

UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

UNIDAD DE POSTGRADO

**Los Gastos deducibles y el principio de causalidad en la
determinación de las rentas netas empresariales-caso
peruano**

TESIS

para optar el grado académico de Magister en Contabilidad con Mención en
Política y Administración tributaria

AUTORA

Catya Evelyn Vásquez Tarazona

ASESOR

Ricardo Barrón Araoz

Lima – Perú

2009

A Dios que a cada instante me demuestra su gran amor y me acompaña a lo largo del camino de la vida.

A mis padres, Rina y Marco por su gran apoyo, fortaleza, cariño y sus sabias enseñanzas.

A mis queridos hijos, Carlitos y Fabrizio, por su comprensión y cooperación durante el desarrollo de la presente investigación.

Mi agradecimiento al Dr. RICARDO BARRÓN ARAOZ, por el asesoramiento de la presente tesis. De igual manera a los miembros del honorable jurado calificador por sus aportes oportunos que permitieron mejorar la calidad del presente trabajo de investigación.

INDICE

Pág.

RESUMEN.....	6
ABSTRACT.....	7
INTRODUCCION.....	8
CAPITULO I : PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	10
1. PROBLEMA PRINCIPAL	13
2. ALCANCES Y LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN.....	19
CAPITLO II : OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION.....	21
CAPITULO III: JUSTIFICACION E IMPORTANCIA DEL ESTUDIO	23
1. Justificación del Proyecto.....	23
2. Importancia del Proyecto :.....	24
CAPITULO IV: MARCO TEORICO Y CONCEPTUAL	25
1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACION:.....	25
2. BASE LEGAL:	39
1. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL:.....	59
RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL N° 0214-5-2000:.....	59
RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL N° 07719-4-2005:.....	60
RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL N° 0462-2-1999:.....	62
RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL N° 4123-1-2006:.....	62
RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL N° 00591-4-2008.....	64
RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL N° 005978-3-2008....	65
RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL N° 00507-1-2005.....	65
RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL N° 04757-2-2005.....	66
RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL N° 02675-5-2007.....	67
RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL N° 11961-3-2007.....	68
2. LEGISLACION COMPARADA	70
En Chile:	73
En Argentina:.....	74
En España:	75
En México:.....	76
CAPITULO V: HIPOTESIS DE LA INVESTIGACION	91
a) HIPOTESIS GENERAL	91
b) VARIABLES	91

CAPITULO VI METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION	93
1. TIPO DE INVESTIGACION	97
2. METODO DE INVESTIGACION.....	97
3. POBLACION Y MUESTRA.....	101
4. TECNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCION DE DATOS	103
5. TECNICAS DE PROCESAMIENTO DE DATOS.....	104
CAPITULO VII ANALISIS E INTERPRETACION DE LOS RESULTADOS	
.....	105
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	121
CONCLUSIONES.....	121
RECOMENDACIONES	123
11. BIBLIOGRAFÍA.....	126
GLOSARIO DE TERMINOS.....	133

RESUMEN

El presente trabajo de investigación se realizó con la finalidad de demostrar, que el aplicar las medidas restrictivas para la imputación y deducción de los gastos o costos condicionándolos al pago previo, afectan la determinación de las rentas netas empresariales, ocasionando un perjuicio económico en las empresas, al afectar la capacidad contributiva. Además se ha observado que en el actual Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta – en adelante TUO de la LIR, se han establecido limitaciones que afectan la determinación de las referidas rentas, desconociendo su realidad económica.

Puesto que con carácter general, las rentas empresariales se deben imputar en el ejercicio gravable en que se devenguen, y las mismas normas establecidas son de aplicación para la imputación de los gastos; por lo tanto, los gastos serán deducibles, en la medida que cumplan con el principio del devengado. Adicionalmente, los gastos serán deducibles cuando se destinen a generar o mantener la fuente productora de renta; es decir, los gastos serán deducibles en la medida que cumplan con el principio de causalidad.

Los resultados de la presente investigación demostraron que la Ley del Impuesto a la Renta no permite, imputar correctamente los gastos de la tercera categoría, puesto que restringe indebidamente la imputación de algunos gastos, en el ejercicio comercial en que se devenguen al condicionar indebidamente al pago previo, la deducción de algunos gastos, que son necesarios para generar y mantener la fuente productora de renta.

SUMMARY

The present investigation work have realized to prove that applying restrictive measures for charging and deduction of expenses or costs, are in a conditional stay of previous payment that affect the determination of total income business , causing financial loss in business, by affecting the ability to pay. It has also been observed that in the current consolidated text of the Law on Income Tax - in front of the LIR TUO were established limitations that affect the determination of those revenues, ignoring their economic reality.

In general, business income should be charged in the tax year, it must be included and the same established rules apply to the allocation of expenses, therefore, expenses are deductible to the extent that meet with the principle of accrual. Additionally, expenses are deductible when they are intended to generate or maintain income-producing source, ie expenses are deductible to the extent that compliance with the principle of causality.

The results of this investigation demonstrate that the Law of Income Tax can not, be properly charged the expenses of the third category, since it unduly restricts the allocation of certain expenses, in marketing year it is earned to pay unduly constraining the after the deduction of certain expenses that are necessary to generate and sustain income-producing source.

INTRODUCCION

En principio, para todo Estado es importante contar con los ingresos suficientes a fin de poder atender y hacer frente, entre otros, al sostenimiento de su actividad pública.

Los tributos representan una de las principales fuentes de ingresos de todo Estado, y el Impuesto a la Renta en el país, constituye uno de los principales tributos, no sólo por su importancia en la recaudación, sino porque en estricto, grava de manera directa las ganancias de los contribuyentes, y por tanto, pretende afectar su verdadera capacidad contributiva.

Por ello, la adecuada determinación de las rentas empresariales, es fundamental, ya que, lo que se busca es que los empresarios tributen acorde a la realidad económica, y por ende se pueda aplicar la tributación con la adecuada justicia distributiva.

En ese sentido, el presente trabajo de investigación se realizó con el propósito de demostrar que, el aplicar las medidas restrictivas para la imputación y deducción de los gastos o costos condicionándolos al pago previo, afectan la determinación de las rentas netas empresariales, originando ello una desatención a su capacidad contributiva, ocasionando un perjuicio económico en las empresas. Además se ha observado que en el actual Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta – en adelante TUO de la LIR, se han establecido limitaciones que afectan la determinación de las referidas rentas, desconociendo su realidad económica.

Con carácter general, las rentas empresariales se deben imputar en el ejercicio gravable en que se devenguen, y las mismas normas establecidas son de aplicación para la imputación de los gastos; por lo

tanto, los gastos serán deducibles, en la medida que cumplan con el principio del devengado. Adicionalmente, los gastos serán deducibles cuando se destinen a generar o mantener la fuente productora de renta; es decir, los gastos serán deducibles en la medida que cumplan con el principio de causalidad.

Como se ha señalado anteriormente, el hecho que en el TUO de la LIR existan restricciones en la deducción de los gastos condicionándolos al pago previo, generan una mayor imposición en las empresas, contraviniendo ello con el principio de capacidad contributiva, alejando la determinación de la Renta Neta de la realidad.

En este sentido, la presente investigación pretende, por un lado, demostrar que en nuestro país no se realiza de manera correcta la imputación de los costos y gastos, afectando la verdadera capacidad contributiva del contribuyente; y por el otro, proponer medidas alternativas que permitan atenuar la posible evasión fiscal, por el uso indebido de gastos a través de la implementación de medidas de control tributario.

Para ello el presente trabajo de investigación realizará un análisis respecto de los gastos sujetos a límite descritos en los incisos I) y v) del artículo 37° la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias.

La Autora.

CAPITULO I : PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

DESCRIPCION DEL PROBLEMA

Mediante la Ley N° 27356¹, con vigencia a partir del año 2001, se incorporaron diversas medidas antielusivas en la Ley del Impuesto a la Renta con la finalidad de garantizar la recaudación; siendo una de ellas, la restricción a deducir los gastos o costos para la determinación de la renta neta empresarial del ejercicio gravable, señalado en el inciso v)² del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta lo siguiente:

.../”Los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.”.../

Asimismo el inciso l)³ del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta señala lo siguiente:

.../”l) Los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones

¹ Ley que modifica el Texto Único Ordenado de La Ley Del Impuesto A La Renta, Aprobado Por Decreto Supremo N° 054-99-EF, Publicado el 18/10/2000

² Inciso incorporado por el Artículo 6°.- Renta neta de tercera categoría de la Ley N° 27356

³ CAPITULO VI – DE LA RENTA NETA – Artículo 37° inciso l) de la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias

que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese. Estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio..../”

Los incisos mencionados en el párrafo anterior constituyen medidas antielusivas adoptadas por el legislador, mediante las cuales se restringe la deducción de los gastos condicionándolas al pago previo, lo que trae como consecuencia la problemática de no imputar los gastos de acuerdo al principio del devengado, establecido en el artículo 57° del TUO de la LIR⁴, que señala:

“A los efectos de esta Ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

.../ a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.../”

.../” Las rentas de las personas jurídicas se considerarán del ejercicio gravable en que cierra su ejercicio comercial. De igual forma, las rentas provenientes de empresas unipersonales serán imputadas por el propietario al ejercicio gravable en el que cierra el

⁴ CAPÍTULO VIII - DEL EJERCICIO GRAVABLE - Artículo 57° del TUO de la LIR Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias

ejercicio comercial.../”

Como se aprecia de la lectura del párrafo anterior el mencionado artículo 57° del TUO de la LIR, nos indica como se debe realizar la imputación de ingresos y gastos para la determinación de las rentas netas empresariales, por ello la restricción de condicionar al pago previo los gastos señalados en los incisos l) y v) del artículo 37° del TUO de la LIR, originan que los contribuyentes determinen un mayor pago de impuesto al debido.

En ese sentido, en el presente trabajo de investigación se realizó el análisis en los incisos l) y v) del artículo 37° del TUO de la LIR Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias vigente.

1. PROBLEMA PRINCIPAL

En nuestro país hasta el 31 de diciembre de 2000, la Ley del Impuesto a la Renta, permitía la deducción para la determinación de la renta neta empresarial, sin exigir el pago previo, de los gastos que constituyen para su perceptor rentas de la segunda, cuarta y quinta categoría.

Por otro lado, en la mencionada Ley ya se permitía realizar la deducción de los gastos para la determinación de las rentas empresariales por concepto de aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, restringiendo la deducción al pago de las referidas rentas.

Con la presencia de los mencionados gastos deducibles, indicados en el primer párrafo del presente numeral se observó que los contribuyentes deducían muchos gastos relacionados a las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría, que los contribuyentes utilizaban como gastos deducibles, pero que al no realizar el pago al perceptor de la renta, los perceptores de la renta nunca tributaban, sin embargo, los generadores de rentas empresariales, se beneficiaban con la deducción, produciéndose un uso abusivo por parte de algunos contribuyentes en el tratamiento tributario en la aplicación de la determinación de la renta neta empresarial, a través de la imputación de algunos gastos en el ejercicio en que se prestaban por las personas naturales, los mismos que no eran pagados, conllevando ello, a que las rentas que se originaban en

las personas naturales no se imputaban a ellas en la medida en que estas no eran pagadas.

Por ejemplo:

El contribuyente generador de Renta Neta Empresarial (Renta de la tercera categoría), solicitaba un préstamo a una persona natural en el ejercicio gravable 1, cuyos intereses pactados no eran pagados a la referida persona natural, en razón de ello los efectos tributarios eran que los intereses pactados eran plenamente deducibles en la empresa en aplicación del principio del devengado imputando los gastos desde el ejercicio 1, mientras que al no ser pagados los intereses, no se materializaba el ingreso en la persona natural no pudiendo imputarse renta alguna en la medida que para este tipo de rentas, la imputación rige bajo el principio del percibido, y al no estar estos intereses pagados no había renta a imputar.

Por lo antes dicho, ello originaba un escudo fiscal en cabeza de la empresa que imputaba el gasto y una renta que no se sometía a imposición en cabeza de la persona natural en la medida en que esta no era pagada; poniéndose de manifiesto un claro uso abusivo de la norma.

De esta manera se originaba un importante perjuicio fiscal ya que no había neutralidad en la imputación de las rentas en la medida de que abusivamente se imputaban los gastos y no se pagaban conllevando una no imputación de la renta, afectando duramente la caja fiscal.

Estos supuestos se daban sustancialmente cuando el prestador del servicio generaba rentas de la cuarta categoría, aunque no era la única vía por cierto, ya que también se ponían de manifiesto en la

generación de rentas de segunda y de quinta categoría teniendo estas tres categorías como característica común en que estas rentas se imputan cuando las rentas se perciben.

Por el escenario antes dicho, y con el afán de corregir ésta práctica abusiva utilizada por algunos contribuyentes, el legislador incorporó a partir del ejercicio 2001 a través de la dación de la Ley N° 27356 una medida que pretendía evitar el uso abusivo en la imputación de los gastos antes descritos, en razón de ello añadió un elemento restrictivo el cual consistió en aceptar la imputación de los gastos en el ejercicio en que estos se realizaban siempre y cuando estos eran plenamente pagados a la persona natural hasta el vencimiento del plazo de la declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio al que corresponda el gasto.

Considerando esta medida correctiva, a manera de ejemplo tenemos:

Si una empresa recibe un servicio de un profesional independiente (que para la empresa representa gasto o costo) durante el ejercicio gravable 1 y no lo paga en el mismo o hasta el vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual de renta correspondiente a dicho ejercicio gravable; en aplicación estricta y plena del principio del devengado es obligatorio registrar el costo o gasto en ese ejercicio 1, así como realizar el reconocimiento de la obligación generada por el mismo, independientemente a que se haya realizado o no el pago. Sin embargo, en aplicación de la norma legal este gasto no sería fiscalmente deducible en el referido ejercicio gravable 1.

En atención a ello cabe indicar que el principio de causalidad, sí está expresamente recogido en la norma (artículo 37° TUO de la LIR), en donde se precisa que todo gasto debe de estar

relacionado con la generación del ingreso, es decir, debe de existir una relación entre el gasto que se pretende deducir y la renta que se desea obtener.

Del mismo modo, en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, respecto del reconocimiento de los gastos, también señala:

.../” Reconocimiento de Gastos⁵:

94. Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos (por ejemplo, la acumulación o el devengo de salarios, o bien la depreciación del equipo).

95. Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de gastos con ingresos, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Por ejemplo, los diversos componentes de gasto que constituyen el costo de las

⁵ **Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros** Este documento fue aprobado por el Consejo del IASC en abril de 1989, para su publicación en julio del mismo año, y adoptado por el IASB en abril de 2001.

mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso ordinario derivado de la venta de los bienes.

No obstante, la aplicación del proceso de correlación, bajo este Marco Conceptual, no permite el reconocimiento de partidas, en el balance, que no cumplan la definición de activo o de pasivo.

Como se ha señalado en los párrafos precedentes, para la determinación de la renta neta empresarial, se parte de un ingreso neto devengado sobre el cual se aplica el costo computable, obteniendo la renta bruta para luego aplicar los gastos necesarios para generar y mantener la fuente – principio de causalidad - ; y en razón de ello, no deberían existir gastos o costos cuya deducción en el ejercicio gravable en el que se devengaron se encuentren condicionados al pago previo, es decir, si estos gastos o costos cumplen con el principio de causalidad, y por ello son necesarios para la generación de la renta, éstos deberían ser admitidos, como costo o gasto por la Ley del Impuesto a la Renta. Sobre todo porque en la Ley del Impuesto a la Renta, el legislador no ha definido que se debe entender como devengado y para hallar su significado y realizar la aplicación correcta en función a lo ahí establecido, debemos recurrir a las normas contables.

En razón de ello , la incorporación de esta medida a partir del ejercicio 2001 ha originado que se desnaturalice de manera abierta la aplicación plena del principio del devengado en la imputación de los referidos gastos; ya que en estricto la imputación de los mismos se deben de realizar cuando estos se devenguen independientemente del momento en que se paguen; en razón de ello el presente trabajo de investigación pretende estudiar dicha problemática y a su vez proponer medidas de optimización del control tributario distintas a la incorporada por la Ley N° 27356 que ampliamente va en contra de un principio fundamental en la

obtención de las rentas empresariales, las cuales son de que tanto los gastos y las rentas deben de imputarse en el momento en que estas se devengan independientemente al momento del pago de las mismas.

2. ALCANCES Y LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN

➤ Alcances

La ejecución del presente proyecto de investigación, tendrá los siguientes alcances:

a. Científico:

Al establecer de manera más correcta la deducción de los gastos o costos, que son necesarios para producir la renta neta empresarial, sin condicionarlos al pago previo, se logrará que el principio del devengado - que debe siempre regir como principio fundamental en **el derecho tributario** - se cumpla de manera más técnica, efectiva y correcta.

b. Económicas:

En tanto, se admita la deducción de los gastos o costos para obtener la renta neta empresarial - siempre que estos gastos o costos, sean necesarios para la generación de la renta - se logrará que las empresas puedan tributar de manera más justa, logrando que las empresas tributen e ingresen al fisco los impuestos que en definitiva le correspondan.

c. Sociales:

El lograr corregir la restricción en la deducibilidad de los gastos o costos, que son necesarios para la determinación de la renta neta empresarial; permitirá que de manera universal, los contribuyentes determinen de manera más eficiente sus correctas obligaciones tributarias.

➤ **Limitaciones**

Las limitaciones del presente proyecto de investigación son:

a. Limitación de Espacio

El estudio se realiza evaluando el impacto de la medida fiscal en todo el territorio Peruano en razón de que el impuesto a la renta es un tributo del gobierno central, sin embargo se hace énfasis en el análisis e investigación de los contribuyentes residentes en Lima Metropolitana.

b. Limitación de Tiempo

El periodo que comprende el caso que se investiga aborda desde el año 2001 hasta la fecha (mayo del 2009); período de inicio que involucra el año a partir del cual se promulgó la norma restrictiva de la imputación del gasto y periodo final que es la fecha de cierre del presente trabajo de investigación.

CAPITLO II : OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION

1. OBJETIVO GENERAL

Contribuir con las estrategias de fiscalización aplicadas por la Administración Tributaria, para demostrar que se pueden aplicar medidas adecuadas de control tributario, para la deducibilidad de costos o gastos que cumplan con el principio de causalidad, evitando la indebida restricción de la deducción, como el condicionamiento al pago previo.

2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Demostrar que la existencia de implementar restricciones en la deducibilidad de algunos gastos o costos, en la determinación de las rentas netas empresariales, condicionándolos indebidamente al pago previo, originan una mayor imposición por parte de las empresas.
- Demostrar que debe aplicarse con carácter general, el principio del devengado para la imputación de los gastos en la determinación de .las rentas netas empresariales.
- Aplicar de manera más adecuada el principio de causalidad, para la correcta determinación de las rentas netas empresariales.
- Demostrar que existen otras medidas distintas al condicionamiento del pago previo, para la imputación y reconocimiento del gasto, que logren aminorar la evasión

tributaria, y que permitan optimizar de manera más eficiente las labores de control tributario.

