

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



LA DEDUCCIÓN PARA FINES DEL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS PENALIDADES ORIGINADAS EN INCUMPLIMIENTOS VOLUNTARIOS

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Sophia Alejandra Sotil Levy

Código 20152625

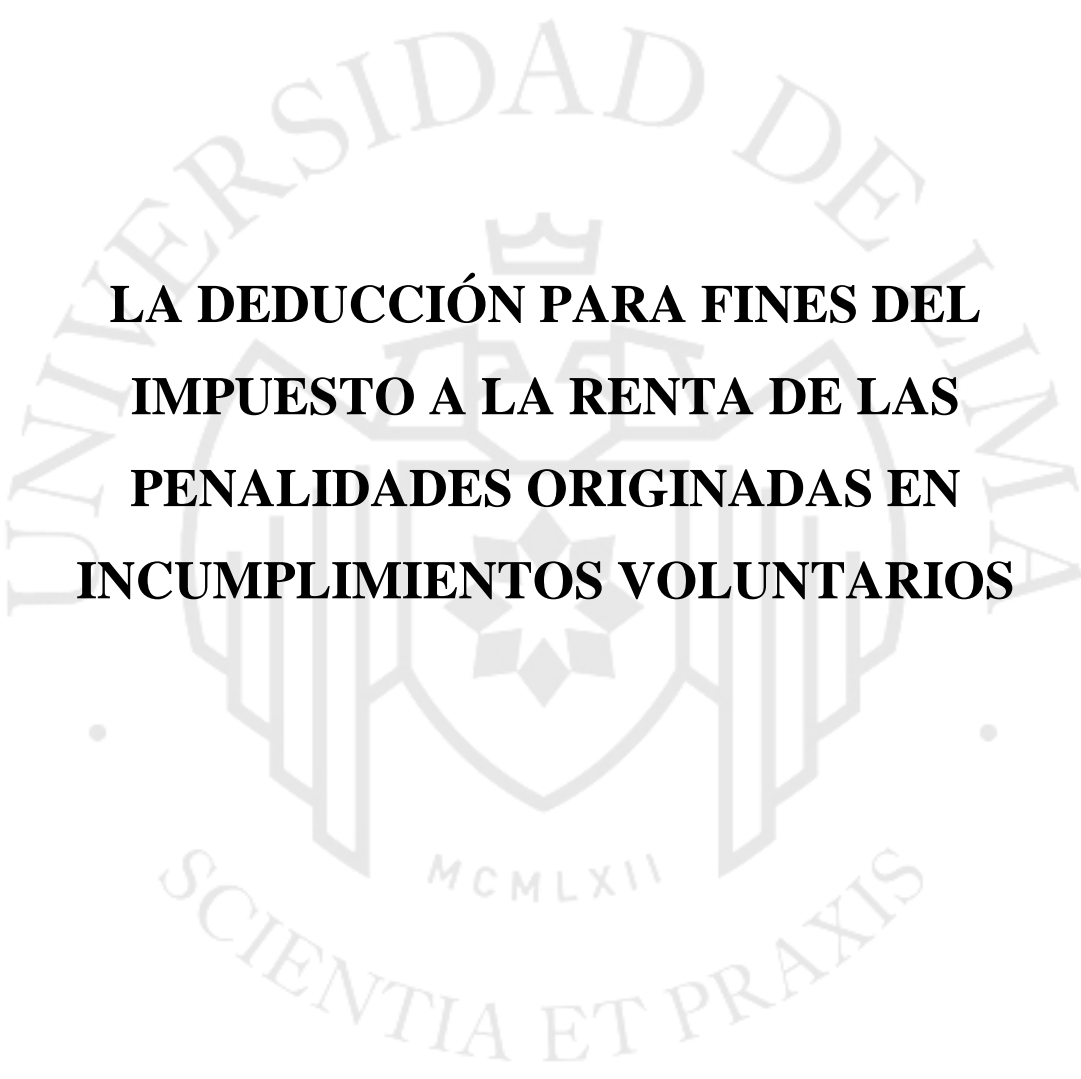
Juan José Donayre Sánchez

Código 20152575

Lima – Perú

Abril de 2019





**LA DEDUCCIÓN PARA FINES DEL
IMPUESTO A LA RENTA DE LAS
PENALIDADES ORIGINADAS EN
INCUMPLIMIENTOS VOLUNTARIOS**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I: LA DEDUCCIÓN DE GASTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA DE TERCERA CATEGORÍA EN EL IMPUESTO A LA RENTA.....	4
1.1. La capacidad económica en el Impuesto a la Renta que grava las rentas empresariales. Fundamentos constitucionales en torno a la deducción de gastos.....	4
1.2. El principio de causalidad.....	8
1.2.1. Alcances del principio de causalidad.....	8
1.2.2 El principio de causalidad en la legislación peruana.....	10
(i) Evolución normativa.....	10
(ii) Regulación actual.....	16
1.2.3. Elementos que determinan la deducibilidad de un gasto.....	19
(i) Fehaciencia.....	19
(ii) Los gastos expresamente prohibidos.....	20
(iii) Razonabilidad, proporcionalidad y generalidad.....	21
(iii) La normalidad y la idoneidad de los gastos. La posición de la Corte Suprema en la Sentencia Casatoria N° 9209-2013-LIMA, de fecha 30 de junio de 2016.....	22
(iv) La “necesidad” de los gastos como condición para su deducción: ¿Deducciones amplias o restrictivas?	24
1.3. Las donaciones y liberalidades como conceptos no deducibles para determinar la renta neta. La posición de la Corte Suprema en la Sentencia Casatoria N° 8407-2013-LIMA, de fecha 2 de julio de 2015.....	28

