

ISSN 1992-1896



# Contabilidad y Negocios

Revista del Departamento Académico  
de Ciencias Administrativas  
volumen 4, número 7  
julio 2009

- Tributación
- Banca y Finanzas
- Auditoría
- Administración



**FONDO  
EDITORIAL**

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

# Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial\*

## Implications about the causality principle in the business income tax

Luis Durán Rojo

Pontificia Universidad Católica del Perú  
Departamento Académico de Derecho

### Resumen

El artículo analiza los alcances de la aplicación del principio de causalidad para la determinación de la renta neta imponible a efectos de aplicar el impuesto a la renta empresarial.

Se parte de establecer que dicho principio es aplicable a erogaciones que sean consideradas como gasto deducible del ejercicio, mas no de aquellas que han de formar parte del costo computable de los bienes a enajenar. Luego, se realiza un extenso análisis de la manera como la ley del impuesto a la renta peruana ha configurado los alcances de este principio y el entendimiento que ha surgido en la casuística jurisprudencial de los órganos que resuelven conflictos, especialmente del Tribunal Fiscal, al acoger en la esfera del principio precitado gastos no causales.

A su vez, el artículo aborda los alcances de los principios de razonabilidad y normalidad del gasto, tan necesarios para la evaluación del cumplimiento del principio de causalidad.

Finalmente, se plasman unas reflexiones respecto a la acreditación de la *fehaciencia* del gasto y su vinculación con el principio de causalidad.

**Palabras clave:** causalidad, gasto, generación de renta, razonabilidad, deducibilidad, normalidad, impuesto a la renta.

### Abstract

The following article presents the implications about the practice of the causality principle for the determination of the income set with intention to apply the business income tax.

We start considering the fact that this tax can be imposed to acquire goods known as a deductible expense of the practice, but not from those that are going to be part of the compatible cost to expropriate. Then, we make an extensive analysis about the way the Peruvian income tax law has configured the approaches of this principle and the understanding emerged from important jurisprudence cases from the members that solve problems, specially the Tax Court, when adopting a fast principle of expenses without causes.

At the same time, this article describes the achievements of the rational and normality cost principles, so important for the evaluation of the performance of the principle of causality.

Finally, we present some ideas about the accreditation of the cost facing and its relation to the causality principle.

**Key words:** causality, expense, constraint, reasonably, debilitation, normality, income tax.

\* Este artículo tuvo su origen en una presentación realizada en febrero de 2009 en el marco de los «Conversatorios de Coyuntura Tributaria AELE» y forma parte de un proyecto de investigación del Grupo AELE sobre el régimen del impuesto a la renta empresarial.

Conforme se señala en la ley del impuesto a la renta peruana (en adelante «LIR»), para la determinación del impuesto a la renta empresarial anual a su cargo, los contribuyentes domiciliados en el Perú deben considerar algunos principios y criterios de carácter general y, además, los elementos formales, límites y requisitos específicos que dicha ley —o sus disposiciones reglamentarias— recogen expresamente y con carácter obligatorio.

En ese sentido, para poder efectuar deducciones a la renta bruta, con la finalidad de llegar a la renta neta, un principio general de cumplimiento obligatorio es el denominado *principio de causalidad*, conforme al que existe la necesidad de que los egresos (denominados también como *erogaciones*) tengan relación con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente productora de la misma, incluso, aquellos que, de manera potencial, posibilitan incrementar los ingresos en la realización de actividades gravadas, aunque no se logre conseguirlo.

En las siguientes líneas, queremos abordar dicho principio de causalidad mediante el énfasis en la manera como ha sido entendido en el Perú, especialmente por el Tribunal Fiscal (TF), órgano de solución de controversias vía recurso de apelación.

## **I. El alcance de la causalidad en la legislación peruana**

El principio de causalidad está recogido, normativamente, en el artículo 37 de la LIR, al inicio del capítulo VI de dicha norma, referido a la determinación de la renta neta. El mencionado artículo establece que, a fin de establecer dicha renta neta de tercera categoría, se deducirán de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida.

### **1. Aplicación a erogaciones destinadas al costo computable**

En el artículo 20 de la LIR, se señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al Impuesto a la Renta (IR) que se obtengan en el ejercicio gravable, lo que supone, en el caso de enajenación de bienes, restar de los ingresos netos totales provenientes de dichas operaciones, el costo computable de los bienes enajenados.

En tal sentido, la renta bruta estará dada por la diferencia entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados y se entiende como tal el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley.

