
¿Necesario o no necesario?

Esa es la cuestión

la fiscalización de los gastos

Jorge Luis Picón Gonzales¹

Magíster en Administración. ESAN
Abogado. Universidad de Lima.

*Quien no conoce las desventajas de usar armas, tampoco conoce las ventajas de usarlas.
Piensa siempre primero en las desventajas que tiene lo que emprendes, luego en sus ventajas.*

El Arte de la Guerra
Sun Tzu

1. INTRODUCCIÓN

Uno de los mayores azotes que sufren las empresas hoy en día es el tema tributario. En este rubro, el papel protagónico lo tiene la fiscalización de la SUNAT, fundamentalmente, la relativa al cuestionamiento de los gastos deducibles para el Impuesto a la Renta y del crédito fiscal del IGV, vinculados a ellos². En los últimos meses, quienes se dedican a la asesoría en materia tributaria han sido testigos silenciosos de determinaciones exorbitantes de deuda tributaria, que han tenido como gran eje el desconocimiento de gastos para efecto del Impuesto a la Renta.

Cuando usted toma conciencia de esta realidad, es difícil evitar que surjan preguntas tan simples como: ¿es que hay tanta evasión de impuestos? ¿son acotaciones con alguna base real (fáctica y/o jurídica)? ¿qué es lo que tanto ha cambiado? ¿dónde está realmente el problema, en el contribuyente o en la Administración Tributaria?

En realidad, como siempre ocurre cuando se trata de temas legales, no existe una respuesta única; sin embargo, se convierte en una necesidad para la supervivencia de la empresa entender qué es lo que está pasando en las fiscalizaciones de la SUNAT y, obviamente, qué puede hacer la empresa para hacer frente a estas situaciones.

El presente artículo se concentrará en la técnica de sustentación de gastos de manera genérica, sin entrar en gastos específicos ni en la materia constitucional involucrada con estos temas.

2. ¿CUÁNDO SON DEDUCIBLES LOS GASTOS?

Aunque ésta debería ser una pregunta sencilla de responder, en los tiempos actuales se ha convertido en una cuestión que genera gran incertidumbre y, por ende, quita solidez a los estudios de proyectos de inversión.

En efecto, cuando una empresa evalúa una inversión proyecta sus ingresos y sus gastos, y dentro de estos últimos ubica la potencial determinación de impuestos, sin tomar en cuenta, que en la práctica un “gasto” y su correspondiente crédito fiscal, a pesar de ser deducible de acuerdo al texto de la ley, real, racional y lógico puede ser desconocido por la Administración Tributaria ante la ausencia de suficientes pruebas documentales sobre su contenido, su relación con la generación de rentas gravadas, y en otros casos, su pago.

Dicho esto, y siempre de manera genérica, afirmamos que para que un gasto sea deducible, éste

1 El autor ha sido Intendente Nacional Jurídico de la SUNAT. Actualmente es consultor en materia tributaria en SABHA PERU SAC, profesor en materia tributaria en diversas universidades, Director de Investigaciones y expositor principal de Código 55, y asociado del Instituto Peruano de Derecho Tributario y de la Asociación Fiscal Internacional – IFA – Grupo Perú.

2 Debe recordarse que, de conformidad con el artículo 18° de la Ley del IGV e ISC, para que el impuesto que grava una adquisición sea aplicable como crédito fiscal, el valor de venta debe ser deducible para efecto del Impuesto a la Renta.



debe cumplir con dos condiciones que requerirán un desarrollo mayor:

- a. Ser causal con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente.
- b. Fehaciencia, es decir, realidad.

Sólo a modo de anotación, señalaremos que de conformidad con las normas del Impuesto a la Renta, los gastos que cumplan con estos requisitos pueden ser, adicionalmente, limitados (gastos de representación, gastos recreativos, remuneración de directores, vehículos destinados a la dirección, entre otros), condicionados (vehículos, desmedros, entre otros) o prohibidos (servicios pagados a lugares de baja o nula imposición, amortización de intangibles de vida ilimitada, multas del sector público, entre otros) por normas específicas. Sobre el particular, se sugiere al lector, estar pendiente de los cambios sobre dichas materias específicas, debido a que existe una tendencia en la política tributaria peruana a restringir cada vez más los gastos deducibles del Impuesto a la Renta.