1.4. Conclusiones provisionales.....	29
--------------------------------------	----

CAPÍTULO II: LAS PENALIDADES Y SU DEDUCCIÓN EN EL IMPUESTO A LA RENTA32

2.1. Naturaleza jurídica de las penalidades.....	32
--	----

2.2. Clasificación de las penalidades.....	36
--	----

2.3. El régimen de las penalidades en el Código Civil.....	36
--	----

2.4. Las penalidades por incumplimientos voluntarios.....	39
---	----

2.4.1. La Teoría del Incumplimiento Eficiente.....	39
--	----

2.4.2. El motivo del incumplimiento como parámetro de justificación de la causalidad.....	42
---	----

2.5. La deducibilidad de las penalidades por incumplimientos voluntarios.....	44
---	----

2.5.1 El caso analizado en la Sentencia Casatoria N° 8407-2013-LIMA, de fecha 2 de julio de 2015.....	45
---	----

2.5.2. La posición del Tribunal Fiscal y de la Administración Tributaria respecto de la deducción de las penalidades por incumplimientos voluntarios.....	48
---	----

(i) Resolución del Tribunal Fiscal N° 13373-4-2009 de fecha 11 de diciembre de 2009.....	49
--	----

(ii) Resolución del Tribunal Fiscal N° 15692-10-2011 de fecha 16 de setiembre de 2011.....	49
--	----

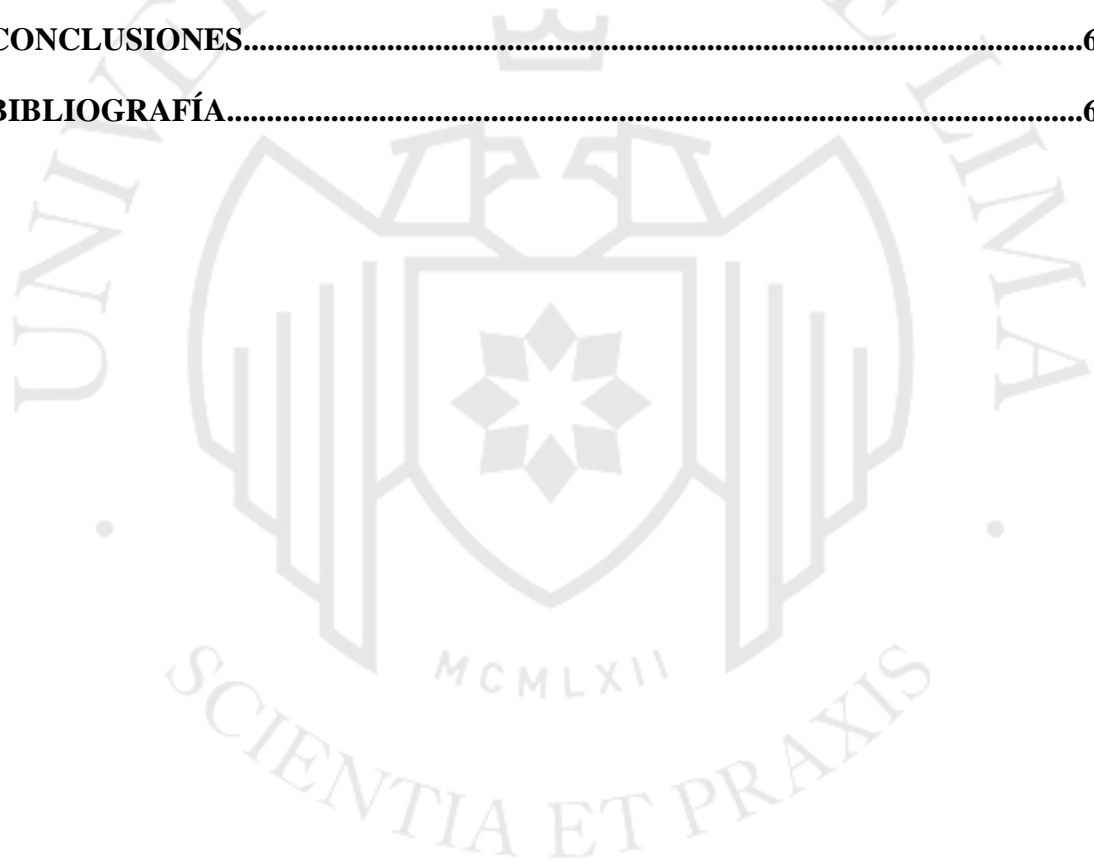
(iii) Informe N° 091-2003-SUNAT/2B0000 de fecha 10 de marzo de 2003.....	50
--	----

(iv) Informe N° 308-2005-SUNAT/2B0000 de fecha 16 de diciembre de 2005.....	51
---	----

2.5.3 Nuestra opinión personal.....	52
-------------------------------------	----

2.5.4 Hacia la construcción de una teoría sobre la deducción de los incumplimientos voluntarios.....	56
--	----

(i) Razonabilidad, proporcionalidad y generalidad.....	57
(ii) La normalidad y la idoneidad de los gastos.....	58
(iii) La “necesidad” de los gastos como condición para su deducción: Deducciones amplias o restrictivas.....	58
(iv) Las penalidades no califican como donaciones y liberalidades para determinar la renta neta; ni se encuentran expresamente prohibidas para ser deducidas como gasto.....	59
(v) Fehaciencia de las penalidades.....	62
2.6 Propuesta legislativa.....	63
CONCLUSIONES.....	65
BIBLIOGRAFÍA.....	67



ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.2.2. Evolución Normativa.....	12
---------------------------------------	----



INTRODUCCIÓN

El Impuesto a la Renta anual a que se encuentran obligadas a pagar las empresas se determina deduciendo de los ingresos brutos, los gastos permitidos por el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, en adelante LIR, de modo que la obligación tributaria a determinar sea obtenida sobre la base de la “renta neta”; esto es, la utilidad real, o sobre una base que se aproxime a ella.

En efecto, el artículo 37° de la LIR que recoge el “Principio de Causalidad” prescribe 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, siempre que los gastos sean normales para la actividad que genera la renta gravada, así como razonables en relación con los ingresos del contribuyente de acuerdo con la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, y que la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Teniendo en cuenta lo indicado, cabe preguntarse ¿cuándo se debe considerar que un gasto se encuentra vinculado con la generación de ingresos y/o el mantenimiento de la fuente productora?; o ¿cuándo se debe considerar que un gasto es normal para el negocio que la misma desarrolla? Sobre el particular, podrían presentarse dos posturas: una primera según la cual sólo se debe considerar como deducible aquel gasto que se encuentre directa o estrictamente relacionado con la generación de ingresos y/o el mantenimiento de la fuente, y una segunda que permite asumir como gasto deducible a todo desembolso que directa e indirectamente, pero siempre vinculado al giro de negocio, incide en la generación de ingresos y/o el mantenimiento de la fuente.