Tal procedimiento, como señala García Mullín, busca establecer especialmente en las rentas empresariales, cuál es la renta generada realmente, a la que posteriormente se le deducirán los gastos operativos de la entidad que la genera. En ese sentido, el propio García Mullín indica que cuando hablamos de la enajenación de bienes, «[...] la renta bruta no equivaldrá al ingreso bruto, sino que será preciso deducir el costo tributario del bien vendido (es decir, el costo calculado de modo especial, no necesariamente coincidente con el concepto comercial). De este modo, el concepto de renta bruta será el resultado de deducir, del ingreso bruto, el costo tributario de los bienes enajenados» (1980: 116).

Bajo una interpretación literal y sistemática por ubicación de las normas mencionadas y del primer párrafo del artículo 37 de la LIR, puede entenderse que el principio de causalidad se aplica cuando ya se ha establecido la renta bruta, cuya determinación —como hemos visto— se hace conforme a los artículos 20 y 21 de la LIR.

A partir de tal hilo interpretativo, el Tribunal Fiscal (TF) ha señalado que los gastos a los que se refiere dicho artículo 37 de la LIR son aquellos que no están relacionados con la producción y/o transformación de bienes, es decir, los que formarían parte del costo computable, sino que se trata de los gastos operativos o de ventas.<sup>1</sup>

Lo dicho, se encuentra en consonancia con el criterio establecido en el pasado, en la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) 798-1-2003, conforme al cual existen gastos que integran el costo de los bienes producidos (entre ellos, la mano de obra) y otros que no son empleados en la producción y/o transformación de bienes que se contabilizan dentro de los gastos operativos (como gastos administrativos o de ventas), que se deducen periódicamente de la renta bruta.

De ello, se ha decantado la idea de que, para la asignación de los costos, no es requisito el cumplimiento del principio de causalidad, pues los citados artículos 20 y 21 de la LIR y el artículo 11 de su Reglamento establecen reglas directas de asignación del costo e, incluso, prevén la aplicación supletoria de las Normas Internacionales de Información Financiera (las NIIF y las NIC), especialmente la referida a existencias.

Tal criterio ha sido reconocido por el TF en la RTF 3452-3-2005, en la que se señala que a fin de determinar la renta bruta del ejercicio «[...] no se exige la existencia de una relación de causalidad con el giro del negocio respecto a la adquisición, producción o ingresos de bienes para enajenar, puesto que se entiende que una empresa se constituye con fines lucrativos y dicha relación es únicamente exigible para efecto de establecer la deducibilidad de aquellos gastos que resulten necesarios para determinar la renta neta de

tercera categoría, por estar vinculados con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto a la renta».

Luego, el mismo criterio se reitera en la RTF 9694-2-2007, en la que se establece que el costo computable por enajenación de acciones se regula por las normas de determinación de la renta bruta, de modo que la aplicación del principio de causalidad establecido en el artículo 37 de la LIR no resulta aplicable al estar relacionado con la obtención de la renta neta.

En buena cuenta, para el TF, las erogaciones serán asignadas en el proceso de la determinación del IR empresarial conforme a su naturaleza de costo o gasto y se le aplican las disposiciones señaladas en cada supuesto. En todo caso, la diferencia entre el costo y el gasto acabaría siendo solo temporal; esto es respecto al momento de su deducción y, para tal efecto, es necesario diferenciar las erogaciones.

## 2. La aplicación del principio de causalidad

### a) *La estructura legal peruana*

La aplicación del principio de causalidad está regulada en los artículos 37 y 44 de la LIR. Además, se debe tener en cuenta que, en los artículos 38 al 43 de la LIR, se establecen reglas para el tratamiento impositivo de los desgastes de activos fijos.

En el artículo 37 de la LIR, se ha señalado una lista de gastos respecto de los que, a fin de que sean deducibles, se plantea el cumplimiento de determinadas formalidades o existen limitaciones temporales o cuantitativas. De otro lado, en el artículo 44 de dicha ley se indica una lista tasada de deducciones que no son admitidas.

<sup>1</sup> Cf. entre otras, la RTF 261-1-2007.

En ese marco, por interpretación sistemática, deberíamos concluir que la lista de gastos señalada en el artículo 37 de la LIR no es taxativa o cerrada, de modo que podrán deducirse también otro tipo de gastos no contemplados en dicho artículo siempre que cumplan con el principio de causalidad bajo comentario, y siempre que su deducción no se encuentre prohibida expresamente (se debe prestar atención a la lista de gastos no deducibles reseñada en el citado artículo 44 de la LIR).