A continuación desarrollaremos el primero de los dos requisitos que debe cumplir todo gasto para su deducción, reservando el segundo para una futura entrega; con la advertencia a los lectores que el cuestionamiento de la realidad o veracidad de los gastos viene siendo una poderosa herramienta utilizada por la Administración Tributaria y su estudio debe ser una efectiva preocupación de los empresarios.

3. ¿CUÁNDO LOS GASTOS SON CAUSALES?

El encabezado del primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

“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...”

3.1. ¿Necesidad del Gasto?

Aquellos lectores que hayan sido materia de una fiscalización o los que la hubieran realizado, deben estar familiarizados con requerimientos de la Administración Tributaria que incluyen frases tales como “*sustente con la documentación pertinente la NECESIDAD del gasto X*”.

Un primer punto consiste en determinar si la exigencia establecida en la norma es que un gasto para ser deducible debe ser “necesario”, es decir,

“indispensable” para la generación de las rentas gravadas. Si es que la respuesta fuera afirmativa, estaríamos ante una situación complicada, debido a que una persona ajena a la empresa y probablemente sin ningún conocimiento del negocio puede cuestionar si los gastos que realizo son verdaderamente necesarios, por ejemplo:

La empresa ABARROTES SAC se dedica a la comercialización de bienes de consumo masivo, tales como galletas, fideos, entre otros. Es claro que la compra de los bienes materia de la venta, el alquiler de las tiendas y las remuneraciones de los vendedores serán necesarios para el negocio; pero qué sucede si decido comprar un proyector multimedia para el salón del directorio o si para posicionar mejor el nombre de la tienda auspicio un equipo de futbolito.

Como se puede entender, la empresa sobrevivirá y seguirá vendiendo sin el proyector multimedia o el auspicio del equipo de futbolito, pero ¿está dentro de las facultades de la SUNAT cuestionar si ese gasto era necesario?

Sobre el particular, diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha señalado que la causalidad no trata de establecer el carácter de **indispensable** de un gasto; sino únicamente de demostrar que la adquisición del bien o el servicio tiene como objeto final generar ingresos gravados o mantener la fuente. Dentro de este gran número de jurisprudencias relativas al alcance de la “causalidad”, hemos escogido la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 814-2-98, según la cual *el principio de causalidad debe ser aplicado de manera amplia (no necesariamente directo)...en tal sentido, si la empresa produce perdigones de plomo, el egreso que se hace para auspiciar el Campeonato Mundial de Tiro es necesario para la generación de la renta, siendo por lo tanto deducible.*

En otras palabras, el gasto no debe ser indispensable, pero sí debe guardar una relación causa-efecto respecto de la potencial generación de las rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, o dicho de otra forma, la “finalidad primordial” del gasto debe ser la generación de rentas gravadas o mantenimiento de la fuente.

3.2. ¿Causa-efecto respecto de qué?

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

3.2.1. *Generación de rentas gravadas.*

El objeto del gasto debe ser la generación de ingresos que la ley califique como rentas de tercera categoría. Hay dos aspectos que resaltar respecto de esta afirmación:

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

Respecto al primer aspecto, tomando en cuenta nuestros ejemplos citados anteriormente es claro que publicitar el nombre de la empresa entre sus potenciales clientes tiene como objetivo razonable vender más; sin embargo, ¿qué tan claro es dicho objetivo si es que compro un proyector multimedia para el directorio? ¿qué tal un televisor con un DVD para la sala de reuniones? ¿puede el auditor tributario calificar la conveniencia de una adquisición de bienes y servicios? Consideramos que NO, lo único que puede fiscalizar el auditor es el DESTINO de la adquisición. Por ejemplo, si es que adquirió el proyector multimedia, el televisor o el DVD, lo que debe verificar el auditor no es qué renta adicional generó, sino únicamente si es que se destinó (físicamente) a las oficinas de la empresa y no se encuentran en la casa del dueño de la misma.

