de taxi mediante cualquier medio razonable, aspecto que no ha sido cuestionado por la Administración, en consecuencia, al no encontrarse debidamente sustentado el reparo por gastos de movilidad, procede levantarlo y revocar la resolución apelada en cuanto al anotado extremo.

Según diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal, la carga de la prueba de la causalidad de los gastos corresponde al contribuyente (RTF N° 1086-1-2003).

RTF N° 2439-4-1996 y 888-5-1997

No son deducibles los gastos respecto de los cuales el contribuyente no presenta documentación sustentadora que permita analizar si guardan relación o no con el giro del negocio.

RTF N° 1086-1-2003

El Tribunal Fiscal desconoce la deducción del gasto por el arrendamiento de una oficina en Nueva York (que constituía la casa matriz de la empresa) porque no fue posible establecer con certeza que durante el ejercicio acotado dicha oficina le resultaba necesaria para la producción de renta. En relación a este tema, el Colegiado señala que el contribuyente no acreditó que las transacciones que habría realizado en el mencionado período se concretaron como consecuencia de la posesión de dicho inmueble, o que su carencia hubiera impedido realizar sus operaciones gravadas con el Impuesto a la Renta en el país.

RTF N° 0561-1-2010

El recurrente no cumplió con presentar evidencias respecto de la realidad de las operaciones contenidas en las facturas observadas, tales como las guías de remisión que sustenten el traslado de los bienes, el presupuesto o las cotizaciones emitidas por los proveedores; y

tampoco ha exhibido documentos que acrediten la efectiva utilización de los materiales en el mantenimiento o reparación de la embarcación pesquera que posee o las condiciones de venta.

RTF N° 04174-9-2012

Que de las normas glosadas se tiene que para deducir el gasto para efectos del Impuesto a la Renta, estos deben cumplir con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe de analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad; siendo de cargo de los contribuyentes acreditar la causalidad del gasto cuando son requeridos por la Administración.

RTF N° 00386-5-2015 y 1317-1-2005

Para la deducibilidad de intereses abonados en el exterior por préstamos de sujetos no domiciliados, no resulta suficiente la presentación del registro contable de abono al préstamo del exterior en el Libro Caja y Bancos. Para acreditar el destino del dinero, resulta necesario que se demuestre su movimiento y utilización en operaciones de la empresa destinadas a la obtención de rentas gravadas.

Sin embargo, cuando el gasto es razonable, no cabe la exigencia de demasiados sustentos (RTF N° 1250-1-2003 y N° 1091-2-2003).

RTF N° 08637-1-2012

Que resulta oportuno señalar que los bonos de productividad propiamente dichos, en la medida que son pagados al amparo de un acuerdo de productividad, entre una empresa y sus trabajadores, para su deducción como gasto de la empresa, no requiere cumplir con el requisito de generalidad, puesto que el monto pagado obedece al cumplimiento de los objetivos pactados por la empresa con sus trabajadores.

Un motivo adicional por el cual el contribuyente no puede esperar a ser requerido por la Administración Tributaria para acopiar la documentación que sustente la causalidad, consiste en que de acuerdo con el Código Tributario, la documentación requerida (aun cuando se pida de manera genérica) que no sea presentada durante el procedimiento de fiscalización, no podrá ser acreditada posteriormente por el contribuyente durante el procedimiento de impugnación de la determinación a cargo del auditor, salvo que demuestre que no la presentó por causa no imputable a él o que pague la deuda. Cabe indicar que el tiempo ha sido uno de los principales enemigos de los contribuyentes en las fiscalizaciones practicadas por la Administración Tributaria.

RTF N° 00641-4-2010

Si bien la recurrente adjunta a su reclamación documentos dirigidos a sustentar los servicios de asesoría legal que le fueron reparados, no corresponde a esta instancia admitirlos como prueba en aplicación del artículo 141° del Código Tributario, según el cual no se admitirá como medio probatorio aquello que fue requerido y no proporcionado en la etapa de fiscalización.