Tal ha sido también el criterio de la SUNAT que, en el Oficio 015-2000-k0000, indicó que, como regla general, se consideran deducibles los gastos necesarios para producir y mantener la fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida; se deben, asimismo, tomar en cuenta los límites o reglas que por cada concepto hubiera dispuesto la LIR, cuyo análisis dependerá de cada caso concreto.

Ahora bien, hay quienes sostienen que si se realiza una revisión de los supuestos descritos en el artículo 37 de la LIR, se podría verificar que existen gastos que, conceptualmente, no corresponden a una causalidad. Tales serían los casos de las pérdidas extraordinarias (recogidas en el inciso d), las provisiones y castigos por deudas incobrables (recogidas en el inciso i), los gastos en salud, recreación, cultura y educación para el personal (recogidos en el inciso ll), los gastos por donaciones (recogidos en el inciso x) y la deducción adicional sobre remuneraciones de personas con discapacidad (reconocida en el inciso z).

La misma idea ha sido sostenida en la doctrina comparada, cuando se ha señalado que, para llegar a la renta

neta, es necesario restar una serie de rubros, además de los gastos causales.

De hecho, García Mullín considera a tales tipos de gastos como *deducciones* y agrega que existe otro rubro denominado como *desgravaciones*, «[...] que responde a detracciones que la ley autoriza, pero no porque directa o indirectamente se relacionen con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productiva, sino por razones de política económica [...]» (1980: 121-122).

A su vez, Reig, Gebhardt y Malvitano han advertido, en el contexto argentino, que al analizar los supuestos de deducciones para llegar a la renta neta «[...] no en todos los casos se está frente a gastos necesarios para obtenerla, mantenerla y conservarla [...]» (2006: 396), de modo que concluye distinguiendo tres tipos de deducciones:

1. Los resultados negativos de negociaciones, transacciones u operaciones realizadas con el propósito de obtención de beneficios, pero donde la renta no se ha manifestado en términos positivos.<sup>2</sup>
2. Los verdaderos gastos o erogaciones vinculadas con el ingreso bruto que, deducidas de él, nos llevan a la ganancia neta. Este sería el ámbito de lo causal.
3. Las deducciones que deben calificarse como exenciones objetivas o formas de inversión de rentas, en cuya virtud el IR no se paga sobre la totalidad, sino sobre el remanente luego de deducida esa inversión que se busca fomentar.<sup>3</sup> En el contexto peruano, ese sería el caso de los supuestos de los incisos ll, x y z del artículo 37 de la LIR.

<sup>2</sup> Reig, Gebhardt y Malvitano (2006: 397) se refieren a estas situaciones con el concepto de *principio de paralelismo*, según el cual son deducibles los quebrantos siempre que se verifique que en caso de haberse producido de manera correlativa ganancias o beneficios, estos se hubieran encontrado gravados con el IR.

<sup>3</sup> Reig, Gebhardt y Malvitano señalan que «en realidad, el beneficiario hace una inversión o empleo de su renta y no se está realmente ante gastos necesarios» (2006: 396).

Lo señalado por García Mullín y por Reig, Gebhardt y Malvitano no deja de tener lógica y aplicación, especialmente en lo que se refiere a los supuestos de los referidos incisos *x* y *z*, pese a que, al final del primer párrafo del artículo 37 de la LIR, luego de establecer el principio de causalidad, se señala expresamente que «en consecuencia son deducibles [...]» y se procede a listar los supuestos específicos.

Quizá por eso, en líneas generales, la doctrina nacional se ha inclinado a asumir que el conjunto de gastos establecidos en el artículo 37 de la LIR debe tener implícito el principio de causalidad.

El mismo criterio parecería tener el TF que, entre otras resoluciones, ha señalado, en la RTF 5909-2-2007, que los gastos necesarios para mantener la fuente productora de la renta también incluyen las erogaciones realizadas por las empresas con la finalidad de subvencionar los eventos organizados con ocasión de fiestas conmemorativas (gastos en el marco del inciso II del artículo 37 de la LIR), ya que existe un consenso generalizado respecto a que tales actividades contribuyen a la formación de un ambiente propicio para la productividad del personal.

En la RTF 760-4-2002, se indica que los gastos de alimentación otorgados al personal en la descarga de la mercadería (también en el marco del inciso II del artículo 37 de la LIR) son deducibles al constituir erogaciones destinadas a mantener motivado al personal para el mejor desempeño de sus funciones.

