

Deducibilidad del Gasto Vinculado con los Desembolsos Incurridos Como Consecuencia de una Transacción Extrajudicial: ¿Estamos Ante un Verdadero Acto de Liberalidad?

Fernando Tello Puerta*

Resumen:

El presente artículo pretende efectuar un análisis jurídico de los recientes pronunciamientos de la Administración Tributaria, en el sentido que los pagos efectuados como consecuencia de transacciones extrajudiciales no resultan deducibles para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

Se trata pues, de un análisis de corte civil respecto de la real naturaleza de los desembolsos efectuados con ocasión de la celebración de una transacción extrajudicial, para luego abordar la problemática de su vinculación con la generación de rentas gravadas con el Impuesto a la Renta.

Abstract:

This essay pretends to offer a juridical analysis of recent pronouncements of the Peruvian Tax Administration, by virtue of which, such entity states that those disbursements linked to extra judicial transactions do not constitute deductible expenses for the calculation of the Peruvian Income Tax.

Under such premises, we offer a civil analysis of the nature of such disbursements and later, cover the issue of their relation with the generation of taxable income for Income Tax purposes.

Palabras clave:

Liberalidades – Gastos deducibles – Principio de causalidad – Generación de rentas gravadas – Incumplimiento eficiente

Keywords:

Donation – Deductible expenses – Causality – Taxable income generation – Specific performance

Sumario:

1. Introducción – 2. Naturaleza jurídica de la transacción y de la penalidad por incumplimiento – 3. Naturaleza jurídica de los actos de liberalidad y su diferencia con la transacción y las penalidades por incumplimiento – 4. Tratamiento tributario aplicable – 5. Conclusiones

* Abogado por la Universidad de Lima. Maestría en Administración de Empresas por la Universidad de Lima y Universidad Autónoma de Barcelona. Especialista en Derecho Tributario. Miembro activo del IPDT. Actualmente se desempeña como Asociado Senior del Área de Impuestos del Estudio Benites, Forno & Ugaz, Abogados.

1. Introducción

Como consecuencia del desarrollo regular de nuestro trabajo, hemos podido observar que en no pocas oportunidades la Administración Tributaria ha emitido opiniones ciertamente creativas cuando se trata de la calificación de un desembolso como gasto deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta empresarial.

Como indicamos en el título del presente ensayo, en esta oportunidad nos ocuparemos de aquellos desembolsos que algunas empresas se encuentra obligadas a realizar como consecuencia de la celebración de una transacción extrajudicial o incluso en aquellos casos en los que el desembolso se realiza en virtud de una orden judicial.

Sobre el particular, la Administración Tributaria ha señalado en no pocas oportunidades que los gastos materia de comentario no resultan deducibles para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta empresarial cuando las transacciones u órdenes judiciales que los sustentan se encuentran motivadas en el incumplimiento voluntario de quien debe realizar el pago.

Así, si una determinada empresa incumple de manera voluntaria una obligación la indemnización o penalidad que se encuentre obligada a pagar es considerada por la Administración como una suerte de regalo pues siempre existió la alternativa de cumplir con la obligación contractualmente pactada, hecho que es considerado como lo correcto por nuestra Administración.

2. Naturaleza jurídica de la transacción y de la penalidad por incumplimiento

2.1 Naturaleza de la transacción

Es comúnmente admitido por la doctrina, que la transacción es un contrato cuya función esencial

consiste en poner término a un litigio o a una incertidumbre jurídica, evitando en este último caso el pleito que no ha surgido todavía, pero que podría surgir de la desavenencia entre las partes. El mecanismo del que las partes se valen para poner término a sus desavenencias es el de las concesiones mutuas o recíprocas.

Al respecto, la jurisprudencia nacional se pronuncia sobre la finalidad de la transacción sosteniendo lo siguiente:

“La transacción tiene por objetivo evitar un pleito o finalizar el que está iniciado, pero no puede dar lugar a un nuevo conflicto judicial por un tercero, derivado de la propia transacción.”¹

En esa misma línea se sostiene que:

“La transacción (...) es el acuerdo, un negocio jurídico bilateral y consensual, en el que las partes, haciéndose concesiones recíprocas deciden algún asunto dudoso o litigioso, evitando el pleito que podría promoverse o finalizando el ya iniciado”²

Igual definición nos ofrece Borda, para quien *“la transacción es el acto en virtud del cual las partes, haciéndose concesiones recíprocas, extinguen obligaciones litigiosas o dudosas.”³* Cabe indicar que dichas concesiones, pueden generar una nueva relación jurídica distinta a aquella que originalmente se tornó dudosa o litigiosa.

