



GASTOS PRE-OPERATIVOS: SU TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO A LA RENTA*

Miguel Mur Valdivia**

Mary and Peter fund a company dedicated to making clothes. They, therefore, must provide enough capital to sustain their business. After ten years they decide to expand and for this reason they make more disbursements. Do all disbursements constitute pre-operating expenses? Can they be deducted? Which tax treatment should this company receive?

In this essay, the author seeks not only to define what a pre-operating expense is, but he also says what the requirements for them to be deducted are. In his explanation, with the support of diverse jurisprudence, he refers to the some key issues such as the expansion of the activity and the role of Tax Administration that serve to evaluate the specific cases of scientific and technological expenses.

KEY WORDS: Pre-operating expenses, tax treatment, deduction of costs, activity expansion, Tax Administration.

María y Pedro constituyen una empresa dedicada a la confección de ropa. Para ello, deben contar con el capital social que les permita poner en marcha su negocio. Después de diez años, para expandirse realizan nuevos desembolsos. ¿Constituyen estos desembolsos gastos pre-operativos? ¿Es posible deducirlos? ¿Qué tratamiento fiscal debe recibir esta empresa?

En este ensayo, el autor busca no sólo definir lo que es un gasto pre-operativo, sino señalar cuáles son los requisitos para la deducción de éstos. En su explicación, con el apoyo de variada jurisprudencia, hace referencia a cuestiones esenciales como lo son la expansión de la actividad y el rol de la Administración Tributaria que sirven para evaluar algunos gastos específicos como el científico y tecnológico.

PALABRAS CLAVE: Gastos pre-operativos, tratamiento tributario, deducción de gastos, expansión de la actividad, Administración Tributaria.

* El presente artículo fue preparado con la colaboración de Renzo Grández Villarreal, asistente del área tributaria de Payet, Rey, Cauvi, Pérez, Mur.

** Abogado. Magíster en Administración de Negocios por la Universidad de Quebec en Montreal, Canadá. Especialista en Tributación por la Universidad de Vigo. Exdirector de todas las prácticas legales de Pricewaterhouse Coopers (PwC) América del Sur. Ex socio principal de PwC Perú y Bolivia. Profesor de la Facultad de Derecho de la Universidad del Pacífico. Ex Presidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Miembro de la International Fiscal Association. Socio Principal de Payet, Rey, Cauvi, Pérez, Mur.

I. CAUSALIDAD Y DEMÁS REQUISITOS PARA LA DEDUCCIÓN DE GASTOS

El inicio de cualquier actividad comercial implica que las empresas incurran en una serie de gastos para poner en marcha el negocio, implementar una nueva línea o simplemente expandirla. En ese sentido, las empresas que recién se constituyen, o buscan posicionarse en nuevos mercados o productos, invierten en bienes y servicios para su constitución o atención a los proyectos que intentan materializar. Estos gastos suelen identificarse como pre-operativos, pues se incurren antes del inicio de las actividades tendientes a generar ingresos, y abarcan desde sencillos gastos notariales de constitución, hasta complejos desembolsos por estudios de mercado, investigación, desarrollo proyectos, y similares.

En términos estrictamente positivos, nuestro ordenamiento legal no desarrolla ninguna definición relacionada con los gastos de organización, pre-operativos iniciales, y pre-operativos por expansión de actividades; lo que lamentablemente se traduce en un semillero de situaciones inciertas tanto para la Administración como para los contribuyentes. En este escenario, la mejor aproximación a la noción de gastos pre-operativos viene por la vía de la contabilidad, y su relación con otros conceptos, tales como devengo, diferimiento de gastos, correspondencia y causalidad.

De acuerdo al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, para establecer la renta neta de la tercera categoría, son deducibles de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté legalmente prohibida¹. Este artículo de la Ley Tributaria peruana consagra el conocido criterio de causalidad, por el cual la deducción de cualquier gasto para fines tributarios está condicionada a su

contribución en la generación de ingresos gravados, o conservación de la fuente que los produce.

Walther Belaunde, al comentar la noción de causalidad, señala que “[el] principio de causalidad consiste en la relación de necesidad que corresponde verificarse entre los gastos o egresos incurridos y la generación de la renta o mantenimiento de la fuente productora, no debiendo entenderse tal relación de modo restrictivo sino de manera amplia de forma que incluya aquellos egresos que están destinados a cumplir con las obligaciones y responsabilidades contractuales, legales y en general vinculadas al desarrollo de la actividad gravada, así como aquellos que persigan obtener un beneficio potencial, aún cuando tal beneficio no llegue a materializarse”².

En cuanto a la necesidad del gasto, el Profesor García Mullin enseñaba lo siguiente: “Como concepto general, puede decirse que del propio principio de causalidad surgen implícitos algunos de los caracteres que deben revestir los gastos para ser deducibles: Ser necesarios (algunas legislaciones hablan de “estrictamente imprescindibles”) para obtener la renta o mantener la fuente; ser normales de acuerdo al giro del negocio, mantener cierta proporción con el volumen de operaciones”³.

Por tanto, también en relación con los gastos pre-operativos, es indispensable que estos desembolsos cumplan con los requisitos de causalidad y/o necesidad, lo que abre paso a la aplicación de otros criterios fiscales para deducción de gastos, tales como razonabilidad y fehaciencia⁴.

En el curso de los últimos años, el criterio de necesidad ha sido desarrollado por la jurisprudencia, lo que se aprecia claramente en los siguientes precedentes:

¹ Artículo 37 [Ley del Impuesto a la Renta].

² BELAÚNDE PLENGUE, Walther. “Principio de Causalidad y Gasto Social”. En: “Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel”. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Nacional Católica del Perú. Instituto Peruano de Derecho Tributario. 2010. p. 861.