#### ***b) Tipo de causalidad exigido por la LIR***

Ahora bien, establecido que el principio de causalidad se aplica a las erogaciones destinadas como gasto, y tomando en cuenta que se mantienen limitantes o prohibiciones en los artículos 37 a 44 de la LIR, conviene analizar ahora el tipo de causalidad que exigiría la LIR.

En primer lugar, debe indicarse que, conforme al referido artículo 37 de la LIR, se ha reconocido la deducción de los gastos necesarios para producir la renta gravada. También se reconoce la deducción de los gastos necesarios para mantener la fuente productora de esa renta, entendiéndose por esta —a tenor de lo señalado en la RTF 261-1-2007—, al capital, corporal e incorporal que, al tener un precio en dinero, es capaz de suministrar una renta a su poseedor, como es el caso de las cosas, muebles e inmuebles, los capitales monetarios, los derechos y las actividades.

A su vez, a partir del primero de enero de 2004, se ha reconocido expresamente la deducción de los gastos necesarios vinculados con la generación de ganancias de capital. Conforme a ello, en sentido literal, no serían deducibles los gastos efectuados en caso que la empresa hubiera obtenido pérdidas en esa materia; no obstante, entendemos que, cuando se hace referencia a «ganancias de capital», no se está refiriendo solo al supuesto en que ellas lleguen a ocurrir realmente y debe aplicarse, por tanto, el principio del paralelismo referido líneas arriba.

Ahora bien, en el sentido que comentamos, resulta claro que también en los dos primeros casos, el gasto es deducible, incluso si no se llega a generar rentas, pues lo que importa no es la efectividad, sino su potencialidad.

Tal perspectiva ha sido asumida por el TF en la RTF 5355-1-2002, en la que se indica que el gasto por estudio arquitectónico para evaluar la posibilidad de adquirir un inmueble colindante con el fin de ampliar las oficinas de la empresa, es deducible, aunque después se deje sin efecto ese proyecto; en la RTF 343-2-2005, en la que se permite la deducción del derecho de vigencia de concesiones mineras, pese a que la explotación de la unidad minera no se realice en el ejercicio del pago de dicho derecho, en la RTF 3942-5-2005,

en la que se señala que procede considerar como gasto el efectuado en actividades destinadas a obtener mayores ingresos, inclusive, si estas fueron infructuosas. En buena cuenta, para el TF, la condición de deducibilidad del gasto no está condicionada a que la inversión sea exitosa, sino a su destino.

Un segundo tema a abordar es determinar el alcance del término «necesario» contenido en el citado artículo 37 de la LIR; esto es si se entiende en su acepción restrictiva o extensa.

Lo primero que debe señalarse es que, para analizar la causalidad del gasto, es necesario analizar el *modus operandi* del contribuyente,<sup>4</sup> lo que no se reduce solo a la actividad principal declarada en el Registro Único del Contribuyente (RUC) —cf. RTF 4572-4-2002, en la que el TF no atendió el argumento de SUNAT, para acotar la deducción de las inversiones realizadas con motivo de la participación en un proceso de privatización, de que los gastos necesarios para mantener la fuente se refieren solamente a las actividades registradas en el RUC—.

Ahora bien, hay un sector de la doctrina comparada que se adscribe a sostener que el gasto necesario debe entenderse como un gasto imprescindible; esto es que lo necesario deba entenderse referido a la imposibilidad de sustraerse al gasto para obtener el ingreso correspondiente. De hecho, en España, la jurisprudencia administrativa exigía que se pruebe la derivación de los ingresos de los gastos o, lo que es lo mismo, la existencia de la obligatoriedad o imposibilidad para sustraerse de los mismos para considerarlos deducibles.

Como puede verse, bajo esta postura, el gasto necesario lo es en cuanto sea obligatorio o imprescindible, pero, además, como consecuencia de ello mismo, debe ser directamente destinado a la generación de la renta.

En el caso peruano, este criterio ha sido tomado por el TF en contadas ocasiones. Así, en la RTF 5732-5-2003, se ha señalado que si el contribuyente probaba que el gasto realizado en la rehabilitación y reparación de una carretera era indispensable y extraordinario para poder trasladar los minerales desde el lugar de su extracción, este sería considerado como gasto necesario para efectos del IR.<sup>5</sup>

Como se ve, para el TF (criterio ratificado en la RTF 4807-1-2006), el gasto por construcción o mantenimiento de carreteras es un acto de liberalidad, y solo resulta deducible en el caso que tenga un carácter extraordinario e indispensable y tenga como fin viabilizar el transporte de bienes que produce la empresa desde o hacia sus centros de producción.

