



**FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES Y  
EDUCACIÓN**

**ESCUELA PROFESIONAL DE CIENCIAS CONTABLES Y  
FINANCIERAS**

**EL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD Y SU INCIDENCIA EN LA  
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA  
CATEGORIA**

**CECILIA ÁGATA GARCÍA TERÁN**

**TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL  
PARA OPTAR AL TÍTULO PROFESIONAL DE CONTADOR PÚBLICO**

**Lima – Perú**

**2018**

## **DEDICATORIA**

Este trabajo lo dedico a mis pequeños hijos, para que vean en mí, no solo a su madre sino a una profesional que persevera en sus sueños junto a ellos.

## **AGRADECIMIENTO**

Expreso agradecimiento a Dios, El Eterno Padre, mi Señor, por darme salud y todas las bendiciones para desarrollarme en mis metas; a aquellos excelentes profesores que forjaron en mí el profesionalismo y la seriedad; a mis padres que dieron inicio a mi formación profesional y a mi esposo por su gran apoyo en esta última etapa universitaria.

## **INTRODUCCION**

Este tema surgió como incógnita durante la clase de Impuesto a la Renta con el profesor Cerrón López, donde nos habló sobre el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, sus gastos deducibles en base al principio de causalidad, automáticamente lo anote como un tema de investigación y de exposición para obtener el título profesional de Contador.

De acuerdo con lo dispuesto por el literal a) del artículo 59 del Código Tributario, dentro de la determinación de la obligación tributaria el deudor cumple un rol activo al verificar el hecho generador de la obligación tributaria, señalar la base imponible y también la cuantía del tributo.

El impuesto a la Renta constituye un tributo que 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.

Dentro de la determinación propia de la renta neta de tercera categoría para aquellos contribuyentes que la generen, deben verificar en su balance anual la deducción de los gastos necesarios para producirla y mantener la fuente generadora. De allí la importancia de poder efectuar un proceso de verificación de los gastos a efectos de poder evitar algún reparo con el Fisco.

El problema que puede presentarse es que al momento de realizar la determinación de la renta neta algunos gastos que fueron incluidos o considerados en dicho proceso pueden ser reparables, ya sea porque no cumplen el principio de causalidad, no se cumplió con la formalidad exigida en las operaciones, no existe fehaciencia en las mismas, entre otras situaciones.

Es así que mediante Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF y modificatoria; el artículo 25° – Gastos deducibles de la renta de tercera, sustituye el encabezado del primer párrafo del artículo 37° de la Ley, con el texto: “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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles”.

En base a estas modificatorias surgieron incógnitas para la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría, surgiendo estudios y análisis del tema del principio de causalidad que permite al Contador Público determinar en base a que conceptos, teorías, criterios y documentos probatorios causales permite la Ley que un gasto sea o no deducible.

Lo que debo lograr con esta investigación es formalizar mis conocimientos tributarios del tema, porque está ligado al desarrollo económico de las empresas,

ya que anualmente el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría es declarada y sustentada a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. Es un tema que nos permite conocer bajo qué principios causales el Contador debe considerar para determinar el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, conocer todas las deducciones y sus limitaciones hasta donde lo permite la ley,

Por estas razones y ante la proximidad de las fechas para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, consideramos importante desarrollar en el presente trabajo el análisis del principio de causalidad.

## RESUMEN

Este trabajo de suficiencia profesional tiene como tema el principio de causalidad y su influencia para determinar el impuesto a la renta de tercera categoría, el principio de causalidad es un tema cuestionado no solo por el empresario al momento de diferenciar sus gastos que le originan una renta sino por la misma Administración Tributaria al momento de comprobar bajo criterios y documentos contables si el gasto es o no deducible. Asimismo contiene información de estudios realizados por diferentes profesionales entre ellos abogados y contadores abordando el tema del principio de causalidad y sus efectos en el impuesto a la renta de tercera categoría.

¿Cómo surge el principio de causalidad dentro del impuesto a la renta de tercera categoría?, pues surge del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta cuando dice: “(...) se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente; así como los vinculados con la generación de ganancias de capital...”; estos conceptos contenidos en el artículo referido como gasto necesario, mantener la fuente y la generación de ganancias de capital son de conocimiento fundamental para el desarrollo de este tema.

En el Capítulo I hace mención al principio de causalidad en temas de cómo se encuentra considerada en nuestro ordenamiento jurídico, mencionando a varios autores y su análisis en si está bajo una lista abierta o restrictiva; en

base al artículo 37 se menciona sobre qué está considerado como gasto necesario, bajo que teorías, criterios y derechos probatorios se origina el principio de causalidad para considerar si un gasto es o no deducible. Se describe conceptos considerados para la determinación el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, sus diferencias temporales y permanentes, esquema y que actividades son generadoras de renta de esta categoría.

En el Capítulo II menciona sobre los principales gastos deducibles sujetos al límite, en base al artículo 37° se menciona 27 gastos deducibles, de los cuales se ha desarrollado once (11) principales gastos deducibles que todo tipo y giro de empresa está relacionado.

En el Capítulo III se desarrolla dos casos prácticos, en el primero determinamos la deducción de gastos recreativos al personal, en base al cumplimiento de los criterios causales y sus limitaciones y el segundo caso práctico es sobre la identificación de los gastos causales incurridos por una empresa en sus primeros meses de actividad económica.

## **INDICE**



1.2.2.3.	Las Rentas de Tercera Categoría	28
1.2.2.4.	Concepto de renta gravada	30
1.2.2.5.	Esquema general de determinación de las rentas de Tercera Categoría	36
1.2.2.6.	Actividades generadoras de rentas de tercera categoría	38

## CAPITULO II

### PRINCIPALES GASTOS DEDUCIBLES SUJETOS AL LÍMITE

2.1.	Deducciones sujetas al límite	
2.1.1.	Gastos por intereses	42
2.1.2.	Depreciaciones	45
2.1.3.	Gastos recreativos y de capacitación al personal	46
2.1.4.	Prima de seguro de cónyuges e hijos de los trabajadores	46
2.1.5.	Remuneraciones al directorio	48
2.1.6.	Gastos de representación	50
2.1.7.	Gastos de viaje	51
2.1.8.	Gastos de vehículos automotores	52
2.1.9.	Gastos sustentados con boletas de venta	53
2.1.10.	Gastos por concepto de donaciones	54
2.1.11.	Movilidad de los trabajadores	56

## CAPITULO III

3.1.	Caso Práctico	57
------	---------------	----

	CONCLUSIONES	63
--	--------------	----

	FUENTES DE INFORMACIÓN	67
--	------------------------	----

**INDICE DE CUADROS**

	<b>Pág.</b>
1. Figura N° 1: Jurisprudencia –Tribunal Fiscal,	16
2. Figura N° 2: Diferencias Temporales –Base Legal:	34
3. Figura N° 3: Diferencia Permanente- Base Legal:	35
4. Figura N° 4: Esquema General del IR de tercera categoría:	37
5. Figura N° 5: Gastos por Intereses de préstamos otorgados	44
6. Figura N° 6: Tasas de depreciación tributarias vigentes para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta	46
7. Figura N° 7: Requisitos de la donación de bienes a efectos de su deducción como gasto.	59

## **CAPITULO I**

## **GENERALIDADES**

### **1.1. ANTECEDENTES**

La determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría resulta de por sí un proceso complejo, sobre todo al momento de efectuar el análisis conceptual y los cálculos tendientes a la verificación del pago del Impuesto a la Renta, la incorporación de un gasto o realizar un reparo, todo ello debe de estar siempre respaldado en la normatividad aplicable, sea esta legal o reglamentaria, además resulta importante también considerar en ese proceso los criterios emitidos por el Tribunal Fiscal.

Por este motivo, he considerado importante resaltar en el presente trabajo la diversidad de pronunciamientos jurisprudenciales, relacionados a los requisitos de deducibilidad de los gastos. Al respecto cabe señalar que los citados pronunciamientos tienen relación con la aplicación del Principio rector de Causalidad, así como con criterios fiscales de Generalidad, Proporcionalidad y Razonabilidad, elementos concurrentes del referido Principio de Causalidad, además de los conceptos vinculados con los mecanismos de acreditación y fehaciencia de operaciones.

Mediante Decreto Legislativo N° 945, publicado en el Diario Oficial El Peruano el día Martes, 23 de Diciembre del 2003; el Congreso de la Republica delega al Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria referida tanto a tributos internos como aduaneros, modificar la Ley del Impuesto a la Renta a fin de entre otros aspectos, ampliar el ámbito de aplicación del impuesto, perfeccionar la determinación sobre base presunta y los métodos de valoración y actualizar la normatividad vigente con el objeto de cubrir vacíos legales y supuestos de evasión y elusión tributaria.

Mediante Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, publicado el 8 de diciembre del 2004; Capítulo VI – De La Renta Neta, artículo 37°, dice:

“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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles”.

Karina Montestruque Rosas (2005) sostiene que la Administración Tributaria viene interpretando de manera restrictiva el principio de causalidad contenida en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta a fin de permitir la deducción de gastos “estrictamente necesarios “ para la producción de rentas gravadas, resulta importante realizar un análisis de dicho principio a la luz de

nuestra propia legislación y jurisprudencia, así como de su interpretación en la legislación comparada; con la finalidad de determinar cuál es el verdadero sentido que debe darse al mismo. (p. 17); mientras que el Dr. Mario Alva Matteucci (2009) hace la pregunta en uno de sus informes tributarios publicados por la Revista Contable Tributaria Actualidad Empresarial: El concepto del principio de causalidad adopta la legislación del Impuesto a la Renta: ¿Lista cerrada o lista abierta?”, sostiene que la mayor parte de los contribuyentes cuando efectúan el estudio de la determinación de la renta neta de tercera categoría y ven la posibilidad de la deducción de los gastos, tratan de ubicar siempre a través de sus consultas al texto del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, el literal “preciso”, “exacto” o el que “corresponda”, para tener la “seguridad” de que el gasto sea aceptable en la determinación del Impuesto a pagar. Al “percatarse” que el gasto que procuran deducir no se encuentra en la lista de los literales del artículo 37° en mención pensarán que el gasto no es deducible. (p. 1-2)

La postura antes descrita es equivocada debido a que se está realizando una lectura simple (aplicando el método literal de interpretación) de los literales del artículo 37° de la LIR, y como se aprecia que el gasto que se procura deducir no se encuentra en la mencionada lista “no es posible su deducción”.

Asumir esta postura significaría pensar que nos encontramos ante una lista cerrada y en realidad, al efectuar una lectura más a fondo sobre el tema (aplicando otros métodos de interpretación como es sistemático o el teleológico) apreciamos que para poder determinar si un gasto es deducible o no, es

necesario identificar que éste sea necesario para la generación de renta y/o mantenimiento de la fuente productora de la renta y no una simple lectura de los literales del artículo 37° sino que se debe estudiar el encabezado del propio artículo. Ello significa que se estaría aplicando una lista abierta.

