

# Algunas consideraciones sobre el principio de causalidad en el Impuesto a la Renta

**Luis Hernández Berenguel**

Abogado. Profesor de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Miembro del Comité Consultivo de Ius et Veritas.

El presente trabajo aborda el tema relativo al principio de causalidad para la deducción de gastos, básicamente bajo dos grandes perspectivas que, ciertamente, no agotan el tema. La primera de ellas está referida a las regulaciones legales que se han dictado en torno a los alcances del citado principio. La segunda perspectiva tiene que ver con la necesidad de realizar una interpretación lógica de las normas sobre deducción de gastos cuando nuestro derecho positivo usa la conjunción copulativa “y”, al mismo tiempo como posibilidad conjunta y como posibilidad separada, para complementar una interpretación literal que al efecto es insuficiente.

## **1 Regulaciones legales en torno al principio de causalidad.**

### **1.1 Enunciado del principio de causalidad.**

El artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta -en adelante, Ley del IR-, aprobado por Decreto Supremo No. 054-99-EF, señala que 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, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha Ley.

Como se puede apreciar, tiene que haber una relación de causa a efecto para que un gasto resulte deducible. La primera posibilidad es que el gasto resulte necesario para producir la renta -se entiende, la renta gravada-, de forma tal que sea pertinente afirmar que el efecto de realizar el gasto ha sido la obtención de la renta. La segunda posibilidad es que el gasto haya sido necesario para mantener la fuente productora de la renta, siempre en el entendido que la realización del gasto ha redundado en la generación de rentas a través de la

correcta conservación de la fuente productora. En ambas posibilidades, será preciso, además, corroborar que la deducción no se encuentre expresamente prohibida por la Ley del IR.

Adicionalmente, el artículo 37 enumera una serie de gastos que responden al llamado principio de causalidad. Es decir, que resultan necesarios para producir la renta y mantener la fuente productora, sin que tal enumeración sea taxativa.

En consecuencia, basta probar que un gasto es necesario para producir la renta o para mantener la fuente productora y que su deducción no esté expresamente prohibida por la Ley del IR, para que proceda tal deducción aun cuando se trate de un gasto no incluido expresamente en la enumeración de gastos deducibles que el propio artículo 37 contiene.

Existen, sin embargo, casos contenidos en la enumeración de gastos deducibles que menciona el artículo 37, en que no resulta pertinente probar la necesidad del gasto porque tal necesidad viene predeterminada en la norma. Así, por ejemplo, cuando el inciso II del artículo 37 permite deducir los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos, así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor, no se requiere probar que tales gastos y contribuciones han resultado necesarios para producir la renta o para mantener la fuente productora, por cuanto ya la Ley los califica como necesarios.

Más concretamente, si nos referimos a los gastos de enfermedad de cualquier servidor, en principio inclusive podría afirmarse que tales gastos no son necesarios para producir la renta; o, cuando menos, que no siempre los gastos de enfermedad de cualquier servidor, si no en todo caso los de algunos servidores

que realizan una labor especialmente importante para la empresa, deberían ser deducibles. Sin embargo, como ya hemos dicho, la Ley obvia tal discusión y expresamente ha calificado que tales gastos de enfermedad de cualquier servidor responden al principio de causalidad.

## 1.2 Precisión normativa del principio de causalidad.

La parte introductoria del artículo 37 de la Ley del IR, en cuanto recoge el principio de causalidad ha sido objeto de precisión por la Tercera Disposición Final de la Ley No. 27356. Si bien esta ley fue publicada el 18 de octubre del 2000 y entró en vigencia el 1 de enero del 2001, la Tercera Disposición Final es realmente interpretativa y, por lo tanto, puede ser aplicada al propio ejercicio 2000 o a ejercicios anteriores.

La Tercera Disposición Final de la Ley No. 27356 precisa que para efectos de determinar que los gastos son necesarios para producir la renta y mantener la fuente productora, "(...) deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso I de dicho artículo; entre otros".

El inciso I citado corresponde al artículo 37 de la Ley del IR y únicamente tiene que ver con los pagos que se hacen a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, y no con los demás gastos deducibles.

Nos quedamos entonces con que el principio de causalidad requiere que los gastos sean normales para la actividad que genera la renta gravada, y que se cumpla con criterios tales como el de razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, entre otros criterios.