Bajo esta postura minimalista, el TF no ha admitido la deducción de gastos vinculados con la «actividad social de la empresa» y exige siempre la probanza de la relación de indispensabilidad con la renta gravada. Entre otros, en la RTF 1932-5-2004, el TF ha desconocido el gasto por construcción de carreteras y suministro de energía eléctrica a favor de una comunidad campesina cercana al centro negocial y, en la RTF 1424-5-2005, se desconoció la deducción por la compra de insumos agrícolas a favor de la comunidad cercana al centro de explotación del contribuyente.

<sup>4</sup> Cf. RTF 3964-1-2006, 1154-2-2000 y 670-1-2000.

<sup>5</sup> En la mencionada RTF, se indica que «[e]n el caso de autos, la propia Administración señala que la recurrente requería realizar dichos gastos a efecto de acondicionar las carreteras que unen los centros poblados con su yacimiento minero por encontrarse en mal estado y dificultar su acceso, con lo cual en principio no podría concluirse que se trata de una mera liberalidad a fin de beneficiar a la colectividad con el cumplimiento de tareas que corresponden al Estado».

Empero, la doctrina comparada mayoritaria aboga por entender la necesidad del gasto bajo términos amplios y extendidos, lo que parece haber sido consecuencia de un proceso de entendimiento conceptual con miras a lograr la justicia en la recaudación. No obstante lo dicho, nótese que Kaldor (citado por García Mullín) señala que «[n]o puede haber duda alguna de que la idea original de ingresos para fines de impuesto, tuvo por objeto limitar los gastos deducibles a los desembolsos directos e inevitables de esa índole. La extensión en que el concepto actual de ingreso se aparte de ella, es una medida del desgaste causado por más de cien años de implacable presión ejercida por los intereses creados» (1980: 122).

En el caso peruano, el TF —a contracorriente de una línea jurisprudencial desarrollada a su interior, que hemos referido líneas arriba— ha delineado una perspectiva amplia desde aproximadamente el año 1999. Efectivamente, el TF ha señalado en la RTF 710-2-99 que el principio de causalidad «es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, pues permite las sustracciones de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa». Este criterio ha sido reiterado, entre otras, en las RTF 1275-5-2004, 4807-1-2006 y 9013-3-2007.

Como se puede ver, el TF está desarrollando una línea argumentativa para adscribirse a las corrientes amplias y permite la deducción de gastos aun cuando no generen una renta inmediata y directa, sino de modo indirecto o mediato. A tal efecto, tuvo que considerar en su propio razonamiento criterios adicionales, como la normalidad, proporcionalidad o razonabilidad en

relación con la actividad económica, que pasaremos a abordar en las secciones siguientes.

## II. La normalidad y razonabilidad de los gastos

### 1. De la jurisprudencia a la norma legal

Como hemos adelantado, con la adscripción generalizada del TF a las corrientes amplias del principio de causalidad, dicho organismo tuvo que considerar, en su propio razonamiento, criterios adicionales, como la normalidad, proporcionalidad o razonabilidad en relación con la actividad económica.

Esos criterios habían sido definidos también por un sector de la doctrina tributaria como elementos del principio de causalidad. Al respecto, García Mullín ha señalado que: «[...] 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 “estrictamente indispensables”) para obtener la renta o mantener la fuente, ser normales de acuerdo al giro del negocio, mantener cierta proporción con el volumen de operaciones, etcétera» (1980: 122).

Así, en la RTF 691-1-99, el TF señaló que «[...] el principio de causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberá aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean *normales* de acuerdo con el giro del negocio o [que] estos mantengan *cierta proporción* con el volumen de las operaciones, entre otros».<sup>6</sup> El mismo tenor utilizó el TF en la RTF 814-2-98.

En el mismo sentido, se pronunció el TF en la RTF 668-3-99 respecto a la LIR aprobada por decreto supremo 185-87-EF, que señalaba que esta: «[...] recogía

<sup>6</sup> La cursiva es nuestra.

el principio de causalidad como regla general para admitir la deducibilidad o no de los gastos y, así, determinar la renta neta de las empresas; así, prescribía, serán deducibles solo los gastos que cumplan con el propósito de mantener la fuente productora de renta o generar nuevas rentas y se debe indicar que los gastos deducibles que se expresan en el artículo 40 de dicha norma eran 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; para lo cual debe merituar-se si el monto del gasto corresponde al volumen de las operaciones del negocio para lo cual corresponde examinar la *proporcionalidad y razonabilidad* de la deducción así como el *modus operandi* de la empresa». <sup>7</sup> El mismo razonamiento fue empleado por el TF en la RTF 753-3-99.