En este orden de ideas, se aprecia que el concepto que la LIR contempla con respecto al principio de causalidad no es restringido sino amplio, con lo cual constituye una lista abierta y se adopta entonces la concepción amplia que se abordó en el punto anterior.

*“(...) por interpretación sistemática, deberíamos concluir que la lista de gastos señalada en el artículo 37° de la LIR no es taxativa o cerrada, de modo que podrán deducirse también otro tipo de gastos no contemplados en dicho artículo siempre que cumplan con el principio de causalidad bajo comentario, y siempre que su deducción no se encuentra prohibida expresamente (se debe prestar atención a la lista de gastos no deducibles reseñada en el artículo 44° de la LIR)”. Durán Rojo, Luis. “Alcances del principio de causalidad en el Impuesto a la Renta Empresarial “Artículo publicado en la revista Contabilidad y Negocios. (4) 7.2009/ISSN 1992-1896. Pág. 8.*

En esta misma línea de pensamiento encontramos *“(...) cabe considerar que normalmente existirán un sinnúmero de gastos los cuales no se puedan relacionar en forma directa e indubitable con la producción de rentas gravadas pero que, sin embargo, efectivamente sirven y están destinados a generar*

*rentas, sea por una vía productiva o por mantener o acrecentar la fuente productora. Sobre esta última afirmación podemos recalcar que, no solamente deben ser considerados deducibles los gastos específicamente direccionados y relacionados a la producción de rentas y al mantenimiento de la fuente, sino que también deberán aceptarse como deducibles conceptos aplicados por ejemplo, a la ampliación de actividades, es decir en el incremento del espectro empresarial o en la diversificación de los negocios”.* Fernández Origgi, Italo. Las deducciones del Impuesto a la Renta. Palestra Editores, Lima. 2005. Pág. 39.

En este orden de ideas, podemos mencionar que el principio de causalidad no se limita a una interpretación restrictiva, sino a una amplia interpretación que nos permite saber que los gastos deducibles a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta empresarial deberá considerar tanto a los gastos relacionados directamente con el proceso productivo como también aquellos gastos generales, entendido estos últimos como aquel “conjunto de gastos formados por aquellos que se producen sin conexión directa con el proceso productivo pero que son necesario para el mantenimiento del mismo, como los administrativos, los suministros, el material de oficina directamente utilizable, los alquileres, el mantenimiento, etc.” (Diccionario de Contabilidad y Finanzas). Prueba de ello tenemos que la Administración Tributaria SUNAT ha venido emitiendo Resoluciones del Tribunal Fiscal explicando detalladamente que gastos vienen siendo considerados deducibles para los diferentes giros de negocios.

## **1.2. BASES TEÓRICAS**

### **1.2.1. PRINCIPIO DE CAUSALIDAD**

Para que un gasto se considere deducible a efectos de poder determinar la renta neta de tercera categoría, necesariamente deberá cumplir con el denominado “principio de causalidad”, el cual se encuentra regulado en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Así, se señala que para 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 este expresamente prohibida por esta Ley. Como señala “en forma genérica, se puede afirmar que todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que solo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad” GARCÍA MULLIN, Juan Roque, Manual del Impuesto a la Renta, Santo Domingo, 1980. Pág. 122.

Dentro de la doctrina nacional, en palabras de Picón Gonzales se considera a la causalidad como “(...) 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). Debe tenerse presente que este principio no se considera incumplido con la falta de consecución del hecho buscado con el gasto o costo, es decir, se considerara que un gasto cumplirá

con el principio de causalidad, aun cuando no se logre la generación de la renta”.  
PICON GONZALES, Jorge Luis. Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, la SUNAT o lo perdí yo...Dogma Ediciones, Lima, 2007. Pág.29.

Para poder calificar determinados conceptos como deducibles es necesario que se acredite una relación causal de los gastos efectuados con la generación de la renta y a su vez el mantenimiento de la fuente. Es decir, debe tratarse de gastos necesarios o propios del giro de la empresa, observamos que los gastos deben guardar coherencia y estar ligados a la generación de la fuente productora de la renta.

Por lo tanto, si el gasto cumple con el principio de causalidad será un gasto deducible, de lo contrario será no deducible. De la lectura de la norma surge la interrogante de lo que se debe entender como gasto necesario.

El gasto necesario puede ser visto desde diversas ópticas como son gastos imprescindibles, convenientes, normales, inherentes, etc.

- a) **Gasto imprescindible:** debe ser entendido como el gasto que de manera directa genera renta, que es imprescindible su erogación, es decir, que no haya posibilidad de sustraerse del gasto. Es en este sentido que debe entenderse la necesidad del gasto. En este caso la generación de renta está preestablecida.

- b) **Gasto conveniente:** entendido como el gasto que resulta adecuado para la generación de renta, no obstante, esta última pueda no generarse por circunstancias ajenas a la empresa. Estos gastos son definidos en las políticas internas que establece la empresa en el desarrollo de sus actividades, siendo que la propia empresa a través de su representante decide su realización. La generación de renta se establece con posterioridad a la realización del gasto, ya que este puede o no ocurrir.
- c) **Gasto normal:** es considerado gasto normal aquel que es efectuado habitualmente en la realización de las operaciones comerciales. En tal sentido, se evaluará el tipo de operación que efectúa cada contribuyente para establecer la necesidad del gasto.

De lo expuesto, se desprende que la necesidad del gasto está vinculada con la causalidad de este, estableciéndose un criterio amplio para su determinación. Pues, en la práctica no necesariamente el gasto en que se incurre genera renta directamente, ya que puede ocurrir el caso en el cual se incurre en un gasto a la espera de la generación potencial de renta, pero que este último no se produce por circunstancias ajenas a la voluntad del contribuyente. Tenemos, por ejemplo, el caso en el que la empresa realiza gastos de representación para contactar a clientes que pretenden adquirir un lote significativo de los productos que produce una empresa; sin embargo, dicha adquisición no se produce por un cambio en la dirección o gerencia de comercialización o las políticas de comercialización de la empresa potencialmente compradora.

En consecuencia, la necesidad del gasto en la aplicación del principio de causalidad debe ser entendida con un criterio amplio no literal para no rechazar la deducción de gastos que no generan renta o gastos que generan renta de manera indirecta.

Walker Villanueva Gutiérrez (2013) nos presenta teorías y criterios que busca analizar cómo se configura el principio de causalidad en nuestro ordenamiento. A partir de su división subjetiva y objetiva, mediante las siguientes preguntas: ¿La deducción de gastos está supeditada al cumplimiento del principio de causalidad? ¿Se puede afirmar la existencia de razonabilidad y normalidad como criterios complementarios al de causalidad en nuestro ordenamiento jurídico? (P. 101).

#### **1.2.1.1. LA TEORIA DE LA CAUSA OBJETIVA Y SUBJETIVA EN LA DEDUCCIÓN DE GASTOS**

##### **A. Teoría de la Causa Objetiva**

Es la vinculación de los gastos con la actividad empresarial es denominada en doctrina, teoría de la causa objetiva o teoría de la *conditio sine qua non*, porque la deducción de gastos está supeditada a su vinculación objetiva con las actividades empresariales; es decir que los gastos serán deducibles cuando, hayan tenido como conexión objetiva con la actividad productiva.

## **B. Teoría De La Causa Subjetiva**

Es la vinculación entre los gastos y la generación de rentas se denomina – en doctrina - teoría de la causa final o subjetiva, pues la deducción de gastos debe tener como finalidad la generación de rentas.

La causalidad objetiva o subjetiva, para evaluar la deducción de gastos, está complementada con los criterios de normalidad y razonabilidad. La normalidad es un criterio complementario de la causa objetiva, pues alude a la relación de normalidad, regularidad o habitualidad de los gastos con la actividad empresarial de que se trate, mientras que la razonabilidad es un criterio complementario de la causalidad subjetiva, pues tiene que ver con la proporcionalidad de los gastos y los ingresos del contribuyente, estos dos primeros criterios han sido reconocidos como criterios interpretativos de la causalidad mediante la Tercera Disposición Final de la Ley 27356.

### **1.2.1.2. Criterios Fiscales: la razonabilidad, la normalidad, la generalidad**

La razonabilidad y la normalidad tienen origen jurisprudencial, habiéndose analizado su exigencia y pertinencia como criterios complementarios a la

causalidad. En efecto el Tribunal Constitucional, desde la década pasada, sostuvo que la apreciación del principio de causalidad requería la aplicación de “criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones (...)”. Posteriormente, - a través de la Ley 27356 del 18 de Octubre del 2000-se señaló con carácter interpretativo que tales criterios precisaban la apreciación del principio de causalidad. Finalmente, a través del 1 de enero del 2008, tales criterios se incorporaron al artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta para la apreciación de la causalidad y, en el caso de la generalidad, su exigencia para los gastos de los incisos I, II y a.2 del artículo 37° de la Ley citada.

El origen de los criterios complementarios de la causalidad, en concreto la razonabilidad y la normalidad, provienen de la jurisprudencia. Es por ello que su incorporación como criterios complementarios de la causalidad y con carácter de precisión no tiene ninguna objeción. Veamos el texto original de la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley 27356:

Precisión del principio de causalidad.-“Precisase que para efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la ley, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el Inciso I de dicho artículo; entre otros”.

La única observación que habría que realizar a esta norma interpretativa es que no solo se refiere a los criterios de razonabilidad y normalidad que eran exigencias de la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal en la apreciación de la causalidad, sino que introduce un nuevo criterio que es el de la generalidad, y sólo para los gastos del inciso I del artículo 37 de la LIR.

### **A. La Razonabilidad**

Según la definición legal, la razonabilidad debe evaluarse en función a los ingresos del contribuyente. Este criterio es complementario de la causalidad subjetiva, en el sentido de que son gastos destinados a generar rentas gravadas, los cuales deben ser razonablemente proporcionales a los ingresos generados.

La Resolución de Tribunal Fiscal 846-2-2008, del 22 de enero de 2008, establece como criterio que la razonabilidad debe establecerse en base a la relación existente entre las gratificaciones extraordinarias y los ingresos correspondientes a un determinado ejercicio. En base a ello, sostiene que es necesario verificarse los conceptos de ventas netas y otros ingresos consignados en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, relacionándolos con el importe de la gratificación, a partir de lo cual se puede concluir si el gasto cumple con el principio de razonabilidad:

Resolución del Tribunal Fiscal 846-2-2008.- “(...) Que, sobre el criterio de razonabilidad, este tribunal ha señalado a través de la resolución 4212-1-2007,

que estando a que el Impuesto a la Renta es un tributo de determinación anual, dicha razonabilidad debe establecerse en base a la relación existente entre las gratificaciones extraordinarias y los ingresos correspondientes a un determinado ejercicio.

Los gastos se realizan con la finalidad de generar mayor valor y mayores ganancias. Sin embargo, es parte del riesgo empresarial que los gastos incurridos no generen necesariamente mayor renta o que las previsiones de ganancia inicialmente evaluados no se concreten en la realidad. Los gastos deducibles no son solo los que cumplen con el principio de eficiencia económica, pues la ineficiencia no impide la deducción de gastos. Si así fuera el caso, no sería posible la deducción de pérdidas.