La circunstancia de que la Tercera Disposición Final de la Ley No. 27356, al precisar el principio de causalidad, no haya querido o no haya podido realizar una enumeración taxativa de los criterios que deben ser tomados en cuenta, pero al mismo tiempo haya señalado la existencia de esos otros criterios, revela con claridad que el legislador ha entendido que el principio de causalidad y las expresiones con las que dicho principio está regulado en nuestra Ley del IR, deben ser interpretados con flexibilidad y en función de los hechos comprendidos en cada caso concreto.

A la misma conclusión se llega, en cuanto a la flexibilidad que debe tener el intérprete de la expresión "necesarios para producir la renta o mantener la fuente productora", si constatamos que durante muchos años el principio de causalidad requería ser aplicado -y ha

sido aplicado- a la luz de los criterios que sólo a fines del año 2000 introdujo expresamente la Tercera Disposición Final de la Ley No. 27356. Estos criterios siempre han estado implícitamente contenidos en el enunciado del primer párrafo del artículo 37 de la Ley del IR, razón por la cual su explicitación a cargo de la Tercera Disposición Final de la Ley No. 27356 encuadra perfectamente dentro de dicho enunciado y no plantea ninguna modificación al principio de causalidad que, de haber ocurrido, hubiera determinado que la citada Tercera Disposición Final sólo hubiera entrado en vigencia a partir del 1 de enero del 2001.

En tal sentido, cuando el artículo 37 se refiere a **gastos necesarios para producir la renta y para mantener la fuente productora**, la Administración Tributaria tiene que interpretar esta expresión con la flexibilidad pertinente, al igual que debe interpretar con flexibilidad la expresión "gastos normales para la actividad que genera la renta gravada" y "gastos razonables en relación con los ingresos del contribuyente".

## 1.3 Alcances de la expresión "gastos necesarios".

Si revisamos el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, y el Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, encontraremos diversas acepciones que resultan aplicables para juzgar los alcances de la expresión "gastos necesarios".

Veamos algunas de esas acepciones:

a) Lo indispensable es lo necesario o lo muy aconsejable que suceda, según el Diccionario de la Lengua Española. Es decir, un gasto es necesario para producir la renta o para mantener la fuente productora, cuando resulta aconsejable que se incurra en él para obtener una determinada renta, aun cuando finalmente esa renta no sea obtenida, o para que la fuente productora se conserve. Es preciso recordar que la Ley del IR permite el arrastre de pérdidas tributarias que justamente en muchos casos provienen de haberse efectuado gastos que no necesariamente han generado rentas pero que, sin embargo, era aconsejable realizar para obtenerlas, no siendo determinante el que finalmente esas rentas no se hayan obtenido. La no obtención de la renta, pese a que se hizo lo necesario para lograrla -incluyendo la realización de los gastos necesarios-, no elimina la necesidad de haber incurrido en dichos gastos en razón del fin buscado.

b) El mismo Diccionario de la Lengua Española define lo necesario como lo que "hace falta para un fin". La finalidad es obtener una renta, aunque ésta por determinadas razones no se logre obtener. Pero para

obtener la renta hay que incurrir en gastos que propician que se logre el objetivo perseguido. El objetivo puede finalmente no lograrse, pero ello no quita que para intentar su logro era necesario incurrir en determinados gastos.

c) El Diccionario de la Lengua Española cuando define la palabra “necesidad” hace referencia a la expresión “la necesidad carece de ley”, para aludir a un proverbio que explica que quien tiene una urgente necesidad está dispensado de las leyes u obligaciones comunes, obligando a la persona a determinadas actuaciones que en principio podrían parecer ajenas a una situación normal. En tales casos, esa actuación termina siendo necesaria, pese a ser contraria a las leyes o a las obligaciones comunes. Pero mejor aún, si se ha actuado conforme a la ley al incurrir en los gastos, los que deben ser plenamente deducibles. En igual sentido define el concepto “necesidad” el Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas. Lo importante es que el **objetivo perseguido hizo necesario incurrir en los gastos**.

d) El propio Diccionario de la Lengua Española también define la palabra “necesidad” como “obrar como exigen las circunstancias”. Éstas pueden obligar a efectuar mayores desembolsos para obtener la renta y pueden consistir en la existencia de una mayor competencia, en razones de mercado, en que los competidores aplican menores precios, etcétera, lo que por ejemplo determinaría aumentar los gastos de publicidad y promoción.

e) También el Diccionario de Derecho Usual citado define el concepto “necesidad” como “proceder de acuerdo con la imposición de las circunstancias”.