El Tribunal Fiscal en reiterados pronunciamientos, tal como el expuesto en la Resolución N° 13373-4-2009 de fecha 11 de diciembre de 2009, ha adoptado la segunda de las posturas, al considerar que la noción de necesidad vinculada con el principio de causalidad es de carácter amplio, permitiendo la sustracción de erogaciones que no guardan relación de manera directa con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente.

No obstante, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República a través de la Sentencia Casatoria N° 8407-2013-LIMA de fecha 02 de julio de 2015, adoptó la primera de las posturas en un pronunciamiento del año 2013, mismo que es mantenido por la Administración Tributaria en la actualidad, tal como se puede apreciar de la Cartilla de Casos Prácticos publicados con ocasión de la presentación de la declaración jurada anual del 2017¹, al señalar sin mayor análisis que:

El pago realizado para satisfacer una obligación frente a un tercero, generada por un incumplimiento contractual voluntario, no tiene por finalidad producir y/o mantener la fuente generadora de renta, por lo que tal erogación no cumple con el principio de causalidad, y por ende no puede ser admitida como gasto.

Lo expuesto resulta sumamente cuestionable, en la medida que se estaría adoptando un nuevo criterio sobre el cumplimiento del principio de causalidad, según el cual únicamente calificarían como gastos deducibles aquellos estrictamente indispensables o aquellos que no puedan ser evitados por una empresa para la obtención de ingresos y/o el mantenimiento de la fuente.

Estando a lo indicado, la presente investigación pretende desarrollar el principio de causalidad en los gastos realizados por concepto de penalidades pagadas como consecuencia de un incumplimiento doloso, intencional, voluntario o premeditado, a efecto de determinar si el mismo debe ser aplicado a los casos concretos con un criterio amplio o restrictivo.

A dichos efectos, se analizará a través del desarrollo de la legislación civil aplicada en la legislación tributaria correspondiente y de la Teoría del Incumplimiento Eficiente, que adoptamos como pilar de nuestra tesis, cuál de las dos posturas debería recogerse para

¹ Dicha cartilla puede encontrarse en el siguiente enlace del portal de SUNAT: http://renta.sunat.gob.pe/2017/assets/pdf/Casos_renta_tercera_categoria_2017.pdf.

tener una concepción plena del principio causalidad; y poder así determinar si los pagos realizados por concepto de penalidades califican por sí mismos como actos de liberalidad, en cuyo caso no corresponde realizar mayor análisis sobre el cumplimiento del principio anotado, o si por el contrario, corresponde analizar el motivo del incumplimiento doloso para determinar si la indemnización podría ser deducible en la determinación del impuesto.

Como resultado del presente trabajo de investigación propondremos una modificación legislativa, a efecto de que se reconozca de forma expresa, ya sea de forma positiva en el artículo 37° de la LIR, o negativa en el artículo 44° de la misma ley, si las erogaciones realizadas por concepto de penalidades son o no deducibles en determinados escenarios.

Es importante precisar que si bien existen otros requisitos adicionales al principio de causalidad para determinar la deducibilidad de un gasto, como la aptitud para acreditar la fehaciencia de la operación, el cumplimiento del devengo, así como de requisitos formales tales como la existencia de un comprobante de pago y la bancarización; la presente investigación se enfoca únicamente a analizar el tema a partir del principio de causalidad.

Finalmente, corresponde señalar que en el presente trabajo no se abordará el tema de los pagos realizados a título de indemnizaciones en sentido lato, sino solo aquellos pagos realizados como consecuencia de un acto de responsabilidad civil contractual, para resarcir un daño, pues dicho aspecto fue expresamente cuestionado por la Corte Suprema.

CAPÍTULO I: LA DEDUCCIÓN DE GASTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA DE TERCERA CATEGORÍA EN EL IMPUESTO A LA RENTA

1.1 La capacidad económica en el Impuesto a la Renta que grava las rentas empresariales. Fundamentos constitucionales en torno a la deducción de gastos.

El Estado haciendo uso de su potestad tributaria, tiene legitimidad para detraer parte de la riqueza de los contribuyentes, para proveerse de los recursos necesarios para solventar el financiamiento de los gastos públicos. Para ello, se encuentra facultado a crear tributos y aplicarlos en la sociedad.

Dicha potestad sin embargo, no es ilimitada ni irrestricta. Ello ha sido reconocido en la Sentencia N° 2689-2004-AA/TC de fecha 20 de enero de 2006 emitida por el Tribunal Constitucional, al señalar que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen; considerándose que los mismos constituyen a su vez, las garantías de las personas frente a esa potestad, tal como indicó la referida institución en la Sentencia recaída en el Expediente N° 0042-2005-AI/TC, de fecha 13 de abril de 2005.

De lo expuesto se tiene que si bien el Estado tiene la facultad de crear tributos a efecto de que los contribuyentes se encuentren obligados a soportar cargas económicas públicas, dicha facultad se encuentra parametrada, y sujeta a control por parte de los órganos jurisdiccionales.

A nivel constitucional, el artículo 74° de la Constitución Política del Perú establece en su segundo párrafo de forma explícita que el Estado al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, de igualdad y respeto de los

derechos fundamentales de la persona; agregando que ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

De tal mandato constitucional, se desprenden otros principios de forma implícita, tal como el principio tributario de capacidad contributiva, particularmente del principio de igualdad.

En términos generales, el principio de igualdad debe ser entendido como el derecho de las personas a no ser discriminadas, o lo que sería lo mismo, a ser tratadas de la misma manera que quienes se encuentran en la misma situación o condición.