## **B. La Normalidad**

La normalidad es un criterio complementario de la causalidad objetiva, en el sentido que los gastos deducibles son aquellos vinculados con la actividad empresarial. Este criterio complementario de la causalidad, nos recuerda a una de las corrientes doctrinarias para la definición de la causalidad, conforme al cual el gasto necesario es el gasto habitual o normal.

El gasto habitual o normal es una concepción que atiende, no tanto al sujeto que decide o practica el gasto, sino al gasto propiamente dicho, si encaja como gastos normales o habituales del negocio.

En la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, se señala que debe atenderse a las operaciones concretas de cada contribuyente si el gasto es normal con el giro del negocio y el modus operandi.

### **C. La Generalidad**

No es un requisito que derive de la causalidad, puesto que no todos los gastos generales cumplen con el destino de generar rentas gravadas o cumplen con estar relacionados a la actividad empresarial.

La generalidad es una limitación a la deducción de gastos que cumplen con el principio de causalidad. Por esta razón, su exigencia solo es aplicable a los gastos de los incisos I y II del artículo 37 de la LIR.

La generalidad en el caso de inciso I del artículo 37 es condición para su deducción. En cambio, en el caso del inciso II del artículo 37, la generalidad es condición para que los gastos incurridos en favor de trabajadores no constituyan en rentas de quinta categoría y sean deducibles directamente por la compañía como gastos corrientes.

En relación al principio de generalidad, el Tribunal Fiscal, mediante Resolución 01752-1-2006 y 11321-2007, ha señalado lo siguiente:

“La generalidad del gasto debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar; dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que, dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad; en tal sentido dado, que en el presente caso, la recurrente ha acreditado haber otorgado a los trabajadores considerados como funcionarios que desarrollan actividades de jefatura o dirección el mismo beneficio, se concluye que los gastos reparados también cumplen con este criterio”.

En otra oportunidad el mismo Tribunal, mediante Resolución del Tribunal Fiscal 00947-4-2003, precisó que “(...) en principio el incremento de los ingresos de una empresa constituye el resultado de la participación de todos los trabajadores de la misma, siendo que si alguno de ellos ha tenido una participación descollante que lo haga merecedor de un premio o incentivo mayor al obtenido por los demás, ello podría justificarse con las funciones que cumple en la empresa y su relación directa con los resultados (...)”.

La generalidad ha sido interpretada por el Tribunal Fiscal como la verificación de situaciones comunes al personal, funcionarios de igual rango condiciones similares, lo que no se relaciona necesariamente con comprenderá la totalidad de trabajadores y que se debe tomar en cuenta la similitud en (i) Jerarquía; (ii) nivel; (iii) antigüedad; (iv) rendimiento; (v) área y , (v) zona

geográfica (Resolución del Tribunal Fiscal 2230-2-2003, del 25 de abril del 2003, y 2506-2-2004, del 23 de abril de 2004).

#### D. Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre el Principio de Causalidad

Figura N° 1

<b>Jurisprudencia – Tribunal Fiscal</b>	
<b>RTF N° 03320-4-2010</b>	La deducción de pérdida por la venta de participaciones y acciones no constituye un gasto deducible como sostiene la Administración sino un resultado negativo que se regula por las normas de determinación de renta bruta y que afecta el cálculo final del resultado del ejercicio, en ese sentido la invocación del principio de causalidad regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no resultaba aplicable al presente caso, al estar relacionado con la obtención de renta neta, que como se ha mencionado, por lo que resulta válida la deducción de la referida pérdida en la determinación de la renta bruta
<b>RTF N° 13373-4-2009</b>	Procede la deducción como gasto del pago de la indemnización efectuada como consecuencia del mandato contenido en el laudo arbitral ratificado por el Poder Judicial debido a que existe causalidad en el gasto 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 determinado por un Tribunal Arbitral.
<b>RTF N° 5732-1-2005</b>	Para deducir gastos se debe demostrar que las operaciones se han realizado. Para observar la fehaciencia de las operaciones, la SUNAT debe investigar todas las circunstancias del caso, actuando los medios probatorios pertinentes y sucedáneos, siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada.
<b>RTF N° 1275-5-2004</b>	El Tribunal señala que es gasto deducible aquel que es normal, proporcional, razonable respecto de la actividad económica de la empresa incluso cuando el gasto no produce renta de manera directa e inmediata, sino de manera indirecta o mediata. En tal sentido el Tribunal se adscribe a la causalidad limpia.
<b>RTF N° 1932-5-2004</b>	Que los gastos realizados como consecuencia del trabajo de construcción de mejoramiento de carreteras deben tener el carácter de extraordinarios e indispensables para el transporte de los bienes que produce desde o hasta sus plantas y no tratarse de una obra de infraestructura para beneficio de la comunidad, pues en ese supuesto constituiría una liberalidad al no existir obligación de la recurrente de asumir dicho gasto.
<b>RTF N° 6097-2-2004</b>	Cumplen con el principio de causalidad en tanto permitieron el traslado de personal contratado por la empresa desde su domicilio (Arequipa) hasta el domicilio fiscal (Cusco), a fin de que pudiera cumplir con las funciones propias del servicio contratado. A ello cabe añadir que la fehaciencia de los servicios no ha sido cuestionada y que adicionalmente los gastos incurridos cumplen con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

<b>RTF N° 3961-3-2004</b>	La exhibición de presupuestos, proformas, cotizaciones del proveedor, la fecha en que se prestó el servicio, la identificación de las personas que la brindaron y el tipo de trabajo realizado, el lugar preciso, el tiempo de realización del servicio sirven para acreditar la realización efectiva de las operaciones.
<b>RTF N° 1275-2-2004</b>	No existe norma en la Ley del IR que obligue a los contribuyentes a adoptar un determinado criterio técnico para la participación en los gastos, bastando únicamente que se cumpla con el principio de causalidad, que el gasto sea necesario y que se encuentre sustentado en comprobante de pago. En ese sentido, teniendo en cuenta que el negocio de Coca Cola beneficia tanto al embotellador como a la recurrente, resulta lógico y razonable que los gastos de marketing, publicidad y mercadeo materia del reparo, sean asumidos por ambas partes, siendo irrelevante el porcentaje acordado por estos.
<b>RTF N° 2506-2-2004</b>	La generalidad debe evaluarse considerando situaciones comunes del personal, lo que no se relaciona necesariamente con la totalidad de los trabajadores de la empresa. Dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda solo a una persona o más, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad.
<b>RTF N° 2230-2-2003</b>	El carácter de generalidad del gasto no se relaciona necesariamente con comprender la totalidad de trabajadores de la empresa, sino que debe verificarse en función del beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, de tal modo que pueda ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda a una sola persona, sin que por ello se incumpla dicho requisito. Las condiciones similares se deben evaluar tomando en cuenta la jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área y zona geográfica.
<b>RTF N° 05732-5-2003</b>	En el caso de autos, la propia Administración señala que la recurrente requería realizar dichos gastos a efectos de acondicionar las carreteras que unen los centros poblados con su yacimiento minero por encontrarse en mal estado y dificultar su acceso, con lo cual en principio no podría concluirse que se trata de una mera liberalidad a fin de beneficiar a la colectividad con el cumplimiento de tareas que corresponden al Estado. Sin embargo, exige que el contribuyente pruebe que los gastos realizados fueron indispensables para poder trasladar sus minerales desde el yacimiento minero, supuesto en el cual sí consideraría gasto necesario para efecto del impuesto.
<b>RTF N° 798-1-2003</b>	Se aceptan los gastos a favor de personal de otra empresa los que se sustentan en el contrato de fecha 12/11/1997. La empresa se comprometió como parte de la contraprestación a diversos pagos como pasajes aéreos, transporte, alojamiento, alimentación y seguridad de los trabajadores de la otra empresa. En ese sentido, resulta incorrecto afirmar que constituyen actos de liberalidad, toda vez que independientemente de la forma como se haya pactado la contraprestación, es decir, se otorgue al propio contratante o a terceros, este se origina en una obligación como cumplimiento que se deriva de un contrato.
<b>RTF N° 600-1-2001</b>	Los gastos responden a una obligación de carácter contractual asumida con sus trabajadores por convenio colectivo de trabajo, por lo que el gasto cumple con el principio de causalidad, siendo irrelevante que el beneficio sea directo; es decir, para el propio servidor, o indirecto, para los familiares que cumplan las condiciones contempladas en el convenio, porque la relación causal entre el gasto y la renta gravada involucra el análisis de la obligación asumida por el empleador.

**RTF N° 646-4-00** Los gastos se acreditan no solo con el comprobante de pago, sino con cualquier documentación que permita apreciar la realización del evento (fiestas), la entrega de los juguetes o ropa a favor de los trabajadores.

**RTF N° 1210-4-97** El principio de causalidad no solo está referido a un plano conceptual hipotético, mediante el cual con su sola invocación y con el cumplimiento de ciertos requisitos formales (como el constar en un comprobante de pago) se entiende sustentado y cumplido, pues necesariamente debe tener su correlato efectivo y comprobable con la realidad.

Fuente: Manual Operativo del Contador, Primera Edición-2012, pág. 86-88

### **1.2.1.3. Derecho a probar la causalidad del gasto**

Está vinculada con la realización efectiva de las operaciones. La Administración Tributaria, en ejercicio de su facultad de fiscalización, verificará si la operación se ha realizado efectivamente, en caso contrario, determinará que la operación no es fehaciente y, por tanto, los gastos no son reales, en consecuencia, son no deducibles.

La Ley de Procedimiento Administrativo General - Ley N° 27444, en el artículo IV de su Título Preliminar se refiere al debido procedimiento, el cual constituye uno de los principios fundamentales del procedimiento administrativo.

#### **“Artículo IV.- Principios del procedimiento administrativo**

1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: (...)
- 1.2. Principio del debido procedimiento.- Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus

argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en Derecho (... )”.

Siendo el derecho a probar un elemento esencial del derecho al debido proceso, puede definirse el primero como aquel derecho subjetivo que posee todo sujeto de derecho, que le permite utilizar dentro de un proceso judicial y/o administrativo, conforme a los principios que lo delimitan y le dan contenido, todos los medios probatorios pertinentes que resulten necesarios para acreditar los hechos que sirven de fundamento a su pretensión.

Cuando nos referimos a las pruebas no se trata solamente de adaptar las garantías procesales tradicionales al campo del procedimiento contencioso-tributario, sino también a su naturaleza desde la dinámica constitucional, ya que el debido proceso es un derecho reconocido constitucionalmente a todos los ciudadanos, sean estos contribuyentes o no.

En lo relacionado con la carga de la prueba, nos remitimos a la legislación española, que en la mayoría de los temas constitucionales es tomada como base por nuestra legislación. Así, el artículo 105 de la Ley General Tributaria española dispone que en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos de este. Esta norma ha sido interpretada en el sentido de que cada parte debe probar los hechos que le favorecen.