Delineado el concepto de transacción, agrega Boffi⁴ que para la configuración de la transacción deben darse, entre otros, los siguientes elementos principales:

- a) Capacidad: las partes deben tener capacidad para poder celebrar actos jurídicos.
- b) Acuerdo de partes: debe ser un acuerdo bilateral.

1 Resolución emitida por la Sala Civil de la Corte Suprema de Lima del Exp. No.1080-94. En: SUÁREZ GAMARRA, Saúl. “Código Civil Comentado”. Tomo IV. Lima: Gaceta Jurídica, 2004. p. 800.

2 Casación No. 1811-2007 Cajamarca de la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Cajamarca. En: HINOSTROZA MINGUEZ, Alberto. “Guía Actualizada de Casaciones: Derecho Civil, Derecho Procesal Civil”. Lima: Jurista Editores, 2010. p. 196.

3 BORDA, Guillermo A. “Tratado de Derecho Civil”. Tomo I. Quinta Edición. Editorial Perrot: Buenos Aires, 1982. p. 660.

4 BOFFI BOGGERO, Luis María. “Tratado de las obligaciones”. Tomo IV, Editorial Astrea: Buenos Aires, 1977. pp.411-435.

“A) Capacidad. Siendo la transacción un acto jurídico, debe exigirse ineludiblemente la capacidad condigna para llevarla a cabo, para celebrarla.(...)”

B) Acuerdo de partes. Puesto que el art. 832 dice que la transacción constituye “un acto jurídico bilateral”, parece obvio que nos remitamos a lo que dijimos en el primer tomo acerca del consentimiento y temas afines.

C) Concesiones recíprocas. La norma citada menciona a “las partes, haciéndose concesiones recíprocas”, lo cual viene a entrañar que cada parte debe desprenderse de alguna pretensión para beneficio de la otra en relación con el objeto que examinaremos más adelante. Es uno de los elementos típicos de la figura que, por tanto, impide la confusión con otras que le están íntimamente vinculadas. Así ha tenido oportunidad de expresarlo la jurisprudencia, negando carácter transaccional a la quita sin reciprocidad, al allanamiento ante una demanda, al reconocimiento, etc., aunque no exigiendo la doctrina que el monto de lo que cada parte resigna sea de la misma importancia. (...)

E) Finalidad de extinguir obligaciones. EL art. 832 indica que, mediante la transacción “se extinguen obligaciones litigiosas o dudosas”. Todo acto jurídico tiene un “fin inmediato” art. 844 y la transacción, acto jurídico, tiene el suyo. El tema se vincula con el objeto, ya que la intención se vuelca en él y la integra (...), el que alude a las consecuencias, el que se relaciona con los caracteres.

- c) Concesiones recíprocas: cada parte debe desprenderse de alguna pretensión para beneficio de la otra.
- d) Finalidad de extinguir las obligaciones: mediante la transacción se extingue un estado de incertidumbre y se abre otro de certeza.

A ello, se agrega lo desarrollado por la jurisprudencia respecto al último elemento señalado:

*"[En la transacción] las concesiones recíprocas o sacrificios económicos de las partes deben referirse a los derechos cuestionados, es decir supone el reconocimiento parcial de la pretensión del derecho ajeno y la renuncia parcial de la pretensión o el derecho propio [...] [La] transacción persigue, pues, transformar una situación jurídica insegura, discutible y litigiosa, por otra segura"*⁵.

La legislación peruana no es ajena a los conceptos delineados de manera precedente. Es así que el artículo 1302 del Código Civil dispone:

"Por la transacción las partes, haciéndose concesiones recíprocas, deciden sobre algún asunto dudoso o litigioso, evitando el pleito que podría promoverse o finalizando el que está iniciado(...)".

Con las concesiones recíprocas, también se pueden crear, regular, modificar o extinguir relaciones diversas a aquellas que han constituido objeto de controversia entre las partes.