³ GARCÍA MULLIN, Roque. “Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto”. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios, Organización de Estados Americanos. 1978. p. 121.

⁴ Con ocasión de la Resolución del Tribunal Fiscal 016591-3-2010, el Tribunal Fiscal precisó su línea jurisprudencial al señalar que: “El principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, **noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa**, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales al giro del negocio o éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros”. [El énfasis es nuestro].

- a. En la Resolución 16591-3-2010, a través de la cual el Tribunal Fiscal reconoció la deducción de ciertos gastos de responsabilidad social, que calificó como gastos vinculados al mantenimiento indirecto de la fuente generadora de ingresos⁵.
- b. En la Casación 2743-2009, por la cual la Corte Suprema de Justicia señaló que el principio de causalidad requiere interpretarse desde una perspectiva amplia⁶, con lo que un gasto puede ser deducido si está potencialmente vinculado a la generación de rentas, o relacionado al mantenimiento indirecto de su fuente generadora.
- c. En la Resolución 4971-1-2006, en la cual el Tribunal Fiscal reconoció que la deducción de un gasto pre-operativo, no está condicionada a la generación efectiva de nuevas rentas, sino a la posibilidad de que éstas efectivamente se generen.

A nivel de la Administración Tributaria, destaca el reciente Informe 022-2013-SUNAT que, refiriéndose a los intereses de un préstamo local para la adquisición de acciones de una empresa extranjera, reconoce su deducción contra las rentas de fuente peruana, si se acredita que la inversión estuvo destinada a generar de rentas de fuente peruana por la apertura de nuevos mercados, o la transferencia de tecnología⁷.

En cuanto fehaciencia del gasto, cabe puntualizar que este requisito va más allá de la simple exigencia de un comprobante de pago⁸. Este punto, mal interpretado, puede tornarse en un cúmulo de discusiones con la Administración Tributaria, dada la multiplicidad de situaciones que deben acreditarse.

Así pues, a pesar que la acreditación del gasto ha tratado de ser encausada por el Tribunal Fiscal, nuestra impresión es que la Administración Tributaria se mantiene rígida o inflexible,

⁵ “Los gastos efectuados por la recurrente no respondieron a una simple liberalidad, puesto que no se realizaron sin que se buscara con ello una finalidad concreta, sino que por el contrario, fueron realizados a efectos de evitar conflictos sociales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento de su yacimiento y demás instalaciones, siendo importante mencionar que si bien el periodo objetivo de autos no se habría producido la toma de pozos petroleros, por las características de la actividad desarrollada por la recurrente y de la zona en que ésta se efectuaba, tal posibilidad era patente, tal es así que en periodos posteriores ello se produjo, habiendo motivado la paralización de las actividades productivas de la recurrente e incluso la intervención de representantes del gobierno central, la Defensoría del Pueblo y de la sociedad civil con la finalidad de solucionar la situación de conflicto”.

⁶ “La referida norma consagra el denominado principio de causalidad, conforme al cual se establece una relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente. Los alcances del artículo precedente fueron precisados por la Tercera Disposición Final de la Ley N 27356, la cual prescribe que: “Precisase que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37 de la ley, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos de contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso I, de dicho artículo”, lo cual **nos lleva a concluir que el principio de causalidad no debe interpretarse en un sentido restrictivo, sino en sentido amplio dentro de los márgenes de la normalidad, razonabilidad y generalidad**”. [El énfasis es nuestro].

⁷ Sin embargo, cabe señalar, que el Tribunal Fiscal, en reiterada jurisprudencia (Resoluciones 4757-2-2005, 7525-2-2005 y 3540-4-2007, 10577-8-2010) venía desarrollando el criterio de potencialidad en lo referente a la posibilidad de deducir intereses generados por la adquisición de acciones “aún en el supuesto que la adquisición de acciones genere dividendos, la finalidad de esta adquisición podría obedecer a razones distintas a la intención o voluntad de percibir dividendos, tales como: (i) Obtener control o participación en las decisiones de la sociedad que enajena las acciones; (ii) asegurar o mantener una relación comercial o posición contractual con la empresa transferente, como por ejemplo la de cliente o proveedor; (iii) generar ahorros entre las empresas, evitando los sobre costos propios de dos empresas que tienen que competir entre sí por los precios en el mercado; y, (iv) convertir a las empresa en rentables (generadoras de utilidades gravadas), a través de los ahorros propios del control unificado de las mismas, **señalando además que la adquisición de acciones en otras empresas puede obedecer a la necesidad de mantener la actividad generadora de ingresos gravados, como es el caso de una empresa que compre acciones de otra para continuar una relación comercial con la empresa vendedora o asegurar una posición más competitiva en el mercado**, siendo la obtención de dividendos un beneficio accesorio e inclusive, accidental, aún cuando la adquisición no respondiese a ninguna de las razones económicas expuestas, **queda la posibilidad que la empresa inversora, posteriormente, venda las acciones fuera de rueda de bolsa, generando así renta gravada totalmente con el Impuesto a la Renta**”. [El énfasis es nuestro].

⁸ Resolución del Tribunal Fiscal 03152-1-2005 : “Que sobre el particular este Tribunal ha dejado establecido en reiterada jurisprudencia, tales como las Resoluciones 120-5-2002, 1923-4-2004, 01807-4-2004 y 325-1-2005, que para sustentar el crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, el adquirente no sólo debe tener

pues suele plantear exigencias que no toman en cuenta la naturaleza del gasto o las características de los servicios tomados. En este escenario, Belaunde Plenge comenta: “[La exigencia de la Administración Tributaria] no puede ser irrestricta ni arbitraria, ni quedar enteramente sujeta a la discrecionalidad de la Administración Tributaria; por el contrario, sostenemos que dicha exigencia debe estar limitada principalmente por un criterio de razonabilidad y correspondencia que debería ser observado tanto por el contribuyente, como por la propia Administración Tributaria”⁹.