En lo referente al segundo aspecto, se debe tener claro que los potenciales ingresos provenientes de la adquisición deben estar gravados con el Impuesto a la Renta de tercera categoría, por ejemplo:

Si una empresa decide invertir en la Bolsa de Valores de Lima, y para tal efecto contrata a profesionales que estudien las inversiones y un agente de bolsa, dichos gastos no serán deducibles, debido a que la eventual renta proveniente de la ganancia de capital por la venta de los valores correspondientes estará exonerada del Impuesto a la Renta.

Otro ejemplo que vale la pena señalar está referido a las inversiones que la empresa A realiza en otra (empresa B) de la cual es o va a ser accionista. Si es que estamos ante una inversión calificada como permanente para A y realizamos gastos no reembolsables que van a beneficiar a la empresa B, dichos gastos NO serán deducibles para A, debido a que lo que obtendría A por dichos gastos serían dividendos, los cuales no califican como rentas de tercera categoría. En este sentido, la RTFN° 670-1-2000 señala que no es deducible el gasto para gestionar préstamos en el exterior para otra empresa de la cual la empresa es accionista.

¿Potencial o efectiva?

Si bien hemos señalado que una de las condiciones para la deducción de los gastos es que el efecto de dicho gasto sea la generación de ingresos para la empresa, una pregunta que debemos realizarnos es ¿y qué pasa si esos ingresos no se dan?

Por ejemplo, una embotelladora que produce y vende gaseosas de sabor piña y naranja, decide investigar y probar la producción del sabor chirimoya. La empresa invierte en desarrollar las muestras, la investigación de mercado, y al final el resultado es que la empresa considera que el riesgo es demasiado alto y por lo tanto no vende una sola botella de gaseosa sabor chirimoya. ¿Puedo deducir todo lo que gasté en el sabor chirimoya?

Consideramos que la respuesta a esta pregunta es afirmativa. En efecto, el requisito para la deducción es que “potencialmente” el gasto genere ingresos, no tiene que probarse que efectivamente se generaron. En tal sentido, debe afirmarse que la condición de deducible de un determinado gasto no está supeditada al éxito de la inversión, sino a su destino y, como veremos más adelante, de cómo pueda probarlo.

3.2.2. *Mantenimiento de la fuente*

Como hemos visto, no sólo es deducible todo el gasto que se destine a la generación de más rentas, sino también aquél que tiene por objeto mantener la fuente generadora de rentas. En esta condición hay dos aspectos que resaltar:

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

a. Fuente Generadora de Rentas

De acuerdo a la ley del Impuesto a la Renta, así como a la doctrina de la materia, las fuentes generadoras de rentas pueden ser: el capital, el trabajo o la combinación del capital y el trabajo, siendo este último el caso de las rentas de tercera categoría.

En otras palabras, la fuente generadora de rentas de tercera categoría es la combinación del capital y el trabajo, y aunque esto suena muy bien ¿qué significa?

a.1. Capital

Para los efectos de la deducción del Impuesto a la Renta, se entiende por capital a todos los bienes o



derechos que son propiedad de la empresa o son utilizados por ésta.

En la práctica, la SUNAT considera principalmente como capital a los activos de la empresa, siendo una práctica común desconocer gastos relacionados con el mantenimiento de bienes que NO son activo de la empresa.

Tres situaciones que comentar:

- Bienes o derechos que siendo propiedad de la empresa no se encuentran dentro de su activo. ¿puede darse esta situación? Aunque sea una situación contablemente incorrecta, se presenta en la práctica cuando una empresa tiene un activo que ha depreciado totalmente. En este caso, debe tenerse presente que no es la calidad de “activo” lo que determina que un bien sea considerado como fuente, sino el ser propiedad del contribuyente.
- Bienes o derechos que no siendo propiedad de la empresa, son usados por ella para la generación de rentas. Esta situación también califica como fuente, y por lo tanto, los gastos en que se incurra para mantener estos bienes definitivamente son deducibles. En todo caso, cabe señalar que un tema que debe ser de preocupación del contribuyente es la probanza del destino del bien para la generación de rentas.
- Obligaciones contractuales asumidas por el contribuyente. En situaciones en las cuales el contribuyente realiza gastos que vistos como NO obligatorios, pueden no entenderse como relacionados realmente con la generación de rentas gravadas; sin embargo, existe diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal que establece que en la medida que exista una obligación contractual del contribuyente para brindar determinada prestación a otros sujetos, su incumplimiento puede poner en riesgo la fuente del contribuyente, en la medida ya que puede ser exigida judicialmente.