CAPITULO III: JUSTIFICACION E IMPORTANCIA DEL ESTUDIO

1. Justificación del Proyecto

La justificación del presente proyecto de investigación se fundamenta en las siguientes razones:

- a) El principio de devengado, en la determinación de las rentas netas empresariales, en la legislación peruana; no se aplica de manera amplia, dado que, existen restricciones para la imputación de los costos o gastos deducibles, como lo es el condicionamiento al pago, costos o gastos deducibles que como bien sabemos generaron ingresos devengados.
- b) Los resultados de esta investigación, permitirán demostrar que la existencia de restricciones en la imputación y deducibilidad de los costos o gastos deducibles, para la generación de las rentas netas empresariales, ocasionan una mayor imposición en las empresas, puesto que, el ingreso devengado producido por estos costos o gastos deducibles, se encuentra afecto al Impuesto a la Renta; contraviniendo con el principio de capacidad contributiva.
- c) En la actualidad no existen investigaciones que hayan realizado estudios rigurosos sobre las restricciones para la imputación y deducibilidad de los costos o gastos, que se condicionan al pago.
- d) Demostrar que el condicionar la imputación y deducibilidad de algunos costos o gastos deducibles a la existencia del pago - como una medida de atenuar la evasión tributaria -

no combate en estricto esta medida, pudiéndose implementar, en cambio, medidas de control tributario por parte del ente Administrador.

2. Importancia del Proyecto :

El presente trabajo de investigación, es importante por que ha permitido demostrar, que el hecho de implementar como medida de prevención de evasión fiscal, el condicionamiento al pago, para la imputación y deducibilidad de algunos gastos o costos, en la determinación de las rentas netas empresariales no es una medida de carácter óptimo, en tanto, se transgrede el principio del devengado, generando una mayor imposición a la debida, por parte de los contribuyentes.

Asimismo ha permitido recomendar medidas de control tributario que son de fácil aplicación, y que no se contraponen a la aplicación de los principios del devengado y causalidad, permitiendo que las empresas imputen los costos o gastos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría y los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, en el ejercicio gravable al que corresponden, originando una determinación correcta del impuesto a la renta

CAPITULO IV: MARCO TEORICO Y CONCEPTUAL

1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACION:

En la actualidad no existen investigaciones realizadas sobre la imputación de costos o gastos deducibles condicionados al pago previo.

Por tal motivo, en el presente trabajo de investigación, centraré mi atención en aquellos costos o gastos deducibles, cuya imputación y deducibilidad se encuentran condicionadas al pago previo, para la determinación de las rentas netas empresariales;

Es importante precisar que en el caso de la imputación de las rentas, bajo el principio del devengado, el legislador ha establecido excepciones a este principio, pudiendo imputar las rentas en momentos distintos a la aplicación plena del mencionado principio por tratarse de hechos económicos de características especiales, los cuales se detallan a continuación, pero no serán materia de desarrollo en el presente trabajo de investigación:

- 1) Los casos de la enajenación de bienes a plazos⁶, regulados por lo indicado en el artículo 58° del TUO de la LIR que dispone:

“Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes a plazo, cuyas cuotas convenidas para el pago sean exigibles en un plazo mayor a un año, computado a partir de la fecha de enajenación, podrán imputarse a los ejercicios comerciales

⁶ CAPÍTULO VIII - DEL EJERCICIO GRAVABLE –Artículo 58° del TUO de la LIR Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias

en los que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago”.../

- 2) Los casos de rentas de las empresas de construcción regulados por lo indicado en el artículo 63° del TUO de la LIR que dispone⁷:

“Las empresa de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable podrán acogerse:

- a) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial , el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra;*
- b) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo del importe cobrado o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio comercial los costos correspondientes a tales trabajos; o*
- c) Diferir los resultados hasta la total terminación de las obras, cuando éstas, según contrato, deban ejecutarse dentro de un plazo no mayor de tres años en cuyo caso los impuestos que correspondan se aplicarán sobre la*

⁷ CAPITULO IX DEL REGIMEN PARA DETERMINAR LA RENTA NETA –Artículo 63° del TUO de la LIR Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias

ganancia así determinada, en el ejercicio comercial en que se concluyan las obras, o se recepcionen oficialmente... En caso la obra se deba terminar o terminen en plazo mayor de tres años, la utilidad será determinada el tercer año conforme a la liquidación del avance de la obra por el trienio y, a partir del cuarto año, siguiendo lo señalado en los incisos a) y b)"/>...

- 3) Los casos de los Instrumentos Financieros Derivados – IFD, se encuentran regulados en el artículo 57° del TUO de la LIR, que señala las reglas de cuando se deben entender por devengadas las mismas⁸:

.../“En el caso de instrumentos financieros derivados, las rentas y pérdidas se considerarán devengadas en el ejercicio en que ocurra cualquiera de los siguientes hechos:

- 1) Entrega física del elemento subyacente,*
- 2) Liquidación en efectivo,*
- 3) Cierre de posiciones,*
- 4) Abandono de la opción en la fecha en que la opción expira, sin ejercerla,*

⁸ *CAPÍTULO VIII - DEL EJERCICIO GRAVABLE - Artículo 57° del TUO de la LIR Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias*

5) *Cesión de la posición contractual, y*

6) Fecha fijada en el contrato de swap financiero para la realización del intercambio periódico de flujos financieros”.../

Para el caso de Instrumentos Financieros Derivados celebrados con fines de intermediación financiera por las empresas del Sistema Financiero reguladas por la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley N° 26702, las rentas y pérdidas se imputarán de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 2) del inciso d) del artículo 5°-A de la presente Ley.

Respecto del Costo:

La NIC 2⁹ “Existencias”, - en lo referente al costo de existencias de un proveedor de servicios señala:

...”/Costo de los inventarios para un prestador de servicios

...” 19. En el caso de que un prestador de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán en el costo de los inventarios, sino que se

⁹ **Norma Internacional de Contabilidad N° 2** incluye las modificaciones resultantes de las NIIF nuevas y modificadas emitidas hasta el 31 de marzo de 2004 – Párrafo 19 - **Costo de los inventarios para un prestador de servicios**

contabilizarán como gastos del periodo en el que se hayan incurrido.

Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios.../”

Juan Hernández señala:

.../ “ Para propósitos de la contabilidad financiera, el costo se define como un desembolso que se registra en su totalidad como un activo y se convierte en gasto cuando "rinde sus beneficios" en el futuro. Por consiguiente, una cuenta de costo es una cuenta de activo. El gasto se define como un desembolso que se consume corrientemente, o como un costo que "ha rendido ya su beneficio". Para fines de la contabilidad administrativa, estos términos no se definen con tal rigidez, pues "a veces se utilizan para significar un activo y en otras ocasiones un gasto."¹⁰/

Asimismo en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros¹¹ se define como gastos:

¹⁰ **HERNANDEZ Juan Carlos** Tesis “ **Planificación y Control de Gastos**: Gastos indirectos de fabricación, costos de calidad del producto y gastos de distribución y de administración”. Mayo 2006

¹¹ **Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros** , aprobado por el Consejo del IASC en abril de 1989, para su publicación en julio del mismo año, y adoptado por el IASB en abril de 2001

.../”**GASTOS:**

78. La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la empresa. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación.

Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.

79. Son pérdidas otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la empresa. Las pérdidas representan decrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de cualquier otro gasto. Por tanto, en este Marco Conceptual no se considera que constituyan un elemento diferente.

80. Entre las pérdidas se encuentran, por ejemplo, las que resultan de siniestros tales como el fuego o las inundaciones, así como las obtenidas por la venta de activos no corrientes. La definición de gastos también incluye a las pérdidas no realizadas, por ejemplo aquellas que surgen por el efecto que los incrementos en la tasa de cambio de una determinada divisa tienen, sobre los préstamos tomados por la entidad en esa moneda. Si las pérdidas se reconocen en los estados de resultados, es usual presentarlas por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para los propósitos de toma de decisiones económicas. Las pérdidas suelen presentarse netas de los ingresos relacionados con ellas.../”

Adicionalmente se debe tomar en cuenta el principio del devengado, invocando a la doctrina:

Horacio García Belsunce¹², define como:

“ La aceptación del método del rédito “devengado” como sistema para imputarlo al ejercicio fiscal, por oposición al de rédito “percibido”, importa admitir que un rédito devengado importa sólo una disponibilidad jurídica, pero no una disponibilidad económica o efectiva del ingreso. Hay un derecho del beneficiario que se incorpora a su patrimonio, que como tal puede valuarse en moneda, hay una realización potencial (...), pero no hay una realización efectiva (...), y no podría haberla, porque no hay todavía la disponibilidad para el beneficiario”.

También es importante precisar que en el en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros⁸, se indican en qué ocasiones se debe reconocer un gasto:

.../”Reconocimiento de gastos

94. Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos (por ejemplo, la

¹² García Belsunce, Horacio. “El Concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario”. Ediciones Depalma, 1967, página 129.

acumulación o el devengo de salarios, o bien la depreciación del equipo).

95. Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de gastos con ingresos, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Por ejemplo, los diversos componentes de gasto que constituyen el costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso ordinario derivado de la venta de los bienes. No obstante, la aplicación del proceso de correlación, bajo este Marco Conceptual, no permite el reconocimiento de partidas, en el balance, que no cumplan la definición de activo o de pasivo....!”

Asimismo tiene especial énfasis, el concepto de determinación de la renta neta; ya que, como regla general estas deducciones que aminoran las rentas brutas, deben ser siempre regidas por el principio de causalidad, es decir, tiene que existir una asociación entre los gastos que se deducen y la necesidad de que estén vinculados con la generación de las propias rentas.

Algunos doctrinarios definen el principio de causalidad, caso García Mullín¹³ como:

“ Como concepto general, puede decirse que del propio principio de causalidad surgen implícitos algunos de los caracteres que deben revestir los gastos para ser deducibles: ser necesarios (algunas legislaciones hablan de

¹³ Impuesto Sobre la Renta – Teoría y técnica del Impuesto pp 122. Editorial Instituto de Capacitación Tributaria – República Dominicana.

“estrictamente imprescindibles”) para obtener la renta o mantener la fuente; ser normales de acuerdo al giro del negocio, mantener cierta proporción con el volumen de operaciones, etc”....

Es relevante también anotar que algunos Estados establecen en sus normas tributarias, algunas particularidades (para la deducción de los gastos que no están estrictamente relacionados con la causalidad, tales como establecer límites en función a la UIT o a los ingresos obtenidos), que hacen que se desvirtúe un tanto el principio de causalidad, sustentando tal posición en que de no hacerlo , pueden generarse practicas de vehículos que desvían de manera abusiva las utilidades de las empresas.

Estas particularidades, señaladas en párrafo anterior, en algunas situaciones son comprensibles y se podrían sustentar de manera adecuada; sin embargo, en el caso especial de análisis no estoy enfocando estas particularidades, que de pronto como bien señalé puedan tener su sustento.

Por lo antes dicho y con el afán de insertarse en nuestra legislación doméstica, debo indicar que en el artículo 37° del TUO de la LIR, se detalla cuáles son los gastos que el legislador considera deducibles, a efectos de determinar la renta neta empresarial; para lo cual ha señalado:

“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:

.../

- v) *“Los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio*

.../”

Para entender adecuadamente lo antes indicado, definiré brevemente el concepto de rentas de segunda, cuarta y quinta categoría.

Las rentas de segunda categoría¹⁴, son aquellas que generalmente provienen por la colocación de capitales, y son consideradas en la doctrina como de “tipo pasivo”, en cuanto se producen por la mera afectación del capital a actividades de índole productivo. En su clasificación más simple, pueden constar en rentas provenientes de inmuebles, y de rentas provenientes de capitales mobiliarios.

Roque García Mullín¹⁵ señala:

“Aún las clásicas rentas de capital puro, sea inmobiliario o mobiliario, comportan una cierta actividad , pero ella es

¹⁴ Véase artículo 24 del TUO de la LIR.

¹⁵ Impuesto Sobre la Renta – Teoría y técnica del Impuesto pp 93. Editorial Instituto de Capacitación Tributaria – República Dominicana.

dirigida normalmente sólo a la habilitación de la fuente productora, esto es, a colocarla en condiciones de producir: arrendar el inmueble , concertar el préstamo, etc.”

.../”

Las rentas de cuarta categoría¹⁶, son aquellas que provienen por el trabajo realizado en relación de independencia; es decir no existe una subordinación directa frente al empleador. En doctrina también conocida como aquellas rentas realizadas por cuenta propia, por ende se clasifican como rentas derivadas del trabajo independiente , si bien suponen algún capital , éste se utiliza exclusivamente en la medida necesaria para poder ser posible el trabajo.

Las rentas de la quinta categoría¹⁷, son aquellas que provienen por el trabajo realizado en relación de dependencia; es decir existe una subordinación directa frente al empleador.

Algunos doctrinarios señalan también a estas rentas (en Perú de quinta categoría); como aquellas rentas realizadas por cuenta ajena; y que por su naturaleza, se presta en relación de dependencia; es decir las decisiones en que aplicar la actividad laboral no pertenecen en estricto al trabajador, sino que le son indicadas por el empleador , a través del vínculo en la jerarquía misma que la dependencia así hace ver.

Otros doctrinarios respecto del trabajo dependiente e independiente señalan:

¹⁶ Véase artículo 33 del TUO de la LIR.

¹⁷ Véase artículo 34 del TUO de la LIR.

El laboralista Arias:

.../ “Si realmente queremos buscar una línea de demarcación entre el trabajo autónomo y el trabajo dependiente, debemos ir a la relación verdadera de la fuerza de trabajo con los medios de producción. Si la fuerza de trabajo está separada de los medios de producción aptos para la reproducción de la existencia, tenemos trabajo dependiente, y todas las manifestaciones de la hiposuficiencia y de la sujeción al poder, aun ocultas o irregulares van a existir en la relación. La irregularidad no niega el poder, sencillamente lo hace más salvaje.”¹⁸.../

Para el doctor Valdez:

.../ “ El concepto de trabajo autónomo se caracteriza por desempeñar su actividad de forma habitual, es decir , presenta una dedicación a una actividad concreta que permite catalogarle dentro de algún sector. El autónomo se dedica a algo concreto que representa su actividad económica principal. No obstante el término habitual no excluye la posibilidad de que el autónomo compatibilice su actividad principal con otra u otras actividades secundarias, si bien debe existir una que pueda ser considerada claramente como la principal”.¹⁹.../

¹⁸ ARIAS GIBERT, Enrique. “ Trabajo autónomo y trabajo dependiente – Fronteras y Perspectivas” Publicada en Revista Doctrina Laboral de Errepar N° 195. Noviembre 2001.

¹⁹ VALDEZ ALONSO, Alberto. “ Reproducción de lo recogido en una Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso Administrativo) del 21 de diciembre de 1987. Madrid – España.

A manera de mayor abundamiento, es importante señalar que en nuestro ordenamiento interno existe, en la norma del Impuesto a la Renta en el literal l) del artículo 37° señala:

.../

l) “Los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese. Estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio”

.../”

Con respecto a lo antes dicho, se desprende que dentro del literal l) del artículo 37° existen algunas rentas como lo son las gratificaciones y retribuciones que bien podrían ser en estricto ser calificadas como rentas de la quinta categoría, que al igual que en el literal v) del mismo artículo antes referido estarían también condicionadas al pago previo antes del vencimiento de la declaración jurada anual del impuesto a la renta, para poder admitir su deducibilidad.

Entendemos que el legislador introdujo el literal v) del artículo 37° del TUO de la LIR, con el propósito de ser más extensivo que las rentas que en estricto se señalan en el literal l); es decir, todas las rentas de la quinta categoría y, a su vez, incorporar también a

otras categorías de rentas como lo son las de segunda y cuarta categoría.

Respecto a lo señalado a lo largo del presente trabajo de investigación, podemos decir, que el hecho de condicionar al pago previo los gastos y o costos mencionados en los artículos l) y v) de la Ley del Impuesto a la Renta, representan una condición que se contraponen al Principio Contable del Devengado que es la hipótesis fundamental establecida en el Marco Conceptual para la preparación de los Estados Financieros y en la que se señala como se debe realizar el registro contable de los ingresos y gastos, sino que también se contraponen al Principio de Causalidad cuando se verifica que existe una asociación directa entre el gasto incurrido y el ingreso generado.

2. BASE LEGAL:

El Impuesto a la Renta, es uno los principales impuestos del Gobierno Central de nuestro país; el cual forma parte del Sistema Tributario Nacional, que fue aprobado por la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional mediante Decreto Legislativo N° 771.

Si bien es cierto, el principio del Devengo se invoca en la Ley del Impuesto a la Renta, ésta no lo define, debido a que es un concepto netamente contable, cuya definición se extrae del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, utilizado en aplicación de la Norma IX del TUO del Código Tributario²⁰, la cual dispone que:

.../”NORMA IX: APLICACION SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”.../

Además cabe indicar, que la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad – CNC – N° 13-1998-EF/93.01, precisa que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se

²⁰ TITULO PRELIMINAR - NORMA IX: APLICACION SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO del TUO del Código Tributario – Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias.

refiere el artículo 223° de la Ley General de Sociedades⁶, que dispone:

.../“Preparación y presentación de estados financieros

Los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país.../”

El doctrinario Roque García Mullin²¹ señala:

.../” B. CARACTERES GENERALES

La doctrina en general ha atribuido al impuesto a la renta ciertos caracteres generales que han sido postulados para su defensa y en los que se basa el juicio favorable que ha merecido.

.../Referido a ese impuesto ideal, puede decirse que los caracteres generales que se le atribuyen son: a) el no ser trasladable; b) el contemplar la equidad a través del principio de capacidad contributiva, al ser global, personal y progresivo; c) el tener un efecto estabilizador..../”

.../”/ 1. Carácter de no Trasladable

Para la doctrina clásica, el impuesto sobre la renta es el paradigma del impuesto directo, no trasladable. De acuerdo con este criterio,

²¹ **GARCIA MULLIN, Roque.** “Teoría y Técnica sobre el Impuesto a la Renta”. Editorial Instituto de Capacitación Tributaria. – República Dominicana.

el impuesto no es susceptible de traslación, por lo que afecta directa y definitivamente a aquel sobre la cual la ley lo hace recaer. En otras palabras, en el las condiciones de contribuyente "de jure" y "de facto", coinciden plenamente..../”

...”/ 2. Carácter de Contemplar la Equidad

El segundo carácter destacable es el de que el impuesto a la renta contempla la equidad, entendida esta a través del principio de capacidad contributiva.

Tres son los índices básicos de capacidad contributiva: la renta que se obtiene, el capital que se posee y el gasto o consumo que se realiza. La doctrina en general acepta que de estos tres índices, el principal es la renta que se obtiene, por lo que claramente el impuesto sobre la renta se ajusta a la capacidad contributiva y en consecuencia contempla la equidad.../”.

..”./3. Carácter Estabilizador

Otra característica comúnmente enfatizada por la literatura clásica sobre el tema, radica en el llamado "efecto estabilizador" del impuesto. En concepciones de política tributaria preponderantemente preocupadas por neutralizar los ciclos de la economía, se indica que la estructura progresiva de la tasa otorga buena flexibilidad al impuesto (built-in flexibility), por cuanto en situaciones de alza de precios, el impuesto, operando a tasas mas altas, congela mayores fondos de los particulares, y a la inversa, en épocas de recesión, decreciendo el nivel de ingresos, la tasa baja mas rápidamente que la disminución en la base, con lo cual se liberan mayores recursos..../”

Por tal motivo, el Impuesto a la Renta en la situación antes mencionada, se estaría convirtiendo en un Impuesto Regresivo.