Como podemos observar, los requisitos señalados permitían al TF adecuar en determinados casos los alcances del principio de causalidad, pero no establecían ni criterios regulares ni prácticas extendidas.

Sin embargo, se entendía que la proporcionalidad era un criterio cuantitativo vinculado con la relación entre el volumen de ventas o prestación de servicios y el gasto realizado; la normalidad aludía a que los gastos se realicen en el marco de las actividades cotidianas de la empresa y la razonabilidad operaba para dar posibilidad a que, a pesar de que el gasto no cumplía los requisitos anteriores, podría ser aceptado a partir de la situación concreta del contribuyente.

Por la impronta de la jurisprudencia del TF, con vigencia al año 2001, mediante ley 27356, el legislador estableció una tercera disposición final a la LIR en la que incorporó el desarrollo conceptual realizado por dicho organismo, pero con parámetros más definidos. <sup>8</sup> A su vez, a partir del ejercicio 2004, dichas reglas han sido recogidas en el último párrafo del artículo 37 de la LIR.

Tómese en cuenta que, respecto a la vigencia de la tercera disposición final de la ley 27356, en la Carta 044-2004-SUNAT/2B0000, la SUNAT ha indicado que «[...]tiene carácter de precisión, vale decir, es interpretativo, por lo que rige no desde la vigencia de la citada disposición final, sino que dichos criterios ya formaban parte de nuestro ordenamiento jurídico, debido a que mediante las normas interpretativas no se crean nuevas disposiciones, sino que únicamente se señala el contenido y alcance de las ya existentes considerando, entre otros aspectos, la doctrina y la jurisprudencia».

## 2. Los alcances del esquema normativo

Conforme al esquema normativo referido en el punto anterior, para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser, entre otros: a) normales para la actividad que genera la renta gravada, b) razonables en relación con los ingresos del contribuyente, y, c) generales, en el caso de los gastos señalados en los incisos I y II del artículo 37 de la LIR. <sup>9</sup> Revisaremos los dos primeros supuestos.

<sup>7</sup> La cursiva es nuestra.

<sup>8</sup> Aunque en aquel momento se pensó que la modificación podría configurarse como permisiva para que la Administración Tributaria tenga mayores niveles de discrecionalidad en el entendimiento del gasto, en realidad, se selló la alternativa de adoptar un criterio amplio de necesidad del gasto.

<sup>9</sup> Y a partir de 2008, también el inciso a.2 referido al aporte voluntario con fin previsional abonado en la cuenta de capitalización individual de los trabajadores, conforme a la modificación operada por la ley 28991.

### a) *La normalidad del gasto*

El segundo párrafo del artículo 37 de la LIR señala que los gastos deben ser normales para la actividad que genera la renta, lo que se ha entendido en el sentido que como tales (gastos normales) no solo debe considerarse a los gastos típicos incurridos en el desarrollo ordinario de las actividades empresariales, sino también a aquellos gastos que, directa o indirectamente, tengan por objeto la obtención de beneficios para la empresa.

En buena cuenta, se trata de un criterio de medición cualitativo del gasto, que alude a que este debe ser en sustancia destinado al objetivo de obtención de beneficios de la empresa.

Ahora bien, la jurisprudencia del TF ha incluido su evaluación respecto a este requisito en el concepto general del gasto. Esto es, con ocasión de la evaluación del principio de causalidad, se ha realizado un análisis indirecto de este subprincipio de normalidad del gasto.

Así, en la RTF 3964-1-2006, se ha indicado que, para evaluar la causalidad del gasto, es necesario analizar el *modus operandi* del contribuyente. A su vez, en la RTF 657-1-2007, el TF ha indicado que los gastos realizados a favor de terceros que proveerán de bienes o servicios al contribuyente, no son deducibles cuando, al poder este obtener algún beneficio en razón de esos gastos, el mismo se encuentra mediatizado por el beneficio directo e inmediato que obtiene ese tercero.