La transacción tiene valor de cosa juzgada entre las partes. Al respecto la jurisprudencia resalta dicha particularidad de la transacción señalando:

"El artículo 1302° del Código [Civil] realiza una discriminación de lo que se entiende por transacción. En su primera parte se refiere a concesiones recíprocas y la decisión de algún asunto dudoso o litigioso, y en su segundo párrafo aclara los alcances que puedan tener esas concesiones. Este dispositivo tiene implicaciones procesales, como que es una

*forma de terminación del proceso y que tiene el valor de cosa juzgada, por lo que, aun cuando está contenido en el Código [Civil], es de carácter mixto"*⁶.

De la lectura de la norma transcrita y de la doctrina y jurisprudencia citada, se tiene entonces que mediante transacción se logra la transformación de una situación jurídica insegura, discutible y litigiosa por otra segura, a través de concesiones recíprocas o sacrificios económicos de las partes.

Como se ha anotado, la transacción como acto jurídico, debe reunir las condiciones legales comunes al resto de dichos actos⁷. Los autores citados coinciden, sin embargo en que existen dos elementos esenciales que le son propios como son (i) la existencia de una relación jurídica incierta y controvertida, y; (ii) las concesiones recíprocas.

De esta manera, la esencia de la transacción reside en una relación jurídica incierta y controvertida, susceptible de derivar en litigio o ya latente en el terreno judicial, la misma que las partes deciden llevar a término en forma definitiva. De esta forma, las partes encausan su voluntad a esa finalidad a través de las concesiones recíprocas, siempre con la finalidad de evitar continuar un asunto litigioso.

Remarcamos que nuestra legislación no hace ninguna distinción entre una transacción celebrada con motivo de una controversia suscitada de un incumplimiento voluntario o involuntario de una obligación.

Estas conclusiones resultarán de vital importancia para el presente ensayo, pues por sí solas determinan una diferencia sustancial entre una transacción, sea ésta realizada por incumplimiento voluntario o no, del concepto general de liberalidad, como se verá más adelante.

2.2 Naturaleza de la penalidad por incumplimiento

La doctrina más autorizada observa la cláusula penal como un pacto accesorio a un contrato del cual surge una obligación a cargo de al menos

En la transacción se producen consecuencias variadas, pero el Código ha hecho mérito en textos expuestos del carácter extintivo. Uno es el párrafo transcrito del art. 832; otro lo constituye el art. 850, para el que el acto transaccional "extingue los derechos y obligaciones que las partes hubieren renunciado"

De todos modos, en la transacción se extingue un estado de incertidumbre y se abre otro de certeza."

5 Casación No. 1022-98 de la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Lima. En: TORRES VÁSQUEZ, Aníbal. "Diccionario de Jurisprudencia Civil". Lima: Grijley, 2008. p. 769.

6 Casación N° 646-98 Lambayeque de la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República. En: TORRES VÁSQUEZ, Aníbal. *Op. Cit.* p. 769.

7 "Artículo 140.- El acto jurídico es la manifestación de voluntad destinada a crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas. Para su validez se requiere:

1.- Agente capaz.

2.- Objeto física y jurídicamente posible.

3.- Fin lícito.

4.- Observancia de la forma prescrita bajo sanción de nulidad."

uno de los contratantes, con la función de servir de coerción al cumplimiento y de indemnización de los daños generados por el eventual incumplimiento o por el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso del deudor.⁸

La referida noción nos permite poner de relieve, algunas de las características esenciales de la cláusula penal, que sirven para distinguirla de otras instituciones. Tales características son su naturaleza convencional y accesoria⁹ y su función coercitiva e indemnizatoria.¹⁰

La cláusula penal es un negocio jurídico de carácter convencional, es decir un pacto que los contratantes insertan en su contrato. Esta naturaleza bilateral resulta no solamente de su denominación (la expresión “cláusula” evoca comúnmente la idea de una parte o estipulación de un contrato) sino que es admitida generalmente la doctrina que señala su carácter esencial¹¹. En adición a ello la naturaleza contractual de la cláusula penal, viene recogida también por nuestro Código Civil cuando se refiere a ella en términos de un “pacto”.¹²

Su carácter accesorio está dado fundamentalmente por la función que desempeña. En tanto que sirve para reforzar una obligación y para anticipar el importe de la indemnización en caso de incumplimiento, esta cláusula está subordinada a la obligación a la que se refiere.¹³ En este orden de ideas, la cláusula penal se incorpora como parte del contenido del contrato del que emana la obligación principal, o puede añadirse mediante un contrato posterior. El artículo 1344 del Código Civil confirma esta relación de subordinación al señalar que la cláusula penal puede ser estipulada conjuntamente con la obligación o por acto posterior.