A continuación, analizaremos algunas situaciones que merecen especial atención del contribuyente:

1.7.1. Descripción del gasto: un constante problema

Un problema inicial de los contribuyentes son los comprobantes de pago de sus proveedores. En efecto, la descripción del concepto en el comprobante de pago es una de las grandes debilidades de los contribuyentes al momento de sustentar sus gastos.

Ejemplo: Descripción del gasto: un constante problema

Durante el año 2003, la empresa Los Caminitos S.A.C. fue fiscalizada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 1999. En la revisión, el auditor se percató de que la empresa ha pagado en cinco (5) recibos por honorarios profesionales de distintos abogados un total de US\$50 000. En la descripción del servicio, los comprobantes de pago señalan “por servicios profesionales”. El auditor, en una lógica acción, solicitará que se demuestre la causalidad de dichos “servicios profesionales”. La empresa cambió su departamento contable en el año 2001 y nadie recuerda qué servicios fueron esos. Ante la falta de explicaciones y pruebas, se desconocerá el gasto.

Este ejemplo es el exacto reflejo de lo que le ha venido pasando a una gran cantidad de empresas. Se debe notar que estos “servicios profesionales” pudieron implicar desde la absolución de consultas tributarias puntuales o la defensa en determinados juicios, hasta el divorcio de uno de los dueños (caso no deducible).

En el caso de un comprobante con una descripción tan genérica, para poder determinar si es procedente la deducción del gasto será necesario establecer y probar; primero, cuál fue exactamente la naturaleza de la prestación realizada a favor del contribuyente y; segundo, por qué esta prestación cumple con el principio de causalidad.

Distinto sería el caso si la descripción del comprobante de pago señalara lo siguiente: “Absolución de consultas tributarias sobre la deducción de la adquisición de...” o “Patrocinio del proceso entre Los Caminitos S.A.C. y extrabajador Juan Pérez, expediente...”. En estos casos, no resultaría necesaria mayor prueba de causalidad adicional al comprobante de pago, salvo, en el caso del juicio, la de su existencia.

Ejemplo: Descripción de comprobante como prueba de causalidad

La empresa Gelatinas y Flanes S.A. ha comprado 1000 polos de algodón a un precio de S/8.00 cada uno para promocionar sus productos. Considerando que los polos por sí mismos no tienen una relación clara con la generación de rentas (podrían tener cualquier destino), se solicitó que la descripción de la factura correspondiente indique que los polos llevaban impreso el logotipo de la empresa.

Como puede verse, en este caso la previsión de la empresa permitirá a la Administración Tributaria tomar un rápido conocimiento de la causalidad, mientras que, si estuviéramos ante una factura que solo señalara la adquisición de polos, harían falta explicaciones que, posiblemente, no se podrían probar.

En otras palabras, una adecuada descripción en los comprobantes de pago de las compras de la empresa facilitará la probanza de la causalidad del gasto, mientras que una descripción demasiado genérica podría complicarla extremadamente.

1.7.2. Control del consumo de bienes

Existen diversos conceptos, tales como combustible, cemento y algodón, cuyo control debe ser claro y no limitarse al número de unidades consumidas y en stock, sino que deben ser susceptibles de probarse los traslados y el almacenamiento, así como los lugares y ratios de consumo.

Cabe indicar que este tema se relaciona íntimamente con un potencial cuestionamiento de la veracidad de las compras o una potencial determinación de ventas omitidas por la empresa.

RTF N° 2607-5-2003

“en la medida que el recurrente se dedica a la actividad de reparación de vehículos, puede ser normal y necesaria la adquisición de combustibles para la limpieza de partes reparadas, pruebas de control de funcionamiento, así como el traslado del vehículo a reparar, pero no es razonable ni proporcional que haya incurrido en el total de gastos de combustible que alega haber efectuado (...) al representar estos aproximadamente 70% respecto del total de gastos.

RTF N° 5525-4-2008

Los gastos deben cumplir con el criterio de razonabilidad en lo referente al ingreso del contribuyente. Por tanto, para ser deducible, la compra de combustible debe ser razonable respecto a las horas trabajadas por la maquinaria que lo utilizó.