Por ello, la exigencia de medios probatorios razonables, y la acreditación de la verdad material, no sólo recae en el contribuyente, sino también en la propia Administración, quien debe adoptar las medidas necesarias para el logro de este fin.

Juan Carlos Morón Urbina, al referirse a la verdad material, señala que “[...] la Administración tiene el deber de adecuar su actividad a la verdad material, lo cual no sólo se logra con las acciones probatorias en el procedimiento de evaluación previa, sino con la fiscalización posterior (en los procedimientos de aprobación automática, los sujetos a silencio positivo y a presunción de veracidad) en los que se convierte en el instrumento necesario para que la autoridad pueda reconocer la verdad de los hechos no obstante haber provisionalmente aceptado lo solicitado por la Administración”¹⁰.

Por tanto, aun cuando lo razonable es que el contribuyente suela estar en mejor posición para acreditar los hechos, la Administración Tributaria no está en aptitud de asumir un rol pasivo, pues conforme al principio de verdad material e impulso de oficio de los procedi-

mientos, la Administración Tributaria siempre está obligada a verificar todos los hechos que sirven de sustento a sus decisiones.

Este es el criterio que efectivamente informa a la Sentencia del 14 de marzo del 2013 del Octavo Juzgado Transitorio Especializado en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, el cual, en el Expediente 1529-2011, enfáticamente sostuvo que la Administración Tributaria “[...] debe lograr la verdad material, la que constituye principio y objetivo primordial del procedimiento que culmina en la decisión adecuada. Más aún, debe adecuar su accionar oficiosa, para superar las restricciones cognoscitivas que puedan derivar de la verdad jurídica meramente formal presentada por las partes”¹¹.

II. DEVENGO DEL GASTO

Aunque el devengo –como sistema de imputación de rentas y gastos– no tiene desarrollo legislativo en nuestro medio, esta noción suele definirse como el momento en que surge el derecho a percibir la renta, sea que se cobre o no; o el momento en que surge la obligación de solventar el gasto, sea que se pague o no.

En efecto, esta noción se infiere de diversos informes de la Administración Tributaria¹² y varias resoluciones del Tribunal Fiscal, como la Resolución 13866-3-2010, donde el Tribunal Fiscal sostuvo lo siguiente: “Que conforme con el criterio vertido por este Tribunal en reiteradas resoluciones, el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o

comprobantes de pago por adquisiciones que en apariencia cumplan los requisitos sustanciales y formales establecidos en la Ley del Impuesto General a las Ventas y demostrar su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario que dichos comprobantes correspondan a operaciones reales, toda vez que éstos constituyen un principio de prueba de las operaciones incurridas, por lo que la Administración, en uso de su facultad de fiscalización, podrá verificar dichas circunstancias para efectos de gozar del derecho al crédito fiscal o de la deducción de gastos”.

⁹ BELAÚNDE PLENGE, Walther. Op. cit. p. 867.

¹⁰ MORÓN URBINA, Juan Carlos. “Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General”. Lima: Gaceta Jurídica. 2011. p. 85.

¹¹ Asimismo, la Corte Superior señaló que el impulso de oficio y la verdad material son principios básicos del procedimiento administrativo; por lo que, si el recurrente no impulsó debidamente las actuaciones administrativas, era obligación de la Administración.

¹² La Sunat, a través del Informe 32-2011-SUNAT, señaló que, tratándose de perceptores de renta de tercera categoría domiciliados en el país, las rentas deben imputarse temporalmente conforme se vayan devengando para el sujeto que las obtiene, con prescindencia del momento en que se haya celebrado el contrato que es el origen de dichas ganancias.

ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aún cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto [...].”

A nivel académico, García Mullín enseñaba que “[...] en el sistema de lo “devengado” también llamado “causado”, se atiende únicamente al momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo. Dicho de otro modo, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente de que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y por ende imputable a ese ejercicio”¹³. En términos sustancialmente similares, el contador argentino Reig sostenía: “[...] El crédito devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere [...] los gastos se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho a su cobro”¹⁴.

En el marco de las VII Jornadas Nacionales de Tributación organizadas en el 2002 por la Asociación Fiscal Internacional [IFA] Grupo Peruano, se sostuvo que el devengo de los ingresos y gastos debía definirse de acuerdo a los criterios de las Normas Internacionales de Contabilidad (hoy Normas Internacionales de Información Financiera), sin que la adopción de estos lineamientos represente un alejamiento o contradicción con su acepción jurídica.

Así pues, en el “Marco Conceptual para la presentación de los Estados Financieros”¹⁵ y en

la Norma Internacional de Contabilidad 1 sobre “Presentación de Estados Financieros”, la norma contable señala que el reconocimiento de los ingresos y gastos debe realizarse cuando se “ganen” o se “incurren”, y no cuando se cobran o pagan, mostrándose así en los libros contables y en los estados financieros correspondientes.

Concretamente, en los párrafos 27 y 28 de la Norma Internacional de Contabilidad 1, se indica que las transacciones y hechos deben reconocerse en el ejercicio en que se incurren, debiéndose tener presente, que los gastos se reconocen en el estado de ganancias y pérdidas (resultados) sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de ingresos (principio de correlación de ingresos y gastos¹⁶), sin arribarse al extremo de reconocer o registrar en el balance aquellas partidas que no cumplan con la definición de activos o pasivos¹⁷.