El Glosario de Términos publicado por Bolsa de Madrid, define como Impuesto Regresivo a:

*.../Impuesto que capta un porcentaje cada vez menor del ingreso a medida que éste aumenta.../*²²

El Diccionario de Términos Económicos publicado por ECOBACHILLERATO.com señala:

*.../ IMPUESTO REGRESIVO: Es por el que los que menos tienen pagan una proporción mayor de su renta que los que más tienen*²³. .../

Y en el mencionado Diccionario también se señala que:

*.../IMPUESTO PROGRESIVO: Es por el que los que más tienen pagan una proporción mayor de su renta que los que menos tienen.*²⁴ .../

De lo señalado en los párrafos anteriores podemos concluir que el Impuesto a la Renta, al no admitir algunos gastos o costos como deducibles, trae como consecuencia, que los contribuyentes determinen una base imponible mayor y por ende tengan que

²² <http://www.bolsamadrid.es>

²³ <http://www.ecobachillerato.com>

²⁴ <http://www.ecobachillerato.com>

realizar un mayor pago de impuesto al fisco, convirtiéndolo en un Impuesto de naturaleza Regresiva, como es el caso del Impuesto General a las Ventas.

Y al convertirse en un Impuesto Regresivo afecta de manera directa la capacidad contributiva, que es un tema que podría devenir en conflicto, porque muchos doctrinarios han opinado al respecto; por ello en el análisis del presente proyecto de investigación, se abordará cuando incida en el análisis de algunos gastos o costo, que en estricto el legislador no admite la imputación ni deducción, estableciendo como requisito para ello el pago previo de la renta a su perceptor.

Marco García Bueno²⁵ señala:

.../

Estamos concientes, por otra parte, de que la tributación no puede ser producto de una concepción eminentemente jurídica, su contenido se determina a su vez, por decisiones de carácter político, económico y social. Pretender en consecuencia, que el legislador apegado, únicamente a criterios de equidad, vote por tal o cual normativa tributaria, resulta incoherente con la situación nacional.

.../

Jorge Bravo Cucci²⁶, precisa :

²⁵ En publicación sobre "El Principio de Capacidad Contributiva como criterio esencial para una Reforma Fiscal" Salamanca - España.

²⁶ Fundamentos de Derecho Tributario . Editorial Palestra

.../

El principio de Capacidad Contributiva parte de la premisa fundamental sustentada en que los contribuyentes deben ser tratados con igualdad y que los pagos de tributos por ellos efectuados implican un sacrificio igual para cada uno de ellos, lo que genera como consecuencia que los contribuyentes con igual capacidad económica paguen prestaciones equivalentes ; y que los contribuyentes con diferente capacidad económica paguen prestaciones tributarias diversas, con ninguna utilidad o pérdida de utilidad equivalentes”.

.../

El Doctor Dino Jarah afirma:

.../ “Que la capacidad contributiva es un concepto a priori para el Derecho, lo que hace que se dude de la posibilidad de introducir en la dogmática jurídica un concepto apriorístico. Y es que es problema de la política financiera, (en base a sus presupuestos teóricos) elaborar el concepto de capacidad contributiva, con lo cual el legislador contaría con los elementos necesarios para discernir cuáles situaciones de hecho deben ser elegidos como síntoma de capacidad contributiva”²⁷. .../

²⁷ DINO JARAH. “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires 1999. páginas 331.

El maestro Giuliani Fonrouge comenta:

.../ “Responde a un encomiable propósito de justicia tributaria a ser tenido en cuenta por el legislador, según su libre apreciación pero que no puede ser erigido en condición de dogma jurídico.”

Así mismo señala el maestro: *“Con el propósito, loable por cierto de evitar la discrecionalidad en el ejercicio del poder tributario, una parte de la doctrina pretende condicionar su legitimidad a la existencia en el sujeto pasivo, de idoneidad o capacidad económica. La racionalidad de la tributación dependerá, según aquella, de la capacidad contributiva de las personas...”²⁸. .../*

El Doctor Héctor Villegas indica:

.../ “... las constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva que constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria (así como el principio de legalidad o reserva es el límite formal respecto al sistema de producción de esa norma). Ambos principios constituyen el estatuto básico del contribuyente que la constitución ampara”²⁹.../

Para el jurista Sainz de Bujanda :

.../“El principio de capacidad contributiva actúa, sobre todo, dentro de la tributación como sistema, de tal suerte que la adecuación de los hechos imposables a la capacidad contributiva se produce,

²⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos “Derecho Financiero” Editorial DEPALMA Buenos Aires 1984.

²⁹ HECTOR VILLEGAS, “Manual de Finanzas Públicas” Editorial DEPALMA. Buenos Aires 2000. páginas 203.

primordialmente, a través de la conexión de unos hechos con otros y de la carga total que generan para los sujetos que lo realizan. El fundamento por el cual el legislador toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la existencia de una capacidad contributiva de la cual dicho hecho puede considerarse como índice sintomático. La ciencia tributaria al elegir un hecho imponible trata de gravar en él un objeto económico de imposición que se traduce directa o indirectamente en índice de capacidad contributiva”³⁰/

Tal cual lo señala Catalina García Vizcaíno:

.../ “La capacidad contributiva, es la aptitud económica social para contribuir al sostenimiento del Estado. Si bien se la vincula con el principio del sacrificio, puede enfocársela también considerando las posibilidades de un individuo, más que su sacrificio. A la capacidad contributiva se la mide por índices (patrimonio, renta), o por indicios (gastos, salarios pagados, transacciones, etc.)”³¹..../

Para Francisco Cañal García la capacidad contributiva es:

.../“ El límite absoluto y objetivo, de la capacidad contributiva, se refiere al hecho imponible, que ha de ser índice revelador de

³⁰ SAINZ DE BUJANDA, Fernando “ Hacienda y Derecho”. Instituto de Derechos Públicos. Madrid España. 1962.página 190.

³¹ GARCIA VIZCAINO, Catalina. “Derecho Tributario”. Editorial DEPALMA Buenos Aires. 1999.Página 55.

riqueza. Esta riqueza debe ser efectiva, real; por lo que el principio de capacidad contributiva, excluye la posibilidad de que se grave una renta presunta o ficticia³².../

El artículo 74° de la Constitución Política del Perú señala:

...”/Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria.

Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo. ()*

() Texto según Ley 28390, publicada el 17 de noviembre del 2004.../”.*

³² CAÑAL GARCIA, Francisco, “Revisión crítica del principio de capacidad contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales . Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de San Luis. Potosí México. 1996. Páginas 50 y ss.

Cabe resaltar que la actual Constitución Política del Perú, no aborda de manera específica el principio de Capacidad Contributiva, sin embargo, invoca de manera expresa como un límite a la potestad tributaria del Estado, el principio de igualdad tributaria, principio que va de la mano con el de capacidad contributiva.

Al respecto en la Sentencia N° 4014-2005-AA/TC, el Tribunal Constitucional, ha señalado lo siguiente:

.../ 7. La capacidad contributiva es entendida como la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, sustentada en base a determinados hechos reveladores de riqueza. Por su parte, el principio de igualdad tributaria, sea en el plano horizontal o vertical, va de la mano con la capacidad contributiva, determinando, por un lado, que a igual manifestación de riqueza se generalice la obligación de pago; y, por el otro, que dicha obligación sea proporcional a la capacidad contributiva del obligado.../

El doctrinario Roque García Mullin³³ desarrolla los tres conceptos de renta:

..."/ A. EL CRITERIO DE LA RENTA-PRODUCTO

Este criterio, en el cual subyace una concepción de la renta de tipa económica y objetivo, entiende que es tal "el producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación".

Por consiguiente, sólo son categorizables como rentas, los enriquecimientos que llenen estos requisitos: a) sean un producto; b) provengan .de una fuente durable; c) sean periódicos; d) la fuente haya sido puesta en explotación (habilitación).../”

..."/B. EL CRITERIO DEL FLUJO DE RIQUEZA

Como se vio en párrafos anteriores, la renta producto se caracteriza por ser un enriquecimiento proveniente de terceros, pero con condiciones muy especiales.

Otro criterio tributario más amplio que el antes analizado, considera renta la totalidad de esos enriquecimientos provenientes de terceros, o sea al total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente, en un periodo dado.

Este criterio engloba todas las rentas categorizables como renta producto. Pero al no exigir que provenga de una fuente productora durable, ni importar su periodicidad, abarca una serie mas de ingresos.../”

³³ **GARCIA MULLIN, Roque.** “Teoría y Técnica sobre el Impuesto a la Renta”. Editorial Instituto de Capacitación Tributaria. – Republica Dominicana.

.../”C. EL CRITERIO DE CONSUMO MAS INCREMENTO DE PATRIMONIO

Esta doctrina supone un concepto de renta que tiene su centro en el individuo y busca captar la totalidad de su enriquecimiento (capacidad contributiva) a lo largo de un periodo..../”

Tanto el Tribunal Fiscal, como la propia Administración Tributaria han dejado sentado esta posición; es por ello que, entre otros, en el Informe N° 044-2006-SUNAT/2B0000, la Administración Tributaria ha dejado claramente establecido la aplicación del principio del devengado en la imputación de gastos o costos, para la determinación de las rentas netas empresariales:

.../

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 57° del TUO de la Ley del IR, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Agrega que esta norma será de aplicación analógica para la imputación de gastos.

Sobre el principio de lo devengado, Enrique Jorge Reig³⁴ señala que "ingreso devengado es, entonces, todo aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina."

³⁴ REIG, Enrique. Impuesto a las Ganancias. Ediciones Macchi. Décima Edición. Buenos Aires, 2001. Página 313 – 314.

Añade el citado autor, que "... el concepto tiene estas características:

- 1. Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.*
- 2. Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente.*
- 3. No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago; puede ser obligación a plazo y de monto no determinado."*

Asimismo, Juan Roque García Mullín indica que "tratándose de gastos, el principio de lo devengado se aplica considerándoseles imputables (deducibles) cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se hayan pagado, ni sean exigibles."

En tal sentido, considerando que el servicio materia de consulta ha sido prestado en diciembre del 2004, en atención al principio del devengado recogido por el TUO de la Ley del IR, el gasto respecto a dicho concepto se considera que corresponde al ejercicio 2004; independientemente a la fecha en que fuera emitido el comprobante de pago".

.../

Para el Doctor Raimondi el método del devengado debe tener las siguientes características:

- .../“a) *La imputación del beneficio o del gasto requiere la existencia de una causa eficiente -Principio de Causalidad;*
- b) *Requiere la existencia de correlación entre la imputación de ganancias y gastos, por la cual éstos se restarán de las ganancias que los han provocado y no de otros -Principio de Correlación;*
- c) *La ganancias o el gasto sólo pueden considerarse devengados cuando su monto es determinable y no esté sujeto a condición -Principio de Evaluación.³⁵ .../*

Definición recogida por el C.P.C. JORGE GAVELAN IZAGUIRRE:

.../ Las variaciones patrimoniales que se deben considerar para establecer el resultado económico, son los que corresponden a un ejercicio sin entrar a distinguir si se han cobrado o pagado durante dicho periodo³⁶..../

Dionisio Canahua respecto de la aplicación del principio del devengado señala:

.../ Existen dos formas de analizar el principio del devengado: por un lado esta la base contabilización (Devengado o Acumulado frente a lo Percibido o Efectivo) y por el otro el reconocimientos de

³⁵ RAIMONDI C.A. y ATCHABAHIAN A. "El Impuesto a las Ganancias" –Editorial Depalma- 3ra. Edición, páginas 463.

³⁶ C.P.C. JORGE GAVELAN IZAGUIRRE - PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS Vigencia y Aplicación UNMSM. Facultad de Ciencias Contables -ISSN versión electrónica 1609-8196, **Quipukamayoc**. 2000, primer semestre : 121-134

partidas de ingreso y gasto de ejercicios futuros en el presente estado de resultados (Lo contrario de diferir es devengar). Desde la óptica del flujo de efectivo nos referimos a todas las transacciones que han sido registradas en nuestros libros contables, y que luego por medio de la hoja de trabajo de flujos de efectivo se realiza la conversión a la base de contabilización del percibido o efectivo³⁷.../

Acorde con lo anteriormente dicho, el Tribunal Fiscal, en reiterada Jurisprudencia se ha pronunciado señalando, que los gastos deducibles que se indican en el v) del artículo 37° son enunciativos y no taxativos. En ese sentido, entre otros, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0214-5-2000 precisa:

.../

“La Ley del Impuesto a la Renta recoge el principio de causalidad como regla general para admitir la deducibilidad o no de los gastos y determinar la renta neta de la empresa; así, como a este principio serán deducibles sólo los gastos que cumplan con el propósito de mantener la fuente productora de renta o generar nuevas rentas, debiendo indicarse que los gastos deducibles que se expresan en los incisos que contiene dicha norma son de carácter enunciativo mas no taxativo, desde que pueden existir otros gastos que por el principio en mención son plausibles de ser deducidos para determinar la renta neta”.

..
./

³⁷ DIONISIO CANAGUA BLOG DE 20/09:DOS ACEPCIONES PARA EL DEVENGADO: DESDE LA ÓPTICA DEL FLUJO DE EFECTIVO Y DE LOS GASTOS/INGRESOS

Por otro lado, un aspecto que no podemos dejar pasar, es que cuando analice las implicancias del inciso v) del artículo 37° del TUO de la LIR, partiré de la premisa que, me estoy refiriendo a aquellos gastos que se determinan partiendo de la renta bruta, es decir, no se aplican al costo computable de los mismos. En atención a ello existe ya posición de la Administración Tributaria, cuyo pronunciamiento de carácter público se ha dado a saber entre otros e el informe N° 155-2006-SUNAT/2B0000, que entre otros señala:

.../

“Ahora bien, de conformidad con lo establecido en el artículo 20° del TUO de la LIR, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Como se puede apreciar, el costo computable de los bienes enajenados debe considerarse para efectos de la determinación de la renta bruta de tercera categoría, de la cual, posteriormente, y a fin de establecer la renta neta, se deducirán los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital.

Fluye de lo anterior que cuando la norma tributaria hace alusión a "gastos" no incluye dentro de este rubro a los conceptos materia de consulta(4), por cuanto la deducción de los mismos es previa a la deducción de gastos dispuesta por el artículo 37° del TUO de la LIR”.

..
./

Asimismo el artículo 20 del TUO de la LIR³⁸ respecto del costo señala:

.../” La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta Ley.

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

Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario

³⁸ CAPÍTULO V - DE LA RENTA BRUTA - Artículo 20° del TUO de la LIR Decreto Supremo N° 179-2004-EF
y normas modificatorias

determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria.../”

Otros autores respecto del principio de causalidad opinan lo siguiente:

.../En revista de derecho civil italiano, se señala que “Los conceptos de causalidad jurídica y material representan dos aplicaciones distintas del concepto más genérico y global de causalidad.

La causalidad material, a diferencia de la jurídica, es el modelo que vincula la conducta humana al evento natural, derivándose este último de la precedente y presumiéndose de manera necesaria.

La causalidad no subsiste ni se puede presumir en todos los casos en los que la conducta humana no produce o no va seguida de un evento natural , tal y como ocurre en los ilícitos o conductas delictivas comitivas u omisivas, en particular”³⁹. .../

El doctor Fernández indica :

.../ “son deducibles para efectos tributarios los gastos necesarios y normales de acuerdo al giro del negocio, considerándose como tales no sólo a los típicos incurridos en el desarrollo ordinario de las actividades empresariales, sino también aquellos que, directa o indirectamente, tengan por objeto la obtención de beneficios para la empresa”⁴⁰ .../

³⁹ “Rivista di diritto civile” 2001, II, págs. 409 y ss.”Sobre el principio de causalidad jurídica en la responsabilidad civil por incumplimiento y por acto ilícito”.

⁴⁰ FERNÁNDEZ ORIGGI, Ítalo, ¿Qué es deducible a efectos del Impuesto a la Renta?, Aplicación del Principio de Causalidad.

La Doctora Paz de la Cuesta precisa:

.../ “Sistemáticamente la constatación de una relación entre acción y resultado debe situarse, en los delitos dolosos de resultado, en la tipicidad como presupuesto previo a la atribución de la conducta a su autor mediante la aplicación de los criterios de la imputación objetiva. La constatación de la relación de causalidad consiste en la aplicación a la aparición de un resultado de principios explicativos lógicos que excluyen, antes de realizar una valoración jurídico-normativa, aquellos supuestos que no son en ningún caso consecuencia de un actuar humano. En sentido positivo, consiste en la explicación -lógica- de cuándo un resultado fue consecuencia de una acción. Pero no siempre la producción del resultado tiene carácter necesario, pues se pueden enunciar supuestos donde la explicación de la relación entre acción y resultado no es de naturaleza causal -al margen de los delitos de omisión impropia-. Son los supuestos de la denominada causalidad psíquica o aquéllos otros donde la explicación de la producción del resultado se puede fundamentar en una explicación estadística”⁴¹ .../

El doctor Cerletti, indica:

.../ “Por juicio de causalidad se entiende aquellos juicios que vinculan acontecimientos según el principio de causalidad , que sostiene que ciertos acontecimientos son consecuencias de otros similares y a su vez, pueden originar o ser causa de otros posteriores. Además señala que el principio de causalidad debe distinguirse de los criterios de causalidad, éstos constituyen sólo el contenido material con el que se pretende establecer esa relación causa efecto, y pueden variar sin que se afecte el principio de

⁴¹ Dra. PAZ M. DE LA CUESTA AGUADO, “Tipicidad e Imputación Objetiva I”

*causalidad en sí, es decir, sin que se afecte esa forma de interpretar el mundo: un suceso proviene de otro y puede dar lugar a otro*⁴². .../

Para el Doctor Raimondi :

*.../ “ La vinculación de los rubros positivos y negativos del balance fiscal con el período de tiempo al cual éste se refiere, responde a una ley de causalidad y depende de que, dentro de dicho período, ocurran o tengan lugar las circunstancias que desencadenan y originan el nacimiento de una ganancia o de un gasto; tanto una como el otro son producto de una causa eficiente y se devengan cuando ésta ocurre*⁴³. .../

⁴² CERLETTI. Marco L. “Juicios de Imputación y Juicios Causales” en “Revista Peruana de Doctrina y Jurisprudencia Penales”, N° 04, Instituto Peruano de Ciencias Penales, editorial Grijley, Lima-Perú, 2003 página 110-111.

⁴³ RAIMONDI C.A. y ATCHABAHIAN A. "El Impuesto a las Ganancias" –Editorial Depalma- 3ra. Edición, páginas 463.

1. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL:

A continuación se detalla la posición del Tribunal Fiscal respecto de gastos devengados, y gastos enunciados en los incisos l) y v) del artículo 37° del TUO de la LIR:

RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL N° 0214-5-2000:

En la que se señala que los gastos enunciados en el artículo 37° del TUO de la LIR, constituyen una lista enunciativa y no taxativa, entre otros señala:

...”/ Se revoca en parte la apelada, dejándose sin efecto las Resoluciones de Determinación referidas a los reparos al débito fiscal por intereses sobre cuentas mercantiles no gravados en lo relativo a intereses moratorios, debido a que se hallan inafectos, en ese sentido se modifica el criterio establecido en la RTF 532-4-99; al retiro de bienes vía obsequio de afiches, ya que no significan ningún provecho directo para el destinatario; al crédito fiscal por la adquisición de whisky destinado a un agasajo en un desfile de modas, pues este constituye gasto deducible al tratarse de gasto de representación destinado a mejorar la imagen del recurrente en el mercado; y, a la anotación extemporánea de operaciones en el Registro de Compras, debido a que mediante RTF N° 119-4-99 se ha establecido que el Reglamento no puede establecer restricción alguna para la utilización del crédito fiscal. Asimismo, se declara nula e insubsistente en lo referido a los reparos al mayor crédito por servicios de inspección de no domiciliados, debiendo la

Administración proceder conforme a ley, ya que ha emitido dos valores distintos por un mismo período, distorcionándose la estructura jurídica del Sistema del Impuesto del Valor Agregado; y, a la prorrata del crédito fiscal por operaciones gravadas y no gravadas, así como las Resoluciones de Multa emitidas por cometer la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario, debido a que deberá reformularse el crédito fiscal. Finalmente, es califica a la presente resolución como jurisprudencia de observancia obligatoria..../”

RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL N° 07719-4-2005:

En la que precisa que la naturaleza de renta indicada en el inciso l) es de carácter específico, entre otros, señaló:

.../

Por otro lado, cabe tener en cuenta que el requisito contenido en el inciso v) consistente en incluir con el pago hasta antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada ya estaba regulado desde mucho antes en el inciso l) del mismo artículo 37°, circunscribiendo sus alcances únicamente a los supuestos allí descritos, como son los aguinaldos, bonificaciones y gratificaciones; de forma tal que, la inclusión del referido requisito mediante Ley N° 27356 en el inciso v), revela por sistemática su alcance también particular . Si la intención del Legislador hubiera sido incluir en el inciso v) un requisito de alcance general para todos los demás incisos , se hubiera eliminado su referencia particular en el inciso l), al devenir en innecesaria, hecho que no ocurrió , por lo que se puede concluir que el

requisito exigido en el inciso v) es de alcance particular y no alcanza a los supuestos previstos expresamente en los demás incisos del artículo 37°

.../”

Por ello, concluyo que el literal l), es de especial alcance y sólo comprende a las naturalezas de rentas que en ella se señalan.