En el caso de la Administración, es ella la que debe acreditar la realización del hecho imponible, mientras que los sujetos pasivos tienen que probar la concurrencia de los requisitos necesarios para la aplicación de beneficios fiscales.

En el caso de la acreditación de la causalidad de los gastos, corresponde al administrado ejercer su derecho al debido proceso y aportar las pruebas que sustentan la realización del gasto. Aunque el sujeto pasivo de la obligación tributaria se encuentra obligado a colaborar con la Administración y a aportar la prueba de los hechos cuya existencia afirma, se entiende que dicha carga debe entenderse en términos de facilidad probatoria. En mérito a ello, la Administración no puede realizar exigencias desproporcionadas o impertinentes, de manera que no se debe, en atención a un desproporcionado deber de colaboración, colocar al sujeto pasivo del tributo en una situación de indefensión frente a los requerimientos de la Administración Tributaria. Pues, hay casos en los que las pruebas aplicables resultan difíciles de aportar, aun habiendo desplegado el contribuyente toda la actividad posible y que, por tanto, no le puede ser exigida. A partir de aquí, si la Administración estima que algún elemento debe ser acreditado en mejor forma, debe colaborar con el sujeto pasivo en dicha actividad.

#### **i. Valoración de las pruebas que sustentan los gastos deducibles**

De la revisión de las normas referidas a gastos deducibles, entre ellos los artículos 37° y 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, se desprende que el

legislador al establecer la deducibilidad del gasto ha establecido determinados documentos y la observación de determinadas formas para que el gasto sea aceptado como tal, teniendo efectos en la determinación del Impuesto a la Renta.

Esta situación confrontada con el sistema de valoración de pruebas da como resultado que estas sean pruebas tasadas, ya que determina las características de las pruebas que pueden acreditar el gasto y que al no presentar los documentos a los que hace referencia la Ley del Impuesto a la Renta resultaría siendo un gasto no aceptable, lo cual permite concluir que en materia de Impuesto a la Renta de Tercera Categoría hay supuestos en los cuales se aplican pruebas tasadas.

A fin de acreditar el cumplimiento del principio de causalidad, en relación al destino de los fondos, según la jurisprudencia del Tribunal Fiscal que pasamos a revisar se requiere de la siguiente documentación:

- a) Registro contable del abono del préstamo en el libro de caja y bancos.
- b) Flujo de caja que demuestre el destino del dinero.
- c) Documentación sustentatoria que permita acreditar el destino del financiamiento.

En una de las resoluciones citadas, se menciona la siguiente documentación:

- Resumen de movimiento de las cuentas por pagar,
- Resumen de destino del préstamo obtenido.
- Boucher y demás documentación sustentatoria,
- Análisis de la cuenta 4213 y 4214,
- Cuentas por pagar y Boucher correspondientes, y el

- Estado de Flujo de Efectivo

## **ii. Las pruebas tasadas en la determinación de gastos deducibles**

En el sistema de valoración de las pruebas existe lo que se denomina prueba libre y prueba tasada. En la primera, el valor de los medios probatorios no se encuentra preestablecido y se aplica la apreciación conjunta de las pruebas; en tanto que en la segunda si existe previa valoración de las pruebas, se requiere la sustentación del derecho con determinado tipo de medio probatorio.

De la lectura de los artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta podemos concluir que se establece de manera explícita la aplicación de pruebas tasadas para la acreditación de los gastos. Así lo establece el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta cuando señala que los gastos no son deducibles si no cuentan con el correspondiente comprobante de pago emitido de acuerdo con las normas sobre la materia, entiéndase Reglamento de Comprobantes de Pago.

### **1.2.1.4. Elementos que son considerados concurrentes para poder calificar el desembolso de dinero como gasto deducible**

A continuación algunos elementos que deben ser tomados en cuenta para poder analizar si un gasto es aceptable o no, complementando por supuesto al principio de causalidad anteriormente descrito

**i. El gasto incurrido debe ser necesario para producir y/o mantener su fuente generadora de renta.**

Para el desarrollo normal de una actividad se requiere necesariamente la existencia de desembolso de dinero que esté vinculado a la adquisición de bienes y servicios, los cuales estarán destinados de manera necesaria a la generación de rentas de tipo empresarial.

Este es quizá la manifestación más clara del principio de causalidad. Si se observa se deberá recurrir al análisis de cada caso concreto toda vez que quizás un gasto puede ser aceptable para un determinado contribuyente y para otro quizá no. Un ejemplo permitirá apreciar mejor la explicación:

En el caso de una empresa que durante las festividades del Día de la Secretaria decidió obsequiar al personal femenino que realiza dichas labores prendas de lencería fina con encajes; nos percatamos de manera inmediata que los bienes entregados a las secretarias no están vinculados con la generación de rentas para la empresa ni tampoco que mantendrá una vinculación con el mantenimiento de la fuente productora.

Situación distinta se produce cuando una empresa que se dedica a la elaboración de comerciales de televisión decide elaborar uno promocionando el uso de lencería fina, motivo por el cual adquiere diversas prendas a efectos de que estas sean utilizadas por distintos modelos en la filmación de los comerciales.

Como se aprecia, en este último caso bastara con acreditar la necesidad de la filmación del comercial, el tipo de publicidad a llevar a cabo y el uso de las prendas en la mencionada filmación, adicionalmente se observa que la adquisición de un determinado bien puede ser considerado necesario y causal para una empresa y no para otra.

**ii. El gasto no debe encontrarse prohibido de manera expresa por ley**

Si se observa el texto del artículo 44° de la LIR se aprecia que de manera expresa se prohíbe la deducción de determinados gastos, los cuales están señalados en los incisos a) hasta el literal q).

Los conceptos indicados en los incisos señalados constituyen una verdadera lista cerrada, ello en términos jurídicos configuran lo que se denomina en latín *números clausus*.

Como apreciamos, el artículo 44 de la LIR sería lo opuesto al artículo 37 de la LIR, ya que ambos se diferencian porque el primero de los nombrados no permite la inclusión del “otros conceptos”.

**iii. El gasto incurrido debe encontrarse acreditado debidamente con documentos, comprobantes de pago y contar con documentación adicional fehaciente.**

En este punto se debe mencionar que no basta con el solo hecho de contar con el comprobante de pago emitido por el vendedor del bien o en el caso del proveedor del servicio ofrecido, sino que al comprobante de pago le debe seguir de la mano todos aquellos documentos que permiten justificar una operación, tales como:

Orden de compra o de servicios, proformas, cartas de aceptación, ofertas, guía de remisión, documentos de salida de almacén, kardex, informes de conformidad de servicios, conformidad de la adquisición de la mercadería, entre otros.

En algunas situaciones pueden presentarse casos en los cuales existe la documentación complementaria indicada anteriormente, existe el comprobante de pago respectivo pero la operación no se llevó a cabo.

Esta situación es típica cuando el propio contribuyente es el que intenta justificar una operación inexistente o la misma es no fehaciente, lo cual permite apreciar la posible comisión de figuras penales a través de los delitos, que existe intencionalidad (dolo). Se observa además que se está tratándose de crear una operación donde la misma no existió

Asimismo, debe señalarse que la exigencia y evaluación de documentación por la Administración Tributaria, deben enmarcarse dentro del campo de la razonabilidad, debiendo ser particularmente rigurosas en aquellas situaciones en

que la norma legal ha determinado las pruebas sin las cuales se deberá desconocer el gasto, como ocurre en el caso de los gastos de viaje.

- iv. El gasto debe cumplir con los criterios de razonabilidad y generalidad, de ser el caso.**

El último párrafo del artículo 37 de la LIR señala que adicionalmente lo dispuesto por el principio de causalidad se deberá dar cumplimiento a los principios de razonabilidad, proporcionalidad y generalidad.

## **1.2.2. IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA**

### **1.2.2.1. Generalidades**

Ley: Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF y modificatorias.

Reglamento: Decreto Supremo N° 122-94-EF y normas modificatorias.

Ejercicio Gravable: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017.

Unidad Impositiva Tributaria (UIT): Cuatro mil cincuenta soles (S/ 4,050)

PDT N°704 – Tercera Categoría: PDT N° 704

### **1.2.2.2. Nueva tasa del impuesto a la renta del régimen general**

A partir del ejercicio 2017 la tasa del impuesto a la renta para el régimen general es de 29.5% por consiguiente, para efectuar los pagos a cuenta mensuales a partir del periodo enero 2017, en caso de tener que pagar utilizando el coeficiente por ser mayor a la tasa del 1.5%, dicho coeficiente deberá ser multiplicado por el factor 1.0536, el cual también se aplicara para los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero del 2018.

### **1.2.2.3. Las rentas de tercera categoría**

Las rentas de tercera categoría generadas con el ánimo de lucro se conocen como rentas empresariales, provienen de la aplicación conjunta de capital más trabajo, en este tipo de rentas se debe llevar la contabilidad a fin de obtener periódicamente los estados financieros que tienen diversa utilidad, entre ellos para determinar el impuesto a la renta que pagar al fisco, por ello se debe

obtener un balance fiscal cuyo resultado no necesariamente coincide con el balance contable

#### **a) Ingreso Bruto**

El ingreso bruto es el conjunto de ingresos que se obtenga en el ejercicio, en caso no hayan costo o gastos que deducir, dicho ingreso bruto será la renta bruta, pero sí tales ingresos provienen de la enajenación de bienes, la renta bruta será la diferencia entre el ingreso neto total de dichas operaciones de venta de bienes y el costo computable de los respectivos bienes vendidos, dicho costo debe estar debidamente sustentado con comprobantes de pago.

**Base legal:** art. 20 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta

#### **b) Ingreso neto**

El ingreso neto resultante de la enajenación de bienes se determina deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, las bonificaciones, los descuentos y los conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

**Base legal:** art. 20 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta

### **c) Costo computable**

Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables.

Para efectos tributarios el costo debe estar debidamente sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que tengan la condición como máximo hasta el 31 de diciembre del ejercicio y el contribuyente no haya sido notificado por SUNAT con la baja de su inscripción en el RUC.

### **d) Costo de adquisición**

El costo de adquisición es la contraprestación pagada por el bien adquirido y los costos incurridos con motivo de su compra tales como fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalaciones, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.

### **e) Costo de producción o construcción**

Es el costo incurrido en la producción o construcción el bien, el cual comprende los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

#### **1.2.2.4. Concepto de renta gravada**

El artículo 223 de la Ley General de Sociedades establece que los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país; es decir, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Por su parte, el artículo 2 del Reglamento de Información Financiera, aprobado por Resolución Conasev N° 103-99/94.10, señala que: “Los estados financieros deben ser preparados y presentados de acuerdo con los Principios de contabilidad Generalmente Aceptados”.

La NIC 12 está referida al tratamiento contable que se debe otorgar a las diferencias que se generan por la aplicación de criterios tributarios que han de tomarse en el momento de determinar el Impuesto a la Renta.

El artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta.