El principio de capacidad contributiva por su parte, determina que los sujetos obligados a aportar con el sostenimiento del gasto público, lo hagan en función a la magnitud de la riqueza que pongan de manifiesto.

En palabras de Gamba Valega (2014) la capacidad contributiva, funciona como un presupuesto que legitima la aplicación del tributo y como un límite al legislador, pues determina que las personas que deban soportar una carga económica impuesta por el Estado, revelen una manifestación de riqueza concreta, suficiente y presente, para poder cumplir con sus obligaciones tributarias (p.189)

De lo expuesto se tiene que el principio de capacidad contributiva, que tiene íntima relación con el principio constitucional a la igualdad o es una derivación de él, y que funge como límite de la potestad tributaria del Estado, encuentra su sustento en nuestra norma constitucional, aun cuando no se encuentre expresamente reconocido en la misma.

Ello ha sido reconocido en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en la Sentencia N° 033-2004-AI/TC de fecha 16 de mayo de 2005, donde además se dejó establecido que el principio de capacidad contributiva forma parte del sistema jurídico.

Así también Bravo Cucci (2006), ha afirmado que aun cuando el principio de capacidad contributiva no encuentra un fundamento positivo en el ordenamiento jurídico peruano, aquel se encuentra ínsito en el ordenamiento jurídico fundamentalmente en lo que respecta a la especie tributaria "impuesto" en tanto se encuentra íntimamente relacionado con el principio de igualdad, siendo una especie de doblez del mismo. (p. 120).

De igual forma en la Sentencia N° 04014-2005-AA/TC de fecha 20 de julio de 2005, el Tribunal Constitucional ha indicado que:

El principio de igualdad tributaria, sea en el plano horizontal o vertical, va de la mano con la capacidad contributiva, determinando, por un lado, que a igual manifestación de riqueza se generalice la obligación de pago; y, por el otro, que dicha obligación sea proporcional a la capacidad contributiva del obligado. (Considerando 7).

El principio tributario de capacidad contributiva entonces, ocasiona que la norma tributaria a través de la cual creará un tributo, deberá estructurarse de forma tal que se grave en función a las diversas manifestaciones de capacidad contributiva de los contribuyentes (tradicionalmente, renta, patrimonio y consumo), bajo sanción de considerarse inconstitucional.

Con relación a ello, en la Sentencia N° 033-2004-AI/TC antes comentada, el Tribunal Constitucional señaló que:

La capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el

presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria”.

Novoa Herrera (2006), refiere sobre el particular que en virtud del principio de capacidad contributiva, el Estado sólo puede imponer tributos a sus súbditos en proporción a sus riquezas, lo cual significa que el legislador tienen la tarea ineludible de decidir cuáles hechos reflejan dicha capacidad, es decir; cómo, cuándo y en qué medida los contribuyentes presentan capacidad contributiva. Así, el hecho imponible que seleccione el legislador debe tener idoneidad abstracta como indicio de capacidad contributiva (p. 104 y 105)

Asimismo, para Frisancho Jibaja (2017), en virtud del principio comentado debe existir por un lado, una estrecha relación entre la manifestación de riqueza que buscar gravar el legislador y el hecho económico sometido a imposición. Esto último se expresa en la hipótesis de incidencia del tributo, particularmente en el aspecto material o ámbito de aplicación del tributo. Por otro lado, debe existir un nexo entre la manifestación de capacidad contributiva y la estructura del tributo; de este modo, el ámbito de aplicación y la base imponible necesariamente deberán reflejar el mismo tipo de manifestación de riqueza. (p. 10)

Ahora bien, el Estado a través de su potestad tributaria, creó un impuesto sobre las ganancias llamado “Impuesto a la Renta” que busca gravar la renta como manifestación de riqueza.

Sobre el particular, Bravo Cucci (2005) ha establecido, de forma concreta que:

El Impuesto a la Renta es un tributo que se precipita directamente sobre la renta como manifestación de riqueza. En estricto, dicho impuesto grava el hecho de percibir o generar renta, que en el caso de las actividades

empresariales, se somete a tributación neta de gastos y costos relacionados a la actividad generadora de renta (p. 63 y 64)

Teniendo en cuenta la manifestación de riqueza que busca gravar el Impuesto a la Renta, y considerándose la capacidad como límite a la potestad tributaria, el mismo se estructuró teniendo en consideración la deducción de gastos, garantizando así que el gravamen recaiga únicamente sobre la renta neta, esto es, sobre las utilidades generadas por los sujetos que realizan actividades empresariales, excluyendo los gastos (necesarios) en los que incurrió para generar tanto los ingresos, las rentas y por supuesto las utilidades o ganancias, y no sobre las rentas brutas.

Cabe señalar que dichos gastos susceptibles de ser deducidos, no son indeterminados. El legislador como parte de su potestad tributaria ha dispuesto parámetros en la aplicación del principio de capacidad contributiva, estableciendo como obligación que los gastos a deducir para determinar la efectiva manifestación de riqueza gravable, sean causales. Así, podríamos afirmar como primera aproximación, que el principio de causalidad tiene el propósito de determinar el grado de vinculación legítima entre los gastos y la generación de renta efectiva o potencial, logrando una tributación justa en la medida que los contribuyentes que hayan incurrido efectivamente en un gasto con el fin de obtener o mantener la riqueza que será gravada puedan descontarlo a fin de que el impuesto recaiga únicamente sobre la utilidad.

1.2. El principio de causalidad

1.2.1. Alcances del principio de causalidad

El principio de causalidad es concebido como la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente.

Algunos autores consideran también que dicho principio determina la existencia de una relación causa efecto. Así, el gasto resultará deducible cuando se acredite que el mismo tuvo el efecto o finalidad de obtener renta o de mantener la fuente, será deducible.

Ello ha sido reconocido por diversos autores reconocidos, como García Mullín (1980) cuando afirmó en forma genérica, que todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que sólo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad. (p. 122).