Asimismo, considero de interés señalar lo que en el inciso j) del artículo 37° del TUO de la LIR también se establece, ya que en su momento también existieron diferentes corrientes de interpretación sobre sus alcances, puesto que algunos se inclinaron en pensar por ejemplo que el concepto de vacaciones era alcanzado por el inciso j) y no por el inciso v); cuyas consecuencias era de que al adoptar el inciso j) , no le alcanzaba la restricción del pago previo para admitir su deducibilidad como gasto..../

j) *Las asignaciones destinadas a constituir provisiones para beneficios sociales, establecidas con arreglo a las normas legales pertinentes”*

.../”

Al respecto, el Tribunal Fiscal⁴⁴, en resolución de observancia obligatoria ha sentado posición, señalando que las vacaciones no constituyen un concepto de beneficio social, sino más bien remunerativo, siéndole aplicable en ese sentido el inciso v) y no el j) del artículo 37°.

⁴⁴ Resolución del Tribunal Fiscal N° 007719-4-2005.

.../Las remuneraciones vacacionales, dada su condición de tales y por tanto de rentas de quinta categoría, son deducibles como gasto de conformidad con lo establecido en el inciso v) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la LIR aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por Ley N° 27356°.../”

RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL N° 0469-2-1999:

En la que se determinaron reparos por gratificaciones no pagadas y gastos no sustentados, entre otros señala:

.../”Se interpone apelación contra la resolución que declaró procedente en parte la reclamación contra la resolución que determinó reparos por gratificaciones no pagadas y gastos no sustentados. Se revoca en cuanto al repara por gratificaciones no pagadas, debido a que el plazo señalado en el reglamento del Impuesto ala Renta es únicamente para las gratificaciones extraordinarias pues a las ordinarias les alcanza el primer párrafo del artículo 37 de la Ley de Renta, siendo en consecuencia deducible. Se declara nula e insubsistente en cuanto al repara por gastos no sustentados, debido a que no obran en autos los papeles de trabajo que sustenten dicho resultado, por lo demás no existe ninguna norma que establezca que sólo el original del comprobante de pago permite sustentar gasto.../”

RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL N° 4123-1-2006:

Se declara que la presente resolución de conformidad con lo dispuesto por el artículo 154° del Código Tributario, constituye

jurisprudencia de observancia obligatoria en cuanto establece el siguiente criterio: "De conformidad con lo señalado por el numeral 1 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por el Decreto Legislativo N° 953, no procede aplicar intereses ni sanciones por la incorrecta determinación y pago del Impuesto a la Renta que se hubiera generado por la interpretación equivocada de los alcances del inciso j) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, en lo que respecta al tratamiento tributario de las remuneraciones vacacionales". En ese sentido, se amplía la Resolución N° 01505-1-2006 en los términos que confirma la apelada en el extremo de la resolución de determinación, girada por el reparo al gasto por remuneraciones vacacionales, disponiéndose la aplicación de lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 170° del Código Tributario y se revoca en el extremo de la resolución de multa.

De acuerdo a lo indicado en la mencionada resolución el Tribunal Fiscal señala que de acuerdo a lo señalado por el numeral 1 del artículo 170° del Código Tributario, no procede aplicar intereses ni sanciones por la incorrecta determinación y pago del Impuesto a la Renta que se hubiera generado por la interpretación equivocada de los alcances del inciso j) del artículo 37° de la LIR en lo que respecta al tratamiento tributario de las remuneraciones vacacionales, ya que el inciso j) del artículo 37° de la LIR permite la deducción de los beneficios sociales sin la exigencia de su pago

RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL N° 00591-4-2008

El Tribunal Fiscal en la Resolución N° 00591-4-2008 ha señalado:

Se declara nulo el concesorio de la apelación formulada contra la apelada en un extremo impugnado toda vez que fue presentada la apelación en forma extemporánea. Se revoca la apelada en el extremo referido a los reparos: por gastos de ejercicios anteriores por no provisionar antes del pago, gastos sin la documentación que los sustente, gastos no vinculados con rentas gravadas, ingresos omitidos y costos indebidos relacionados a la enajenación de bienes del activo fijo, intereses presuntos. Asimismo se revoca en relación al reparo por gastos sin documentación que los sustente, costos no acreditados documentariamente, ingresos no devengados en el ejercicio 2000, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo expuesto en la presente resolución, confirmándose en lo demás que contiene. Finalmente se declara sin objeto la emisión de pronunciamiento respecto de la apelación de la resolución de multa impugnada, dado que la referida resolución ha sido dejada sin efecto en la instancia de reclamación, y se confirma en lo demás que contiene.

RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL N° 005978-3-2008

Se revoca la apelada, en el extremo referido a los reparos por Gastos, Provisiones y Beneficios Sociales, en los que el contribuyente registró gastos devengados en ejercicios anteriores y cancelados en ejercicios anteriores, en un ejercicio posterior. Además la Administración Tributaria indicó que los gastos realizados constituyeron un acto de liberalidad, al no encontrarse el contribuyente obligado a asumir dichos gastos.

RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL N° 00507-1-2005

Se revoca la apelada en el extremo referido al reparo por concepto de gastos por honorarios profesionales dado que la deducción de gastos para efecto del Impuesto a la Renta se encuentra condicionada a la probanza de la relación de causalidad existente entre la generación y mantenimiento de la fuente productora de renta y las erogaciones efectuadas, las que en este caso se encuentran demostradas puesto que se encuentra acreditado que el Sr. Carlos Salhuana Benza ejerció en el ejercicio gravable 2001 las funciones de director, representante legal y gerente general de la empresa recurrente, con lo que se demuestra que efectivamente sí prestaba servicios de asesoría, por lo que le correspondía a la recurrente la deducción del gasto reparado para efectos del Impuesto a la Renta en función de lo establecido en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, motivo por el cual el reparo debe ser dejado sin efecto. Se confirma en lo demás que contiene, dado que la recurrente no ha presentado prueba alguna destinada a desvirtuar el cálculo de la base imponible y/o coeficiente establecido por la Administración a efecto de calcular los pagos a cuenta cuestionados, no siendo admisible el argumento en el

sentido que fueron los propios funcionarios de la Administración los que la indujeron a error, puesto que el cálculo para la determinación del coeficiente es realizado por la contribuyente utilizando los montos que se indican en el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta que se encuentran en las declaraciones juradas que ella ha presentado, es decir el resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio.

RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL N° 04757-2-2005

Se declara la nulidad parcial del requerimiento respecto del Impuesto a la Renta de 1998 al establecerse que se infringió la excepción de fiscalización prevista por el derogado artículo 81° del Código Tributario, asimismo se declaran los valores correspondientes a dicho concepto y período. Se declara la nulidad del Requerimiento N° 00025892 y de los actos vinculados indicándose que los hechos detectados que permitirían a la Administración fiscalizar los ejercicios 1996 y 1997 se detectaron en el Requerimiento N° 00025892, el cual a la fecha en que se emitió y notificó el Requerimiento N° 00025892, aún no se había cerrado, por lo que a dicha fecha no había causal para fiscalizar los mencionados períodos. Se revoca la apelada en cuanto a la Resolución de Determinación N° 012-03-0001191 al establecerse que conforme con la Ley del Impuesto a la Renta y las Normas de Ajuste por Inflación del Balance General con incidencia tributaria, si bien, inicialmente se incorporan las diferencias de cambio como parte del activo cuando son identificables con aquél, posteriormente, al realizar la actualización por inflación su valor es excluido afectando, en su integridad, los resultados del ejercicio.

En consecuencia, se desvirtúan las afirmaciones de la Administración vertidas en la fiscalización en el sentido que las diferencias de cambio debían mantenerse en el activo con posterioridad al ajuste, y lo sostenido en la apelada con relación a que el exceso de la diferencia de cambio sobre el REI debía incorporarse al activo, pues la totalidad de las diferencias de cambio, excluidas con ocasión del ajuste por inflación, debían afectar resultados

RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL N° 02675-5-2007

Se acumulan expedientes. Se revocan las apeladas, que declararon infundadas las reclamaciones contra valor por Impuesto a la Renta del 2003 y multas por diversas infracciones, en el extremo referido al reparo al gasto por compra de uniformes a los trabajadores respecto de aquéllos sobre los que la SUNAT no ha acreditado que hayan sufrido la retención de monto alguno en sus boletas de pago de remuneraciones a fin de asumir el gasto por compra de uniformes, al gasto por canastas navideñas entregadas a practicantes (pues no puede entenderse como acto de liberalidad, al tener como origen la labor que realizan a su favor, por lo que puede integrar la subvención económica); se mantiene reparo a intereses por préstamos pagados en exceso, al verificarse que la SUNAT ha considerado un monto mayor al que correspondía. Se confirma la apelada en extremo referido a reparo a gasto por utilidades de trabajadores, pues la recurrente no probó el pago de la participación en utilidades hasta el vencimiento del plazo para presentar la declaración del 2003 ni, en su defecto, la retención de quinta categoría; se mantiene reparo a gastos por uniformes con relación a trabajadores a los que sí se les retuvo

montos para que asuman pago de uniformes; se mantiene reparo por deducción de pérdida por delito en perjuicio de recurrente, al no probarse el hecho delictuoso ni que sea inútil continuar la acción judicial; se mantiene multa por la infracción del num. 4 del art. 176 del Código Tributario, al no haber presentado la recurrente, de manera completa, su Declaración Anual de Operaciones con Terceros y la emitida por la infracción del num. 4 del art. 175. Voto discrep.: Mantener reparo a gasto por canastas de practicantes, por ser liberalidad. Voto discrep.: Dejar sin efecto multa del num. 4 del art. 175 (llevar libros con atraso), pues que las operaciones que contiene el Registro de Compras sean antes de la legalización no acredita que su anotación se haya efectuado a partir de tal fecha.

RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL N° 11961-3-2007

Se confirma la apelada. Se señala que en el presente caso, conforme se indica en el Informe N° 418-2004-SUNAT-2R0400 que sustenta la apelada, de la revisión de los papeles de trabajo de fiscalización se acredita que la contribuyente no efectuó la retención del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría y tampoco efectuó el pago en el ejercicio 2001 hasta la fecha de presentación de la declaración jurada correspondiente, hecho que no es desvirtuado por ésta, el reparo a gastos por S/. 198 414,00 se encuentra arreglado a ley, por lo que debe mantenerse. Se precisa que en el mismo sentido procede mantener la resolución de multa impuesta, emitida por declarar cifras o datos falsos en la declaración correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, al encontrarse vinculada a la omisión determinada a través de la resolución de determinación antes indicada, asimismo se

establece que la nulidad de la notificación no acarrea la nulidad del valor a notificar.

El Tribunal fiscal mantiene el repara realizado por la administración tributaria señalando que el contribuyente no ha acreditado el pago de la retención por rentas de quinta categoría, por los importes cargados a gastos por concepto de los contratos celebrados con los trabajadores al amparo del inciso e) del artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta, ni tampoco ha realizado el pago de las mismas antes del vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta.

COMENTARIOS A LAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL:

Respecto de las Resoluciones del Tribunal Fiscal que son materia de análisis paso a comentar los siguiente:

El Tribunal Fiscal tanto en la resolución que constituye precedente de observancia obligatoria, como en las otras resoluciones analizadas, señala que la Ley del Impuesto a la Renta recoge como regla general para admitir la deducción de los gastos, el principio de causalidad, con lo cual serán deducibles todos aquellos gastos que cumplan con el propósito de mantener la fuente productora de rentas, es decir, que la lista de gastos deducibles descritos en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, solo constituye una lista enunciativa, en la que legislador ha enumerado algunos gastos deducibles, sin embargo, la principal condición para que un gasto sea deducible se requiere que este gasto esté íntimamente relacionado con la generación de la renta, postulado que comparto plenamente.

Del mismo modo comparto la posición del Tribunal Fiscal⁴⁵, cuando levanta el reparo por concepto de gastos por honorarios profesionales, debido a que el gasto se encuentra sustentado por la labor realizada por el Gerente por las funciones de director de la empresa, al comprar, vender, permutar, transferir toda clase de muebles o inmuebles, abrir cuentas corrientes, etc.; y al no contar el contribuyente con otro funcionario que tenga los poderes con los que él está premunido, se justifica plenamente el principio de causalidad.

Igualmente comparto el criterio del Tribunal Fiscal⁴⁶ cuando levanta el reparo realizado por la administración tributaria señalando que las

⁴⁵ Resolución del Tribunal Fiscal N° 00507-1-2005

⁴⁶ Resolución del Tribunal Fiscal N° 04757-2-2005

diferencias de cambio generadas por la adquisición de acciones, constituyen gasto causal en la medida que mientras las acciones formen parte del activo de la empresa, pueden generar diversos beneficios económicos que coadyuven al mantenimiento de la fuente o generación de rentas gravadas, por lo que dichos gastos sí cumplen con el principio de causalidad y por tanto, son deducibles.

Continuando con el análisis respecto de la resolución del tribunal fiscal que constituye precedente de observancia obligatoria⁴⁷, comparto el criterio del Tribunal Fiscal cuando señala que el requisito del pago previsto en el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta no es aplicable a los gastos deducibles contemplados en los otros incisos que para su perceptor constituyen rentas de segunda, cuarta y quinta categoría, toda vez que el legislador ha señalado de manera expresa la limitación en el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, hecho que se corrobora cuando el Tribunal Fiscal señala que las remuneraciones vacacionales dada su naturaleza de remuneración y por tanto renta de quinta categoría, es deducible como gasto, siéndole aplicable lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37 de la LIR, es decir, el condicionamiento al pago previo, debido que el legislador así lo ha señalado.

La problemática de interpretación del inciso j) del artículo 37° del TUO de la LIR, se dio en su momento de manera específica con respecto a las vacaciones, ya que, bien se podría entender que esta renta sea considerada como un beneficio social o bien como una renta de la quinta categoría.

⁴⁷ Resolución del Tribunal Fiscal N° 7719-4-2005

En lo que respecta al análisis del principio del devengado⁴⁸ con acuerdo con la posición del Tribunal Fiscal, cuando señala que mantiene los reparos debido a que el contribuyente ha contabilizado gastos devengados en ejercicios anteriores y pagados en ejercicios anteriores, en un ejercicio posterior, puesto que el criterio de imputación aplicado por el contribuyente no es correcto.

De las Resoluciones del Tribunal Fiscal antes mencionadas, se puede concluir que el Tribunal Fiscal para aceptar si un gasto es deducible o no, siempre le da mayor importancia al tema de la causalidad.

⁴⁸ *Resolución del Tribunal Fiscal N° 005978-3-2008*

2. LEGISLACION COMPARADA

A continuación haciendo un análisis de la legislación comparada, tenemos:

En Chile:

Se indica que para la determinación de la renta líquida se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio⁴⁹.

Con carácter específico, para los casos de participaciones y gratificaciones voluntarias que se otorguen a empleados y obreros se aceptarán como gasto cuando se paguen o abonen en cuenta y siempre que ellas sean repartidas a cada empleado y obrero en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, así como en relación a la antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los empleados o a todos los obreros de la empresa⁵⁰.

De ello se desprende que con carácter general, en la normatividad chilena para proceder a deducir un gasto, basta con que se cumpla con el principio del devengado, sin necesidad de haberlo pagado siempre y cuando se encuentre provisionado; salvo la excepción prevista en el párrafo anterior.

⁴⁹ Artículo 31° de la Ley del Impuesto a la Rente de Chile aprobado por el D.L. N° 824 y modificatorias.

⁵⁰ Artículo 31° numeral 6) de la Ley del Impuesto a la Renta Chileno.

En Argentina:

La legislación Argentina establece, que los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina⁵¹.

Por otro lado, señala que también se deducirán las gratificaciones, aguinaldos, etc., que se paguen al personal dentro de los plazos en que, según la reglamentación, se debe presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio⁵².

Como se desprende, la norma Argentina regula la deducibilidad de los gastos aplicando el principio del devengado y el de causalidad, y que al igual que la norma en Chile, contempla una regla especial para los casos de asignaciones especiales a los empleados condicionándolos al pago para aplicar su deducción.

⁵¹ Artículo 80° de la Ley del Impuesto a las Ganancias de Argentina aprobado por Ley 20.628/97 y normas modificatorias.

⁵² Artículo 87° literal g) de la Ley del Impuesto a las ganancias Argentino.

En España:

La base imponible se determinará principalmente por el método de estimación directa , mediante el cual la base imponible se calculará corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas⁵³.

Adicionalmente los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismo representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros⁵⁴

El Legislador Español, establece que la determinación del resultado contable, es el punto de partida para determinar la base imponible, y este resultado contable se determina en aplicación estricta de las normas contables Españolas, y de ahí se practican los ajustes que el legislador de manera particular establece, no adoptando ninguna medida restrictiva de los gastos que se condicionen al pago previo.

⁵³ Artículo 10° de la Ley de Sociedades de España aprobado por el Real Decreto Legislativo N° 4/2004.

⁵⁴ Artículo 19° de la Ley de Sociedades de España, aprobado por el Real Decreto Legislativo N° 4/2004.

En México:

El legislador ha establecido una regla de restricción especial de los gastos para la determinación de las rentas empresariales, tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, éstos gastos sólo se deducirán cuando hayan sido efectivamente pagados en el ejercicio de que se trate⁵⁵.

Como se anota, en México la norma restringe que la deducción del gasto para la determinación de las rentas empresariales, están condicionadas a que éstas estén debidamente pagadas, cuando constituyan ingresos para las personas físicas; es decir es una regulación muy similar a la que actualmente también se tiene en Perú.

⁵⁵ Artículo 31° de la fracción IX de la Ley del Impuesto a la Renta de México.

3. MARCO TEORICO CONCEPTUAL

Para el presente proyecto de investigación se definieron los siguientes términos que se consideran relevantes:

➤ Aguinaldo

Es un pago especial que se entrega a los trabajadores asalariados, constituyendo un salario más a las doce mensualidades⁵⁶.

➤ Gratificaciones:

Recompensa monetaria que se recibe por un servicio eventual o un hecho excepcional: le han dado una gratificación por detener a los atracadores⁵⁷.