La legislación venezolana, por citar un ejemplo (artículo 39 de la Ley No. 86, en primer lugar, y después artículo 27 de la Ley No. 91), para permitir la deducción de los gastos se refiere a que sean normales y necesarios, agregando que tienen que ser hechos con el objeto de producir el enriquecimiento. Claramente se advierte aquí que finalmente la deducibilidad de un gasto no está supeditada inexorablemente a la obtención del ingreso que se persigue obtener. Lo que se requiere para la deducción es que se haya realizado el gasto con el objeto de generar la renta, o mantener la fuente productora, lo que no necesariamente supone que ésta sea finalmente obtenida.

Así, por ejemplo, el inciso g del artículo 37 de la Ley del IR permite la deducción de los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período preoperativo. Podría ocurrir que el contribuyente no ingrese a la etapa preoperativa y, sin

embargo, eso no lo priva de la deducción de los gastos preoperativos, traduciéndose tal deducción en la generación de pérdidas tributarias. Podría ocurrir también que habiendo ingresado a la etapa operativa el contribuyente sólo obtenga ingresos menores a los gastos preoperativos, lo que tampoco podría traducirse en un reparo a la deducción de estos últimos.

#### 1.4 Alcances de las expresiones “gastos normales” y “gastos razonables”.

Aludiendo a los criterios que ha señalado con carácter de precisión del principio de causalidad la Tercera Disposición Transitoria de la Ley No. 27356, podemos señalar lo siguiente:

a) Que el principio de causalidad requiere, según dicha disposición legal, que los gastos sean normales para la actividad que genera la renta gravada. Es decir, que la actividad del contribuyente implique para su ejercicio incurrir en determinados gastos, lo que hace que estos últimos sean normales en relación con dicha actividad.

b) Que el mencionado principio requiere que los gastos sean razonables en relación con los ingresos del contribuyente.

Esta expresión no puede ser interpretada literalmente ni llevar a la conclusión de que los gastos de un ejercicio no son razonables cuando exceden el ingreso obtenido en dicho ejercicio, pues entonces la legislación prohibiría -y, por el contrario, permite- la obtención de pérdidas tributarias y su arrastre para ser compensadas con utilidades de los ejercicios siguientes. Inclusive, por ejemplo, no podría existir una norma como la contenida en el inciso g del artículo 37 que permite deducir en el primer ejercicio la integridad de los gastos preoperativos.

Tampoco puede ser interpretada dicha expresión relacionando forzosamente gastos de un período con ingresos del mismo período, para negar la deducción de tales gastos cuando son muy cercanos, en cuanto a su monto, a tales ingresos. No es esa la idea. Lo que la norma trata de prohibir es que en función de ingresos no limitados a un determinado período, se puedan realizar gastos que manifiestamente muestran desproporción en relación al negocio que la empresa está realizando.

Por razonabilidad, la Tercera Disposición Final de la Ley No. 27356 persigue llegar a la convicción de que era aconsejable incurrir en el gasto en función del negocio a realizar o que se está realizando y que su monto esté justificado en función de la magnitud del negocio, sin limitar dicho negocio a un período concreto

---

(...) basta probar que un gasto es necesario para producir la renta o para mantener la fuente productora y que su deducción no esté expresamente prohibida por la Ley para que proceda tal deducción

---

sino, más bien, proyectando el negocio a su verdadera extensión y perspectivas en el tiempo para el que está concebido, más allá del ejercicio gravable en que se pudo realizar el gasto.

De otro lado, no hay que olvidar que lo que hace la Tercera Disposición Final de la Ley No. 27356 es señalar algunos criterios que deben ser tomados en cuenta en relación con los alcances del principio de causalidad, sin excluir otros criterios cuya existencia el legislador reconoce en la propia Tercera Disposición Final al señalar la expresión “entre otros”, y que la norma no ha logrado explicitar. Justamente el reconocimiento de la existencia de “otros criterios” que la norma no detalla, reafirma la necesidad de interpretar con gran flexibilidad los alcances del principio de causalidad y en función de cada caso concreto.

En síntesis, **para que los gastos sean deducibles tienen que observar el principio de causalidad** contenido en la parte inicial del artículo 37 de la Ley del IR. Ello significa que deben ser normales en relación con la actividad desarrollada por el contribuyente y razonables en cuanto a su monto, atendiendo al negocio que se estaba realizando y a su continuación en el tiempo, así como a las circunstancias y según las condiciones del mercado existentes en el período en que se incurrió en ellos.