El Tribunal Fiscal ha aplicado este razonamiento en diversas situaciones, tal como se advierte en su Resolución 19437-1-2012, donde reconoce que la definición contable de devengo debe aplicarse en combinación con el principio de “asociación”, por lo que resulta indispensable vincular el ingreso que aparece en resultados con los gastos en los cuales se incurre.

Según el especialista en contabilidad Leopold Bernstein, “el postulado contable básico que se aplica es el de equiparación de ingresos y gastos [...]”, por lo que “[...] si una empresa incurre en costes sustanciales [...] puede diferir

¹³ GARCÍA MULLIN Roque. Op. cit. p. 45 y 46.

¹⁴ REIG, Enrique. “El impuesto a los réditos”. Buenos Aires: Ediciones Contabilidad Moderna. 1966. p. 212.

¹⁵ Tal Marco Conceptual, que no constituye en sí una Norma Internacional de Contabilidad, sirve de base para la formulación de futuras Normas Internacionales de Contabilidad, y para revisar las existentes. Asimismo, invade a todas las reglas de contabilidad, fijando el objetivo de los estados financieros, las hipótesis fundamentales que sirven como soporte a su formulación, y las características cualitativas de éstos.

¹⁶ “Los tratadistas y autores, así como los contadores, en la práctica, conocen este concepto como identificación o enfrentamiento, lo que significa que debemos identificar o enfrentar los ingresos obtenidos en un periodo contable con sus costos y gastos que le son relativos [...] Por tanto, la medición del ingreso implica identificar los flujos de efectivo o derechos sobre este, que generan recursos (ingresos), contra el costo de estos consumidos por la obtención de dicho flujo de recursos (gastos)”. En: ROMERO, Álvaro. “Principios de contabilidad”. México: Mc Fraw-Hill. 2010. p. 122.

¹⁷ La Norma Internacional de Contabilidad 1, referida a la presentación de estados financieros, señala en el párrafo 27 “[...] que una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo)”. Por otro lado, el párrafo 28 señala que “[...] cuando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual”.

esos costes y cargarlos (amortizarlos) a los periodos que previsiblemente se van a beneficiar de ellos”¹⁸. A su vez, en el Diccionario Contable y Comercial de Orlando Greco y Amanda Godoy se define la noción de gasto o cargo diferido en los siguientes términos: “[Los] gastos que por su índole afectan a más de un ejercicio económico. Son gastos diferidos o trasladados a otros ejercicios” o simplemente son gastos “que se activan y se amortiza en una cantidad cierta de ejercicios”¹⁹.

En resumen, el reconocimiento de un gasto, depende en muchos casos de su vinculación con la obtención de rentas, sea a través del inicio de nuevas operaciones o su expansión, tal como se lee en la Resolución 3204-2-2004, donde el Tribunal Fiscal resolvió de la siguiente manera: “Los gastos diferidos representan gastos ya producidos que se llevan al futuro, pues si un costo o gasto va a beneficiar a uno o varios periodos futuros mediante la contribución a los ingresos o a la reducción de los costos, debe diferirse hasta el correspondiente período futuro, en aplicación del postulado contable básico de equiparación de ingresos y gastos; así, los gastos diferidos representan beneficios intangibles futuros”.

III. NOCIÓN DE GASTO PRE-OPERATIVO

Tampoco existe una definición legal sobre gastos de organización, gastos pre-operativos iniciales y gastos pre-operativos por la expansión de actividades de una empresa. Esto no impide el que se pueda intentar definir tales gastos de la siguiente manera: Se refieren a los desembolsos incurridos para poner en marcha un negocio –o una línea de negocio– desde su origen y hasta el inicio de las respectivas actividades productivas, lo cual puede darse en el marco de empresas nuevas o empresas en operación, que han optado por expandirse.

Según el párrafo 69, inciso a de la Norma Internacional de Contabilidad 38, “los gastos de establecimiento o costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos

necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad o para comenzar una operación (costos de preapertura), o bien costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costos previos a la operación)” deben reconocerse cuando se incurren²⁰.

No obstante, no todos los desembolsos realizados en la etapa pre-operativa califican como gastos pre-operativos, sobre todo, los desembolsos vinculados con la adquisición de activos fijos, que por mandato de la ley y de la técnica contable se integran al costo de tales activos y su recuperación se efectúa como parte de la depreciación por el uso o desgaste de los mismos.

En efecto, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, y la Norma Internacional de Contabilidad 16 sobre contabilización de activos fijos disponen lo siguiente:

- a. El costo incurrido en la producción o construcción de un bien, comprende, además de los materiales directos y mano de obra, los costos indirectos de fabricación o construcción (Artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta).
- b. El costo de las propiedades, plantas y equipos comprende todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia, tales como “[...] los costos de preparación del emplazamiento físico, los costos de instalación y montaje, los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente y los honorarios profesionales”, entre otros (inciso b, párrafos 16 y 17 de la Norma Internacional de Contabilidad 16).