➤ Activo:

..."/Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la empresa. Este potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la empresa. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras

⁵⁶ .wikipedia.org/wiki/Aguinaldo

⁵⁷ www.wordreference

partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción⁵⁸.../”

➤ Principio del Devengado:

Con el fin de cumplir sus objetivos los estados financieros se preparan sobre la base de la acumulación o del devengo contable. Según esta base, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo), asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los periodos con los cuales se relacionan. Los estados financieros elaborados sobre la base de acumulación o del devengo contable informan a los usuarios no sólo de las transacciones pasadas que suponen cobros o pagos en dinero, sino también de las obligaciones de pago en el futuro y de los recursos que representan efectivo a cobrar en el futuro. Por todo lo anterior, tales estados suministran el tipo de información, acerca de las transacciones y otros sucesos pasados, que resulta más útil a los usuarios al tomar decisiones económicas⁵⁹.

➤ Probabilidad de obtener beneficios económicos futuros:

.../”El concepto de probabilidad se utiliza, en las condiciones para su reconocimiento, con referencia al grado de

⁵⁸ Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad – NIIF párrafo 53

⁵⁹ Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad – NICs párrafo 22

incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán, de la empresa. El concepto tiene en cuenta la incertidumbre que caracteriza el entorno en que opera la empresa. La medición del grado de incertidumbre, correspondiente al flujo de los beneficios futuros, se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros⁶⁰.../”

➤ Fiabilidad de la medición

.../La segunda condición para el reconocimiento de la partida es que posea un costo o valor que pueda ser medido de forma fiable, tal y como este concepto de fiabilidad ha sido discutido en los párrafos 31 a 38 del Marco Conceptual. En muchos casos, cuando el costo o valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y no debe menoscabar su fiabilidad. No obstante, cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en el balance ni en el estado de resultados.

Una partida que, en un determinado momento, no cumpla las condiciones para su reconocimiento establecidas en el párrafo 83, puede sin embargo quedar cualificada para ser reconocida como consecuencia de circunstancias o sucesos, producidos en un momento posterior en el tiempo.

Puede estar justificado que una partida a la que, aún poseyendo las características esenciales para ser un elemento, le falten por cumplir las condiciones para su

⁶⁰ Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad – NICs párrafo 85

reconocimiento, sea revelada a través de notas, cuadros u otro material informativo dentro de los estados financieros. Ello es apropiado cuando el reconocimiento de tal partida se considere relevante, de cara a los usuarios de los estados financieros, para la evaluación de la situación financiera, los resultados y los flujos de fondos de una empresa⁶¹...”

➤ Ingresos:

...”/ Son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio⁶²...”.

➤ Ingresos Ordinarios:

...”/Es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio neto, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio⁶³...”

⁶¹ Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad – NICs párrafo 86 al 88

⁶² Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad – NIIFs párrafo 70.

⁶³ Párrafo 7 –Definiciones - Norma Internacional de Contabilidad N° 18 - Ingresos Ordinarios

➤ Principio de Causalidad:

Es la relación existente entre un hecho (gasto o costo) y su efecto deseado o finalidad, la cual es la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente.

➤ Gastos:

La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la empresa. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo⁶⁴.

➤ Gastos Deducibles:

El gasto deducible debe tener como objeto o finalidad la generación de ingresos gravados como renta de la tercera categoría; en ese sentido, son aquellos gastos en que incurre una empresa para determinar la renta neta empresarial y cuya deducción es admitida tributariamente para la determinación de la renta neta.

64 Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad – NIIFs párrafo 78.

➤ Rentas de la Segunda Categoría:

...”Son rentas de Segunda Categoría:

- a) Los intereses originados en la colocación de capitales, cualquiera sea su denominación o forma de pago, tales como los producidos por títulos, cédulas, debentures, bonos, garantías y créditos privilegiados o quirografarios en dinero o en valores.
- b) Los intereses, excedentes y cualesquiera otros ingresos que reciban los socios de las cooperativas como retribución por sus capitales aportados, con excepción de los percibidos por socios de cooperativas de trabajo.
- c) Las regalías.
- d) El producto de la cesión definitiva o temporal de derechos de llave, marcas, patentes, regalías o similares.
- e) Las rentas vitalicias.
- f) Las sumas o derechos recibidos en pago de obligaciones de no hacer, salvo que dichas obligaciones consistan en no ejercer actividades comprendidas en la tercera, cuarta o quinta categoría, en cuyo caso las rentas respectivas se incluirán en la categoría correspondiente.

- g) La diferencia entre el valor actualizado de las primas o cuotas pagadas por los asegurados y las sumas que los aseguradores entreguen a aquéllos al cumplirse el plazo estipulado en los contratos dotales del seguro de vida y los beneficios o participaciones en seguros sobre la vida que obtengan los asegurados.
- h) La atribución de utilidades, rentas o ganancias de capital, no comprendidas en el inciso j) del artículo 28° de la Ley, provenientes de Fondos Mutuos de Inversión en Valores, Fondos de Inversión, Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras, incluyendo las que resultan de la redención o rescate de valores mobiliarios emitidos en nombre de los citados fondos o patrimonios, y de Fideicomisos bancarios.
- i) Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, con excepción de las sumas a que se refiere el inciso g) del Artículo 24°-A de la Ley.
- j) Las ganancias de capital⁶⁵ .../”

➤ Rentas de la Tercera Categoría:

...”/Son rentas de la tercera categoría, entre otras:

⁶⁵ Artículo 24° del CAPÍTULO V DE LA RENTA BRUTA del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias

- a) Las derivadas del comercio, la 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 transportes, 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) Las derivadas de la actividad de los agentes mediadores de comercio, rematadores y martilleros y de cualquier otra actividad similar.
- c) Las que obtengan los Notarios.
- d) Las ganancias de capital y los ingresos por operaciones habituales a que se refieren los Artículos 2º y 4º de esta Ley, respectivamente.
- e) Las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14º de esta Ley y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a) y b) de este artículo o en su último párrafo, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse.
- f) Las rentas obtenidas por el ejercicio en asociación o en sociedad civil de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio.
- g) Cualquier otra renta no incluida en las demás categorías.
- h) La derivada de la cesión de bienes muebles cuya

depreciación o amortización admite la presente 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 generadores de renta de tercera categoría o a entidades comprendidas en el último párrafo del Artículo 14º de la presente Ley. Se presume, sin admitir prueba en contrario, que dicha cesión genera una renta neta anual no menor al seis por ciento (6%) del valor de adquisición 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 que sea parte integrante de las entidades a que se refiere el último párrafo del Artículo 14º de la Ley. Tampoco procederá la aplicación de la renta presunta en el caso de cesión a favor del Sector Público Nacional, a que se refiere el inciso a) del Artículo 18º 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.

- i) Las rentas obtenidas por las Instituciones Educativas Particulares.
- j) Las rentas generadas por los Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Tituladoras, los Fideicomisos bancarios y los Fondos de Inversión Empresarial, cuando provengan del desarrollo o ejecución de un negocio o empresa.

En los casos en que las actividades incluidas por esta Ley en la cuarta categoría se complementen con explotaciones comerciales o viceversa, el total de la renta que se obtenga se considerará comprendida en este artículo⁶⁶..”.

➤ Rentas de la Cuarta Categoría:

...”/Son rentas de cuarta categoría las obtenidas por:

- a) El ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría.
- b) El desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares⁶⁷..”

➤ Rentas de la Quinta Categoría:

..”Son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto de:

- a) El trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de

⁶⁶ Artículo 28° del CAPÍTULO V DE LA RENTA BRUTA del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias.

⁶⁷ CAPÍTULO V – DE LA RENTA BRUTA - Artículo 33° de la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias

representación y, en general, toda retribución por servicios personales.

No se considerarán como tales las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto.

Tratándose de funcionarios públicos que por razón del servicio o comisión especial se encuentren en el exterior y perciban sus haberes en moneda extranjera, se considerará renta gravada de esta categoría, únicamente la que les correspondería percibir en el país en moneda nacional conforme a su grado o categoría.

- b) Rentas vitalicias y pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez, y cualquier otro ingreso que tenga su origen en el trabajo personal.
- c) Las participaciones de los trabajadores, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas.
- d) Los ingresos provenientes de cooperativas de trabajo que perciban los socios.
- e) Los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de

servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda.

- f) Los ingresos obtenidos por la prestación de servicios considerados dentro de la cuarta categoría, efectuados para un contratante con el cual se mantenga simultáneamente una relación laboral de dependencia⁶⁸.../".

➤ Elusión Tributaria:

Consiste en pagar menos impuestos al debido, utilizando los vacíos legales que existen en las normas tributarias.

➤ Ejercicio Gravable:

Es el período durante el cual se imputan las rentas y los gastos que se devengan, en el caso peruano, comienza el 1° de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

⁶⁸ Artículo 34° del CAPÍTULO V DE LA RENTA BRUTA del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias

➤ Renta Neta Empresarial (Renta Neta Imponible):

Es el resultado que se obtiene como consecuencia de restar de la renta bruta los gastos deducibles, así como las pérdidas arrastrables de ejercicios anteriores de corresponder; sobre la cual se aplicará la alícuota (tasa) correspondiente para determinar el impuesto a la renta empresarial.

➤ Beneficios a los empleados:

.../”Comprenden todos los tipos de retribuciones que la entidad proporciona a los trabajadores a cambio de sus servicios. Los beneficios a los empleados a corto plazo son los beneficios (diferentes de los beneficios por terminación) cuyo pago debe ser atendido en el término de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados han prestado sus servicios⁶⁹/”

➤ Prestación de Servicios⁷⁰

.../”20. Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos ordinarios asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación a la fecha del balance. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

⁶⁹ Norma Internacional de Contabilidad N° 19 BENEFICIOS A LOS TRABAJADORES

⁷⁰ **Norma Internacional de Contabilidad N° 18 - Ingresos Ordinarios**, versión que incluye las modificaciones procedentes de las NIIF nuevas y modificadas, emitidas hasta el 31 de marzo de 2004.

(a) el importe de los ingresos ordinarios pueda medirse con fiabilidad;

*(b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos derivados
de la transacción;*

(c) el grado de terminación de la transacción, en la fecha del balance, pueda ser medido con fiabilidad; y

*(d) los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad. *.../”*

CAPITULO V: HIPOTESIS DE LA INVESTIGACION

a) HIPOTESIS GENERAL

“La legislación del Impuesto a la Renta en el Perú, restringe indebidamente la imputación y deducción de algunos gastos, que son necesarios para la generación de la renta, condicionándolos al pago previo, contraponiéndose con el principio del devengado, originando que las empresas, determinen un mayor Impuesto a la Renta al que efectivamente les correspondería pagar”.

b) VARIABLES

Para demostrar la hipótesis materia del presente trabajo de investigación, es necesario identificar las variables que a continuación se indican, utilizando para ello la relación causa – efecto.

Relación causa efecto

Variable Independiente (causa)

Restricción indebida para la imputación y deducción de algunos gastos o costos, que son necesarios para la determinación de las rentas netas de las empresas, que se produjeron en un ejercicio gravable, mediante el condicionamiento al pago previo.

Variable Dependiente (efecto)

Determinación de un mayor Impuesto a la Renta al que efectivamente les correspondería pagar a las empresas, ocasionando perjuicios económicos a las empresa

c) OPERACIONALIZACION DE VARIABLES

Variable X= Restricción indebida de imputación y deducción de algunos gastos

Indicadores:

Restricción en su deducción de los gastos y costos, tales como:

Aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones, etc. X_1

Restricción en su deducción de los gastos y costos, que constituyen para su perceptor rentas de segunda, cuarta y quinta categoría X_2

Variable Y= Contraposición con el principio de causalidad y devengado

Indicadores:

Aplicación indebida del principio de causalidad Y_1

Aplicación indebida del principio del devengado Y_2

Variable Z= Mayor pago del Impuesto a la Renta

Indicadores:

Aplicación de no deducción de Gastos o Costos

Los Estados Financieros que a continuación se muestran han sido extraídos de la página web de CONASEV⁷¹; en ellos se va mostrar como afecta el condicionamiento del pago previo la determinación del Impuesto a la Renta, generando un mayor pago de impuesto o una disminución de la pérdida financiera.

CASO 1: EMPRESA AGROINDUSTRIAL CAYALTI S.A.A.

Se asume que la empresa recibió servicios de asesoría legal un profesional independiente, por la suma de 1,550 miles de soles, durante el ejercicio gravable 2008, que permanecen pendientes de pago a junio 2009 (fecha posterior a la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio gravable 2008).

Como se puede apreciar en el Estado de Ganancias y Pérdidas que a continuación se muestra; si tributariamente se aceptara que la empresa deduzca el servicio de asesoría legal su pérdida se mantendría en 14,181 miles de soles.

Sin embargo, como el servicio de asesoría se encuentra pendiente de pago, este servicio no constituye un gasto deducible para el ejercicio gravable 2008, a pesar que el servicio fue utilizado en el mencionado ejercicio gravable, por lo tanto, el importe del servicio recibido debe ser adicionado a la pérdida inicialmente determinada, generando una

⁷¹ www.conasev.gob.pe

disminución de la pérdida del ejercicio gravable 2008 a 12,631 miles de soles.

EMPRESA AGROINDUSTRIAL CAYALTI S.A.A.

Estado de Ganancias y Pérdidas - (en miles de Soles)

<u>Rubro</u>	<u>2,008</u>	<u>2008</u> ⁽¹⁾
Ingresos Operacionales		
Ventas Netas (ingresos operacionales)	19,976	19,976
Otros Ingresos Operacionales		
Total de Ingresos Brutos	19,976	19,976
Costo de Ventas (Operacionales)	-19,644	-19,644
Otros Costos Operacionales		
Total Costos Operacionales	-19,644	-19,644
Utilidad Bruta	332	332
Gastos de Ventas		
Gastos de Administración	-6,630	-6,630
Ganancia (Pérdida) por Venta de Activos		
Otros Ingresos	5,656	5,656
Otros Gastos	-8,773	-8,773
Utilidad Operativa	-9,415	-9,415
Ingresos Financieros	3	3
Gastos Financieros	-4,769	-4,769
Resultado antes de Participaciones y del Impuesto a la Renta	-14,181	-14,181
Participación de los trabajadores		
Utilidad (Pérdida) Neta de Actividades Contínuas	-14,181	-14,181
Ingreso (Gasto) Neto de Operaciones en Discontinuación		
Utilidad (Perdida) Neta del Ejercicio	-14,181	-14,181
GASTOS NO ACEPTADOS TRIBUTARIAMENTE		1,550 ⁽¹⁾
Utilidad (Perdida) Neta del Ejercicio	-14,181	-12,631

(1) Se deben adicionar a la pérdida obtenida el importe del servicio recibido por no haber sido pagado antes del vencimiento de la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta.

CASO 2: EMPRESA AGRARIA CHIQUITOY S.A.

Se asume que la empresa ha contabilizado por la suma de 950 miles de soles, por el concepto de remuneraciones vacacionales, durante el ejercicio gravable 2008, que permanecen pendientes de pago a julio 2009 (fecha posterior a la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio gravable 2008).

Como se puede apreciar en el Estado de Ganancias y Pérdidas que a continuación se muestra; si tributariamente se aceptara que la empresa deduzca el importe de las vacaciones cargadas al gasto su utilidad se mantendría en 3,779 miles de soles.

Sin embargo, como las vacaciones se encuentra pendiente de pago, este concepto no constituye un gasto deducible para el ejercicio gravable 2008, a pesar que corresponde al mencionado ejercicio, por lo tanto, el importe correspondiente al gasto por concepto de vacaciones debe ser adicionado a la utilidad inicialmente determinada, generando un incremento en la utilidad del ejercicio y por ende un mayor pago del impuesto a la renta, de 856 miles de soles a 1,419 miles de soles.

EMPRESA AGRARIA CHIQUITOY S.A.

Estado de Ganancias y Pérdidas - (en miles de Soles)

<u>Cuenta</u>	<u>2008</u>	<u>2008</u> ⁽¹⁾
Ingresos Operacionales		
Ventas Netas (ingresos operacionales)	16,886	16,886
Otros Ingresos Operacionales		
Total de Ingresos Brutos	16,886	16,886
Costo de Ventas (Operacionales)	-11,675	-11,675
Otros Costos Operacionales		
Total Costos Operacionales	-11,675	-11,675
Utilidad Bruta	5,211	5,211
Gastos de Ventas		
Gastos de Administración	-1,948	-1,948
Ganancia (Pérdida) por Venta de Activos		
Otros Ingresos	5,808	5,808
Otros Gastos	-260	-260
Utilidad Operativa	8,811	8,811
Ingresos Financieros	27	27
Gastos Financieros	-5,059	-5,059
Resultado antes de Participaciones y del Impuesto a la Renta	3,779	3,779
GASTOS NO ACEPTADOS TRIBUTARIAMENTE		950 ⁽¹⁾
Resultado antes de Participaciones y del Impuesto a la Renta	3,779	4,729
Participación de los trabajadores	-300	-378
Impuesto a la Renta	-856	-1,419
Utilidad (Pérdida) Neta del Ejercicio	2,623	2,932

(1) Se deben adicionar a la utilidad del ejercicio el importe de las vacaciones no pagadas antes del vencimiento de la presentación de la Declaración Jurada Anual.

CAPITULO VI METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

1. TIPO DE INVESTIGACION

En el presente trabajo de investigación se realizó una investigación de tipo transicional, ya que, la presente está constituida por tres variables, donde la primera está condicionada por la segunda, y está a su vez, condicionada por la tercera investigación.

En la presente investigación sobre el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú, se han analizado las restricciones contenidas en los incisos l) y v) del mencionado artículo.

2. METODO DE INVESTIGACION

En el presente trabajo de investigación se utilizan los siguientes tipos de metodología, según:

Generales

a. Histórico:

Permite conocer los diversos tratamientos tributarios que han regido nuestro ordenamiento tributario en el impuesto a la renta con respecto a las deducciones de los gastos necesarios sujetos al pago, para determinar las rentas netas empresariales.

b. Comparativo:

A través de este método se analizó y comparó con algunas legislaciones tributarias de otros países, que abordan el tema del impuesto a la renta, en lo referente a la aplicación del principio del devengado en el reconocimiento de los gastos deducibles sujetos al pago, para la determinación de la renta neta empresarial.

c. Explicativos:

Mediante la aplicación de este método se relacionaron tres variables, para explicar los factores (medidas antielusivas) que dieron origen al condicionamiento al pago previo, para tener derecho a la deducción de los gastos causales que se encuentran descritos en los incisos l) y v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

➤ **Específicas**

Se aplican los siguientes métodos de investigación:

a. De Analogía

Permitió conocer las semejanzas o diferencias con otros tipos de restricciones también sujetas al pago, a los gastos deducibles para la determinación de las rentas netas empresariales.

b. Métodos Inferenciales

Este método se aplicó a través de la Inducción-deducción, la primera me permitió evaluar y estudiar las diversas deducciones que existen en la legislación nacional para la determinación de las rentas netas empresariales y la segunda me ayudó a analizar la mejor forma de aplicar el principio del devengado evitando incorporar restricciones indebidas a los gastos que vayan en contra del referido principio.

c. Método Deductivo – por su Naturaleza

A través de este método analicé las normas tributarias vigentes, utilizadas para la determinación de las rentas netas empresariales, adicionalmente revisé la legislación comparada y la jurisprudencia aplicable, con la finalidad de proponer una regulación en la imputación de los gastos deducibles restringidos al pago previo, que respete los principios del devengado y causalidad en la determinación de las rentas netas empresariales; así como plantear medidas que fortalezcan las labores de control tributario.

d. Método Descriptivo

Es un método que consiste en analizar e interpretar sistemáticamente un conjunto de hechos, a través del cual se identifica y conoce la naturaleza de una situación, ya que no está dirigida a la verificación de la hipótesis.