## **2 Interpretación lógica de las normas sobre deducciones cuando en el derecho positivo se usa la conjunción “y” bajo una doble acepción de “posibilidad conjunta” y “posibilidad separada”.**

### **2.1 Acepciones de la conjunción “y” según Cabanellas.**

Como lo reconoce expresamente Cabanellas en su Diccionario de Derecho Usual, la conjunción “y” es “(...) copulativa en principio, pero que equivale al sentido

adversativo de la O (...) en ciertos casos”.

En primer lugar, Cabanellas señala, a partir de la expresión usada en Derecho “el padre y la madre”, que la conjunción “y” puede tener tres valores:

Un primer valor, **como conjunto**. Así, por ejemplo, cuando el artículo 129 del Código Civil argentino se refiere al reconocimiento pleno de un hijo natural, para el que se requiere que ambos padres efectúen el reconocimiento. En este caso, la “y” “tiene su verdadero sentido copulativo, de suma”.

Un segundo valor, **como dualidad independiente**, cuando la norma señala que “el padre y la madre pueden desheredar al hijo”. En este caso, no ambos al mismo tiempo, ni siquiera ambos en diferentes tiempos, tienen que intervenir en la desheredación para que ésta surta efectos. Cualquiera de los padres, por separado e individualmente, sin necesidad de que intervenga el otro, podría desheredar al hijo.

Un tercer valor, **como facultad doble, pero jerarquizada**, cuando la norma señala que “el padre y la madre pueden emancipar al hijo” y nombrarle un tutor, prefiriendo para ello al que ejerza la patria potestad que normalmente es el padre y en caso de incapacidad de él o viudez, a la madre.

Cabanellas agrega que el uso de la “y” muestra otros matices.

Así, le asigna un cuarto valor, en el que la “y” revela **significado adversativo** -es decir, contradictorio u opuesto-, como cuando el artículo 1783 del Código Civil español precisa que es depósito necesario el de los efectos introducidos en “fondas y mesones”, sin precisar la acumulación de esas cualidades.

Finalmente, Cabanellas le asigna un quinto valor a la “y” en el sentido de **posibilidad conjunta o separada**, que ocurre cuando en otros idiomas se usa la expresión “y/o” no permitida en el idioma español pero usada también a veces en el derecho positivo peruano. Cabanellas cita al efecto el artículo 1338 del Código Civil español, según el cual pueden dotar a la mujer, antes o después del matrimonio, “los padres y parientes de los esposos y las personas extrañas a la familia”, los que -agrega Cabanellas- pueden obrar de concierto o cada uno por su parte.

Como se puede apreciar, la “y” usada en Derecho no significa siempre lo mismo, y a veces tiene más bien el significado de **“posibilidad conjunta y posibilidad separada”**, como en el caso del quinto valor que Cabanellas le asigna al uso de dicha conjunción.

Es decir, así como, en conjunto, todos los padres y parientes de los esposos y las personas extrañas a la familia podrían dotar a la mujer, antes o después del

matrimonio, pueden también hacerlo separadamente y no necesariamente todos ellos sino alguno o algunos de ellos.

Dentro de este orden de ideas, como lo vamos a comprobar más adelante, muchas de las normas que contiene el artículo 37 de la Ley del IR sobre gastos deducibles, confirman el uso de la conjunción “y” con el doble carácter de **posibilidad conjunta y de posibilidad separada**.

En este contexto, la interpretación literal de las referidas normas no puede llevar a una conclusión indubitable dado que la conjunción “y” es usada en Derecho con distintos sentidos. Por ello, en tales casos se hace necesario recurrir a la interpretación lógica, que busca la *ratio legis*; esto es, el verdadero sentido que el legislador ha conferido a la norma.

## 2.2 Normas sobre gastos deducibles que usan la conjunción “y”, requiriendo una interpretación lógica.

En la Ley del IR, y concretamente en su artículo 37, encontramos varios casos en los que la conjunción “y” se usa con diferentes acepciones y no solamente como conjunción copulativa.

Reproducimos al efecto algunos de los muchos ejemplos que pueden darse sobre el particular, especialmente escogidos para describir como el uso de la conjunción “y” no significa en tales casos que todos los conceptos que ella enlaza necesariamente y de manera conjunta deban producirse para que se genere la consecuencia tributaria regulada por la norma.