Asimismo, por Villegas (2003), cuando señaló que las deducciones permitidas para determinar los rendimientos netos producidos por los contribuyentes que realizan actividad empresarial, son las erogaciones necesarias para obtener la ganancia o para mantener o conservar la fuente productora. (P. 718)

Ahora bien, la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente productora de tales rentas, no tiene que ser efectivo o inmediato siquiera, dichos efectos pueden ser potenciales; es decir, basta que exista una vocación de generación de la renta o de mantención de dicha fuente a través del gasto.

En el ámbito nacional, para Picón Gonzales (2007) la causalidad es la relación existente entre un hecho (egreso, gasto o costo) y su efecto deseado o finalidad (generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente); aun cuando el efecto deseado no se hubiese conseguido; es decir, se considerará que un gasto cumplirá con el principio de causalidad, aun cuando no se logre la generación de la renta. (P. 29).

Asimismo, Belaunde Plengue (2010), indica que en relación al principio de causalidad, que el mismo debe entenderse 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, aun cuando tal beneficio no llegue a materializarse. (p. 861)

La Administración Tributaria por su parte, en el Informe N° 026-2014-SUNAT/5D0000 de fecha 04 de julio de 2014, ha dejado establecido en torno a los gastos por endeudamiento que aquellos serán deducibles incluso si no llegaron a generar rentas, pues lo que importa no es la efectividad sino su potencialidad.

Asimismo, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 01153-5-2003 de 05 de marzo de 2003, plasma el mismo criterio, dado que al analizar si eran deducibles los gastos efectuados por concepto de servicios de seguridad a la Policía Nacional y el Ejército Peruano, con el fin de lograr protección contra posibles ataques terroristas, señaló que la amenaza terrorista en la zona era latente, y no podía determinarse la razonabilidad o proporcionalidad únicamente en base a que no se produjo efectivamente el atentado terrorista, dado que bajo dicho criterio no se reconocería por ejemplo el pago que por concepto de primas de seguro hizo una empresa por el hecho de que en el momento de la fiscalización que fue posterior, se estableció que no se produjeron siniestro que obligaron a su uso.

De lo indicado, se tiene que a través del principio de causalidad, el legislador ha fijado los parámetros para regular el procedimiento de determinación de la base imponible sobre la que se aplicará la alícuota o tasa respectiva, a fin de determinar el impuesto. Así, a través del mencionado principio se busca determinar el grado de vinculación legítima y/o lógica entre los gastos y la generación efectiva o potencial de renta, lográndose una tributación justa.

1.2.2 El principio de causalidad en la legislación peruana

(i) Evolución normativa

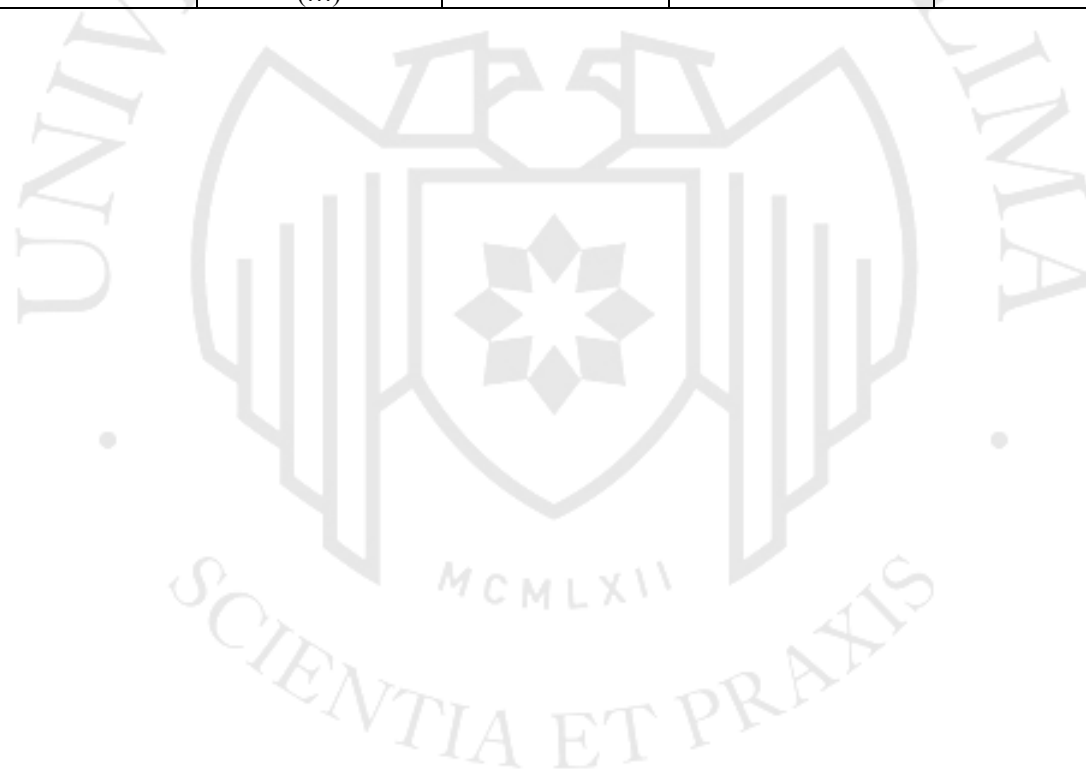
Previamente al desarrollo del principio de causalidad en nuestra legislación, conviene hacer una revisión de la evolución normativa de dicho principio.