En esta investigación utilicé el Método de Encuestas, a fin de recoger la información de los profesionales, respecto del efecto tributario que origina la indebida restricción de deducir costos y gastos condicionándolos al pago y que cumplen con el principio del devengado y de causalidad.

Para ello se elaboró un cuestionario de preguntas en la que se encuestó a profesionales de las carreras de Contabilidad, Derecho y Economía, especializados en el tema tributario.

3. POBLACION Y MUESTRA

Para el presente trabajo de investigación se ha considerado como universo a un número de 487,500⁷² contribuyentes perceptores de rentas de tercera categoría, que son empresas constituidas en el país bajo las diversas formas societarias señaladas en la Ley General de Sociedades.

- **Muestra**

Para la determinación de la muestra se utilizaron los valores del universo de contribuyentes mencionado en el párrafo anterior, determinándose una muestra de 96 contribuyentes. Aplicándose la siguiente fórmula:

$$n = \frac{K^2 * p * q * N}{(e^2 * (N - 1)) + K^2 * p * q} =$$

En donde:

n: tamaño de la muestra

N: población

K: nivel de confianza

p: probabilidad de aciertos o éxitos

q: probabilidad de desaciertos

e: error muestral deseado

⁷² Información obtenida de la página web de la SUNAT en Nota Tributaria al mes de Mayo 2008, en la siguiente ruta:http://www.sunat.gob.pe/gestionTransparente/notatributaria/2008/mayo/cuadros/cdro_29.xls

Para realizar el cálculo consideramos un nivel de confianza $K= 95\%$, un error muestral $e=10\%$, probabilidad $p= 0.5$ y probabilidad $q= 0.5$.

Reemplazando tenemos:

$$\frac{3.84^*}{(0.01^* (487,500 - 1))} + \frac{0.5^*}{0.50^*} \frac{0.50^*}{0.50^*} 487,500.00$$

n= 96

La muestra obtenida ha sido distribuida en función a la concentración de la recaudación del Impuesto a la Renta y de regularización de Tercera Categoría al mes de mayo 2008⁷³ (rentas empresariales), tal como se indica a continuación:

TIPO DE CONTRIBUYENTE	%	MUESTRA
Principales Contribuyentes Nacionales	89.80%	86
Medianos y Pequeños	10.20%	10
	100.00%	96

Se encuestaron a un total de 96 profesionales que trabajan en empresas ubicadas en la ciudad de Lima, siendo encuestados: 50 Contadores, 10 Abogados y 7 Economistas, asesores de empresas ubicadas en la ciudad de Lima y a 29 profesionales que trabajan en la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria,

⁷³ Información obtenida de la página web de la SUNAT en Nota Tributaria al mes de Mayo 2008, en la siguiente ruta:http://www.sunat.gob.pe/gestionTransparente/notatributaria/2008/mayo/cuadros/cdro_42.xls

siendo encuestados: 21 Contadores, 4 Abogados y 4 Economistas.

4. TECNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCION DE DATOS

Para el presente trabajo de investigación se utilizó como instrumento de recolección de datos de campo la encuesta, utilizando preguntas de escala nominal (sexo, profesión, etc.), y de escala de intervalos (Totalmente de Acuerdo, Parcialmente de Acuerdo, Indiferente, Parcialmente en Desacuerdo, Totalmente en desacuerdo).

➤ **Técnicas para la obtención de información documental:**

Se utilizaron las fichas bibliográficas con el fin de analizar el material doctrinario, normas tributarias y contable; así como legislación comparada y análisis jurisprudencial.

➤ **Técnicas para la investigación de campo.**

Se realizaron encuestas a un numero de 96 profesionales ubicados en la ciudad de Lima, con la finalidad de tomar conocimiento del impacto producido en la determinación de la renta neta, por la aplicación de las normas tributarias en las que se restringen los gastos deducibles condicionándolos al pago previo.

5. TECNICAS DE PROCESAMIENTO DE DATOS

Para el presente trabajo de investigación se aplicarán las siguientes técnicas de investigación:

➤ **Técnicas métricas**

A través de esta técnica se ha tabulado la información obtenida mediante las encuestas, para luego procesarlas y analizar los resultados obtenidos.

CAPITULO VII ANALISIS E INTERPRETACION DE LOS RESULTADOS

En el presente trabajo de investigación se encuestaron a un total de 96 profesionales especialistas en temas tributarios, siendo encuestados: 71 Contadores, a 14 Abogados y 11 Economistas que trabajan en la ciudad de Lima.

A continuación se detallan las preguntas realizadas en las encuestas y su resultado.

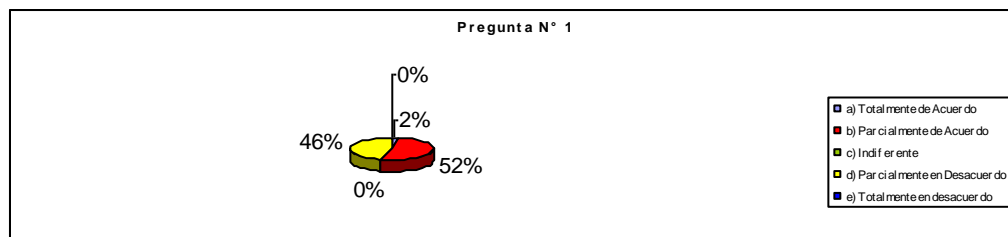
PREGUNTA N° 1: ¿CONSIDERA USTED QUE LA ACTUAL LEGISLACION DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL PERU Y SU REGLAMENTO, PARA LAS RENTAS EMPRESARIALES⁷⁴ PERMITE IMPUTAR CORRECTAMENTE LOS GASTOS DE LA TERCERA CATEGORIA?

A la pregunta formulada respondieron lo siguiente:

RESPUESTAS	PROFESIONALES ENCUESTADOS			TOTAL ENCUESTADOS	
	ABOGADO	CONTADOR	ECONOMISTA	RESPUESTAS	PORCENTAJE
a) Totalmente de Acuerdo	0	2	0	2	2%
b) Parcialmente de Acuerdo	8	36	6	50	52%
c) Indiferente	0	0	0	0	0%
d) Parcialmente en Desacuerdo	6	33	5	44	46%
e) Totalmente en desacuerdo	0	0	0	0	0%
TOTAL ENCUESTADOS	14	71	11	96	100.00%

Lo que significa que el **54%** de los encuestados (total y parcialmente de acuerdo), considera que la Ley del Impuesto a la Renta no permite imputar de manera correcta la Renta Neta Empresarial, resultado que se muestra en la gráfica que a continuación se presenta:

⁷⁴ Vigente a partir del ejercicio fiscal 2009 en adelante

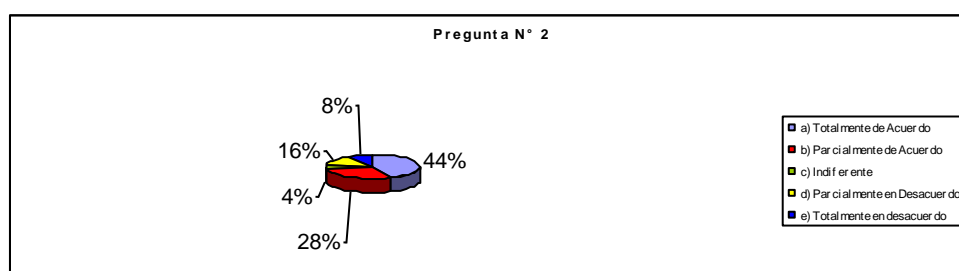


PREGUNTA N° 2: ¿CONSIDERA USTED QUE LA ACTUAL LEGISLACION DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL PERU Y SU REGLAMENTO, PARA LAS RENTAS EMPRESARIALES⁸⁸ RESTRINGE INDEBIDAMENTE LA IMPUTACION DE ALGUNOS GASTOS, EN EL EJERCICIO COMERCIAL EN QUE SE DEVENGUEN?

A la pregunta formulada señalaron lo siguiente:

RESPUESTAS	PROFESIONALES ENCUESTADOS			TOTAL ENCUESTADOS	
	ABOGADO	CONTADOR	ECONOMISTA	RESPUESTAS	TOTAL
a) Totalmente de Acuerdo	0	37	5	42	44%
b) Parcialmente de Acuerdo	5	20	2	27	28%
c) Indiferente	0	2	2	4	4%
d) Parcialmente en Desacuerdo	7	8	0	15	16%
e) Totalmente en desacuerdo	2	4	2	8	8%
TOTAL ENCUESTADOS	14	71	11	96	100%

Lo que significa que el **72%** de los encuestados (total y parcialmente de acuerdo), considera que la Ley del Impuesto a la Renta restringe indebidamente la imputación de algunos gastos, en el ejercicio comercial en que se devenguen, resultado que se muestra en la gráfica que a continuación se presenta:

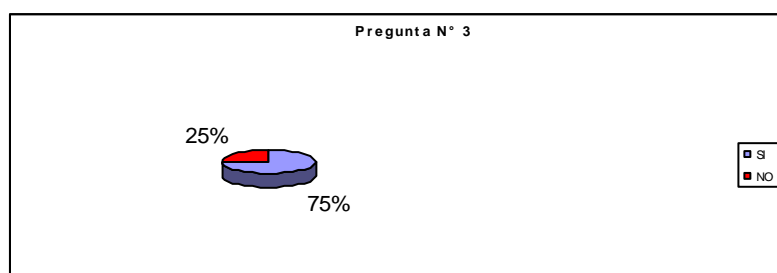


PREGUNTA N° 3: ¿CONSIDERA USTED QUE LA ACTUAL LEGISLACION DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL PERU Y SU REGLAMENTO, PARA LAS RENTAS EMPRESARIALES⁸⁸ RESTRINGE INDEBIDAMENTE LA IMPUTACION DE GASTOS TALES COMO: AGUINALDOS, BONIFICACIONES, GRATIFICACIONES Y RETRIBUCIONES QUE SE ACUERDEN AL PERSONAL⁷⁵, CUANDO LOS CONDICIONA AL PAGO PREVIO?

A la pregunta formulada señalaron lo siguiente:

RESPUESTAS	PROFESIONALES ENCUESTADOS			TOTAL ENCUESTADOS	
	ABOGADO	CONTADOR	ECONOMISTA	RESPUESTAS	TOTAL
SI	12	55	5	72	75%
NO	2	16	6	24	25%
TOTAL ENCUESTADOS	14	71	11	96	100%

Lo que significa que el **75%** de los encuestados, considera que la Ley del Impuesto a la Renta restringe indebidamente la imputación de algunos gastos tales como: aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, cuando los condiciona al pago previo, resultado que se muestra en la gráfica que a continuación se presenta:



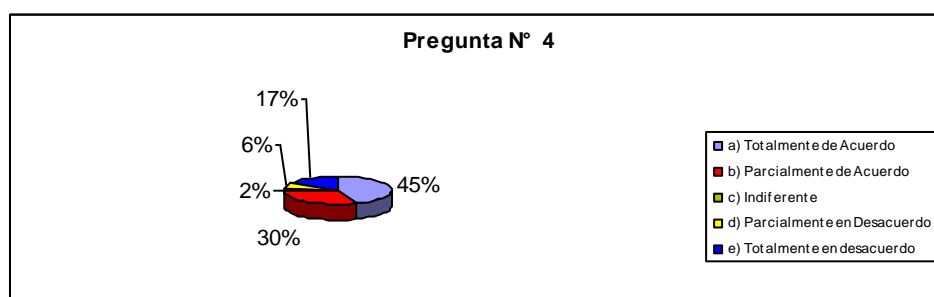
⁷⁵ Artículo 37° literal I) del T.U.O. de la LIR: Los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese. Estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

PREGUNTA N° 4: ¿CONSIDERA USTED QUE LA ACTUAL LEGISLACION DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL PERU Y SU REGLAMENTO, PARA LAS RENTAS EMPRESARIALES⁸⁸ RESTRINGE INDEBIDAMENTE LA IMPUTACION DE GASTOS Y COSTOS QUE CONSTITUYAN PARA SU PERCEPTOR RENTAS DE SEGUNDA, CUARTA O QUINTA CATEGORÍA⁷⁶, CUANDO LOS CONDICIONA AL PAGO PREVIO?

A la pregunta formulada señalaron lo siguiente:

RESPUESTAS	PROFESIONALES ENCUESTADOS			TOTAL ENCUESTADOS	
	ABOGADO	CONTADOR	ECONOMISTA	RESPUESTAS	TOTAL
a) Totalmente de Acuerdo	0	39	4	43	45%
b) Parcialmente de Acuerdo	8	20	1	29	30%
c) Indiferente	0	0	2	2	2%
d) Parcialmente en Desacuerdo	2	4	0	6	6%
e) Totalmente en desacuerdo	4	8	4	16	17%
TOTAL ENCUESTADOS	14	71	11	96	100%

Lo que significa que el **75%** de los encuestados, (total y parcialmente de acuerdo) considera que la Ley del Impuesto a la Renta restringe indebidamente la imputación de gastos y costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, cuando los condiciona al pago previo, resultado que se muestra en la gráfica que a continuación se presenta:



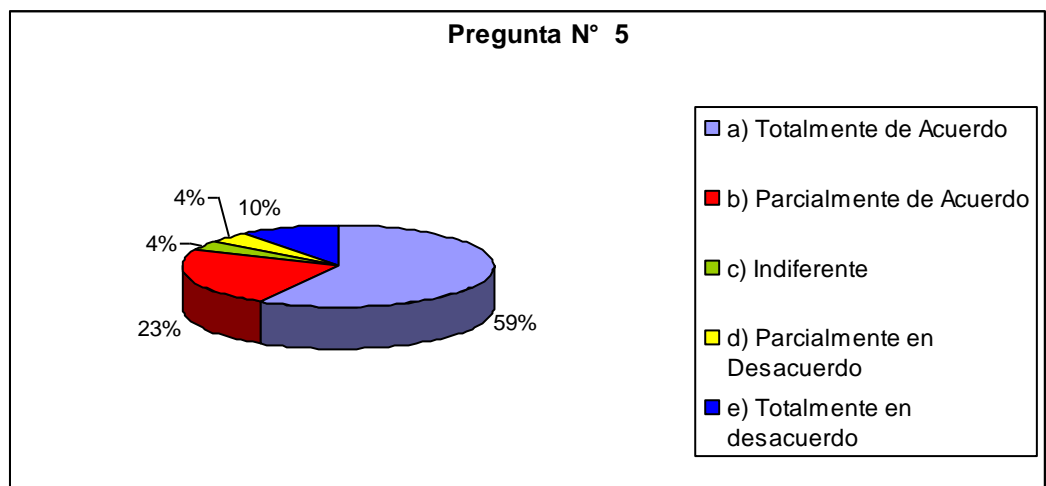
⁷⁶Artículo 37° literal v) del T.U.O. de la LIR: Los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio

PREGUNTA N° 5: ¿CONSIDERA USTED QUE LA ACTUAL LEGISLACION DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL PERU Y SU REGLAMENTO, PARA LAS RENTAS EMPRESARIALES⁸⁸ CONDICIONA INDEBIDAMENTE AL PAGO PREVIO, LA DEDUCCION DE ALGUNOS GASTOS, QUE SON NECESARIOS PARA GENERAR Y MANTENER LA FUENTE PRODUCTORA DE RENTA?

A la pregunta formulada señalaron lo siguiente:

RESPUESTAS	PROFESIONALES ENCUESTADOS			TOTAL ENCUESTADOS	
	ABOGADO	CONTADOR	ECONOMISTA	RESPUESTAS	TOTAL
a) Totalmente de Acuerdo	8	45	3	56	58%
b) Parcialmente de Acuerdo	2	18	2	22	23%
c) Indiferente	0	2	2	4	4%
d) Parcialmente en Desacuerdo	4	0	0	4	4%
e) Totalmente en desacuerdo	0	6	4	10	10%
TOTAL ENCUESTADOS	14	71	11	96	100%

Lo que significa que el **81%** de los encuestados (total y parcialmente de acuerdo), considera que la Ley del Impuesto a la Renta condiciona indebidamente al pago previo, la deducción de algunos gastos, que son necesarios para generar y mantener la fuente productora de renta, resultado que se muestra en la gráfica que a continuación se presenta:

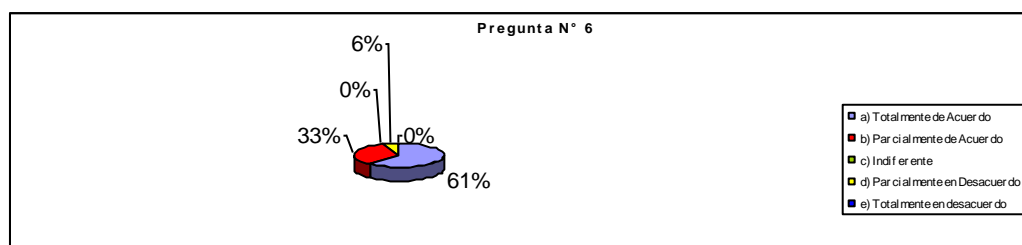


PREGUNTA N° 6: ¿CONSIDERA USTED QUE LA ACTUAL LEGISLACION DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL PERU Y SU REGLAMENTO, PARA LAS RENTAS EMPRESARIALES⁸⁸ PROCEDE ADECUADAMENTE CUANDO SEÑALA QUE PARA EFECTOS DE PODER DEDUCIR LOS GASTOS, ESTOS DEBERAN ADICIONALMENTE DE CUMPLIR CON LOS CRITERIOS TALES COMO RAZONABILIDAD EN RELACION CON LOS INGRESOS Y GENERALIDAD PARA ALGUNOS TIPOS DE GASTOS?

A la pregunta formulada señalaron lo siguiente:

RESPUESTAS	PROFESIONALES ENCUESTADOS			TOTAL ENCUESTADOS	
	ABOGADO	CONTADOR	ECONOMISTA	RESPUESTAS	TOTAL
a) Totalmente de Acuerdo	8	45	5	58	60%
b) Parcialmente de Acuerdo	6	22	4	32	33%
c) Indiferente	0	0	0	0	0%
d) Parcialmente en Desacuerdo	0	4	2	6	6%
e) Totalmente en desacuerdo	0	0	0	0	0%
TOTAL ENCUESTADOS	14	71	11	96	100%

Lo que significa que el **93%** (total y parcialmente de acuerdo) de los encuestados, considera que la Ley del Impuesto a la Renta procede adecuadamente cuando señala que para efectos de poder deducir los gastos, estos deberán adicionalmente de cumplir con el principio del devengado y causalidad, con los criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos y generalidad para algunos tipos de gastos, resultado que se muestra en la gráfica que a continuación se presenta:

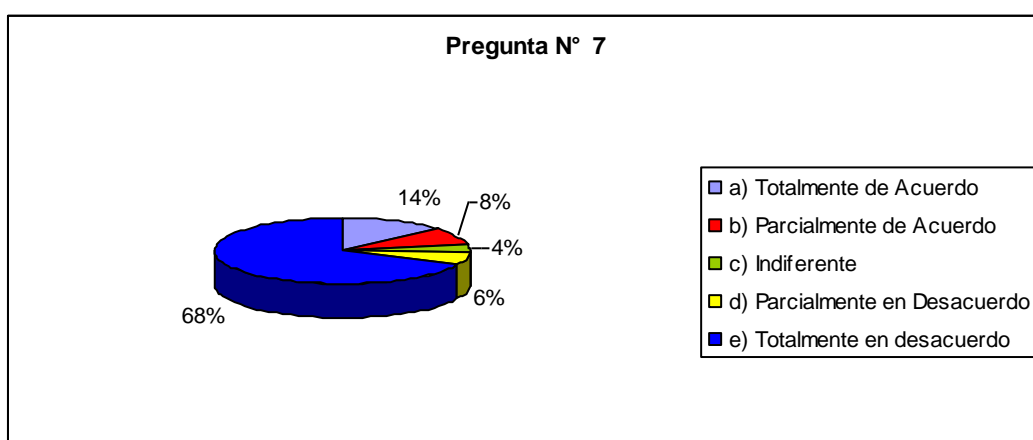


PREGUNTA N° 7: ¿CONSIDERA USTED QUE LA ACTUAL LEGISLACION DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL PERU Y SU REGLAMENTO, PARA LAS RENTAS EMPRESARIALES⁸⁸ DEBERIA DE INDICAR EN EL ARTÍCULO 37° DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA LOS GASTOS QUE SE CONSIDEREN PLENAMENTE DEDUCIBLES EN UNA LISTA TAXATIVA, MAS NO ENUNCIATIVA COMO LO ES ACTUALMENTE?