Veamos, pues, algunos ejemplos emanados de las reglas contenidas en diversos incisos del artículo 37 de la Ley del IR:

a) Cuando el inciso a del artículo 37 permite deducir **los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas**, la interpretación literal de la conjunción “y”, tal como la define el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, llevaría a que se estén enlazando dos expresiones -“intereses de deudas” y, de otro lado, “gastos”-, de forma tal que sólo sería legalmente posible la deducción si es que el contribuyente conjuntamente incurre en la obligación de pago de intereses de deudas y en otros gastos que derivan de la constitución, renovación o cancelación de dichas deudas.

La interpretación literal nos conduciría a un resultado equivocado. No habría razón alguna para condicionar la deducción a que conjuntamente se den ambos tipos de gastos. Si conjuntamente se dan ambos



tipos de gastos, la deducción obviamente será permitida. Pero si sólo se incurre en algunos de estos tipos de gastos -intereses de deudas o gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de deudas-, la deducción será también posible. Es decir, la norma está usando la “y” como **posibilidad conjunta y como posibilidad separada**.

Para producir el mismo efecto, a veces el legislador utiliza la expresión “y/o” que no admite el idioma español pero que en el derecho positivo justamente es utilizada para llevar a la convicción de que la norma admite, para producir determinado efecto jurídico, que las expresiones enlazadas se den conjuntamente o en forma separada.

b) El inciso c del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta permite deducir como gasto las primas de seguro que cubran riesgos sobre operaciones, servicios y bienes productores de rentas gravadas. Obviamente, el sentido de la norma lleva a la conclusión inevitable de que son deducibles las primas de seguros si cubren conjuntamente los tres tipos de riesgos mencionados en la norma -riesgos sobre operaciones, riesgos sobre servicios y riesgos sobre bienes productores de rentas gravadas-. Pero igualmente jamás se ha puesto en duda que también es posible deducir como gasto las primas de seguros que sólo cubran riesgos sobre operaciones, o sólo

cubran riesgos sobre servicios o sólo cubran riesgos sobre bienes productores de rentas gravadas. Nuevamente aquí el uso de la conjunción “y” en su doble acepción de **posibilidad conjunta** y de **posibilidad separada**.

c) El inciso f del artículo 37 de la Ley del IR permite deducir las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas o desmedros de existencias debidamente acreditados.

La interpretación literal llevaría a que la deducción sólo sería posible si conjuntamente se producen el desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo, las mermas de existencias y los desmedros de existencias -es decir, las tres expresiones enlazadas por la conjunción “y”-.

Sin embargo, esta interpretación literal resulta absurda. El legislador únicamente ha querido agrupar tres expresiones que guardan entre sí cierta vinculación, pero de ninguna manera ha pretendido condicionar la deducción a que ellas tres concurran.

La interpretación lógica de la norma permite llegar a la convicción de que un contribuyente podrá deducir únicamente las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo, aunque sus existencias no hayan sufrido mermas ni desmedros. O podrá deducir las mermas de existencias, aunque no tenga bienes del activo fijo que hayan sufrido una depreciación ni sus existencias hayan sido objeto de desmedros. O, por último, podrá deducir los desmedros de sus existencias, aunque no exista depreciación de bienes del activo fijo ni mermas de existencias.

Nuevamente aquí, el uso de la conjunción “y” en su doble sentido de **posibilidad conjunta** y **posibilidad separada**.

d) El inciso i del artículo 37 de la Ley del IR también lleva a la convicción, gracias a la interpretación lógica de la norma, de que el legislador ha usado la conjunción “y” en su doble acepción de **posibilidad conjunta** y **posibilidad separada**.

Siendo ello así, es posible que el contribuyente deduzca castigos por deudas incobrables y provisiones equitativas por el mismo concepto, cuando los castigos y las provisiones se produzcan de manera conjunta -lo que es posible si inciden sobre cuentas por cobrar distintas-. Pero también es legalmente factible la deducción si el contribuyente únicamente ha procedido a castigar deudas incobrables o a provisionarlas.

e) Cuando el inciso k del artículo 37 de la Ley del IR permite deducir pensiones de jubilación y montepío, no sólo está facultando a tal deducción cuando se producen ambos tipos de pensiones -como nos induciría

a creer el uso de la conjunción “y”-, sino también permite deducir cualquiera de los dos conceptos enlazados por dicha conjunción si sólo se da en la realidad uno de ellos.

f) En el inciso l del artículo 37 de la Ley del IR también se produce el uso de la conjunción “y” al enlazar cuatro expresiones diferentes, cuales son: aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, así como cuando en ese inciso se condiciona la deducción de dichos conceptos a que el pago se efectúe a favor de los servidores **en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese**.