Tabla 1.2.2 Evolución Normativa

<p>Decreto Supremo N° 300-1985-EF 12 de julio de 1985</p>	<p>Decreto Legislativo N° 774 31 de diciembre de 1993</p>	<p>D.S. 054-099-EF 13 de abril de 1999</p>	<p>Ley 27356 18 de octubre de 2000</p>	<p>Decreto Legislativo N° 945 23 de diciembre de 2003</p>	<p>D.S. 179-2004-EF 08 de diciembre de 2004</p>	<p>Ley 28991 27 de marzo de 2007</p>
<p>Artículo 35.- A fin de establecer la renta neta, 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. Salvo prueba en contrario, se presume que los gastos en que se haya incurrido en el exterior han sido ocasionados por renta de fuente extranjera</p> <p>Artículo 40.- Son deducibles de las rentas de <u>tercera categoría:</u> (...)</p>	<p>Artículo 37.- A fin de establecer la renta neta de <u>tercera</u> 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, en consecuencia son deducibles: (..)</p>	<p>Artículo 37.- A fin de establecer la renta neta de <u>tercera</u> 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, en consecuencia, son deducibles:</p>		<p>Artículo 37.- 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, <u>así como los vinculados con la generación de ganancias de capital,</u> en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles:</p>	<p>Artículo 37°.- 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles:</p>	<p>Último párrafo del Artículo 37.- Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente 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 refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.</p>

Decreto Supremo N° 300-1985-EF	Decreto Legislativo N° 774	D.S. 054-099-EF	Ley 27356	Decreto Legislativo N° 945	D.S. 179-2004-EF	Ley 28991
			<p>Tercera Disposición Final. Precisión de principio de causalidad.</p> <p>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 del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso 1) de dicho artículo; entre otros.</p>			

Decreto Supremo N° 300-1985-EF	Decreto Legislativo N° 774	D.S. 054-099-EF	Ley 27356	Decreto Legislativo N° 945	D.S. 179-2004-EF	Ley 28991
Artículo 37.- A fin de establecer la renta neta, el contribuyente no podrá deducir de la renta bruta (...)	Artículo 44°.- No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: (...)	Artículo 44°.- No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: (...)			Artículo 44°.- No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: (...)	



Como podemos observar del cuadro expuesto, desde el año 1985, con la dación del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 300-85-EF, el legislador en el artículo 35° había previsto el cumplimiento del principio de causalidad como criterio que debía regir la deducibilidad de los gastos especiales para las distintas categorías de rentas.

Asimismo, en los incisos a) a t) del artículo 40° posterior, reguló el tratamiento específico de determinados gastos a efecto de ser deducidos en la determinación de la renta neta, a través de una lista abierta de acuerdo con lo previsto por el artículo 35°, tal como se dispone en el actual artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Finalmente, en el artículo 37° el legislador estableció gastos prohibidos de ser deducidos en la determinación de la renta neta, tal como ocurre en la actualidad con el artículo 44° de la ley en mención; no obstante, los mismos no estaban previstos en una lista, sino en dos párrafos que determinaban que los gastos prohibidos eran, en términos generales, los impuestos asumidos, y los gastos de terceros.

Con la dación de la nueva Ley del Impuesto a la Renta en 1993, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, las normas se estructuran como las conocemos actualmente. Así, en el artículo 37° de la referida ley, se recoge el principio de causalidad que determina la deducibilidad de gastos para los sujetos perceptores de rentas de tercera categoría; de ese modo, los gastos deducibles para determinar la renta neta en dicha época, eran aquellos necesarios para generar la misma y mantener la fuente productora. Dicha redacción y estructura se mantuvo con el Texto Único Ordenado de la ley referida, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF.

Del mismo modo, en el artículo 44° se detalló a través de los incisos a) a l) una lista de gastos prohibidos de ser deducidos en la determinación de la renta neta, modificándose la estructura anterior.

Seguidamente, el 18 de octubre de 2000, se publicó la Ley N° 27356, a través de la cual se precisó el encabezado del artículo 37° de la Ley, que como se indicó, establecía que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se debía deducir de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente.

Así, a través de la Tercera Disposición Transitoria y Final de la referida ley, que tenía como sumilla “Precisión al Principio de Causalidad”, se estableció que para considerar que un gasto era necesario para producir rentas y mantener la fuente productora de ellas, los mismos debían 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 y generalidad para los gastos a que se refiere el inciso 1) de dicho artículo; entre otros.

Si bien la referida norma entró en vigencia en el 2001, como la Décimo Octava Disposición Transitoria, aquella no modificó la concepción del principio de causalidad toda vez que fue emitida con carácter de precisión. Así, la misma resultó y resulta aplicable para entender los alcances del principio de causalidad con anterioridad a dicho año.

Con posterioridad, el Decreto Legislativo N° 945, modificó el encabezado del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a efecto de incorporar dentro de la definición de gastos causales susceptibles de ser deducidos en la determinación de la renta neta, a aquellos vinculados con la generación de ganancias de capital.

Finalmente, a través de la Ley N° 28991 se realizó una modificación al artículo 37° referido, en lo que respecta al principio de generalidad, modificándose tácitamente la Décimo Octava Disposición Transitoria y Final de la Ley del Impuesto a la Renta referida, toda vez que añade como gastos que deben cumplir con el principio de generalidad, a los previstos en los inciso II) y a.2), referidos a gastos realizados por decisión del empleador en favor de su personal con fines recreativos, culturales,

educativos y de salud, y a los aportes voluntarios realizados con fines previsionales en determinadas situaciones; y ya no sólo a los previstos en el inciso l), efectuados por decisión del empleador en favor de su personal, en virtud del vínculo laboral y con motivo del cese.

(ii) Regulación actual

Tal como se ha indicado en el punto precedente, en nuestra legislación, el principio de causalidad se encuentra recogido en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, donde se regula la renta neta de tercera categoría.

Sobre el particular, el artículo 37° de la ley en mención, determina que para establecer la renta neta de tercera categoría se debe deducir de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital; seguidamente, establece una lista de gastos que pueden ser deducibles bajo determinadas condiciones, de acuerdo a 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles (...)

De la revisión de la lista de gastos pasibles de ser deducidos de la renta bruta para determinar la renta neta, que según el encabezado del artículo 37° de la ley resultarían gastos causales, se advierte que no todos cumplirían con el principio mencionado. Un ejemplo de ello estaría constituido por los gastos realizados por concepto de donaciones, reconocido en el inciso x).

Si bien de ello podría decirse que la estructura o redacción del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta no es el más adecuado cuando indica la frase “*en consecuencia son deducibles*”, el mismo permite afirmar, por un lado, que todos los

gastos ahí mencionados, son pasibles de ser deducidos de la renta por decisión del legislador, bajo las condiciones ahí establecidas.