a.2. Trabajadores

Es claro lo que significa que los bienes y derechos sean “fuente” generadora de rentas, es decir, todo lo que se gaste en su mantenimiento, reparación y todo lo que los ponga en situación de seguir generando rentas será deducible; pero ¿qué significa que los trabajadores sean “fuente”?

En principio, puede afirmarse que todo gasto que uno realice para “mantener” a la fuerza laboral será deducible del Impuesto a la Renta; sin embargo, ¿qué quiere decir esto?

Resulta claro, por ejemplo, que todo lo que sean remuneraciones y beneficios sociales para los trabajadores que laboren en actividades que signifiquen “potencialmente” generación de rentas gravadas, serán deducibles. No calificarán dentro de esta descripción, por ejemplo:

“Puede afirmarse que todo gasto que uno realice para «mantener» a la fuerza laboral será deducible del Impuestos a la Renta(…)”

- Aquellos trabajadores que no laboren para la organización, sino de manera personal para el dueño de la empresa. En efecto, hay ocasiones en que se incluye dentro de la planilla de una empresa a trabajadores del hogar o relacionados con actividades que interesan al propietario de la empresa, pero que nada tienen que ver con el desarrollo de la actividad empresarial.

- Por otro lado, la empresa puede contar con trabajadores que realicen labores que exclusivamente significarán generación de rentas NO gravadas, es decir, exoneradas o inafectas, como puede ser la inversión en Bolsa de Valores de Lima o en la Bolsa de Productos, entre otros.

¿sólo serán deducibles los gastos que el empleador esté obligado a realizar?

Replanteando la pregunta, ¿sólo serán deducibles aquellos pagos que el empleador esté obligado por ley a realizar?

Con relación a este tema, existe diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal que establece que las bonificaciones voluntarias, por ejemplo, son deducibles en la medida que tienen por objeto incentivar la

productividad del trabajador, lo que redundará en mayor generación de rentas. Lo mismo puede afirmarse de los gastos que realice la empresa para darles “bienestar” a los trabajadores, tales como las mejoras en el ambiente laboral, talleres de liderazgo, entre otros. Un tema muy relacionado con éste es en qué momento dichos gastos se convierten en ingresos para los trabajadores, pero esto lo desarrollaremos en otra ocasión.

¿por mano de obra sólo se entiende a los trabajadores de planilla?

En primer lugar, debe quedar claro que los pagos realizados a los trabajadores independientes son deducibles en la medida que los servicios prestados estén relacionados con las materias ya desarrolladas, lo que en muchas ocasiones es difícil de probar.

Por otro lado, debe señalarse que existe gran informalidad en el sector laboral, y en muchas ocasiones el cuestionamiento de la Administración Tributaria estará orientado a ver si es que estamos realmente ante un trabajador independiente, o ante alguien que por la naturaleza de su relación con la empresa debería estar en planillas.

En lo referido a si los gastos en trabajadores independientes constituyen o no gasto deducible, consideramos que la calidad de “independiente” del trabajador, elimina la “causalidad” de los gastos que la empresa pueda realizar en ellos; con determinadas excepciones que requerirán las pruebas del caso, tales como:

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

¿qué pasa con los directores?

Tratándose de directores que no ejercen funciones permanentes en la empresa, sino que concurren únicamente a los directorios y reciben dietas por las mismas, consideramos que de manera general NO existe causalidad por los gastos que la empresa asuma por ellos, más allá de las dietas que les paga.

Distinto es el caso de los Presidentes de Directorio o los llamados directores ejecutivos que sí ejercen funciones permanentes en la empresa, y respecto

de ellos resultan causales los gastos como capacitación, seguros, agasajos, entre otros.