A la pregunta formulada señalaron lo siguiente:

RESPUESTAS	PROFESIONALES ENCUESTADOS			TOTAL ENCUESTADOS	
	ABOGADO	CONTADOR	ECONOMISTA	RESPUESTAS	TOTAL
a) Totalmente de Acuerdo	0	8	5	13	14%
b) Parcialmente de Acuerdo	0	8	0	8	8%
c) Indiferente	0	4	0	4	4%
d) Parcialmente en Desacuerdo	6	0	0	6	6%
e) Totalmente en desacuerdo	8	51	6	65	68%
TOTAL ENCUESTADOS	14	71	11	96	100%

Lo que significa que el **74%** de los encuestados, (total y parcialmente en desacuerdo) considera que la Ley del Impuesto a la Renta debería de indicar en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta los gastos que se consideren plenamente deducibles en una lista enunciativa como lo es actualmente, resultado que se muestra en la gráfica que a continuación se presenta:

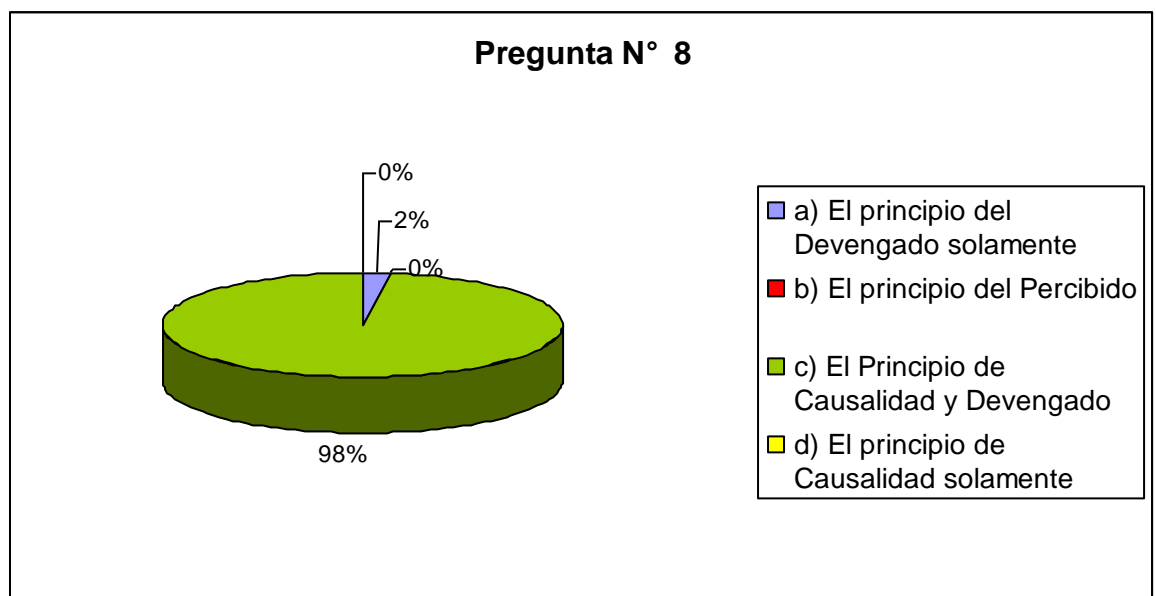


PREGUNTA N° 8: MARQUE LOS CRITERIOS FUNDAMENTALES QUE SE DEBERIAN CONTEMPLAR EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA PARA DETERMINAR CORRECTAMENTE LAS RENTAS NETAS DE LA TERCERA CATEGORIA:

A la pregunta formulada señalaron lo siguiente:

RESPUESTAS	PROFESIONALES ENCUESTADOS			TOTAL ENCUESTADOS	
	ABOGADO	CONTADOR	ECONOMISTA	RESPUESTAS	TOTAL
a) El principio del Devengado solamente	0	0	2	2	2%
b) El principio del Percibido	0	0	0	0	0%
c) El Principio de Causalidad y Devengado	14	71	9	94	98%
d) El principio de Causalidad solamente	0	0	0	0	0%
TOTAL ENCUESTADOS	14	71	11	96	100%

Lo que significa que el **98%** de los encuestados, considera que los criterios fundamentales que deberían contemplar la Ley del Impuesto a la Renta para determinar correctamente las rentas netas de la tercera son el Principio de Causalidad y Devengado, resultado que se muestra en la gráfica que a continuación se presenta:

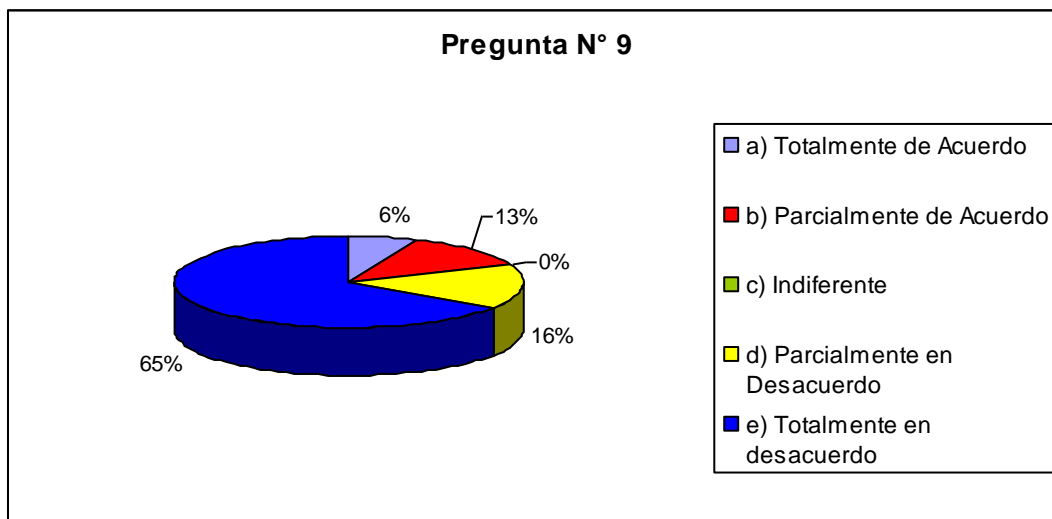


PREGUNTA N° 9: ¿ USTED CREE QUE PARA LA IMPUTACION DE LOS GASTOS DE LA TERCERA CATEGORIA SE DEBERÍA APLICAR SOLAMENTE EL PRINCIPIO DEL DEVENGADO?

A la pregunta formulada señalaron lo siguiente:

RESPUESTAS	PROFESIONALES ENCUESTADOS			TOTAL ENCUESTADOS	
	ABOGADO	CONTADOR	ECONOMISTA	RESPUESTAS	TOTAL
a) Totalmente de Acuerdo	0	4	2	6	6%
b) Parcialmente de Acuerdo	2	8	2	12	13%
c) Indiferente	0	0	0	0	0%
d) Parcialmente en Desacuerdo	0	10	5	15	16%
e) Totalmente en desacuerdo	12	49	2	63	66%
TOTAL ENCUESTADOS	14	71	11	96	100%

Lo que significa que el **19%** de los encuestados, (total y parcialmente de acuerdo) considera que para la imputación de los gastos de la tercera categoría se debería aplicar solamente el principio del devengado, resultado que se muestra en la gráfica que a continuación se presenta:

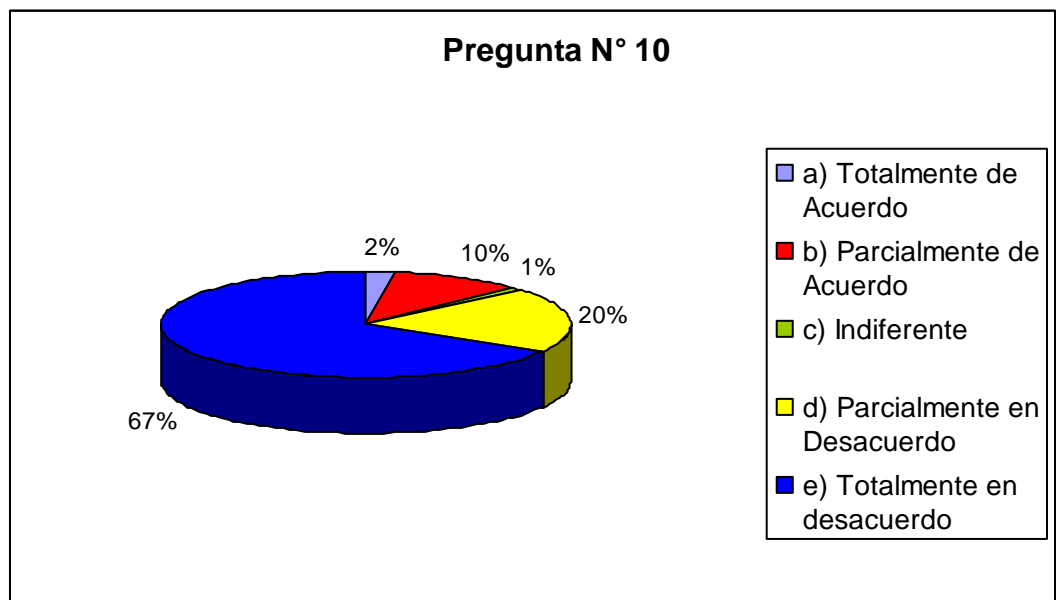


PREGUNTA N° 10: ¿ USTED CREE QUE PARA LA IMPUTACION DE LOS GASTOS DE LA TERCERA CATEGORIA SE DEBERÍA APLICAR SOLAMENTE EL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD?

A la pregunta formulada señalaron lo siguiente:

RESPUESTAS	PROFESIONALES ENCUESTADOS			TOTAL ENCUESTADOS	
	ABOGADO	CONTADOR	ECONOMISTA	RESPUESTAS	TOTAL
a) Totalmente de Acuerdo	0	0	2	2	2%
b) Parcialmente de Acuerdo	2	8	0	10	10%
c) Indiferente	1	0	0	1	1%
d) Parcialmente en Desacuerdo	0	13	6	19	20%
e) Totalmente en desacuerdo	11	50	3	64	67%
TOTAL ENCUESTADOS	14	71	11	96	100%

Lo que significa que el **12%** de los encuestados, (total y parcialmente de acuerdo) considera que para la imputación de los gastos de la tercera categoría se debería aplicar solamente el principio de causalidad, resultado que se muestra en la gráfica que a continuación se presenta:

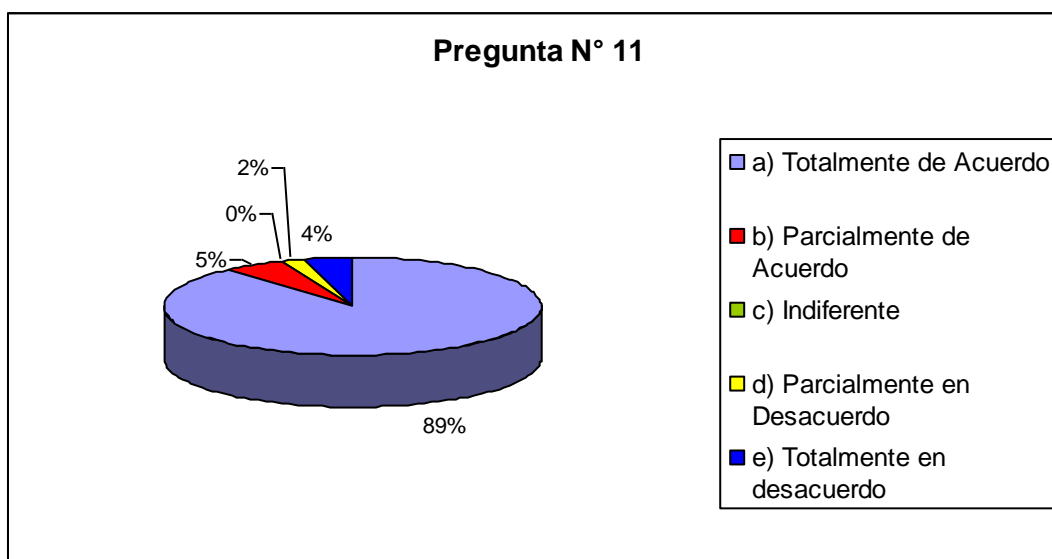


PREGUNTA N° 11: ¿ USTED CREE QUE PARA LA IMPUTACION DE LOS GASTOS DE LA TERCERA CATEGORIA SE DEBERÍA APLICAR LOS PRINCIPIOS DEL DEVENGADO Y CAUSALIDAD?

A la pregunta formulada señalaron lo siguiente:

RESPUESTAS	PROFESIONALES ENCUESTADOS			TOTAL ENCUESTADOS	
	ABOGADO	CONTADOR	ECONOMISTA	RESPUESTA	TOTAL
a) Totalmente de Acuerdo	14	64	7	85	89%
b) Parcialmente de Acuerdo	0	5	0	5	5%
c) Indiferente	0	0	0	0	0%
d) Parcialmente en Desacuerdo	0	0	2	2	2%
e) Totalmente en desacuerdo	0	2	2	4	4%
TOTAL ENCUESTADOS	14	71	11	96	100%

Lo que significa que el **94%** de los encuestados, (total y parcialmente de acuerdo) considera que para la imputación de los gastos de la tercera categoría se debería aplicar los principios del devengado y causalidad, resultado que se muestra en la gráfica que a continuación se presenta:

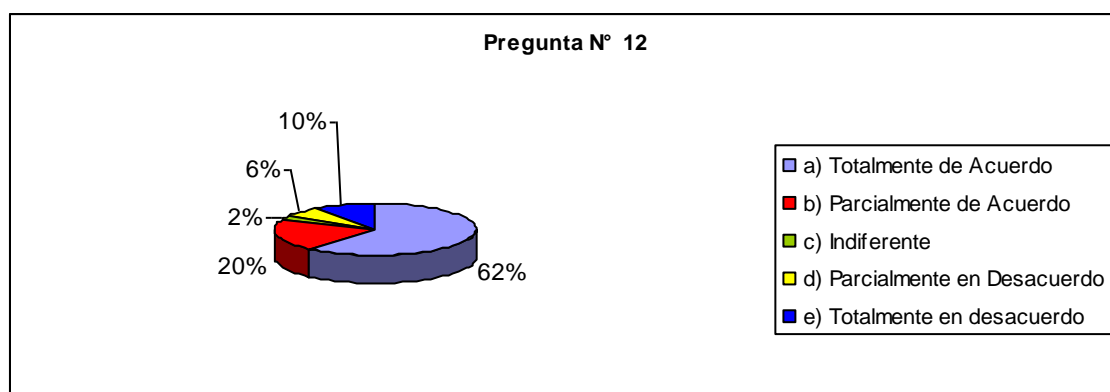


PREGUNTA N° 12: ¿ USTED CONSIDERA QUE LA RESTRICCION DE IMPUTAR GASTOS TALES COMO: AGUINALDOS, BONIFICACIONES, GRATIFICACIONES Y RETRIBUCIONES QUE SE ACUERDEN AL PERSONAL, CUANDO LOS CONDICIONA AL PAGO VAN EN CONTRA DE LA APLICACION DEL PRINCIPIO DEL DEVENGADO?

A la pregunta formulada señalaron lo siguiente:

RESPUESTAS	PROFESIONALES ENCUESTADOS			TOTAL ENCUESTADOS	
	ABOGADO	CONTADOR	ECONOMISTA	RESPUESTA	TOTAL
a) Totalmente de Acuerdo	10	42	7	59	61%
b) Parcialmente de Acuerdo	0	19	0	19	20%
c) Indiferente	0	0	2	2	2%
d) Parcialmente en Desacuerdo	2	4	0	6	6%
e) Totalmente en desacuerdo	2	6	2	10	10%
TOTAL ENCUESTADOS	14	71	11	96	100%

Lo que significa que el **81%** de los encuestados, (total y parcialmente de acuerdo) considera que la restricción de imputar gastos tales como: aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, cuando los condiciona al pago van en contra de la aplicación del principio del devengado, resultado que se muestra en la gráfica que a continuación se presenta:

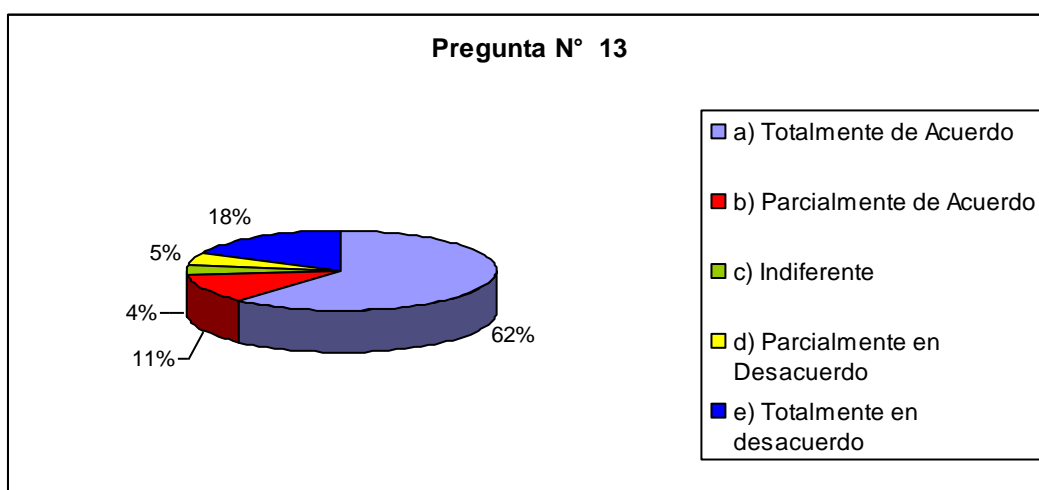


PREGUNTA N° 13: ¿ USTED CONSIDERA QUE LA RESTRICCION DE IMPUTAR GASTOS TALES COMO: AGUINALDOS, BONIFICACIONES, GRATIFICACIONES Y RETRIBUCIONES QUE SE ACUERDEN AL PERSONAL, CUANDO LOS CONDICIONA AL PAGO VA EN CONTRA DE LA APLICACION DEL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD ?