En cuanto a la función de la cláusula penal, ésta entraña una presión, persigue constituir un disuasivo frente al incumplimiento, es decir, generar un impacto psicológico en el deudor que desaliente el incumplimiento de la obligación.

Por su parte, la función indemnizatoria de la penalidad, tiene varias manifestaciones. El monto indemnizatorio es anticipado por los contratantes de suerte tal que, producido el incumplimiento, no es ya necesario que el acreedor produzca prueba alguna sobre la magnitud del daño, lo cual es frecuentemente difícil y farragoso, sobre todo tratándose de daño no patrimonial. En adición a ello, la sola estipulación de la penalidad libera al acreedor de la prueba de la existencia del daño, tal como lo establece con claridad el artículo 1343 del Código Civil.

Respecto de la función indemnizatoria la jurisprudencia peruana sostiene lo siguiente:

“(...)los contratantes dentro de su relación jurídica contractual han pactado los términos de las cláusulas penales como sanción para la parte que incumple las obligaciones establecidas en el contrato y con fines resarcitorios en caso del daño que se pudiera causar, de tal manera que la declaración de voluntad expresada por las partes en el citado Contrato respectivo es vinculante entre ellas, correspondiente ser cumplido conforme a los términos acordados siempre que no se contravengan las normas de orden público(...).”¹⁴

Adicionalmente, respecto de las funciones de la penalidad la jurisprudencia señala:

“(...) la cláusula penal es la prestación de dar, de hacer o de no hacer libremente pactada con el carácter de pena convencional, con la finalidad de reforzar el cumplimiento de las obligaciones y que en caso de incumplimiento total o de cumplimiento, la cláusula penal puede cumplir una función indemnizatoria o resarcitoria cuando el incumplimiento del deudor cause un daño al acreedor. En este caso, el acreedor ya no tendrá que acudir a los tribunales para solicitar la indemnización de los daños y perjuicios sufridos con las complicaciones y costos que ello implica, pues únicamente estará obligado

8 MIRABELLI. “Dei Contratto in Generale, Commentario del Codice Civile”, Torino: UTET, (año). p. 35

9 DE NOVA. “Le Clausole Penali e La Caparra confirmatoria. Obbligazioni e Contratto. Trattato di Diritto PRIVATO”. Vol. 10. Torino: UTET, 1982, pp. 301 y sgtes.

10 ROSELLI. “Clausola Penale e Caparra, Il Contratto en Generale”. Trattato di Diritto Privato directo da Besone Giapichelli. Tomo V. Torino: (editorial), (año). pp. 440 y sgtes.

11 De la relevancia de esta característica convencional nos da cuenta Zoppini explicando que “La contractualidad es generalmente considerada un requisito indispensable de la Cláusula.” GABRIELI, Enrico. “I Contratti in Generale. Trattato Dei Contratti.” Diretto da Pietro Rescigno. Tomo Secondo. Torino: UTET, 1999. p 898.

12 “Artículo 1341.- El pacto por el que se acuerda que, en caso de incumplimiento, uno de los contratantes queda obligado al pago de una penalidad, tiene el efecto de limitar el resarcimiento a esta prestación y a que se devuelva la contraprestación, si la hubiere; salvo que se haya estipulado la indemnización del daño ulterior. En este último caso, el deudor deberá pagar el íntegro de la penalidad, pero ésta se computa como parte de los daños y perjuicios si fueran mayores.”

13 DE NOVA. Op. Cit. p. 303.

“La clausola penale ha natura accessoria: non a caso l’art. 1383 parla di <<prestazione principale>>, e l’art. 1384 di <<obbligazione principale>>. Ne consegue che le vicende relative alla obbligazione principale incidono sulla obbligazione accessoria derivante della clausola penale: cosa che l’art. 1210 del codice previgente statuiva in modo espresso.

La clausola penale può esercitare funzioni diverse, si che pare vano sforzo quello di individuarne una funzione tipica.”