3.3. Otros aspectos a tomar en cuenta

En el mes de octubre del año 2000 se publicó la Ley N° 27356, denominada en su momento la “Ley Anti elusión”, la misma que junto con un grupo de innovaciones traumáticas en el Impuesto a la Renta, en su Tercera Disposición Final **precisó** que para determinar si un gasto es o no deducible, no sólo debe verificarse si el mismo es causal, sino que **también** deberá cumplir con aspectos tales como:

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

En primer lugar, debe tenerse presente que estos aspectos ya habían sido tomados en cuenta por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal (Resoluciones N°s 2411-4-96 y 2439-4-96), por lo que efectivamente no se trata de ninguna innovación.

En segundo lugar, consideramos que estos criterios señalados NO deben considerarse como requisitos adicionales a la relación de causalidad ya indicada, (lo que supondría una aplicación retroactiva de la Ley N° 27356), sino como aspectos que deben tomarse en consideración en la validación de un gasto, en el entendido que la revisión tributaria además de un proceso legal y contable, supone la coherencia de las formas presentadas con la realidad económica del contribuyente.

3.3.1. Normalidad en el Giro.

Debe tenerse claro que hay gastos que resultan lógicos en función a lo que hace una empresa; y lo que se intenta señalar con este aspecto de la causalidad es que no se pueden deducir adquisiciones que no resultan lógicas para la actividad lucrativa de la empresa, en función a lo que se dedique o al momento en que se realice. Veamos algunos ejemplos:

Ejemplo 1: Auspicio Artístico

Imaginemos que estamos ante el grupo promotor de una obra de ballet que busca el auspicio de empresas y dos le dicen que sí, estas empresas entregan \$/. 10,000, y aparecen en la publicidad como auspiciadores:

- Una de ellas es un supermercado.
- La otra es una empresa minera.



De conformidad con esta idea de “normalidad en el giro”, el supermercado podrá deducir los S/. 10,000, en la medida que, de acuerdo a su actividad principal, resulta lógico que busque publicitarse entre todo tipo de público, debido a que todos son potenciales clientes y por lo tanto, el gasto en publicidad potencialmente puede crear mayores ingresos. Lo mismo podremos decir de actividades como la telefonía celular, las tiendas de departamentos, restaurantes, entre otros.

Por otro lado, la empresa minera no podrá deducir el monto del auspicio, debido a que en el caso de la minería, no resulta lógico que los asistentes al ballet sean clientes, actuales o potenciales, de los productos que vende la empresa minera. Lo mismo podríamos decir, de las empresas de hidrocarburos, las constructoras de puentes y carreteras, pero no de viviendas, entre otros.

Ejemplo 2: Comidas de Fin de Semana

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

La respuesta está ligada a la actividad de la empresa. Como puede verse, es una exportadora y no tiene clientes en el mercado local, por lo que a menos que exista una identificación muy específica del cliente con el cual se almorzó un día domingo, lo más probable es que la Administración Tributaria desconozca el gasto por tratarse de gastos personales; sin perjuicio de los efectos que dicho reparo tenga en los montos a retener por percepción de rentas de quinta categoría a dicho gerente.

3.3.2. Razonabilidad entre los gastos y los ingresos.

La lógica aplicada a la deducción de gastos no sólo tiene que ver con el concepto de los mismos, sino también con su monto. En efecto, existen empresas que deducen de sus ingresos gravados adquisiciones que conceptualmente resultan razonables para su deducción, pero cuando verificamos sus montos, éstos resultan absurdos para el tamaño de operaciones que realizan.

Así por ejemplo, la empresa Los Frutales SAC, comercializadora de productos alimenticios naturales, tiene un ingreso anual aproximado de S/. 800,000 y decide invertir en el auto del gerente general, que también es el

accionista principal, S/. 120,000. Si bien la SUNAT no puede impedir dicho desembolso, resulta bastante claro que una empresa, racionalmente, no va a invertir el 15% de sus ingresos en un gasto de esta naturaleza. Cabe indicar que el mismo gasto, con el mismo monto en una empresa que vende anualmente S/. 12 millones, sería totalmente lógico, y no presentaría problemas, debido a que solamente abarcaría el 1% de los ingresos.