A la pregunta formulada señalaron lo siguiente:

RESPUESTAS	PROFESIONALES ENCUESTADOS			TOTAL ENCUESTADOS	
	ABOGADO	CONTADOR	ECONOMISTA	RESPUESTA	TOTAL
a) Totalmente de Acuerdo	6	49	4	59	61%
b) Parcialmente de Acuerdo	0	10	1	11	11%
c) Indiferente	2	0	2	4	4%
d) Parcialmente en Desacuerdo	0	5	0	5	5%
e) Totalmente en desacuerdo	6	7	4	17	18%
TOTAL ENCUESTADOS	14	71	11	96	100%

Lo que significa que el **72%** de los encuestados, (total y parcialmente de acuerdo) considera que la restricción de imputar gastos tales como: aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, cuando los condiciona al pago van en contra de la aplicación del principio de causalidad, resultado que se muestra en la gráfica que a continuación se presenta:

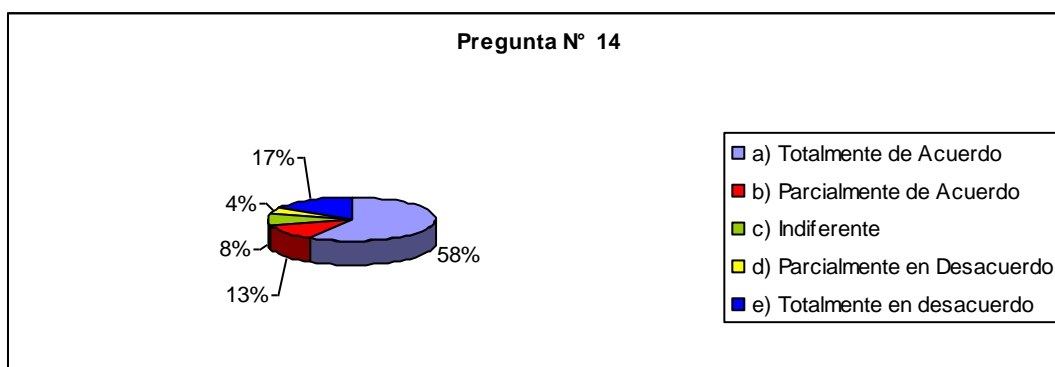


PREGUNTA N° 14: ¿ USTED CONSIDERA QUE LA RESTRICCION DE IMPUTAR GASTOS Y COSTOS QUE CONSTITUYAN PARA SU PERCEPTOR RENTAS DE SEGUNDA, CUARTA O QUINTA CATEGORÍA⁷⁷, CUANDO LOS CONDICIONA AL PAGO PREVIO, VA EN CONTRA DE LA APLICACION DEL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD?

A la pregunta formulada señalaron lo siguiente:

RESPUESTAS	PROFESIONALES ENCUESTADOS			TOTAL ENCUESTADOS	
	ABOGADO	CONTADOR	ECONOMISTA	RESPUESTA	TOTAL
a) Totalmente de Acuerdo	8	45	3	56	58%
b) Parcialmente de Acuerdo	0	10	2	12	13%
c) Indiferente	2	4	2	8	8%
d) Parcialmente en Desacuerdo	0	4	0	4	4%
e) Totalmente en desacuerdo	4	8	4	16	17%
TOTAL ENCUESTADOS	14	71	11	96	100%

Lo que significa que el **71%** de los encuestados, (total y parcialmente de acuerdo) considera que la restricción de imputar gastos y costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, cuando los condiciona al pago previo van en contra de la aplicación del principio de causalidad, resultado que se muestra en la gráfica que a continuación se presenta:



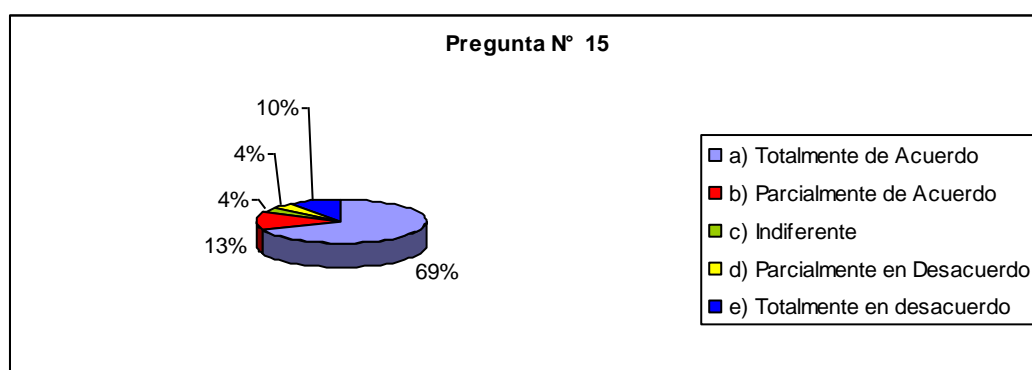
⁷⁷ Artículo 37° literal v) del T.U.O. de la LIR: Los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio

PREGUNTA N° 15: ¿ USTED CONSIDERA QUE LA RESTRICCION DE IMPUTAR GASTOS Y COSTOS QUE CONSTITUYAN PARA SU PERCEPTOR RENTAS DE SEGUNDA, CUARTA O QUINTA CATEGORÍA⁷⁸, CUANDO LOS CONDICIONA AL PAGO PREVIO, VA EN CONTRA DE LA APLICACION DEL PRINCIPIO DEL DEVENGADO?

A la pregunta formulada señalaron lo siguiente:

RESPUESTAS	PROFESIONALES ENCUESTADOS			TOTAL ENCUESTADOS	
	ABOGADO	CONTADOR	ECONOMISTA	RESPUESTA	TOTAL
a) Totalmente de Acuerdo	8	51	7	66	69%
b) Parcialmente de Acuerdo	2	8	2	12	13%
c) Indiferente	2	2	0	4	4%
d) Parcialmente en Desacuerdo	0	4	0	4	4%
e) Totalmente en desacuerdo	2	6	2	10	10%
TOTAL ENCUESTADOS	14	71	11	96	100%

Lo que significa que el **82%** de los encuestados, (total y parcialmente de acuerdo) considera que la restricción de imputar gastos y costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, cuando los condicionan al pago previo van en contra de la aplicación del principio del devengado resultado que se muestra en la gráfica que a continuación se presenta:



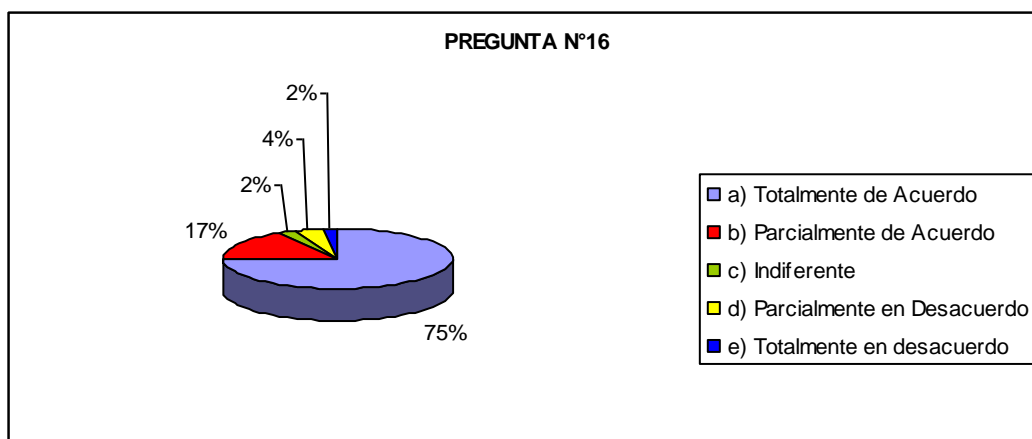
⁷⁸Artículo 37° literal v) del T.U.O. de la LIR: Los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio

PREGUNTA N° 16: ¿ USTED CONSIDERA QUE LA ACTUAL LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA DEBERIA CONTEMPLAR NUEVAS MEDIDAS DE CONTROL TRIBUTARIO QUE PERMITAN LA CORRECTA DEDUCCION DE GASTOS, QUE SON NECESARIOS PARA GENERAR Y MANTENER LA FUENTE PRODUCTORA DE RENTA?

A la pregunta formulada señalaron lo siguiente:

RESPUESTAS	PROFESIONALES ENCUESTADOS			TOTAL ENCUESTADOS	
	ABOGADO	CONTADOR	ECONOMISTA	RESPUESTA	TOTAL
a) Totalmente de Acuerdo	10	55	7	72	75%
b) Parcialmente de Acuerdo	2	12	2	16	17%
c) Indiferente	0	2	0	2	2%
d) Parcialmente en Desacuerdo	2	2	0	4	4%
e) Totalmente en desacuerdo	0	0	2	2	2%
TOTAL ENCUESTADOS	14	71	11	96	100%

Lo que significa que el **92%** de los encuestados, (total y parcialmente de acuerdo) considera que la actual Ley del impuesto a la renta debería contemplar nuevas medidas de control tributario que permitan la correcta deducción de gastos, que son necesarios para generar y mantener la fuente productora de renta resultado que se muestra en la gráfica que a continuación se presenta:



CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

- La indebida restricción en la imputación de gastos o costos, condicionándolo al pago previo, se contrapone a la aplicación del principio del devengado.
- La indebida restricción en la deducción de gastos o costos, condicionándolo al pago previo, se contrapone a la aplicación del principio de causalidad.
- La Ley del Impuesto a la Renta establece una indebida restricción en la deducción de los gastos o costos, que son necesarios para la generación de la renta neta empresarial, condicionándolos al pago previo de los mismos, generando ello una mayor renta neta empresarial, lo que trae como consecuencia el mayor pago de impuestos.
- La indebida restricción establecida en la deducción de gastos o costos, condicionándolos al pago previo, afecta también en algunos casos al costo computable, originando ello una distorsión en la determinación de la renta neta empresarial.
- La Ley del Impuesto a la Renta procede adecuadamente cuando señala que para efectos de poder deducir los gastos, estos deberán adicionalmente de cumplir con el principio del devengado y causalidad, con los criterios de razonabilidad en relación con los ingresos y generalidad para algunos tipos de gastos, porque siempre se debe cumplir con la correlación de ingresos y gastos.

- La Ley del Impuesto a la Renta debe mantenerse contemplando los principios de Causalidad y Devengado para la determinación correcta de la Renta Neta Empresarial.

- La Ley del Impuesto a la Renta debe mantenerse aplicando supletoriamente las Normas Internacionales de Información Financiera, debido a que ellas con las directivas sobre las que se formulan y preparan los Estados Financieros y se determina la utilidad o pérdida contable sobre la cual se realizan las adiciones y deducciones que permiten la determinación de la Renta Neta Empresarial.

RECOMENDACIONES

- Se debería eliminar la indebida restricción de condicionar al pago previo, la imputación y deducción del gasto o costo, para la determinación de la renta neta empresarial, con la finalidad de que las empresas determinen adecuadamente sus rentas netas empresariales.
- De eliminarse la indebida restricción señalada anteriormente, se tendría que implementar mayores medidas de control, que permitan atenuar el posible uso abusivo en la deducción de los costos o gastos.
- La Administración Tributaria debería implantar verificaciones respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los perceptores de las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría.
- La Administración Tributaria debería de realizar verificaciones de manera selectiva a los empleadores que declaran en el PDT de Planillas Electrónicas tomando en cuenta los importes más elevados por los conceptos declarados de aguinaldos, bonificaciones y gratificaciones entre otros, con la finalidad de validar la existencia de dichos conceptos y los montos que se consignan en ellos.
- La Administración Tributaria mediante el apoyo del PDT Planillas Electrónicas y con la información contenida en su base de datos deberá verificar la existencia del prestador del servicio, cuya retribución constituye para el perceptor renta de segunda, cuarta o quinta categoría.

- La Administración Tributaria deberá exigir a los que paguen rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, entre otros, la siguiente documentación en los casos que corresponda:
 - Que firmen contratos con los perceptores de las mencionadas rentas y que estos contratos contengan las firmas legalizadas.
 - Que la prestación del servicio recibido se acredite adjuntando copia legalizada del Título Profesional, del prestador del servicio.
 - Que la prestación del servicio recibido se acredite adjuntando copia del Informe por el servicio realizado y en el informe se deberá indicar el lugar de prestación del servicio, los materiales utilizados, las personas que apoyaron en la prestación del servicio.
 - Que el prestador del servicio adjunte certificados de trabajo de las dos últimas empresa en las que prestó el mismo servicio.

- Que la Administración Tributaria al contar con información valiosa de los saldos por pagar al 31 de diciembre de cada año tanto de sus proveedores como de aquellos con que se contraiga otras obligaciones diversas; prestados por usuarios generadores de renta de segunda, cuarta o quinta categoría, deberá de realizar verificaciones selectivas en aquellos contribuyentes que mantengan estos saldos por pagar, comparando la permanencia de los mismos por periodos superiores a dos años con cada sujeto con que se mantenga la obligación de pago, con el propósito de validar la naturaleza del gasto, el monto pactado y las

circunstancias por las cuales estas obligaciones se mantienen aún impagas.

- Las empresas que mantengan saldos por pagar originados como consecuencia de la prestación recibida por usuarios perceptores de rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, deberán realizar una comunicación con carácter anual a la Administración Tributaria, informando el detalle del usuario, la naturaleza del gasto, la fecha de realización de la prestación, la fecha de vencimiento del mismo y el monto original pactado entre las partes, así como el saldo por pagar que se mantiene impago, siempre que estos saldos permanezcan impagos por periodos superiores a dos años, y que estos saldos impagos representen para la empresa importes superiores al 5% de los ingresos gravables del ejercicio en que anotó como gasto el prestación recibida.

- Tomando en cuenta las recomendaciones planteadas será necesario proponer cambios en las normas tributarias actuales, ya sea a nivel de Ley (en el caso de la sugerencia de eliminación de las restricciones de gastos); a nivel de Reglamento de la Ley , con la finalidad de regular aspectos de optimización de los controles tributarios.

11. BIBLIOGRAFÍA

ARIAS GIBERT, Enrique. “ Trabajo autónomo y trabajo dependiente – Fronteras y Perspectivas” Publicada en Revista Doctrina Laboral de Errepar N° 195. Noviembre 2001

http://www.legalmania.com/derecho/trabajo_autonomo

C.P.C. JORGE GAVELAN IZAGUIRE - PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS Vigencia y Aplicación UNMSM. Facultad de Ciencias Contables -ISSN versión electrónica 1609-8196, **Quipukamayoc.** 2000, primer semestre : 121-134,

http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibVirtual/publicaciones/quipukamayoc/2000/primer/princi_conta

CERLETTI. Marco L. “Juicios de Imputación y Juicios Causales” en “Revista Peruana de Doctrina y Jurisprudencia Penales”, N° 04, Instituto Peruano de Ciencias Penales, editorial Grijley, Lima-Perú, 2003 página 110-111.

<http://www.derechopenalonline.com>

DICCIONARIO DE TERMINOS

.wikipedia.org/wiki/

www.wordreference

DINO JARAH. “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires 1999. páginas 331

DIONISIO CANAGUA BLOG DE 20/09:DOS ACEPCIONES PARA EL DEVENGADO: DESDE LA ÓPTICA DEL FLUJO DE EFECTIVO Y DE LOS GASTOS/INGRESOS

<http://blog.pucp.edu.pe/item/14165>

Dra. PAZ M. DE LA CUESTA AGUADO, “Tipicidad e Imputación Objetiva I”,

Revista de Derecho Penal- Paz en la red

Autora y Copyright Ó 2001 Paz M. de la Cuesta Aguado. Todos los derechos reservados. . Fondo musical: Minueto a dos voces, de J. Krieger (1652-1735). Ejecución y arreglos: Ó Javier A. Díez de la Cuesta. Publicación: 1 de marzo de 2000. Última modificación: 8 de septiembre 2007. Lugar: bahía de Cádiz. URL Sitio principal www.geocities.com

ESTADOS FINANCIEROS

www.conasev.gob.pe

FERNÁNDEZ ORIGGI, Ítalo, ¿Qué es deducible a efectos del Impuesto a la Renta?, Aplicación del Principio de Causalidad www.yoriabogados.com.pe.

FUENTELESZ GALLEGRO, Carmen. “Cálculo del Tamaño de la Muestra”. Matronas Profesión 2004; vol.5 n° 18 http://www.citamedica.com/calculo_muestra.pdf.

GARCIA MULLIN, Roque. “Teoría y Técnica sobre el Impuesto a la Renta”. Editorial Instituto de Capacitación Tributaria. – Republica Dominicana.

GIULIANI FONROUGE, Carlos “ Derecho Financiero” Editorial DEPALMA Buenos Aires 1984.

HERNANDEZ Juan Carlos Tesis “ Planificación y Control de Gastos: Gastos indirectos de fabricación, costos de calidad del producto y gastos de distribución y de administración”. Mayo 2006.

<http://www.monografias.com/trabajos>

Informes de la Administración Tributaria

<http://www.sunat.gob.pe>

Jurisprudencia Internacional

<http://www.ciat.org>

Legislación Comparada:

➤ **Argentina:**

Ley del Impuesto a las Ganancias de Argentina y modificatorias

Aprobado por la Ley 20.628/97

www.ciat.org

➤ **Chile:**

Ley del Impuesto a la Renta de Chile y modificatorias

Decreto Legislativo N° 824

www.ciat.org

➤ **España:**

Ley de Sociedades de España,

Aprobado por el Real Decreto Legislativo N° 4/2004.

www.ciat.org

- **México:**
Ley del Impuesto a la Renta de México
www.ciat.org

Ley General de Sociedades

Ley N° 26887
Publicado el 19 de Noviembre de 1997
<http://www.congreso.gob.pe>

Normas Internacionales de Contabilidad – NICs-NIIFs

Aprobado por la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad
N° 034-2005-EF/93.01

Norma Internacional de Contabilidad N° 2 Existencias

Versión incluye las modificaciones resultantes de las NIIF nuevas y modificadas emitidas hasta el 31 de marzo de 2004

Norma Internacional de Contabilidad N° 18 Ingresos Ordinarios

Versión que incluye las modificaciones procedentes de las NIIF nuevas y modificadas emitidas hasta el 31 de marzo de 2004.

Norma Internacional de Contabilidad N° 19 Beneficios a los Empleados

Versión que incluye las modificaciones resultantes de las NIIF emitidas hasta el 31 de diciembre de 2006.

Norma Internacional de Contabilidad N° 37 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes

Versión que incluye las modificaciones resultantes de las NIIF emitidas hasta el 31 de diciembre de 2006.

RAIMONDI C.A. y ATCHABAHIAN A. "El Impuesto a las Ganancias" Editorial Depalma- 3ra. Edición, páginas 463

Régimen Tributario Peruano

Editorial Legis – 2008

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta

Decreto Supremo N° 122-94-EF y normas modificatorias

Publicado el 19 de setiembre de 1994

Resoluciones del Tribunal Fiscal

<http://www.mef.gob.pe>

Rivista di Diritto Civile : Sobre el principio de causalidad jurídica en la responsabilidad civil por incumplimiento y por acto ilícito 2001, II, págs. 409 y ss.

T.U.O del Código Tributario

Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias

Publicado el 19 de agosto de 1999

T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta

Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias

Publicado el 08 de diciembre de 2004

TORRES BARDALES, Colonibol "El Proyecto de Investigación Científica" Lima-Perú. Editorial G. Herrera Editores.1998.

VALDEZ ALONSO, Alberto. " Reproducción de lo recogido en una Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso Administrativo) del 21 de diciembre de 1987. Madrid – España

<http://www.madrid.org>

GLOSARIO DE TERMINOS

C.P.C.	: Contador Público Colegiado
D.L.	: Decreto Legislativo
IR	: Impuesto a la Renta
LIR	: Ley del Impuesto a la Renta
PDT	: Programa de Declaración Telemática
NIC	: Norma Internacional de Contabilidad
NIIF	: Norma Internacional de Información Financiera
RTF	: Resolución del Tribunal Fiscal
TUO	: Texto Unico Ordenado