14 Casación No. 2658-2006 Lima de la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia.

*a probar los daños y determinar la cuantía de los mismos, mediante la estipulación de penas convencionales, si el acreedor sufre daños como consecuencia del incumplimiento de su deudor, la penalidad pactada será la indemnización de los daños causados (...)*¹⁵.

Estas funciones, coactiva e indemnizatoria, determinan claramente que sólo estamos ante una cláusula penal, cuando se estipula ésta en forma previa al incumplimiento de la obligación por parte del deudor.

Como se indica, la cláusula penal supone, un pacto ínter partes, destinado a impulsarlas a cumplir con sus obligaciones, ante la amenaza de una sanción, normalmente más gravosa que la obligación original. Además, con el establecimiento de dicha cláusula se fija anticipadamente los daños y perjuicios que deberán pagarse al acreedor en caso de incumplimiento, evitándose todas las cuestiones relativas a la prueba de la existencia del daño y su monto, sin ser un indemnización propiamente dicha.

Se observa entonces que la penalidad por incumplimiento es fruto de un negocio entre las partes destinado a prevenir los costos derivados de un litigio, definiendo de antemano las consecuencias del incumplimiento de una obligación pactada. Es entonces que, al igual que en el caso de la transacción, la penalidad tiene una naturaleza completamente distinta a la de una liberalidad.

3. Naturaleza jurídica de los actos de liberalidad y su diferencia con la transacción y las penalidades por incumplimiento

3.1 Naturaleza de los actos de liberalidad

Como comentario preliminar, es necesario señalar que nuestro ordenamiento jurídico no trata de manera particular el concepto de actos de

liberalidad, más allá de ciertas referencias a estos, al tratar sobre las donaciones en el artículo 1621 del Código Civil o en el artículo 831 del mismo, relativo a la colación en el Derecho de Sucesiones.

Siendo ese el caso, acudiremos a la doctrina a fin de delinear conceptualmente dicho concepto. Cabanellas¹⁶ en su Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual define a los actos de liberalidad como "*dáviva de bienes propios hecha a favor de una persona o entidad, sin pretender compensación ni recompensa alguna*".

De esta manera, los actos de liberalidad constituyen una disminución voluntaria del patrimonio personal de un determinado sujeto a favor de un tercero sin esperar retribución alguna. Es importante señalar que dicha disminución patrimonial es absolutamente inmotivada.

En la doctrina peruana, Fernando Vidal Ramírez, en su libro "Teoría General del Acto Jurídico"¹⁷, señala que los actos gratuitos también conocidos como actos de liberalidad- sin perjuicio de la unilateralidad, bilateralidad o pluralidad de las declaraciones de voluntad con que se forme el acto jurídico- implican la ejecución de una o varias prestaciones para una sola de las partes, y están subclasificados en actos de beneficencia y actos simplemente desinteresados. En el primero existe empobrecimiento por parte de una de las partes y enriquecimiento para su contraparte; mientras que, en el segundo se ejecuta una prestación que favorece a una de las partes, sin empobrecer a la otra.

Ello en contraposición de lo que ocurre en los actos onerosos, en virtud de los cuales se generan prestaciones para ambas o más de dos partes.

Mientras que Díez Picazo señala respecto de la onerosidad que:

"La idea de la onerosidad alude a la carga (onus) que el negocio impone. El negocio o el vínculo

15 Casación No. 4603-2009 Lima de la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia.

16 CABENELLAS, Guillermo. "Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual". Tomo V. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1981. p. 175.

17 VIDAL RAMÍREZ, Fernando. "El Acto Jurídico en el Código Civil Peruano". Lima: Editorial Cuzco, 1989. pp. 61-65.

"La distinción radica según el número de declaraciones de voluntad. Si para la formación del acto jurídico basta una sola declaración de voluntad, el acto es unilateral; si se requiere de la conjunción o confluencia de dos declaraciones, el acto es bilateral; y, si se requieren de más de dos, el acto es plurilateral. Debe aclararse, sin embargo, que el criterio de distinción vincula la manifestación de voluntad a la "parte" de la que emana la declaración y que la "parte" no es necesariamente un solo sujeto, sino que pueden ser varios (...). Así, la unilateralidad, bilateralidad y plurilateralidad no se determina por el número de personas manifestantes de su voluntad, sino por el número de "partes" necesarias para celebrar el acto jurídico. En este sentido, la terminología se conforma su significado (del latín laterales, que está al lado): unilateral, o sea, ex uno latere; bilateral, ex duobus lateribus; plurilateral, ex pluribus lateribus. (...) La distinción radica según se generen prestaciones para ambas partes o para una sola de ellas, como ocurre con la compra-venta o con la donación. En la primera, el vendedor y comprador se obligan a prestaciones recíprocas; y, en la segunda, sólo el donante se obliga al cumplimiento de una prestación.