Asimismo, de dicha redacción se puede afirmar que la lista de gastos señalada en el artículo aludido, no es taxativa o cerrada, sino enunciativa, lo que determina que cualquier otro tipo de gastos que no se encuentren contemplados en la relación prevista, podrían ser deducibles siempre que se acredite el cumplimiento del principio de causalidad bajo comentario.

Para Belaúnde Plengue (2010) el proceso de determinación de la renta neta es “Uno de los aspectos más interesantes y complejos en materia tributaria desde el punto de vista doctrinario, jurisprudencial y legislativo” y no se equivoca pues trata de llevar la teoría del “mantenimiento de la fuente generadora de renta gravada” y la “generación de renta gravada” a la realidad. (p. 861)

En ese proceso complejo corresponde a los contribuyentes principalmente, demostrar que los gastos que han sido desembolsados tienen relación con la fuente generadora y en todo caso con la generación misma de renta.

Considerando que la deducibilidad de un gasto se determina por el cumplimiento del principio de causalidad, esto es, cuando el mismo contribuye con la generación de renta gravada o mantiene la fuente productora de dicha renta, resulta ilustrativo comentar qué debe entenderse por “Generación de renta gravada”, sea o no de capital, y por “Mantenimiento de la fuente productora de renta”.

La generación de renta gravada, debe ser concebida en principio, como la generación de ingresos que califican como renta bajo alguna de las teorías existentes del Impuesto a la Renta, sea renta producto o flujo de riqueza.

Sin perjuicio de lo indicado, consideramos también que la generación de renta gravada debe ser entendida como la posibilidad de generar un ahorro que determine mayor renta. Así, un gasto puede no generar una renta, pero sí mitigar un efecto negativo, por lo que la generación de ingresos gravables no debería ser determinante o el único factor a considerar.

Con relación al mantenimiento de la fuente, ésta debe ser entendida según lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 261-1-2007 de fecha 16 de enero de 2007, como el capital, corporal e incorporal que, al tener un precio en dinero, es capaz de suministrar una renta a su poseedor, como es el caso de las cosas muebles e inmuebles, los capitales monetarios, los derechos y las actividades.

Fernández Cartagena (2007), afirma también que:

La renta se caracteriza por ser una nueva riqueza producida por una fuente productora, distinta de ella. Dicha fuente es un capital que puede ser corporal o incorporal. Este capital no se agota en la producción de la renta, sino que la sobrevive (p. 173)

Esta parte del principio de causalidad referido al mantenimiento de la fuente, tiene íntima relación con la teoría de la renta producto, también conocida como teoría de la fuente, dado que bajo esta, la renta como producto, proviene de una fuente durable en el tiempo que es susceptible de generar ingresos periódicos. De ahí se tiene que mantener la misma, contribuirá a generar más rentas, o a que las mismas no se agoten.

Ahora bien, el cumplimiento del principio de causalidad lleva de forma intrínseca algunos elementos de acuerdo con la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, emitida con carácter de precisión del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, referida precedentemente.

En virtud de dicha disposición, para efectos de determinar que los gastos son necesarios para producir la renta y mantener la fuente productora, los mismos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, y deberán cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, así como cumplir con el principio de generalidad en determinados supuestos.

Como se puede apreciar desde el año 1985 con el Decreto Supremo N° 300-1985-EF, con el que inicia el cuadro mostrado, se ha encontrado vigente el principio de causalidad como criterio rector que orienta la deducción del gasto. Asimismo, se puede advertir que a nivel legislativo, no se ha regulado sobre la efectividad o potencialidad del gasto y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de la misma.

1.2.3. Elementos que determinan la deducibilidad de un gasto

Conforme al esquema normativo referido en el punto anterior, a efecto de determinar si los gastos son deducibles, debe determinarse: a) si aquellos son reales, b) si no se encuentran expresamente prohibidos, y c) si son causales, esto es: i) si son razonables en relación con los ingresos del contribuyente, ii) si son normales para la actividad que genera la renta gravada, y iii) si son necesarios para producir y mantener la fuente.

(i) Fehaciencia

Los gastos realizados pasibles de ser deducidos a efecto de determinar la renta neta de tercera categoría, deben ser fehacientes o reales.

Si bien la fehaciencia no es un elemento la causalidad, ni una condición que se encuentre recogida en la Ley del Impuesto a la Renta, dicha aptitud es determinante, dado que para que un gasto sea deducible, no sólo debe poder acreditarse que cumple con el principio de causalidad, sino que previamente debe poder acreditarse su efectiva realización

La Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal han tomado posición en el sentido de que para que el gasto vinculado a la adquisición de un bien o un servicio califique como fehaciente, no sólo debe reflejarse el egreso con el respectivo comprobante de pago, sino que, además, éste gasto debe obligatoriamente encontrarse acompañado de la documentación que demuestre que dicho documento efectivamente sustenta una operación real. Así, se tienen entre otros, la Carta N° 002-2015-SUNAT/600000 de fecha 07 de enero de 2015 y las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002, 02289-4-2006 y 06710-3-2015 de fechas 11 de enero de 2002, 28 de abril de 2006 y 10 de julio de 2015, respectivamente.

De acuerdo con ello, existe como obligación de los contribuyentes, contar con un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los gastos deducidos corresponde a operaciones reales efectivamente realizadas.

(ii) Los gastos expresamente prohibidos

De acuerdo con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, que regula la renta neta de tercera categoría, el principio de causalidad debe ser analizado de forma conjunta con el artículo 44° de la referida ley.

Tal como se indicara precedentemente, el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, determina que para establecer la renta neta de tercera categoría se debe deducir de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, siempre que la deducción no esté expresamente prohibida en el artículo 44° de la misma ley

A diferencia de la lista prevista en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, la lista del artículo 44° de la Ley es cerrada o taxativa, por lo que los contribuyentes generadores de renta de tercera categoría únicamente se encuentran prohibidos de deducir los gastos ahí detallados. Ello guarda relación con el postulado que

afirma que las normas que restringen derechos deben ser interpretadas de forma restrictiva.