En otras palabras, la proporción entre los ingresos que generen la empresa y los gastos de la misma, resulta ser una materia relevante para calificar la calidad de deducible de determinado gasto. Cabe indicar que resulta difícil que esta situación se presente en una empresa de altos montos de facturación, siendo más comunes en empresas de tamaño mediano y pequeño.

3.3.3. Generación de Rentas no Gravadas.

Cabe señalar que resulta probable que la empresa bien podría obtener rentas gravadas, exoneradas e inafectas, siendo una aplicación del principio de causalidad que así como resultan deducibles los gastos destinados a la generación de rentas gravadas, NO son deducibles los gastos que sean necesarios para la generación de rentas no gravadas (exoneradas o inafectas). Así por ejemplo:

Si Las Dalias SAC decide comprar el 51% de las acciones de Los Duraznos SAC, todo lo que la empresa gaste en tal operación, vale decir, intereses para el financiamiento, la contratación de profesionales que estudien la operación, el “due dilligence” que se realice en dicha empresa, NO resultarían deducibles para la Dalias.

¿Por qué? Porque si bien Las Dalias realiza esta operación para aumentar sus ingresos, los mismos serían dividendos, los cuales no constituyen rentas de tercera categoría y por lo tanto, lo que gaste en generarlos no será deducibles de las rentas de tercera categoría.

Lo mismo diremos si es que una vez compradas las acciones, Las Dalias decide realizar algunos gastos que benefician a Los Duraznos. Estos gastos, salvo que sean reembolsados, NO serán deducibles.

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

Cabe indicar que el desarrollo que vamos a realizar en este momento NO incluye los posibles cuestionamientos relativos a la realidad o fehaciencia de las operaciones.

En primer lugar, debe tenerse presente que la auditoría tributaria es un proceso de revisión documental, mediante el cual la Administración Tributaria intentará validar o contradecir la determinación realizada por el contribuyente, esta revisión ocurrirá 2 ó 3 años después que el contribuyente hiciera sus operaciones. En el campo, la acreditación de los gastos constituye en muchos casos uno de los principales problemas que tienen que enfrentar los contribuyentes.

Debe ser claro que en principio el contribuyente debe estar en capacidad de probar de manera documental la relación existente entre el gasto realizado y la generación de rentas o mantenimiento de la fuente. En el punto 3 del presente documento hemos indicado las situaciones en las cuales "conceptualmente" el gasto sería procedente, pero en la práctica debe ser claro que la empresa debe estar preparada para demostrar esa relación de manera documental.

Cabe indicar que mientras mayor sea el monto del gasto, mayor debe ser la preocupación de la empresa en formalizar y conservar la documentación que justifique el gasto, en particular, tomando en cuenta la enorme informalidad que rige en nuestro medio. Asimismo, debe señalarse que la exigencia de documentación por la Administración Tributaria, debe enmarcarse dentro del campo de la razonabilidad, debiendo ser inflexible únicamente en aquellas situaciones en que la norma legal ha determinado las pruebas sin las cuales se deberá desconocer el gasto, como ocurre en el caso de los gastos de viaje.

A continuación pasaremos a analizar algunas situaciones que merecen una especial atención por el contribuyente:

4.1. Concepto del Gasto

Un problema inicial que tienen los contribuyentes está constituido por los comprobantes de pago de sus proveedores. En efecto, la descripción del comprobante de pago es una de las grandes debilidades de los contribuyentes al momento de sustentar sus gastos. Visualicen la siguiente situación:

Durante el 2003, la empresa Los Caminitos SAC está siendo fiscalizada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 1999. En la revisión el auditor se percata que la empresa ha pagado en 5 recibos por honorarios profesionales de distintos abogados un total de US \$ 50,000. Cuando pide los comprobantes, éstos señalan en la descripción del servicio: "Por servicios profesionales".

El auditor en una lógica realización solicitará que se demuestre la causalidad de dichos "servicios profesionales". La empresa en el año 2001 cambió su departamento contable y no hay nadie que recuerda qué servicios fueron esos.