A los actos gratuitos también se les llama actos de liberalidad y se les sub-clasifica en actos de beneficencia, cuando se trata de un desplazamiento patrimonial que implica empobrecimiento para una de las partes y enriquecimiento para la otra, como ocurre con la donación; y actos simplemente desinteresados, cuando se presta un servicio o se ejecuta una prestación que, sin empobrecer a una de las partes, se favorece a la otra, como ocurre en un mandato o en un depósito no remunerados."

que de él deriva es gravoso para ambas partes, en el sentido de que exige de ambas partes sacrificios al mismo tiempo que les produce ventajas. (...)

(...) la onerosidad de un negocio consiste en que éste genera atribuciones patrimoniales para ambas partes, entendiéndose el concepto de atribución en su sentido más amplio: no sólo como nacimiento de una obligación, sino también como transferencia o constitución de un derecho, liberación de una obligación, etc.¹⁸.

En ese mismo sentido, Ospina y Ospina haciendo una distinción entre los actos gratuitos y actos onerosos sostienen que:

“Como se observa, pues, esta clasificación se funda en la utilidad que el acto les reporta a los agentes que participan en él. Si alguno de tales agentes obra desinteresadamente y no recibe provecho o beneficio del acto, será gratuito. Así pertenecen a esta categoría el testamento y la donación, porque en el primero el testador solamente busca el beneficio de sus asignatarios, y en el segundo, el donante se desprende de un bien en provecho del donatario sin recibir nada a cambio. Por el contrario, si el agente o agentes obran con ánimo de lucro, o sea, que intervienen en el acto para recibir un beneficio, tal acto será oneroso, (...)”¹⁹.

Por su parte, Guillermo Lohmann Luca de Tena, en la obra Código Civil Comentado, al tratar sobre el artículo 831 del Código Civil, señala:

“En este sentido riguroso, es liberalidad la transmisión patrimonial espontánea, no derivada de un deber legal, efectuada con conciencia de querer favorecer, que produce enriquecimiento de uno, y empobrecimiento (concepto que incluye pérdida de ganancia) del otro”²⁰.

De esta manera, queda claro que para efectos jurídicos, los actos de liberalidad son actos jurídicos, bilaterales, unilaterales o plurilaterales que generan una disminución patrimonial de un sujeto, en beneficio de otro y, sin un provecho o beneficio para quien ejecuta el acto de liberalidad.

Ahora bien, los conceptos detallados han sido acogidos por las autoridades tributarias, específicamente por nuestro Tribunal Fiscal, quien en reiteradas resoluciones, RTF No. 756-2-200, No. 165912-3-2010 y No. 02675-5-2007, establece lo que se entiende por actos de liberalidad.

A modo de ejemplo, en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 02675-5-2007, se hace mención al concepto de liberalidad como un acto de desprendimiento desinteresado por parte de una empresa, el cual se basa en la entrega de bienes por motivos altruistas o de caridad, no cumpliendo de esta manera con el principio de causalidad.

En la Resolución antes mencionada el Tribunal cita a Alberto Raventos, el cual define al concepto de liberalidad como *“(...) el desprendimiento, la generosidad, la virtual moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa, y por lo tanto son todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe”²¹.*

Así, una liberalidad es todo acto realizado sin la realización de una contraprestación por la parte que se beneficie, o en general de una atribución patrimonial para la parte que ejecute el acto de liberalidad.

3.2 Diferencia de las liberalidades y de la transacción y de la penalidad por incumplimiento

Como se ha indicado previamente, los actos de liberalidad se diferencian sustancialmente de las transacciones y de las penalidades, sea bien que éstas se hayan originado en un incumplimiento voluntario o no.