La deducción procede tanto si se pagan o se devengan conjuntamente los cuatro conceptos enlazados al inicio del inciso, como si se produce el pago o devengo de sólo uno o dos o tres de dichos conceptos. De otro lado, si bien lo normal es que no se den al mismo tiempo pagos al mismo servidor en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, ello siempre es posible y en tal caso procederá la deducción, pero igualmente ella estará permitida si sólo se hacen pagos en virtud del vínculo laboral existente o con motivo del cese de un determinado servidor.

g) Cuando el inciso ll del artículo 37 de la Ley del IR permite deducir los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal **servicios de salud, recreativos, culturales y educativos**, no sólo establece la deducción cuando los cuatro conceptos enlazados por la conjunción “y” se dan conjuntamente, sino también cuando se produce uno solo de ellos o dos o tres de ellos.

h) El inciso o) del artículo 37 de la Ley del IR permite deducir los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras. Fundamentalmente aquí la conjunción está usada bajo su acepción de **posibilidad separada**. Es decir, el titular de una actividad minera puede estar iniciando la etapa de exploración y, en consecuencia, tendrá gastos de exploración pero no incurrirá todavía en gastos de preparación y desarrollo, siendo obvio que en tal caso le asiste el derecho de deducir esos gastos de exploración y que nadie podría objetarle tal deducción porque al mismo tiempo no está incurriendo en gastos de preparación y desarrollo.

Pero podría también darse el caso de un titular de actividades mineras que respecto de una determinada área de denuncia se encuentre en etapa de exploración, y sólo esté incurriendo en gastos de exploración, pero respecto de otras áreas ya esté realizando gastos de preparación, y, también, gastos de desarrollo. En este caso podrá deducir todos estos gastos, porque la

conjunción “y” está siendo usada, además, en su acepción de **posibilidad conjunta**.

Más todavía. El primer párrafo del artículo 37 de la Ley del IR, señala que para establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta **los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente**, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

La conjunción “y” es usada en esta norma básicamente con el significado de **posibilidad separada**. Esto significa que un gasto sólo sirve para producir la renta pero no para mantener la fuente productora, es deducible, como todos los días lo admite la Administración Tributaria y jamás se le ha ocurrido a ella efectuar un reparo aduciendo que para que la deducción sea viable el gasto tiene que ser necesario, conjuntamente, para producir la renta y para mantener la fuente productora. Igualmente, si el gasto sólo sirve para mantener la fuente productora, resulta deducible, y tampoco se le ha ocurrido jamás a alguien en la Administración Tributaria objetar la deducción arguyendo que el uso de la conjunción copulativa “y” obliga a que el gasto sólo sea deducible si al mismo tiempo sirve para mantener la fuente productora y para producir la renta.

Y, por supuesto, a nadie se le ocurrió jamás sostener que la Administración Tributaria esté entonces concediendo un beneficio no previsto en la ley por la

vía de una interpretación extensiva.

**En síntesis**, como se puede apreciar, la conjunción “y” es usada en multiplicidad de oportunidades en el Derecho bajo su doble acepción de **posibilidad conjunta** y de **posibilidad separada**. Averiguar en cada caso si esa doble acepción corresponde o no, resulta insuficiente si se utiliza exclusivamente el método de interpretación literal.

Por eso mismo hay que recurrir a la interpretación lógica, que nos permite establecer el verdadero sentido de la norma, sin que ello signifique extender o restringir los alcances de la norma. La interpretación lógica no conduce a una interpretación extensiva ni a una interpretación restrictiva.

Sólo resta agregar que la interpretación lógica está perfectamente permitida a los efectos de la aplicación de la norma tributaria. No solamente porque encuadra dentro de lo dispuesto por el primer párrafo de la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, que establece que “(a)l aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho”, sino porque, además, tal interpretación no está incurso en las prohibiciones contenidas en el último párrafo de dicha norma VIII -que no permite que en vía de interpretación se creen tributos, se establezcan sanciones, se concedan exoneraciones o se extiendan las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley-. ㉞