No obstante, en la RTF 261-1-2007, se ha precisado que los gastos financieros originados por un crédito bancario pueden dar cobertura a otro crédito de la misma naturaleza, por medio de operaciones de refinanciamiento y, si obedecen al ejercicio normal del negocio, se encuentran en relación con el mantenimiento de la fuente productora de la renta, es decir, con la conservación del capital

de trabajo de la empresa a efectos de continuar con su actividad generadora de renta.

### b) *La razonabilidad del gasto*

El segundo párrafo del artículo 37 de la LIR establece que, para determinar que los gastos son necesarios para producir y mantener la fuente, deben cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Este criterio, a decir de la jurisprudencia del TF, alude a una limitación cuantitativa, es decir, un máximo de permisibilidad de deducción. Por eso, en la jurisprudencia previa a su recepción legal, se le vinculaba con el principio de proporcionalidad.

Efectivamente, fueron las RTF 2439-4-96 y 2411-4-96 las primeras en referirse al tema y señalaban que «el monto del gasto debe corresponder al volumen de operaciones del negocio, es decir [debe considerarse] su proporcionalidad y razonabilidad».

Posteriormente, la RTF 6009-3-2004 —desmarcando los conceptos— señala que, a efectos de determinar la proporcionalidad de los conceptos deducibles con el volumen de las operaciones del negocio, no resulta idóneo el uso de la cifra del capital social de una empresa, pues dicha cifra no constituye de manera alguna un indicador del volumen de las operaciones sino que refleja una deuda de la empresa frente a los accionistas o socios y las fluctuaciones de las que puede ser objeto no guardan estricta relación con el desarrollo de las actividades económicas de la empresa.

Ahora bien, la RTF 5525-4-2008 señala que conforme al artículo 37 de la LIR, los gastos tienen que cumplir con el criterio de razonabilidad en relación con el ingreso del contribuyente, por lo cual la compra de combustible debe ser razonable respecto a las horas

trabajadas por la maquinaria que utilizó dicho combustible a efectos de su deducibilidad.

Finalmente, la RTF 4212-1-2007 señala que, tomando en cuenta que el IR es un tributo de determinación anual, la razonabilidad respecto al pago de gratificaciones extraordinarias debe establecerse en función de la relación existente entre aquellas y los ingresos correspondientes a un determinado ejercicio.

### III. La acreditación del gasto y su causalidad

#### 1. Las operaciones reales y las operaciones fehacientes

Como señalamos, debe entenderse que el gasto deducible de la renta bruta, en la determinación del IR de tercera categoría, no debe ser ajeno a la empresa, sino, por el contrario, debe ser propio de la empresa; es decir, el gasto aceptado será el que se caracterice por tener alguna relación lógica con los objetivos del emprendimiento empresarial.

Aunque en las normas del IR no haya mención expresa sobre la veracidad o realidad de las operaciones que están vinculadas con el gasto, de suyo se entiende que debemos estar ante un gasto preexistente y sobre el cual hay —por lo menos— indicios razonables de su *fehaciencia*; dicho de otra manera, para la determinación del IR, se está considerando a un gasto respecto del cual puede tenerse razonable confianza de su ocurrencia y su utilización.

Cabe señalar que, en el artículo 44 de la Ley del IGV e ISC (LIGV), se ha establecido que es operación no real:

- a) Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en este es inexistente o simulada y permite determinar que nunca se efectuó la transferencia

de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.

- b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación y se había empleado su nombre y documentos para simular dicha operación.

No obstante lo señalado por la norma citada, la descripción de operación no real del IGV, por su tipicidad, es reducida en comparación con la abierta noción de operación no fehaciente aplicable al IR, la misma que ha sido desarrollada a partir de la abundante casuística que ha sido materia de pronunciamientos por parte del Tribunal Fiscal.

#### 2. La acreditación del gasto causal y su *fehaciencia*

Como ya se adelantó, en la determinación del IR de tercera categoría, se aceptará al gasto en tanto pueda tenerse confianza de su ocurrencia y su utilización a partir de una razonable acreditación.

No se trata, ciertamente, de la demostración de una verdad o realidad en términos absolutos, hecho que sería una exigencia irrazonable dada la variedad y volumen de las operaciones, sino en puridad lo requerido es acreditar que el gasto es fidedigno o digno de fe o confianza.

Aquí cobra particular importancia la prueba, es decir, la acreditación de la *fehaciencia* del gasto causal mediante medios probatorios u otros instrumentos que puedan usarse con el mismo propósito.

Debe partirse de la base de que es un deber y un derecho del contribuyente acreditar de manera razonable el gasto y su causalidad. Es un deber de colaboración y un derecho de defensa y, en general, al debido procedimiento administrativo.