En efecto, la determinación del Impuesto a la Renta parte del resultado contable, a ella se realizan reparos tributarios, que consisten en adiciones y deducciones, como resultado de las diferencias encontradas por criterios adoptados por disposiciones contables que difieren de lo señalado en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, en adelante, la Ley del Impuesto a la Renta.

Cabe señalar que las referidas adiciones y deducciones al resultado contable son ajustes extracontables con fines netamente tributarios.

Por lo antes expuesto, es necesario tener en consideración definiciones contables que se utilizan en la Ley del Impuesto a la Renta y en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta PDT N° 704:

**a) Cierre contable.-** El Glosario del Manual para Preparación de Información Financiera aprobada mediante Resolución de Gerencia General N° 010-2008-EF/94.01.2 señala que se entiende por “cierre contable” al proceso de preparar y registrar los asientos de cierre por medio de los cuales los saldos de las cuentas de ingresos y gastos y los elementos de resultados de las cuentas de ingresos y gastos y los elementos de resultados de las cuentas mixtas se ajustan, con el objeto de preparar los estados financieros al término de un periodo, por medio de un asiento final de cierre, se eliminan las cuentas de ingresos y gastos del periodo, llevándose el saldo neto de esta a las cuentas de ingresos y gastos del periodo llevándose el saldo neto de esta a la cuenta de resultados del periodo y posteriormente a resultados acumulados.

**b) Ganancia contable.-** Es la ganancia neta o la pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el Impuesto a la Renta.

**c) Ganancia o pérdida tributaria.-** Es la ganancia o pérdida de un periodo calculado de acuerdo con las reglas establecidas por la SUNAT sobre lo que se calcula el Impuesto a la Renta a pagar o el saldo a favor del contribuyente.

**d) Gasto (ingreso) por Impuesto a la Renta.-** Es el importe total que se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del periodo conteniendo tanto el impuesto corriente como el impuesto diferido.

**e) Impuesto corriente.-** Es la cantidad a pagar o recuperar por el Impuesto a la Renta relativo a la ganancia o pérdida del periodo.

**f) Pasivos por impuestos diferidos.-** Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporales imponibles.

**g) Activos por impuestos diferidos.-** Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, los que se relacionan con: diferencias temporales deducibles tributariamente, la compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal y la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.

**h) Diferencias temporales.-** Son el producto de las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo, y el valor que constituye la base fiscal de estos. Las diferencias temporales pueden ser:

- **Diferencias temporales imponibles.**- Son aquellas que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia o pérdida para fines tributarios correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.

- **Diferencias temporales deducibles.**- Son aquellas diferencias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) tributaria en los ejercicios siguientes, cuando el importe en libros del activo se recupere o el pasivo sea liquidado.

**Figura N° 2**

<b>Diferencias Temporales</b>	<b>Base Legal</b>
Mayor o menor depreciación contable, depreciación acelerada por obsolescencia, mermas y desmedros de existencias.	Inciso f) del artículo 37 de la LIR
Aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones no pagadas dentro del plazo de vencimiento de la declaración jurada anual	Inciso l) del artículo 37 de la LIR
Desmedro no destruido ante Notario Público al 31 de diciembre, previo aviso a la SUNAT seis (6) días antes.	Inciso f) del artículo 37 de la LIR
Gastos de 2a, 4a y 5a categoría no pagados a la fecha de presentación de la declaración jurada anual.	Inciso v) del artículo 37 de la LIR
Asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite la LIR	Inciso f) del artículo 44 de la LIR
Depreciación mayor por revaluaciones voluntarias de activos por reorganización de sociedades o fuera de estas.	Inciso l) del artículo 44 de la LIR

Fuente: Manual Operativo del Contador, Primera Edición-2012, pág. 10

**i) Diferencias permanentes.-** Son aquellas diferencias entre el resultado contable y el resultado tributario en aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta. A continuación, presentamos un cuadro de resumen de diferencias permanentes ver: Figura N° 3

**Figura N°3**

<b>Diferencia Permanente</b>	<b>Base Legal</b>
Intereses por préstamos entre vinculadas que exceden los límites previsto en el RLIR.	Inciso a) del artículo 37 de la LIR
Pérdidas extraordinarias no acreditadas judicialmente y/o se demuestre que es imposible ejercer las acciones judiciales del caso.	Inciso d) del artículo 37 de la LIR
Gastos de ejercicios anteriores.	Artículo 57 de la LIR
Exceso del límite permitido de gastos recreativos.	Inciso ll) del artículo 37 de la LIR
Exceso del límite de capacitación del personal.	Inciso ll) del artículo 37 de la LIR
Exceso del valor de mercado de las remuneraciones del titular, accionistas, participacioncitas y socios en general	Inciso n) del artículo 37 de la LIR
Exceso de valor de mercado de remuneración a cónyuge, concubino o parientes del propietario, titular, accionista, participacioncitas o socios en general.	Inciso ñ) del artículo 37 de la LIR
Exceso en los límites por gastos de representación.	Inciso q) del artículo 37 de la LIR
Exceso de los límites por gastos de viaje al interior y exterior del país.	Inciso r) del artículo 37 de la LIR
Gastos sustentados con boleta de venta emitidos por sujetos del RUS.	Último párrafo del artículo 37 de la LIR
Gastos personales	Inciso a) del artículo 44 de la LIR
Multas, intereses moratorios en general y sanciones en general.	Inciso c) del artículo 44 de la LIR
Donaciones y liberalidades no permitidas.	Inciso d) del artículo 44 de la LIR
Gastos sin comprobante de pago.	Inciso j) del artículo 44 de la LIR
IGV e IPM que grava el retiro de bienes	Inciso k) del artículo 44 de la LIR
Impuesto a la Renta de un tercero.	Artículo 47 de la LIR

Fuente: Manual Operativo del Contador, Primera Edición-2012, pág. 11

**j) Base tributaria.-** La base tributaria de un activo o pasivo es el importe atribuido por criterios estrictamente establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta.

**- Base tributaria de un activo.-** Son los montos que en periodos posteriores podrán ser utilizados, pues la Ley del Impuesto a la Renta permite la recuperación del activo que figura en libros.

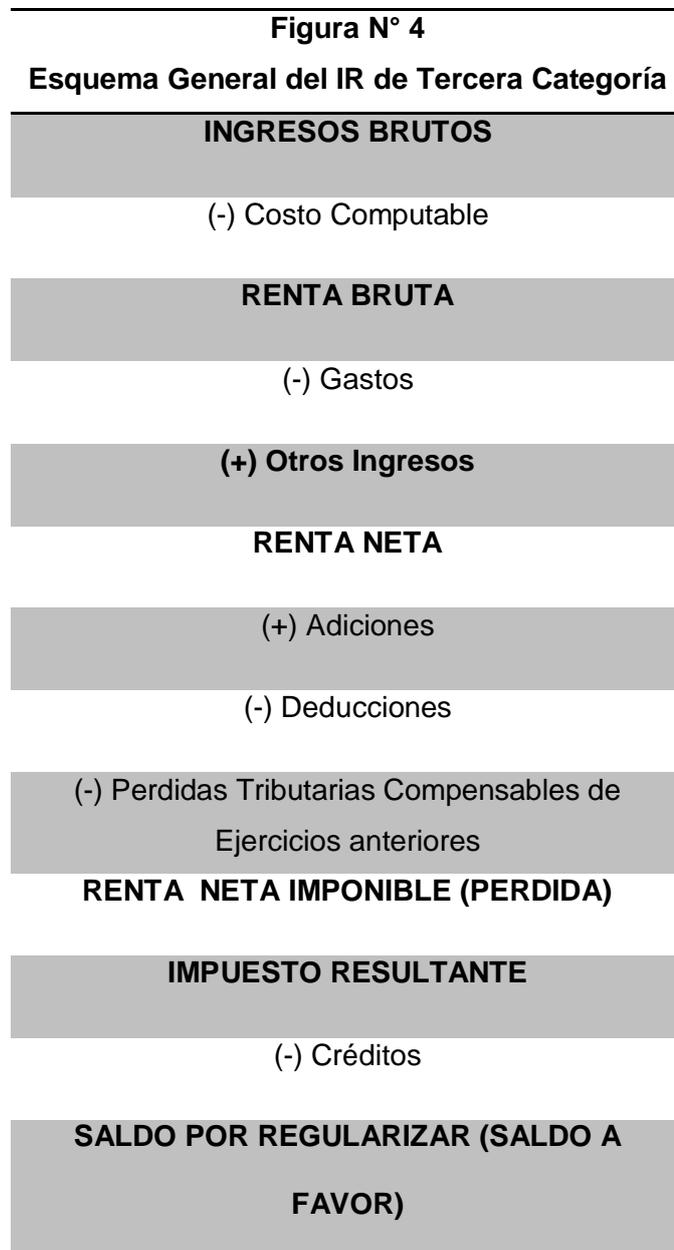
- **Base tributaria de un pasivo.**- Son los montos que representan renta no gravada para el ejercicio analizado, pero que estará gravada para el próximo ejercicio o siguientes, es decir, es el Impuesto a la Renta pendiente de liquidación o el supuesto de los gastos no contabilizados, pero cuya deducción tributaria es permitida.

Cabe señalar que los conceptos contables antes esbozados son de vital importancia para analizar la determinación del Impuesto a la Renta.

#### **1.2.2.5. Esquema general de determinación de las rentas de Tercera Categoría**

El Impuesto a la Renta de tercera categoría se determina anualmente, teniendo en cuenta que el ejercicio inicia el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre. Para la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría deben considerarse todas las rentas o ganancias que provengan de la actividad empresarial, aquellos beneficios empresariales, así como las rentas que se consideren como tales por mandato de la propia Ley del Impuesto a la Renta como ya lo analizamos en el capítulo anterior.

A continuación, presentamos el esquema general para su determinación, los que serán desarrollados en el presente capítulo.



Fuente: Renta de tercera categoría- Cartilla de instrucciones 2016

#### - DETERMINACIÓN DE LA RENTA BRUTA

La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al Impuesto a la Renta que se obtengan en el ejercicio gravable.

## - DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA

A fin de establecer la Renta Neta de Tercera Categoría, denominado también como Renta Neta Empresarial, se deducirá 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 la Ley.

$$\text{RENDA NETA} = \text{RENDA BRUTA} - \text{GASTOS}$$

### 1.2.2.6. Actividades generadoras de rentas de tercera categoría

En base al Artículo 28° y 29° del TUO de la Ley y el artículo 17 del Reglamento son actividades generadoras de Rentas de Tercera Categoría:

- a) Actividades comerciales, industrias, servicios, negocios.