1.7.3. Gastos en bienes que no son activos de la empresa

Como habíamos indicado, se entiende como fuente, en principio, los gastos de mantenimiento de los bienes que califican como activo de la empresa. Desde nuestro punto de vista, existen dos excepciones:

- a. Bienes de propiedad de la empresa que ya no forman parte del activo.
Existen situaciones en las cuales la empresa es propietaria de bienes que ya depreció en su totalidad, por lo que se excluyen de su activo fijo. Independientemente de la corrección o incorrección de esta práctica desde el punto de vista contable, debemos indicar que en este caso, bastará que el contribuyente pruebe la propiedad del bien para demostrar que estamos ante una fuente generadora de rentas gravadas.
- b. Bienes que, aunque no son de propiedad de la empresa, se usan a su favor.
Por ejemplo, si se alquilan oficinas, los gastos de mantenimiento, luz, agua y teléfono serán deducibles siempre que se pueda demostrar la existencia del contrato de arrendamiento, que debe contar con firmas notarialmente legalizadas. Además, en el contrato debe figurar que el arrendatario se compromete a asumir tales gastos⁶.

Por otro lado, se pueden deducir los gastos de mantenimiento y consumo de un vehículo o de una línea de teléfono a nombre de una persona distinta siempre que exista un documento -como un contrato de arrendamiento, cesión en uso, comodato o similar- mediante el cual dicho bien se destine a la empresa.

Existe jurisprudencia del Tribunal Fiscal⁷ y oficios de la Administración Tributaria que establecen que las firmas de dichos contratos deben estar notarialmente legalizadas. Sin embargo, esta formalidad solo será suficiente en la medida que sea razonable el uso del bien para los fines de la empresa.

RTF N° 1142-2-2004

Los recibos de arrendamiento, los formularios 1083 y el contrato de arrendamiento con firmas legalizadas resultan insuficientes para sustentar el gasto por arrendamiento, más aún

⁶ Inciso d) del numeral 6.1. del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT.

⁷ Resoluciones del Tribunal Fiscal 924-4-97, 1176-1-98 y 602-4-2000.

cuando no se acreditó que el vehículo contaba con tarjeta de propiedad en que figuraba el nombre del arrendador como propietario.

RTF N° 10443-1-2011

(...) el hecho de que la recurrente no haya registrado el vehículo como parte de sus activos no conlleva el desconocimiento del gasto y/o crédito fiscal proveniente de las erogaciones destinadas al mantenimiento de una unidad de transporte, toda vez que la causalidad del gasto puede acreditarse aun cuando se trate de vehículos que no son de propiedad del contribuyente siendo lo esencial acreditar la necesidad del uso de los bienes para el desarrollo de sus actividades (...).

RTF N° 9586-9-2012

Que, sin embargo, no adjunta medio probatorio alguno que acredite que el referido inmueble fue utilizado en la generación de la renta gravada, como por ejemplo alguna documentación emitida en el referido local o dirigida al personal destacado en dicho local u otro que permita determinar que el inmueble se destinó al giro del negocio, no siendo suficiente un contrato de arrendamiento o acreditación de pago por tal concepto.

Añadimos a esto último que la documentación del contribuyente puede ser desvirtuada mediante cruces de información como, por ejemplo, los controles de ingreso de vehículos a la empresa, mediante los cuales se podría demostrar que el vehículo que, según el contrato suscrito, se destinó a la empresa, nunca entró a su local.

1.7.4. Obligaciones contractuales no claras

Un punto de continuos reparos a los contribuyentes está constituido por los gastos que la empresa asume y que, según el pensamiento de un tercero (el auditor tributario), puedan corresponder realmente al proveedor o al cliente, según sea el caso.