IV. EXPANSIÓN DE ACTIVIDADES

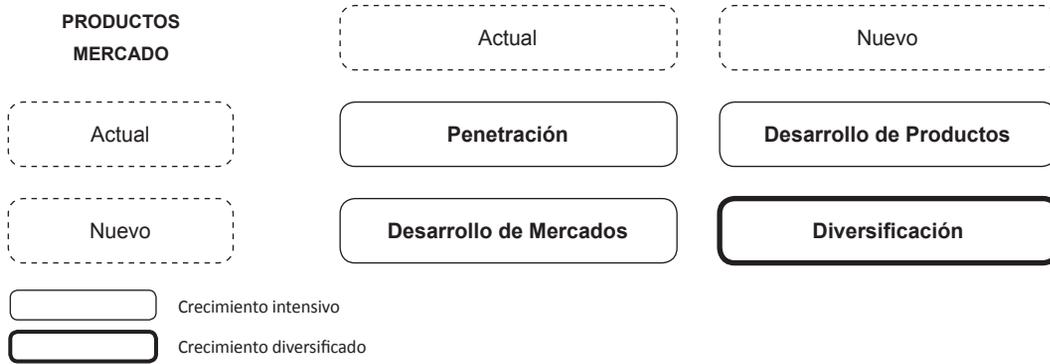
El éxito empresarial depende –en gran medida– de la eficiente adaptación a las necesidades del mercado. En los medios especializados de economía se lee, que “[...] para crear

¹⁸ BERNSTEIN, Leopold. “Análisis de Estados Financieros”. Madrid: Irwin. 1995. p. 188.

¹⁹ GRECO, Orlando y Amanda GODOY. “Diccionario Contable y Comercial”. Buenos Aires: Valleta Ediciones. 1999. p. 140.

²⁰ La Norma Internacional de Contabilidad 38 señala que los gastos de establecimiento que formen parte del costo de un elemento de la propiedad, planta y equipo, deberán ser reconocidos como costos en atención a la Norma Internacional de Contabilidad 16.

Gráfico 1: Matriz de crecimiento



y mantener una ventaja competitiva en todo el mundo, las compañías necesitan abordar, de una manera sistemática, la explotación, renovación y mejora de sus competencias fundamentales²¹. Richard Daft, al comentar sobre el rol estratégico de la expansión de actividades señala: “Las organizaciones actuales deben mantenerse abiertas a las continuas innovaciones y no para prosperar, sino simplemente para sobrevivir en un mundo de cambios disociadores y de una competencia cada vez más rígida”²².

La conocida matriz de crecimiento, desarrollada por el profesor Ansoff²³, es útil para entender los distintos matices que adopta un proceso de expansión comercial en sus diferentes opciones (ver gráfico).

Esta matriz sirve a su vez, para que los profesores José Munuera y Ana Rodríguez enseñen lo siguiente:

- a. “Que una empresa puede adoptar procesos de crecimiento intensivo o diversificado de acuerdo a sus necesidades.
- b. Que el crecimiento intensivo es recomendable para una empresa que no ha explotado completamente las oportunidades ofrecidas por sus productos en los mercados que atiende.

- c. Que el crecimiento por diversificación se justifica, cuando el mercado en que opera la empresa ha agotado sus posibilidades de expansión, y para continuar creciendo, es necesario que aborde nuevos mercados o incorpore nuevos productos²⁴.

A su turno, Philip Kotler y Gary Armstrong también sostienen que las empresas pueden abordar su proceso de expansión empleando, según sea el caso, estrategias de penetración o desarrollo²⁵, con lo que, la creación de “nuevos productos” es sólo una de las formas de afrontar el reto de la expansión.

Dicho esto, cabe argumentar que, técnicamente, la expansión de una empresa involucra las siguientes actividades:

- a. **Penetración:** Esto es, tratar de vender más el mismo producto al mismo segmento de mercado.
- b. **Desarrollo:** Es decir, buscar nuevos mercados para la venta del mismo producto; o desarrollar nuevos productos para vender en el mismo mercado.
- c. **Diversificación:** Desarrollar nuevos productos y tratar de penetrar en otros mercados.

²¹ LESSARD, Donald; LUCEA, Rafael y Luis VIVES. “Cómo potenciar las capacidades de su empresa a través de la expansión global”. En: Harvard Deusto Business Review 220. Febrero de 2013. p. 20.

²² DAFT, Richard L. “Teoría y diseño organizacional”. Décima edición. México: Cengage Learning. 2011. p. 414.

²³ Pese a que la matriz de expansión empresarial de Ansoff, vio la luz a finales de la década de los años 60, sus principios vienen utilizándose de manera sostenida no sólo en las labores académicas, sino también en el ejercicio actual del Marketing internacional.

²⁴ MUNUERA, José y Ana RODRIGUEZ. “Estrategias de Marketing”. Segunda edición. Madrid: ESIC EDITORIAL. 2012. p. 198.

²⁵ KOTLER, Philip y Gary ARMSTRONG. “Fundamentos de Marketing”. Sexta edición. México: Pearson Educación. 2003. p. 56.

La estrategia de penetración no ha sido reconocida como una modalidad en la expansión de actividades por el Tribunal Fiscal. Esto se aprecia, por ejemplo, en la Resolución 19437-1-2007, que negó el carácter de gasto pre-operativo de expansión, a los gastos de traslado de una plataforma petrolera de una zona de la concesión a otra, que a juicio del contribuyente tenía mayores posibilidades de explotación.

En cambio, las estrategias de desarrollo y diversificación sí han merecido el reconocimiento del Tribunal Fiscal como actividades de expansión, lo que se advierte cuanto menos en las siguientes resoluciones:

- a. La Resolución del Tribunal Fiscal 10167-2-2007, que reconoció como expansivos los gastos vinculados con la búsqueda de nuevos mercados para la exportación de los mismos productos.
- b. La Resolución del Tribunal Fiscal 4971-1-2006, que aceptó la deducción de los gastos de una empresa hotelera destinados a la investigación y formulación de productos higiene personal y limpieza industrial, pues mejoraban su oferta de venta en el marco de sus operaciones.
- c. La Resolución del Tribunal Fiscal 3942-5-2010, que reparó los gastos de *leasing* de una maquinaria no vinculada con el giro corriente del contribuyente, por estar frente a la implementación de una nueva línea que merecía el tratamiento de gasto pre-operativo.
- d. La Resolución del Tribunal Fiscal 2786-5-2010, que se pronunció sobre la naturaleza de un gasto generado por la realización de un estudio de factibilidad, el que califica como un gasto pre-operativo de expansión, por estar orientado a la diversificación de sus productos.