Al efecto, graficamos las diferencias entre las categorías jurídicas descritas en el siguiente cuadro:

| Transacción | Penalidad | Liberalidad |
|---|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> - Es un acto jurídico bilateral o plurilateral. - Es un acto jurídico oneroso ya que deben existir concesiones recíprocas de las partes que participan. - Tiene como finalidad evitar un litigio. | <ul style="list-style-type: none"> - Se origina en un acto jurídico bilateral o plurilateral. - Tiene como finalidad la de evitar el incumplimiento de las obligaciones pactadas. - Es una consecuencia y deber que se genera del incumplimiento de una obligación, y que permite resarcir a la parte afectada con el mismo. | <ul style="list-style-type: none"> - Puede originarse de un acto jurídico unilateral, bilateral o plurilateral. - Implica la ejecución de una única prestación o atribución patrimonial en beneficio de la otra parte, en consecuencia, no existe contraprestación. - Es un acto espontáneo y desinteresado de quien ejecuta el acto de liberalidad, generando un empobrecimiento sacrificio y el enriquecimiento de quien se beneficia con su ejecución. |

18 DÍEZ PICAZO, Luis. “Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial II: Las relaciones obligatorias”. Tomo II. Sexta Edición. Madrid: Thomson Civitas, 1995. pp. 373-374.

19 OSPINA FERNÁNDEZ, Guillermo y Eduardo OSPINA ACOSTA. “Teoría General de los Actos o Negocios Jurídicos”. Bogotá: Editorial TEMIS, 1983. p. 55.

20 LOHMANN LUCA DE TENA, Guillermo. “Código Civil Comentado”. Tomo IV. Lima: Editorial Gaceta Jurídica, 2003. p. 658.

21 RAVENTOS, Alberto. Comentarios al Impuesto sobre las Sociedades. Tomo I. Madrid: Editorial Civitas, 1998. p. 291.

Es importante reiterar, que los actos de liberalidad, tal como lo reconoce incluso el propio Tribunal Fiscal en las resoluciones citadas en el punto precedente, no corresponden a gastos causales, es decir, no guardan relación con el mantenimiento de la fuente productora de renta, ya sea directa o indirectamente. Por tanto, los actos de liberalidad, implican simple desprendimientos patrimoniales sin la espera de una contraprestación o atribución patrimonial a cambio.

Esta característica resulta de la mayor relevancia al momento de analizar la deducibilidad de los gastos generados por transacciones o penalidades incurridas por incumplimientos contractuales voluntarios o no. En este último caso, la decisión o no de incumplir con una prestación, es consecuencia de un análisis costo beneficio o de una decisión de negocios, elemento que es ajeno al concepto de liberalidad como pretende interpretarlo la Administración.

La transacción, tiene como propósito evitar o evitar continuar un asunto litigioso. Así, puede apreciarse de la transacción tiene una relación causal con el mantenimiento de la fuente productora de renta, toda vez que implica que las partes eviten recurrir a un proceso que no solo pueda tener larga duración, sino que, además, implique costos que puedan afectar económicamente a la empresa. De esta manera, los gastos que implica una transacción no son meras liberalidades. Ello independientemente de si el incumplimiento es voluntario, hecho que resulta irrelevante para el caso materia de análisis.

Por otro lado, las penalidades por incumplimiento están destinadas a impulsar a las partes a cumplir con sus obligaciones ante la amenaza de una sanción así como a establecer anticipadamente los daños y perjuicios que se deberán pagar al acreedor en caso de incumplimiento, evitándose todas las cuestiones relativas a la prueba de la existencia del daño y su monto. Así, los gastos relacionados con el pago de penalidades sí son gastos causales, relacionados con el mantenimiento de la fuente productora de renta, ya que evita los costos que generarían un proceso en el caso de no haber sido pactadas, tal como se detallará a continuación.

4. Tratamiento tributario aplicable

Considerando lo expuesto en los puntos precedentes, debemos indicar que no existe identidad entre el concepto de liberalidad y el pago de una suma de dinero, como consecuencia de una transacción o penalidad asumida por el incumplimiento voluntario de un contrato.

Deberá tenerse en consideración entonces que el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la

Renta, norma que establece que no son deducibles para efectos de la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta de la tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad, en dinero o en especie salvo aquellas efectuadas a favor de las entidades a que refiere el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; esto último no será aplicable al caso materia de análisis.