Las derivadas del comercio, industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transporte, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

- b) Rentas de agentes mediadores de comercio, rematadores, comisionistas  
Las derivadas de la actividad de los agentes mediadores de comercio, rematadores y martilleros y de cualquier otra actividad similar. Debe entenderse por Agentes mediadores de comercio a los corredores de seguros y comisionistas mercantiles.
- c) Las que obtengan los Notarios  
Aquellas que provengan de su actividad como Notario.
- d) Las ganancias de capital y los ingresos por operaciones habituales a que se refiere los artículos 2° y 4° de esta Ley, respectivamente. En el supuesto a que se refiere en el artículo 4° de la Ley, constituye renta de tercera categoría la que se origina a partir de la tercera enajenación, inclusive, que se produzca en el ejercicio gravable y quien las genere sea persona jurídica.
- e) Cualquier renta que obtengan las personas jurídicas y empresas domiciliadas.  
Las demás rentas que obtengan las personas jurídicas referidas en el artículo 14° del TUO de la LIR y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a) y b) del presente numeral, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse.
- f) Ejercicio de profesión, arte ciencia u oficio en asociación o sociedad civil  
Las rentas obtenidas en Asociación o sociedad civil de cualquier profesión, arte ciencia u oficio,
- g) Otras rentas  
Cualquier otra renta no incluida en las demás categorías.

- h) Rentas de cuarta categoría que se complementen con rentas de tercera categoría.

En los casos en que las actividades incluidas en la cuarta categoría se complementen con explotaciones comerciales o viceversa, el total de la renta que se obtenga se considerará de la tercera categoría.

- i) La derivada de la cesión de bienes muebles depreciables.

La derivada de la cesión de bienes muebles cuya depreciación o amortización admite la Ley, efectuada por contribuyentes generadores de renta de tercera categoría, a título gratuito, a precio no determinado o a un precio inferior al de las costumbres de la plaza; a otros contribuyentes de renta de tercera categoría o a entidades comprendidas en el último párrafo del artículo 14° de la Ley. Se presume sin admitir prueba en contrario, que dicha cesión genera una renta bruta anual no menor al seis por ciento (6%) del valor de adquisición, producción, construcción o de ingreso al patrimonio, ajustado de ser el caso, de los referidos bienes. Para estos efectos no se admitirá la deducción de la depreciación acumulada.

La presunción no operará para el cedente en los siguientes casos:

- i. Cuando sea parte integrante de las entidades a que se refiere el último párrafo del artículo 14° de la Ley.
- ii. Cuando la cesión se haya efectuado a favor del sector público nacional, a que se refiere el inciso a) del artículo 18° de la Ley.
- iii. Cuando la cesión se haya realizado a los compradores o distribuidores de productos del cedente, de bienes que contengan

dichos productos o que sirvan para expenderlos al consumidor, tales como envases retornables, embalajes y surtidores, sin perjuicio de aplicar lo establecido en el artículo 32 de la Ley.

iv. Cuando entre las partes intervinientes exista vinculación. En este caso, será de aplicación lo dispuesto por el numeral 4) del artículo 32° de la Ley. Se presume que los bienes muebles han sido cedidos por todo el ejercicio gravable, salvo prueba en contrario a cargo del cedente de los bienes, de conformidad con lo que establezca el reglamento.

j) Las rentas obtenidas por las instituciones educativas particulares

k) Rentas empresariales generadas por patrimonios autónomos,

Las rentas generadas por los Patrimonios Fideicomisos de Sociedades Titulizadoras, los Fideicomisos bancarios y los Fondos de Inversión Empresarial, cuando provengan del desarrollo o ejecución de un negocio o empresa.

Las rentas y ganancias de capital previstas en los incisos a) y b) de este artículo, producidas por la enajenación, redención o rescate de los bienes a que se refiere el inciso l) del artículo 24° de esta Ley, solo calificaran como de la tercera categoría cuando quien las genere sea una persona jurídica o una persona natural con negocio en la medida que tenga dichos bienes asignados a la explotación de su negocio.

## **CAPITULO II**

### **PRINCIPALES GASTOS DEDUCIBLES SUJETOS AL LÍMITE**

Bajo la premisa “son deducibles siempre que hayan sido contraídas las deudas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o relacionadas con la mantención de la fuente productora” son deducibles los siguientes gastos:

#### **2.1.1. Gastos por Intereses**

El inciso a) del artículo 37 de la ley señala que son deducibles los gastos por intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de estas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora. Sin embargo, esta deducción encuentra un límite cuantitativo, toda vez, que solo son deducibles los intereses en la parte que excedan el monto de los ingresos por intereses exonerados e inafectos.

Para tal efecto no se computarán los intereses exonerados e inafectos generados por valores cuya adquisición haya sido efectuada en cumplimiento de una norma legal o disposiciones del Banco Central de Reserva del Perú, ni los

generados por valores que reditúen una tasa de interés, en moneda nacional, no superior al cincuenta por ciento (50%) de la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones.

En ese sentido, con carácter general, el interés que se paga por la obtención de un préstamo es deducible cuando la deuda que genera el interés ha sido contraída para una actividad relacionada con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de renta, a ello debe agregarse que la deducción de los gastos por intereses va a resultar limitada cuando el contribuyente haya obtenido ingreso por intereses exonerados e inafectos. Al respecto, nos remitimos a las siguientes resoluciones del Tribunal Fiscal y los informes que ha emitido la SUNAT respecto de las consultas que le han sido formuladas. Dentro del supuesto correspondiente al gasto por intereses, la Ley considera el endeudamiento entre partes vinculadas (3), estableciéndose en el inciso a) del artículo 21 de su reglamento que son deducibles solamente los pagos provenientes de dicho endeudamiento en la parte que no exceda tres veces el patrimonio neto del deudor al cierre del ejercicio anterior(4). Ello se conoce como la regla de subcapitalización, la cual implica que entre partes vinculadas se reconoce un gasto por intereses, solo respecto de préstamos que no excedan tres veces el patrimonio de la empresa deudora. Así tenemos ( 5): ver Figura N° 4:

<b>Figura N° 5</b>			
<b>GASTOS POR INTERESES DE PRESTAMOS OTORGADOS POR:</b>	<b>No vinculados</b>	<b>Es deducible:</b> Principio de causalidad (art. 37 a LIR)	<b>Límite:</b> Son deducibles los intereses en la parte que excedan los intereses por ingresos exonerados.
	<b>Vinculados</b> ( reglas de Subcapitalización)	<b>Es deducible:</b> principio de causalidad (art. 37 a LIR)	<b>Monto máximo de endeudamiento:</b> tres veces el patrimonio neto del ejercicio anterior.

Fuente: Manual Operativo del Contador, Primera Edición-2012, pág. 91

### 2.1.2. Depreciaciones

En aplicación del literal f) de la ley, son deducibles las depreciaciones de los bienes con los límites que se fijan en el artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 22 de su Reglamento. La norma reglamentaria no establece tasas de depreciación fija, sino tasas de depreciación con límites máximos. En tal sentido, el contribuyente puede optar por depreciar un bien del activo fijo por un monto menor al límite. Respecto a la depreciación de los bienes inmuebles se tiene una tasa fija de depreciación del 5%, en tanto que las depreciaciones de

los otros bienes se efectúan con las tasas máximas que establece el artículo 22 del reglamento de la ley.

Es preciso señalar que, después de la modificación del artículo 40 de la ley, mediante el artículo 2 de la Ley N° 27394, no es posible modificar los montos máximos de depreciación, habiendo quedado tácitamente derogado el inciso d) del Reglamento de la ley que establece el procedimiento de solicitud de modificación de tasas de depreciación.

La depreciación debe ser computada desde el mes siguiente a aquel en que el bien sea utilizado en la generación de renta. Cuando los bienes del activo solo se afecten parcialmente a la producción de rentas las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.

De otro lado, debemos señalar que la depreciación, a efectos de ser deducida tributariamente, debe estar contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siendo que dichos porcentajes no deben exceder el límite máximo, cuando corresponda.

Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados:

<b>Figura N° 6</b>	
<b>TASAS DE DEPRECIACION TRIBUTARIAS VIGENTES PARA EFECTOS DE LA DETERMINACION DEL IMPUESTO A LA RENTA</b>	
<b>Tipo de Bien</b>	<b>Porcentaje máximo</b>
Edificaciones y construcciones (01-01-10)	5%

Ganado de trabajo y reproducción, redes de pesca	25% anual
Vehículos de transporte terrestre	20% anual
Maquinarias y equipos utilizados por las actividades mineras, petrolera y de construcción, excepto muebles, enseres y equipos de oficina	20% anual
Equipo de procesamiento de datos	25% anual
Maquinaria y equipo adquirido a partir del 01.01.91	10% anual
Otros bienes del activo fijo	10% anual

Fuente: Instituto Pacifico, Manual práctico del Impuesto a la Renta 2016-2017, pág.109

### 2.1.3. Gastos recreativos y de capacitación al personal

Los gastos recreativos son gastos que efectúan los contribuyentes por actividades realizadas en beneficio de sus trabajadores, a efectos de generar en ellos motivación que les permita tener mejor desempeño en el ejercicio de sus labores. Estos gastos pueden ser, por ejemplo, agasajos, gastos de esparcimiento, etc. Tales gastos deben ser razonables con los niveles de ingresos que tenga la empresa.

Estos gastos deben ser otorgados con carácter general, tal como lo establece el último párrafo del artículo 37 de la ley. La limitación que establece la ley para este tipo de gastos es el 0.5% de los ingresos netos del ejercicio con un límite de 40 UIT (S/. 4, 050 x 40 = S/. 162,000). Debe resaltarse que la limitación se refiere al 0.5% de los ingresos netos del ejercicio, es decir, del periodo respecto del cual se va a deducir el gasto.

Se considerarán ingresos netos a los ingresos brutos menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a las costumbres de la plaza.

Respecto a las sumas destinadas a la capacitación del personal que constituye gasto deducible para determinar la renta neta de tercera categoría, se ha establecido que son aquellas invertidas por los empleadores con el fin de incrementar las competencias laborales de sus trabajadores, a fin de coadyuvar a la mejora de la productividad de la empresa, incluyendo los cursos de formación profesional o que otorguen un grado académico, como cursos de carrera, posgrados y maestrías.

La limitación que establece la ley para este tipo de gastos es 5% del total de gastos deducidos en el ejercicio, para lo cual se considera como total de los gastos deducidos en el ejercicio, al resultado de dividir entre 0.95 los gastos distintos a la capacitación del personal que sean deducibles para determinar la renta neta de tercera categoría del ejercicio.

A tal efecto, existen nuevas obligaciones formales para los contribuyentes que se acogen a deducir los gastos destinados a la capacitación de sus trabajadores. Ya no solo será necesario cumplir con acreditar la existencia del gasto, deberá cumplir con las formalidades de la presentación al Ministerio de Trabajo y Promoción de Empleo del Programa de Capacitación a que se refiere la Segunda Disposición Complementaria de la Ley N° 29498, que constituye una obligación administrativa de carácter formal, y no un requisito constitutivo para deducir los

gastos de capacitación de conformidad con lo establecido en el inciso II) del artículo 37 de la Ley. En ese sentido, el incumplimiento de dicha obligación no constituye una infracción tributaria.