A lo dicho, cabría agregar la interesante jurisprudencia citada por el Profesor César Talledo en su Manual del Código Tributario, donde hace referencia a la Resolución 5355-1-2002 sobre ciertos gastos por estudios arquitectónicos encomendados para la ampliación de las áreas de oficina de un contribuyente. En este

Resolución, el Tribunal levanta el reparo formulado por la Administración Tributaria que considera a este tipo de desembolsos como gastos de expansión de actividades²⁶.

El gasto reparado, dijo el Tribunal en la misma ocasión, “[...] no está destinado a la expansión de las actividades de la empresa, sino a la ampliación de sus áreas de oficina; en consecuencia, no resulta aplicable el tratamiento a los gastos de organización y pre-operativos por la expansión de sus actividades, ya que resulta razonable que una empresa evalúe a través de un informe técnico si la inversión destinada a adquirir un local es favorable o adecuada para sus intereses, por lo que el gasto realizado cumple el principio de causalidad”.

Sin perjuicio de lo dicho, cabe advertir que, en tanto el principio de causalidad sea satisfecho, la deducción de un gasto pre-operativo es cuestión de tiempo, lo que depende de los resultados del proyecto; es decir:

- a. Si las operaciones de expansión se verifican, los gastos podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años.
- b. Si las operaciones de expansión se truncan, los gastos podrán deducirse en el ejercicio en que el contribuyente opte por abandonar el proyecto.

V. DIFERENCIAS ENTRE EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO Y CONTABLE

De conformidad con el artículo 37, inciso g de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos de organización, los gastos pre-operativos iniciales, los gastos pre-operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período pre-operativo, a opción del contribuyente, pueden deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años.

Según el inciso d del artículo 21 del Reglamento del Impuesto a la Renta, la amortización se realiza a partir del ejercicio en que se inicia la producción o explotación, y una vez fijado el

²⁶ TALLEDO MAZÚ, César. “Manual del Código Tributario”. Tomo I. Lima: Editorial Economía y Finanzas. 2010. pp. 110.2 y 100.3.

plazo, sólo puede ser variado previa autorización de la Administración Tributaria. Es decir, las normas tributarias peruanas otorgan a los gastos pre-operativos el tratamiento de un “intangible”²⁷, con lo que se permite su diferimiento y posterior amortización fiscal en un plazo cierto. Así, pues, las normas tributarias se apartan del tratamiento contable, que según el párrafo 69 de la Norma Internacional de Contabilidad 38 obliga al reconocimiento de los gastos pre-operativos según se incurra en ellos²⁸.

Presumiblemente, la contabilidad considera impropio activar un desembolso cuya recuperación no está asegurada, lo que colisionaría con el principio contable de no permitir el reconocimiento de activos no sujetos a control, o cuya recuperación a través de flujos futuros no es confiable. En efecto, conforme a la Norma Internacional de Contabilidad 38, los desembolsos orientados a generar beneficios económicos futuros, se reconocen como gasto cuando se incurren, salvo que califiquen como gastos de exploración²⁹ o formen parte del costo de uno de los elementos del activo fijo.

De acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad 16, todo desembolso que tenga relación con la ubicación de un bien, incluyendo el costo de los servicios relacionados con su

producción, construcción o fabricación, deben incorporarse a su valor, y depreciarse a partir del periodo en que se inicien las actividades productivas.

Entendiéndose que se suscita una abierta diferencia entre el tratamiento contable y tributario, es pertinente recordar que estas diferencias se resuelven en los términos que establece el Artículo 33 del Reglamento del Impuesto a la Renta. Es decir que, contablemente, los gastos pre-operativos afectan los resultados del periodo según se incurran, y a través de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta se adicionan, para ser amortizados en un solo ejercicio o proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años, computados a partir del inicio de las actividades.

Dicho de otra forma, sólo para propósitos del Impuesto a la Renta, los gastos pre-operativos constituyen un activo intangible que se conforma según se incurra en ellos, y pueden ser amortizados proporcionalmente en el plazo máximo previsto en la ley³⁰.

Bajo este entendido, cabe advertir que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que “primer ejercicio” es aquél en que se “inicie la producción o explotación”³¹, lo que a su vez lleva a que la Administración Tri-

²⁷ Para que un gasto se califique como activo intangible debe haber una evidencia razonable de beneficios futuros. Muchos gastos ofrecen alguna perspectiva de producir beneficios en años posteriores, pero la existencia y el espacio de vida de esos beneficios son tan inciertos que la mayoría de las compañías los tratan como gastos de operación. Como ejemplos, están los gastos de campañas de publicidad, para introducir productos nuevos y el gasto de entrenamiento de empleados para manejar nuevos tipos de maquinaria o equipo de oficina. MEIGS, Robert; WILLIAMS, Jan y Haka SUSAN. Op. cit. p. 390.