De esta manera, considerando que no existe ninguna limitación expresa en la Ley del Impuesto a la Renta que impida la deducibilidad de los gastos materia de comentario, debemos analizar si los mismos cumplen con el principio general de causalidad que debe cumplir todo desembolso para efectos de su deducibilidad.

Ante lo indicado, partiremos por señalar que de acuerdo con el primer y último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles para efectos de la determinación del Impuesto, todos aquellos costos y/o gastos que sean necesarios para la generación de rentas gravadas así como para el mantenimiento de su fuente, siempre que la deducción no se encuentre expresamente prohibida por Ley y siempre que los mismos sean proporcionales respecto de las rentas generadas, razonables respecto del giro del negocio, y adicionalmente se encuentren debidamente sustentados con los documentos correspondientes.

Siendo ese el caso, debemos anotar que los gastos generados por transacciones o por el pago de penalidades en el marco del incumplimiento voluntario de contratos celebrados con terceros constituyen desembolsos efectuados con la finalidad de mantener la fuente productora de rentas gravadas.

En efecto, no debe olvidarse que conforme a lo descrito en los puntos II y III precedentes, las penalidades y las transacciones tienen la finalidad de evitar los costos que generarían un proceso en el caso de no haber sido pactadas. Ello sin duda genera un ahorro que incide en el mantenimiento de la fuente productora de rentas gravadas.

Es decir, en caso no se realice el pago relacionado con la penalidad por el incumplimiento contractual, las partes deberán atenerse al desarrollo de un proceso judicial o arbitraje, los cuales pueden ser de larga duración e implicar para ambas partes gastos adicionales, propios del proceso. Por ello, el pago de una penalidad implica, normalmente, un menor costo para las partes, protegiendo así el patrimonio de las mismas y evitando así incurrir en cumplimiento ineficientes que reducirán la capacidad de generar rentas gravadas del obligado al pago.

Confirmada la causalidad de los gastos incurridos por concepto de transacciones y penalidades vinculadas al incumplimiento voluntario de contrarios y no existiendo ninguna prohibición expresa para la deducción de las mismas, concluimos que dichos desembolsos pueden ser deducidos para efectos de la determinación de la renta neta de la tercera categoría, sin limitación alguna, más allá de la que impongan los criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

5. Conclusiones

La transacción es un contrato cuya función esencial consiste en poner término a un litigio o a una incertidumbre jurídica, evitando en este último caso un posible pleito, para ello las partes que lo celebran deben efectuar concesiones mutuas o recíprocas que revelan el carácter oneroso de dicho acto jurídico. Mientras que la penalidad consiste en un pacto que los contratantes insertan en su contrato, que es accesorio a una obligación y que tiene como finalidad crear un disuasivo frente al incumplimiento de la obligación a la que se encuentra subordinada y para anticipar el importe de la indemnización en caso de incumplimiento.

En la misma línea de pensamiento, desde el punto de vista tributario, debe tenerse presente que los pagos realizados como consecuencia de la celebración de transacciones y por haber incurrido en penalidades, tienen una naturaleza distinta a

los actos de liberalidad a que se refiere el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento.

Asimismo, debe tenerse presente que dichos gastos, en la medida que buscan eliminar los costos y las posibles contingencias asociadas con un proceso judicial, resultan deducibles para efectos de la determinación de la renta neta de la tercera categoría por cumplir con el principio de causalidad contenido en el artículo 37 de la Ley que regula dicho Impuesto.

El principio de causalidad en este caso, de manera contraria a lo que señala la Administración, debe interpretarse de manera amplia, no siendo relevante si el pago de transacciones o penalidades tiene una incidencia directa en la generación de rentas gravadas, criterio ha sido recogido por reiterada jurisprudencia entre la cual destacan las RTFs No. 170-2-99, 1275-2-2004.

Cabe indicar que los argumentos descritos en el caso materia de análisis han sido recogidos por el Tribunal Fiscal, órgano que mediante Resolución No. 2221711-2012, ha señalado que las indemnizaciones no constituyen liberalidades en la medida que exista siempre un interés empresarial que las motive cual es en este caso, la reducción de los costos asociados a una demanda de indemnización por daños y perjuicios. ☒