#### **2.1.4. Primas de Seguro de Cónyuges e hijos de los trabajadores**

Se aceptan como gastos deducibles los desembolsos que los empleadores efectúen asumiendo el pago de las primas de seguro de los cónyuges e hijos de los trabajadores. En este último caso, se limita el gasto a la edad del hijo, pues se acepta como gasto la prima de seguro que se paga respecto de los hijos que no sean mayores de 18 años. En el caso de hijos mayores de 18 años será deducible el pago de tales primas en la medida que los hijos sean discapacitados

#### **2.1.5. Remuneraciones al Directorio**

De acuerdo con lo señalado en el artículo 172 de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, el directorio es un órgano colegiado elegido por la junta general de accionistas cuya función es la de dirección, gestión y representación legal de la sociedad en el desarrollo de las actividades dentro de su objeto social, con excepción de los asuntos que la ley o el estatuto atribuyan a la junta general de accionistas. Es decir, hay actos cuya realización debe ser efectuada solamente por la junta general de accionistas.

Es preciso señalar que no todas las sociedades tienen directorio. En las sociedades anónimas cerradas el directorio es opcional, es decir, se puede constituir la sociedad sin que sea necesario que la sociedad cuente con directorio. En las sociedades de responsabilidad limitada el directorio no es

órgano de la sociedad. En las sociedades anónimas abiertas el directorio sí es un órgano obligatorio de la sociedad.

Respecto a los gastos por las remuneraciones que se pagan a los directores, denominadas dietas, la ley establece una limitación que consiste en aceptar como gasto deducible por dicho concepto solo hasta el 6% de la utilidad comercial(10) del ejercicio antes del Impuesto a la Renta.

Por los ingresos por dietas de directorio, en aplicación del numeral 1.5 del artículo 7 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 07-99/SUNAT, no es exigible el otorgamiento de comprobante de pago, quedando sustentado el gasto por remuneración al directorio con las actas de directorio que sustentan la realización de estas y los vouchers de pago donde consta el pago efectuado.

En este tipo de gastos surge la interrogante sobre la deducibilidad de las remuneraciones del directorio cuando la empresa al final del ejercicio no tiene utilidad comercial. Al responderla debemos señalar que en tales circunstancias los gastos por dietas de directorio serán reparados, es decir adicionados al determinarse la renta neta imponible.

#### **2.1.6. Gastos de Representación**

Son gastos en que incurre la empresa a efectos de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos de la empresa; asimismo, gastos destinados a presentar una imagen frente a sus clientes.

A diferencia de los gastos de representación, los de promoción son gastos dirigidos a la masa general de consumidores.

Los gastos de representación no deben exceder el 0.5% de los ingresos brutos con un límite máximo de 40 UIT (S/. 4,050 x 40 = S/. 162,000).

En aplicación del inciso m) del artículo 21 del Reglamento de la Ley, pueden ser gastos de representación propios del giro del negocio los siguientes:

- Representación fuera de sus oficinas: normalmente almuerzos o cenas con clientes, que deben ser acreditados con comprobantes de pago. Se considera dentro de estos gastos los eventos que se organizan a favor de los clientes, debiendo igualmente acreditarse la realización de estos (motivo, identidad de los clientes).

- Mejorar la imagen de la empresa en el mercado: a través de obsequios y agasajos a clientes, identificando a las personas beneficiadas e indicando el tipo de relación que estos tienen con la empresa. En el caso de entrega de obsequios debe emitirse el correspondiente comprobante de pago.

#### **2.1.7. Gastos de Viaje**

En los gastos de viaje se requiere acreditar la necesidad del viaje con correspondencia y cualquier otra documentación pertinente.

Los gastos de viaje comprenden:

- Gastos de transporte: son gastos en que se incurre para el traslado del trabajador a un lugar distinto al de su residencia habitual, por asuntos del servicio que presta a la empresa. La acreditación del gasto es a través del boleto de pasaje.

- Viáticos: comprende los gastos de alojamiento, alimentación y movilidad.

Límite de la deducción máximo diaria: el doble del monto que concede el Gobierno central a sus funcionarios de mayor jerarquía.

La deducción de gastos de viáticos por alimentación y movilidad en el interior del país deben sustentarse con comprobantes de pago.

La deducción de gastos por viáticos incurridos en el exterior puede ser sustentada con:

Documentos emitidos por sujetos no domiciliados que contengan nombre o razón social, domicilio, tipo de transacción, fecha y monto; con una declaración jurada del trabajador que efectuó el viaje; no obstante, dicho sustento no podrá exceder del 30% del límite máximo. La declaración jurada debe contener:

- i) Datos generales de la empresa, trabajador y viaje.
- ii) Datos específicos de la movilidad.
- iii) Datos relativos a la alimentación.

La falta de alguno de los datos en ii) y iii) solo inhabilita el gasto por movilidad o alimentación según corresponda.

Se pueden sustentar los gastos por concepto de alimentación y movilidad bajo una de las formas antes señaladas, de lo contrario solo se admitirá la deducción de los gastos sustentados con los documentos emitidos por sujetos no domiciliados que contengan nombre o razón social, domicilio, tipo de transacción, fecha y monto.

#### **2.1.8. Gastos de Vehículos automotores**

El inciso w) del artículo 37 de la Ley dispone que tratándose de los gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías:

- A2 (vehículos desde 1,051 cc. a 1,500 cc. de cilindrada),
- A3 (vehículos desde 1,501 cc. a 2,000 cc. de cilindrada) y
- A4 (vehículos de más de 2,000 cc. de cilindrada).

Que resulten estrictamente indispensables y se apliquen en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa, son deducibles los siguientes conceptos:

- Cualquier forma de cesión en uso, tales como arrendamiento, arrendamiento financiero y otros.
- Funcionamiento, entendido como los destinados a combustible, lubricantes, mantenimiento, seguros, reparación y similares.
- Depreciación por desgaste.

Para calificar que los gastos por mantenimiento de automóviles son deducibles se requiere acreditar una relación de causalidad entre dichos gastos y la generación de la renta y el mantenimiento de su fuente, lo que dependerá del giro del negocio. Para ello, se deberá determinar si los autos son indispensables y si se aplican en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del negocio.

En tal sentido, si una empresa que se dedica a la producción y venta de productos (dispone de vehículos para distribuir la mercadería que comercializa) o al servicio de taxi, los gastos por mantenimiento de los vehículos serán perfectamente deducibles sin ningún tipo de límite.

### **2.1.9. Gastos sustentados con Boletas de Ventas**

Son aceptables como gastos aquellos desembolsos sustentados en boletas de venta emitidos por sujetos que pertenecen al Régimen Único Simplificado (RUS), es decir, no se trata de cualquier boleta de venta, sino de aquellas que han sido emitidas por los contribuyentes que pertenecen al Nuevo RUS, siendo así, las boletas de venta emitidas por sujetos que pertenecen al régimen general o al régimen especial no sustentan gasto.

Los gastos sustentados en boletas de venta serán deducibles hasta el 6% de los montos acreditados mediante comprobante de pago que otorgan derecho a deducir gasto o costo y que se encuentren anotados en el Registro de Compras. Dicho límite no puede superar en el ejercicio gravable 200 UIT (200 x S/. 4,050 = S/. 810,000).

Por lo expuesto, aquel contribuyente que consignó un comprobante de pago que le otorgue derecho a deducir gasto o costo en el Registro de Compras, y no necesariamente crédito fiscal podrá tener mayor monto al efectuar el cálculo del 6% antes indicado.

Además, los sujetos comprendidos en la Ley que aprueba las normas de Promoción del Sector Agrario –Ley N° 27360 y normas modificatorias, podrán deducir como gasto o costo aquellos sustentados con Boletas de Ventas o Ticket que no otorgan dicho derecho, emitidos solo por contribuyentes que pertenezcan al Nuevo Régimen Único Simplificado - NRUS, hasta el límite del diez por ciento (10%) de los montos acreditados mediante Comprobantes de Pago que otorgan derecho a deducir gasto o costo y que se encuentren anotados en el Registro de Compras. Límite que no podrá superar, en el ejercicio gravable las doscientas

(200) UIT. (Numeral 1 de la Décima Disposición Transitoria y Final de la Ley del Impuesto a la Renta).

Para que se pueda realizar el sustento de gastos, se debe identificar en la boleta de venta al adquiriente o usuario con su número de RUC, así como con sus apellidos y nombres o denominación o razón social, de acuerdo al numeral 3.2 del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago (Resolución de Superintendencia 007-99/SUNAT).

#### **2.1.10. Gastos por Concepto de Donaciones**

Son deducibles los gastos por donaciones hasta el 10% de la renta neta de tercera categoría, luego de efectuada la compensación de pérdidas.

A tal efecto, las donaciones deben ser efectuadas a:

- Entidades y dependencias del Sector Público nacional, excepto empresas.
- Entidades sin fines de lucro, cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines: beneficencia, asistencia o bienestar social, educación, culturales, científicas, artísticas, literarias, deportivas, salud, patrimonio histórico cultural indígena y otros de fines similares.

A efectos de la deducción del gasto por donación se debe tener en cuenta los requisitos que deben cumplir el donante y el donatario, los cuales se muestran en el Figura N°6.

<b>Figura N° 7</b>
<b>Requisitos de la donación de bienes a efectos de su deducción como gasto.</b>

<b>Donante (el que efectúa la donación)</b>	Deduce como gasto la donación, de acuerdo con el límite Establecido, en el ejercicio que ocurra cualquiera de los siguientes hechos:  Dinero en efectivo, que el monto sea entregado al donatario. Bienes inmuebles, que la donación conste en escritura pública. Títulos valores, que estos sean cobrados (cheques, letras, etc.). Bienes muebles, que la documentación conste en documento de fecha cierta (*).
	Deben inscribirse en el Registro de donantes de la SUNAT y deben comunicar a la SUNAT las donaciones efectuadas
	La donación a entidades del Sector Público será acreditada mediante acta de entrega y recepción del bien donado y una copia auténtica que acredite que la donación ha sido aceptada.
<b>Donatario (el que recibe la donación)</b>	De tratarse de entidades sin fines de lucro, deben estar calificadas por el Ministerio de Economía y Finanzas como entidades receptoras de donaciones.
	Deben entregar los comprobantes de haber recibido donaciones
	Las entidades y dependencias del Sector Público emitirán la resolución que corresponda mediante la cual acreditarán haber aceptado la donación.
	Deben informar a la SUNAT de la aplicación de los fondos y bienes recibidos.
<b>Bienes donados</b>	El valor de los bienes importados con liberación de derechos quedará deducido en el valor de los derechos liberados.
	El valor de la donación de bienes muebles e inmuebles no puede ser en ningún caso superior al costo computable de los bienes donados.
	El valor de la donación de los bonos suscritos por mandato legal será el valor nominal, en caso contrario el valor de los bonos será el valor de mercado.

Fuente: Manual Operativo del Contador, Primera Edición-2012, pág. 10

### **2.1.11. Movilidad de los trabajadores**

Los gastos por movilidad de los trabajadores, que son necesarios para el cumplimiento de sus labores, por ejemplo, conserjes, encargados de trámites, etc., pueden ser sustentados con comprobantes de pago o con planilla de movilidad. En este último caso, el gasto por cada trabajador no puede exceder el 4% de la remuneración mínima vital mensual.