²⁸ La Norma Internacional de Contabilidad 38-Reconocimiento como gastos de activos Intangibles, señala en el párrafo 69 que, en algunos casos, se incurre en desembolsos para suministrar beneficios económicos futuros a una entidad, pero no se adquiere, ni se crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En el caso de suministro de bienes, la entidad reconocerá estos desembolsos como un gasto siempre que tenga derecho a acceder a esos bienes. En el caso de suministro de servicios, la entidad reconocerá el desembolso como un gasto siempre que reciba los servicios. Por ejemplo, los desembolsos para investigación se reconocerán como un gasto en el momento en que se incurran en ellos, excepto en el caso de que se adquieran como parte de una combinación de negocios. Otro ejemplo de desembolso que se reconoce como un gasto en el momento en que se incurre en ellos son: Gastos de establecimiento (esto es, costos de puesta en marcha de operaciones), salvo que las partidas correspondientes formen parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo, siguiendo lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad 16. Los gastos de establecimiento pueden consistir en costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad o para comenzar una operación (costos de preapertura), o bien costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costos previos a la autorización).

²⁹ Si el contribuyente es titular de actividades mineras, los gastos de exploración en los que incurra estarán sujetos a lo establecido en el inciso o del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

³⁰ Como ya hemos señalado, el plazo de amortización, una vez fijado por el contribuyente, sólo podrá ser variado previa autorización de la Administración Tributaria.

³¹ El Reglamento también señala que, una vez fijado el plazo de amortización, sólo podrá ser variado previa autorización de la Sunat. El nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud por el contribuyente sin exceder en total el plazo máximo de diez años.

butaria sostenga, que el objeto de la norma es “diferir la deducción de tales gastos [...] hasta el primer ejercicio luego de terminada la etapa pre-operativa”³².

En relación al plazo de amortización por 10 años, y a su cómputo a partir del primer ejercicio, el Tribunal Fiscal ha sostenido que el mes en que se inicia la producción o explotación es irrelevante para condicionar la amortización en 10 años. De ello se entiende que la amortización debe efectuarse proporcionalmente por todo el ejercicio, aún cuando el inicio de actividades se produzca en el curso de este o, dicho de otro modo, el que las actividades arranquen en el curso del año no implica que la amortización deba ser hecha sólo por los meses que transcurren a partir del mismo, sino por todo el año³³.

Sobre cuál podría ser la circunstancia que marque el inicio de actividades, creemos pertinente replicar al criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal 9538-3-2008, aun cuando se relacione con otro impuesto (Impuesto Temporal a los Activos Netos). Este criterio es el que sostiene que “se entiende que una empresa ha iniciado sus operaciones productivas cuando realiza la primera transferencia de bienes o prestación de bienes o prestación de servicios [...] que sea inherente al objeto social o giro de negocio de la empresa”.

VI. GASTOS DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA

La investigación científica y tecnológica, y la innovación tecnológica misma, son una actividad constante en ciertos negocios, lo que involucra muchas veces el desembolso de importantes recursos. Desafortunadamente,

nuestra legislación tributaria ha promovido escasamente este tipo de gastos, lo que ha traído como consecuencia un sensible atraso científico y tecnológico del país.

En teoría, estos gastos se enmarcarían dentro del concepto general de gastos de expansión, lo que debería involucrar la aplicación de estas reglas en cuanto a su deducción o amortización. Sin embargo, según la modificación introducida por la Ley 30056 al inciso a.3 del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, su tratamiento es el siguiente³⁴:

- a. La deducción de los gastos de investigación científica y tecnológica y los de innovación tecnológica, causales o no, son deducibles en tanto el contribuyente obtenga la calificación del proyecto por la entidad competente. La deducción se efectúa a partir del ejercicio en que se obtenga dicha calificación.
- b. Si los gastos no son causales, sólo pueden deducirse hasta por un 65% a partir del ejercicio en que se obtenga la calificación, siempre que tal calificación se obtenga dentro de los seis meses siguientes del vencimiento de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

Por tanto, se entiende que los gastos devengados antes de la calificación del proyecto no son deducibles, y que únicamente respecto de los gastos no causales, la deducción cae en un 35% si la calificación es obtenida con posterioridad, pero siempre dentro del término de los seis meses de vencido el plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta.

³² Según el Informe 062-2009-SUNAT, la opción de deducir en el primer ejercicio los gastos de organización y pre-operativos en el inciso g del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, debe entenderse referida a la deducción de dichos gastos en el ejercicio gravable en que se inicie la producción o explotación.

³³ Entendemos que, en principio, la tasa mínima de amortización en un ejercicio sería del 10%; asimismo, es necesario que el contribuyente obtenga una autorización de la Sunat para variar el plazo de amortización, la cual en ningún caso podrá exceder de 10 años.

³⁴ Inciso a.3 del artículo 37 [Ley del Impuesto a la Renta].- “Los gastos en proyectos de investigación científica, tecnológica e innovación tecnológica, vinculados o no al giro de negocio de la empresa, siempre que los proyectos sean calificados como tales por las entidades públicas o privadas que, atendiendo a la naturaleza de la investigación, establezca el reglamento. Los gastos en proyectos de investigación científica, tecnológica e innovación tecnológica vinculados al giro del negocio de la empresa se deducirán a partir del ejercicio en que se efectúe dicha calificación. Tratándose de los gastos en proyectos de investigación científica, tecnológica e innovación tecnológica no vinculados al giro del negocio de la empresa; si el contribuyente no obtiene la aludida calificación antes de la fecha de vencimiento para la presentación de la Declaración Jurada Anual del ejercicio en el que inició el proyecto de investigación científica, tecnológica e innovación tecnológica, solo podrá deducir el 65% del total de los gastos devengados a partir del ejercicio en que se efectúe dicha calificación, siempre que la calificación le sea otorgada dentro de los seis meses posteriores a la fecha de vencimiento de la referida Declaración Jurada Anual [...]”.