Ante la falta de explicaciones y pruebas se desconocerá el gasto.

Este ejemplo si bien es ficticio es el exacto reflejo de lo que ha venido pasando a una gran cantidad de empresas. Debe tenerse presente que estos servicios profesionales pudieron ir desde absolución de consultas tributarias puntuales, defensa judicial de los juicios A, B y C; hasta el divorcio de uno de los dueños.

En otras ocasiones podemos estar en situaciones que requieren mayor puntualización, por ejemplo, la empresa Gelatinas y Flanes S.A. ha comprado 1000 polos de algodón a un precio de S/. 8.00 cada uno para promocionar sus productos. Considerando que los polos por sí mismos no tienen una relación clara con la generación de rentas, debido a que pudieron tener cualquier destino, señalar en la factura de compra que se trata de polos con el logotipo de la empresa o ligar la factura de compra de los 1000 polos con la del servicio de pintado del logotipo, permitiría a la Administración Tributaria tener un rápido conocimiento de la causalidad, mientras que si estamos ante una factura que sólo señala la adquisición de polos, harían falta explicaciones que en muchas ocasiones probablemente no se puedan probar.

4.2. Controles del consumo de bienes

Existen diversos conceptos tales como el combustible, cemento, algodón y otros insumos, cuyo control debe ser claro, no debiendo limitarse únicamente a un control del número de unidades consumidas y en stock, siendo susceptible de probarse, los traslados, almacenamiento, así como lugares y ratios de consumo.

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

4.3. Gastos en bienes que NO son activos de la empresa

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



- a. *Bienes que siendo propiedad de la empresa ya no están dentro del activo.*

Existen situaciones en las cuales la empresa es propietaria de bienes que ya depreció en su totalidad, sacando el bien de su activo fijo. Independientemente de la corrección o incorrección de esta práctica desde el punto de vista contable, debemos indicar que bastará con probar la propiedad del bien para demostrar que estamos ante la fuente generadora de rentas gravadas.

- b. *Bienes que no siendo propiedad de la empresa se usan en su favor.*

Por ejemplo, si se alquilan oficinas, los gastos de mantenimiento, luz, agua, teléfono serán deducibles siempre que pueda demostrar la existencia del contrato de arrendamiento, según la SUNAT, con firmas legalizadas.

Por otro lado, se puede deducir los gastos de mantenimiento y consumo de un vehículo o una línea de teléfono a nombre de una persona distinta, siempre que exista un documento como un contrato de arrendamiento, cesión en uso, comodato o similar, mediante el cual dicho bien se destine en favor de la empresa. Existe jurisprudencia del Tribunal Fiscal que establece que dichos contratos deben contener firma legalizada notarialmente.

Añadimos a esto último, que la documentación del contribuyente puede ser desvirtuada mediante cruces de información tales como los controles de ingreso de vehículos a la empresa, mediante los cuales se puede demostrar que el vehículo que según el

contrato suscrito se destinó a la empresa, nunca entró a su local.

4.4. Obligaciones contractuales NO claras

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

SUPERMERCADOS SA es una empresa que comercializa la gaseosa BURBUJAS cuya marca pertenece a GASEOSAS SAC. Al momento de la fiscalización de la SUNAT, el auditor se percató que SUPERMERCADOS SA invirtió en publicidad televisiva y carteles de BURBUJAS. Como puede verse, el SUPERMERCADO está pagando un gasto que normalmente debería asumir GASEOSAS SAC, debido a que la publicidad masiva no sólo beneficia la venta de BURBUJAS en las tiendas de SUPERMERCADOS, sino en todo lugar.

Si bien es un caso cuestionable, existe diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal que señala que si es que SUPERMERCADOS S.A. se hubiera obligado por escrito de manera contractual a pagar dicha publicidad como parte de sus prestaciones en el contrato, el gasto sería deducible, en atención a que el incumplimiento de una obligación contractual pondría en riesgo la fuente generadora de rentas.

Lo mismo puede señalarse de adquisiciones realizadas en favor de los trabajadores, tales como la compra de uniformes que no sean condición de trabajo.