Es preciso señalar que el sustento del gasto por movilidad en este caso debe ser con comprobantes de pago o con planillas de movilidad, no pudiendo utilizarse ambos a la vez.

## CAPITULO III

### CASO PRÁCTICO

#### 3.1. DEDUCCION POR GASTOS RECREATIVOS AL PERSONAL

La empresa La Estación SRL, con motivo del día del trabajador, decide agasajar a sus trabajadores, para lo cual organiza un evento deportivo que incluye almuerzo en un restaurante campestre y obsequio de un polo deportivo a cada uno de sus 50 trabajadores.

Los gastos incurridos fueron los siguientes:

- Almuerzo S/. 1,600.00 incluido IGV
- 50 polos S/. 500.00 incluido IGV
- Servicio de transporte S/. 250.00 incluido IGV
- Alquiler de campo deportivo S/. 200.00 incluido IGV

Además se sabe que la empresa a incurrido durante el ejercicio en los siguientes gastos recreativos:

- Aniversario de la empresa en febrero: S/. 2000.00 más IGV
- Gastos por el Día del vendedor: S/. 800.00 más IGV
- Gastos por el día de la secretaria: S/. 500.00 más IGV

Los ingresos Netos del 2016 fueron los siguientes:

<i>Mes</i>	<i>Valor Vta. bruto</i>	<i>Dstos.</i>	<i>Devol.</i>	<i>Alquileres</i>	<i>Intereses bancarios</i>	<i>Total Ingresos</i>
------------	-------------------------	---------------	---------------	-------------------	----------------------------	-----------------------

					<i>netos</i>
<i>Enero</i>	185,000	-6,000		1,000	180,000
<i>Febrero</i>	218,000		-3,000	1,500	216,500
<i>Marzo</i>	222,200			500	224,500
<i>Abril</i>	205,000	-7,000	-1,000	800	197,800
<i>Mayo</i>	190,000			900	190,900
<i>Junio</i>	180,000	-9,000		600	172,800
<i>Julio</i>	195,000		-500	3,000	197,500
<i>Agosto</i>	188,000			500	188,500
<i>Set.</i>	195,000	-3,000		300	192,700
<i>Octubre</i>	210,000		-5,000	1,500	206,500
<i>Nov.</i>	215,000			1,800	216,800
<i>Dic</i>	216,000	-10,000		2,000	208,000
<b>Total</b>	<b>2,419,000</b>	<b>-35,000</b>	<b>-9,500</b>	<b>1,400</b>	<b>2,392,500</b>

Se pide explicar la incidencia tributaria con respecto del IGV y del Impuesto a la Renta.

Solución:

a) Incidencia con respecto al Impuesto a la Renta

En vista que el gasto cumple con los requisitos de causalidad, generalidad y razonabilidad, también es necesario determinar si el monto no sobrepasa los límites permitidos:

Límite 1: 0.5% de los ingresos netos anuales

$$S/. 2,392,500.00 \times 0.5\% = S/. 11,962.50$$

Límite 2: 40 UIT

$$S/. 3,950.00 \times 40 = 158,000.00$$

b) Comparación

Límite permitido: S/. 11,962.50

Gastos anteriores: S/. 3,300.00

Gastos incurridos: S/. 2,161.00

Exceso: 0

	<b>V.C</b>	<b>IGV</b>	<b>Total S/.</b>
<b>Almuerzo</b>	1,355.93	244.07	1,600.00
<b>Polos</b>	423.73	76.27	500.00
<b>Transporte</b>	211.86	38.14	250.00
<b>alquiler</b>	169.49	30.51	200.00
	<b>2,161.01</b>	<b>388.99</b>	<b>2,550.00</b>

En vista que no hay exceso se acepta la totalidad del gasto.

Asimismo, como los polos se entregaron de manera general a los trabajadores no representan renta de quinta categoría.

c) Incidencia con respecto al IGV

Con respecto al IGV, en vista que se acepta la totalidad del gasto para fines del impuesto a la renta también hay derecho a crédito fiscal, por otro lado, la venta de los polos califica como venta gravada con el IGV por considerarse retiro de bienes, impuesto que deberá ser asumido por la empresa y no es deducible como gasto.

d) Emisión del Comprobante de pago

Se emitirá el comprobante de pago por la entrega de polos, colocando la leyenda “transferencia gratuita” y referencialmente el valor de venta que hubiera correspondido la operación.

### **3.2. IDENTIFICACION DE GASTOS CAUSALES**

La empresa Matsuoka S.R.L. ha incurrido en sus primeros meses de operatividad en una serie de gastos que desea deducir a efectos de determinar

su renta neta imponible, no obstante tener todos los comprobantes de pago respectivos, nos consulta si estos cumplen con el principio de causalidad.

El detalle de los gastos es el siguiente:

<b>Concepto</b>	<b>Monto en S/.</b>
Útiles de oficina	S/. 2, 250.00
Vestidos de gala	S/. 1, 400.00
Paquete Disney World	S/. 9, 000.00
Acciones de inversión	S/. 12, 000.00
Gastos de asesoría legal para la obtención del Drawback	S/. 2, 000.00
<b>Total:</b>	<b>S/. 26, 650.00</b>

### **SOLUCION:**

El principio básico que debe cumplir todo gasto a efectos de ser deducible es el de causalidad definido en el primer párrafo del artículo 37 como aquel por el cual los gastos deben ser necesarios para producir la renta gravada 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 esta forma, si una empresa pretende deducir cualquier gasto deberá estar en condición de demostrar que este es razonablemente necesario y está destinado a contribuir con la generación de las rentas gravadas de dicha empresa ya sea directa o indirectamente, como con el mantenimiento de su fuente. Siendo ello

así, corresponde evaluar en qué medida los gastos incurridos ayudan a la generación de rentas gravadas.

Respecto a los útiles de oficina, resulta evidente que son gastos necesarios para el funcionamiento administrativo de la empresa y, por consiguiente, para la generación de rentas propias de sus actividades, por lo que dichos gastos serán aceptados tributariamente.

En lo que concierne al vestido de gala y al paquete a Disney World no se encuentra grado de relación alguno, ya sea directo ni indirecto en cómo puede ayudar a generar renta imponible, pues su uso, disfrute y consumo son de índole personal y no empresarial, por lo que el gasto no será deducible, debiendo repararse este.

Finalmente, los gastos por compra de acciones de inversión y asesoría legal respecto a la devolución del drawback, si bien son necesarios para la generación de renta, no cumplen con la causalidad requerida, toda vez que dichas rentas (dividendos y restitución de los derechos arancelarios) no se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta, por lo tanto, tampoco podrán deducirse tributariamente.

## CONCLUSIONES

1. El concepto que la Ley el Impuesto a la Renta contempla con respecto al principio de Causalidad, no es restringido, sino amplio; ya que apreciamos que para poder determinar si un gasto es deducible o no, es necesario identificar que éste sea necesario para la generación de renta y/o mantenimiento de la fuente productora de la renta.
2. La causalidad tributaria se refiere a la vinculación causal de los gastos con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente (actividad empresarial).
3. La deducción de un gasto está supeditada al cumplimiento del principio de causalidad bajo las teorías y criterios complementados por el ordenamiento jurídico.
4. El principio de causalidad para la deducción de un gasto tiene ser probado por la Administración Tributaria a través de su facultad de fiscalización , donde determinara si la operación se ha realizado efectivamente, en caso contrario la operación no es fehaciente , por lo tanto, los gastos no son reales, en consecuencia no son deducibles.
5. Por otro lado, bajo la Ley del procedimiento Administrativo General – Ley N° 27444, en el artículo IV de su Título Preliminar menciona que los Administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una

decisión motivada y fundada en Derecho; en el caso de la acreditación de la causalidad de los gastos, corresponde al administrado ejercer su derecho al debido proceso y aportar las pruebas que sustentan la realización del gasto.

6. A fin de acreditar el cumplimiento del principio de Causalidad, en relación al destino de los fondos, se requiere de registros contables, flujo de caja y documentación sustentadora
7. De la lectura de los artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta podemos concluir que se establece de manera explícita la aplicación de pruebas tasadas para la acreditación de los gastos. Así lo establece el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta cuando señala que los gastos no son deducibles si no cuentan con el correspondiente comprobante de pago emitido de acuerdo con las normas sobre la materia, entiéndase Reglamento de Comprobantes de Pago.
8. Para la determinación del Impuesto a la Renta, el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta.
9. En efecto, la determinación del Impuesto a la Renta parte del resultado contable, a ella se realizan reparos tributarios, que consisten en adiciones y deducciones, como resultado de las diferencias encontradas por criterios adoptados por disposiciones contables que difieren de lo

señalado en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, en adelante, la Ley del Impuesto a la Renta.

10. Las referidas adiciones y deducciones al resultado contable son ajustes extracontables con fines netamente tributarios. Por lo antes expuesto, es necesario tener en consideración definiciones contables que se utilizan en la Ley del Impuesto a la Renta y en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta PDT N° 704
11. El Impuesto a la Renta de tercera categoría se determina anualmente, teniendo en cuenta que el ejercicio inicia el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre
12. Para la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría deben considerarse todas las rentas o ganancias que provengan de la actividad empresarial, aquellos beneficios empresariales, así como las rentas que se consideren como tales por mandato de la propia Ley del Impuesto a la Renta.
13. Las actividades generadoras de Renta de tercera Categoría se encuentran en base al Artículo 28° y 29° del TUO de la Ley y el artículo 17 del Reglamento

## FUENTES DE INFORMACION

### Libros

1. Josué Alfredo Bernal Rojas. (1.ed.02/2017). Manual Práctico del Impuesto a la Renta 2016-2017. Copyright 2017 – Instituto Pacifico SAC (pág.41-235)
2. Mery Bahamonte Quinteros. (01/2012). APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA. PERSONAS NATURALES Y EMPRESAS. Lima 18: Imprenta Editorial El Búho E.I.R.L.
3. Ediciones Caballero Bustamante. 2012. Impuesto a la Renta. En Compendio Tributario (B, IB23- IB29) Leyes y Resoluciones: Ediciones Caballero Bustamante.

### Revistas

1. Sergio Cossio Aliaga. (15/11/2003). Principio de Causalidad e Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. Actualidad Empresarial, N° 51, (pág. I-1 - I-4)
2. Karina Montestruque Rosas. (01/2005). A propósito del Principio de Causalidad. Derecho & Sociedad, 21, (pág. 17-18)
3. Mario Alva Matteucci. (15/12/2009). El Principio de Causalidad y su implicancia en el sustento de los gastos en el Impuesto a la Renta. Actualidad Empresarial, N° 197, (pág. I-1 - I-3.)

4. Walker Villanueva Gutiérrez. (2013). El Principio de Causalidad y el Concepto de Gasto Necesario. THÉMIS - Revista de Derecho, 64, (pág. 101- 111)