Ejemplo: Gastos en productos ajenos

Supermercados S.A. es una empresa que comercializa la gaseosa Burbujas, cuya marca pertenece a Gaseosas SAC. Al momento de la fiscalización de la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, el auditor se percató de que Supermercados S.A. invirtió en publicidad televisiva y carteles de la gaseosa marca Burbujas. Supermercados S.A. está pagando un gasto que, a juicio del auditor, debería asumir Gaseosas SAC, debido a que la publicidad masiva no solo beneficia la venta de Burbujas en las tiendas de Supermercados S.A., sino en todo lugar.

Si bien se trata de un caso cuestionable, existe jurisprudencia del Tribunal Fiscal que señala que si Supermercados S.A. se hubiera obligado contractualmente de manera expresa a asumir dichos gastos de publicidad como parte de sus prestaciones en el contrato, el gasto sería deducible, en atención a que el incumplimiento de una obligación contractual pondría en riesgo la fuente generadora de rentas.

Hay que considerar que, en este tema, la Administración Tributaria suele cometer el error de cuestionar la motivación del contribuyente que asume determinados gastos como, por ejemplo, la indemnización que tiene que pagar el cliente a su cliente.

Ejemplo: Indemnización que el cliente debe pagar a su cliente

ABC S.A. le vende equipos a DEF S.A., que, a su vez, le vende uno de ellos a Juan Pérez. Existe la posibilidad de que los equipos tengan algún defecto, por lo que, en el contrato, ABC S.A. se compromete con DEF S.A. a reembolsarle cualquier

indemnización que tenga que pagar a Juan Pérez generada por una falla en el equipo vendido.

Siempre y cuando la obligación este expresamente contemplada en el contrato, será posible probar la causalidad y, por tanto, el gasto le deberá ser permitido a ABC S.A.

RTF N° 753-3-1999

Para lograr el éxito de toda operación comercial, se debe analizar el andamiaje legal diseñado en su integridad, así como las normas regulatorias correspondientes. Debido a la competencia existente en el sector de las telecomunicaciones y a su alta sofisticación, la empresa consideró estratégico para su crecimiento ofrecer mayores ventajas al posible cliente, lo que, en este caso, se cumplió a través de la cláusula sétima del contrato, que la obligaba a proteger los equipos que vendía.

En este caso, para que la empresa introdujera su nueva tecnología y para poder asegurar su posicionamiento en el mercado, fue necesario que incluyera la cláusula de protección de los equipos y que asumiera una obligación frente a sus clientes, lo que originó gastos destinados a generar mayores rentas gravadas.

En general, durante una fiscalización, cuando la Administración Tributaria requiera al contribuyente sustentar la causalidad o necesidad (en términos de la ley), este debe tratar de dar al gasto un sentido lógico y también debe poder sustentarlo con documentos que permitan entender, ya sea al auditor o a las instancias de revisión, por qué el gasto es deducible.

RTF N° 16295-10-2011

Que estando a lo expuesto en el considerando anterior y dado que de acuerdo al referido contrato de arrendamiento y los citados recibos fue la recurrente quien arrendó el predio y canceló la merced conductiva así como los servicios de agua y luz, corresponde levantar el reparo efectuado, y revocar la resolución apelada en este extremo.

CONCLUSIONES

- La deducción de gastos y costos para la determinación de la renta neta empresarial está basada en un concepto amplio basado en que la finalidad del egreso debe ser la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente productora.
- La probanza de dicha finalidad, si bien es de cargo del contribuyente, debe ser valorada de forma razonable, tomando en cuenta variables como las prácticas comerciales, relevancia económica, entre otros.

BIBLIOGRAFÍA

- COSSIO, Carlos. *La causa y la comprensión en el Derecho*. Juárez Editor S.A. Buenos Aires. 1969.
- PICON GONZALES, Jorge Luis. *Deducción del Impuesto a la Renta Empresarial*. "Quién se llevó mi gasto? La Ley, la SUNAT o lo perdí yo. Dogma Ediciones. Lima Perú. 2019
- Enciclopedia Microsoft® Encarta® 2003. © 1993-2002 Microsoft Corporation.
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99-ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.
- Resoluciones del Tribunal Fiscal 924-4-97, 1176-1-98 y 602-4-2000.