Resumiendo, se puede señalar que:

- a. La deducción de los gastos científicos y tecnológicos queda condicionada a la calificación del proyecto, sean causales o no.
- b. Calificados, la deducción se efectúa conforme los gastos se incurran.
- c. Los gastos devengados antes de la calificación del proyecto no son deducibles.
- d. Los gastos causales son íntegramente deducibles desde su calificación.
- e. Los gastos no causales sólo son deducibles hasta por un 65% si el proyecto es calificado por la autoridad competente dentro de los seis meses siguientes del vencimiento de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

La propia ley aclara que un gasto científico o tecnológico es causal si está vinculado con el giro del negocio, siendo necesario destacar que el requisito de la calificación ha sido establecido para asegurar el uso de profesionales competentes, o la contratación de las entidades profesionales idóneas, lo cual parece ser razonable como medio para asegurar la calidad de las investigaciones.

Mediante Decreto Supremo 234-2013-EF, se ha dispuesto que la aludida calificación esté a cargo del Consejo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación Tecnológica (Concytec), quién según sus regulaciones internas demoraría 45 días en aprobar los proyectos.

Respecto de los gastos de expansión de actividades, es claro que los gastos científicos y tecnológicos reciben un mejor tratamiento fiscal, pues la ley permite su deducción inmediata conforme se devenguen, en vez de su activación para su deducción o amortización en el futuro.

VII. DERECHOS MINEROS, GASTOS DE EXPLORACIÓN Y EVALUACIÓN DE RECURSOS MINERALES

La exploración y evaluación de recursos minerales forma parte del estudio detallado que suelen realizar las empresas mineras para eva-

luar el área geográfica de su interés y probar de manera razonable su potencial.

Estos gastos suelen involucrar los siguientes desembolsos:

- a. Remuneraciones y otros gastos del personal relacionados con la exploración (trabajos geológicos, geofísicos y similares);
- b. Depreciación, reparación y mantenimiento de maquinaria y equipo usado en la exploración;
- c. Costos generales indirectos;
- d. Exploración de contratistas independientes; y,
- e. Costos para la preservación del medio ambiente y comunidades impactadas.

La exploración concluye al probarse el potencial económico de explotación del mineral, dándose inicio a partir de esa fase, a la etapa de desarrollo.

En términos estrictamente contables, las empresas mineras, a opción de ellas mismas, aplican las siguientes prácticas de reconocimiento:

- a. Cargo a resultados según los gastos exploratorios se vayan incurriendo.
- b. Cargo a resultados según los gastos se incurran, hasta determinar la existencia del mineral.
- c. A partir de esa etapa, activación de los gastos.
- d. Activación de todos los gastos.
- e. Activación inicial del gasto con cargo a determinar si se descubren reservas recuperables.
- f. Cargo a resultados, sujeto a reversarlos si se descubren reservas económicamente explotables.

En cambio, para propósitos tributarios, el inciso o del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, en concordancia con la Ley General de Minería³⁵ sólo considera dos opciones³⁶, que deben ser comunicadas a la Sunat:

³⁵ Artículo 74 de la Ley General de Minería.

³⁶ Cualquier opción debe ser comunicada a Sunat.

- a. Deducir los gastos exploratorios según se incurran; o,
- b. Amortizarlos hasta la fecha en que corresponda cumplir con la producción mínima que se determina en función de la vida probable del depósito.

Iniciada la producción mínima, los gastos exploratorios se pueden seguir deduciendo conforme se incurran, o amortizarse a razón de un porcentaje anual según la vida probable de la mina, opción que se establece al cierre de dicho ejercicio, considerando las reservas probadas y probables de la mina, y la producción mínima según la ley. Esta opción, respecto de los gastos de cada ejercicio, también debe ser comunicada a la Administración Tributaria; y una vez ejercida no puede ser modificada, salvo que las reservas económicas se agoten, se haga suelta de la mina, o se declare la caducidad la concesión, en cuyos casos el saldo no amortizado se castiga de inmediato.

VIII. CONCLUSIONES

La deducción de los gastos pre-operativos está condicionada al cumplimiento de todos los requisitos que la Ley Tributaria establece para la deducción general de gastos; esto es, causalidad, razonabilidad, proporcionalidad y fehaciencia.

Aun cuando el contribuyente se encuentra en mejor posición para acreditar la fehaciencia de sus gastos, el principio de verdad material no libera a la Administración Tributaria de la obligación de contribuir a la determinación de dicha verdad, a fin de fundar adecuadamente sus decisiones.

La deducción de un gasto pre-operativo, en términos generales, es cuestión de oportunidad; es decir, dependerá de los resultados del proyecto:

- a. Si, finalmente, las operaciones de expansión se verifican, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años.
- b. Si las operaciones de expansión se truncan, podrán deducirse en el ejercicio en que el contribuyente opte por abandonar el proyecto.

No todos los desembolsos realizados durante la etapa pre-operativa califican como gastos pre-operativos. Por ejemplo, los desembolsos para adquirir activos fijos, forman parte del costo de tales activos, y se deducen a través de la depreciación de los mismos.

La Administración Tributaria debería reconocer que la expansión de actividades involucra la aplicación de una serie de estrategias (de penetración, desarrollo y diversificación), todas las cuales deberían ser reconocidas como tales.

Existiendo diferencias entre el tratamiento contable y tributario de los gastos pre-operativos, estas diferencias se corrigen extracontablemente en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

La Ley 30056, ha otorgado a los gastos científicos y tecnológicos un mejor tratamiento fiscal, pues la ley permite su deducción inmediata conforme se devenguen, previa calificación del proyecto por Concytec.