Sin embargo, la Administración Tributaria también tiene el deber de verificar los aspectos que son motivo de sus decisiones, en virtud al principio de verdad material establecido en el numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Adicionalmente, tenemos la extensión de las reglas del *onus probandi* en sede administrativa tributaria, por el cual, en principio, la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien contradice mediante la alegación de nuevos hechos.

En realidad, la acreditación o desconocimiento de la *fehaciencia* del gasto causal deberá ser una labor conjunta de la Administración Tributaria y el contribuyente, en el que se brinde mayor énfasis a uno de los dos según las características del caso concreto.

Ahora bien, la causalidad del gasto —para producir rentas gravadas o mantener su fuente— puede ser entendida en función de distintas clasificaciones. Así, puede hablarse de un plano objetivo y otro subjetivo de la causalidad del gasto. En el primer caso, tendremos aquellos gastos que hay que sufragar con carácter obligatorio o de manera indispensable (como son los establecidos por ley o los que corresponden a servicios públicos, por ejemplo) y, en el segundo, podríamos encontrar a aquellos que provienen de decisiones de la gestión empresarial.

La acreditación de la *fehaciencia* del gasto será mayor cuando el egreso se encuentre más en un plano subjetivo que en el plano objetivo.

Así, algunas veces la relación de causalidad del gasto puede verse cuestionada por el alejado nivel de vinculación con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente.

En esa perspectiva, se puede hablar de dos niveles de acreditación del gasto; en primer lugar, tenemos el del gasto mismo, es decir que la operación en la cual se generó el egreso (compras o prestación de servicios) fue real y que tuvo un destino (por ejemplo, su transferencia) y, de otro lado, es preciso acreditar de qué manera dicho gasto contribuyó en la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente.

Para el TF, el gasto o, por lo menos su *fehaciencia*, debe encontrarse suficientemente acreditado. Los comprobantes de pago y los registros contables no son suficientes. Esta es una tendencia jurisprudencial consolidada en los últimos años.

En algunos casos, se ha señalado que los documentos genéricos no son suficientes para acreditar el gasto si no hacen referencia a los bienes adquiridos, aunque se cuente con facturas y se hayan realizado los registros contables.

Ello va en la perspectiva, también del TF, de que los gastos que son susceptibles de ser deducidos tienen que cumplir con el principio de causalidad y ser —probablemente— reales, es decir que las partes que figuran en el comprobante de pago (vendedor y comprador) hayan participado en la operación, además que la operación misma sea fehaciente.

Inclusive, en instancia del TF, se ha dado amplia oportunidad de acreditar el gasto, bajo los límites que establece el Código Tributario. En caso que ello no sea suficientemente acreditado, el gasto será rechazado.

A veces, el TF ha sido concluyente en el sentido de que los documentos presentados en todas las etapas del procedimiento contencioso tributario resultan insuficientes para acreditar de manera fehaciente la realización de las operaciones, así como su vinculación con la generación de la renta o el mantenimiento de su fuente.

En el caso de compras y transferencias de bienes, por ejemplo, debe acreditarse la adquisición del bien y su transferencia, además del traslado, de corresponder. Los documentos de control de ingreso y salida de almacén y las guías de remisión son indispensables para tal propósito, documentos que además permiten corroborar las fechas y oportunidades del movimiento de mercadería y bienes en general.

En cuanto al valor probatorio de los contratos civiles y mercantiles, debe entenderse que dichos acuerdos y los documentos que los contienen son una prueba más que acompaña al conjunto de pruebas que el contribuyente está en el deber de acopiar, exhibir y presentar a la Administración Tributaria.

Finalmente, el TF ha señalado que, para acreditar la deducción de egresos relativos a determinados activos,

es preciso sustentar el título y modo en que el contribuyente los ostenta. Si el contribuyente no mantuvo algún vínculo del activo, el egreso en dicho bien no es causal y, por tanto, no es deducible.

### Referencias bibliográficas

GARCÍA MULLÍN, Juan Roque

1980 *Impuesto sobre la Renta. Teoría y Práctica del Impuesto*. Santo Domingo: ICT.

REIG, Enrique Jorge, Jorge GEBHARDT y Rubén MALVITANO

2006 *Impuesto a las Ganancias*. Undécima edición. Buenos Aires: Macchi.

Fecha de recepción: 11 de mayo de 2009

Fecha de aceptación: 18 de mayo de 2009

Correspondencia: lduran@pucp.edu.pe