Uno de los incisos previstos en el artículo referido, establece por ejemplo, que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del Artículo 37° de la Ley. Tales liberalidades serán desarrolladas más adelante.

Por otro lado, con relación a los elementos del principio de causalidad que se detallarán a continuación, corresponde señalar sin perjuicio de que se determinará su alcance, que los mismos deben analizarse en cada caso en particular, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, tal como lo ha señalado el Tribunal Fiscal en reiteradas resoluciones, tal como la N° 19277-5-2011 de fecha 22 de noviembre de 2011, entre otras.

(iii) Razonabilidad y generalidad

Según la definición legal, la razonabilidad que resultaría ser el criterio de medición cuantitativo para determinar la deducibilidad de los gastos, debe evaluarse en función a los ingresos del contribuyente.

La jurisprudencia ha tratado al criterio de razonabilidad de forma equivalente al de proporcionalidad; así, el Tribunal Fiscal señaló en las Resoluciones N° 2439-4-96 y 2411-4-96 de fechas 21 y 15 de noviembre de 1996, respectivamente, que el monto del gasto debe corresponder al volumen de operaciones del negocio, considerándose su proporcionalidad y razonabilidad.

El principio de generalidad de los gastos por su parte, se encuentra vinculado con el derecho de igualdad.

Los gastos que para su deducibilidad requieren ser realizados con carácter general, son los siguientes: aquellos efectuados por decisión del empleador en favor de su personal, en virtud del vínculo laboral y con motivo del cese, aquellos realizados con fines recreativos, culturales, educativos y de salud también en favor del personal, y los aportes voluntarios realizados con fines previsionales en determinadas situaciones.

En virtud de dicho principio, no debe haber distinciones entre beneficiarios que se encuentran en similar condición o situación. De ese modo, el cumplimiento del requisito en mención no necesariamente se relaciona con el hecho de que el otorgamiento del beneficio se realice en favor de la totalidad de los trabajadores de la empresa, sino con la generalidad de trabajadores que tenga condiciones comunes. Así, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda solo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad.

Estando a lo indicado, lo que debe evaluarse para determinar el cumplimiento del referido atributo el principio de causalidad, son las condiciones comunes o similares tomando en cuenta por ejemplo la jerarquía, condiciones de trabajo, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica, etc.

(iv) La normalidad y la idoneidad de los gastos. La posición de la Corte Suprema en la Sentencia Casatoria N° 9209-2013-LIMA, de fecha 30 de junio de 2016.

Según la disposición legal antes referida, el criterio de normalidad está vinculado con el giro del negocio, por lo que el mismo constituiría un criterio de medición cualitativo del gasto (Duran Luis, 2009, p. 13).

De acuerdo con dicho principio los gastos en los que incurran los contribuyentes para generar rentas o contribuir con la fuente productoras de estas, deberán guardar una relación natural con las operaciones de los contribuyentes.

En relación a dicho atributo del principio de causalidad, el Tribunal Fiscal ha señalado por ejemplo en la Resolución N° 3964-1-2006 de fecha 21 de julio de 2006, que para evaluar la causalidad del gasto, es necesario analizar el modus operandi del contribuyente. Asimismo, en la Resolución 5510-8-2013 de fecha 2 de abril de 2013, que para acreditar la causalidad de determinados gastos, en dicho caso servicios, se debe presentar, entre otros, la documentación que acredite que los trámites estuvieron referidos a actividades vinculadas (normales) con el quehacer del contribuyente.

Con relación a la idoneidad de un gasto como criterio para determinar la deducción de un gasto, debemos mencionar en principio que si bien el mismo no ha sido desarrollado por norma legal alguna, sí ha sido desarrollado por la jurisprudencia, específicamente en la Sentencia Casatoria N° 9209-2013-LIMA de fecha 30 de junio de 2016; por lo que consideramos importante su inclusión en este extremo del trabajo.

En la Sentencia referida, la materia controvertida consistió en determinar si las observaciones realizadas por la Administración Tributaria a los gastos efectuados por el Banco de Crédito del Perú - BCP, respecto de la asesoría legal recibida por el Presidente de su Directorio en el proceso penal seguido en su contra por la supuesta comisión del delito de tráfico de influencias, eran o no correctas, considerando en función a lo alegado por la parte demandante, que el banco obtuvo provecho de la gestión que realizó el referido director por la que habría cometido el supuesto delito.

De acuerdo con lo señalado, el Presidente del Directorio acudió al Jefe de Servicio de Inteligencia Nacional, a efecto de proponerle la designación de unos administradores judiciales para una tercera empresa (deudora del banco); y ello habría permitido que ésta continuara produciendo y el banco pueda así cobrar su millonaria acreencia.

Estando a tales afirmaciones, la Corte Suprema señaló que no existía sustento racional alguno que permita admitir que la gestión del Presidente del Directorio ante el Jefe del SIN, y que los gastos que conllevó esa actuación, sean normales en términos de regularidad con la dinámica del giro del negocio del banco, sino todo lo contrario, al determinar que su actuación calificaba como un hecho aislado y ajeno, dado que legalmente el nombramiento de administradores judiciales debe solicitarse ante un juez. Así, se indicó que no se acreditó la relación de causalidad de los gastos incurridos en la defensa legal del director por la denuncia penal por el delito de tráfico de influencias.

Teniendo en cuenta ello, a través de la casación comentada se estableció que los gastos asumidos por el banco en la defensa del indicado señor, no tenían relación directa con la fuente generadora de la renta, en la medida que la gestión realizada por el indicado director, que motivó el proceso penal, no fue idónea; determinándose que para verificar la existencia de una relación de vinculación entre el egreso o gasto y su efecto o finalidad práctica deseada, la conducta realizada debe resultar útil e idónea, y normal, en términos de regularidad con la dinámica del giro del negocio, de modo que se pueda comprender que serviría para un determinado propósito.

**(v) La “necesidad” de los gastos como condición para su deducción:
¿Deducciones amplias o restrictivas?**

La discusión sobre el criterio de necesidad, que resulta determinante para el presente trabajo de investigación, ha girado en torno a si la interpretación de aquel debe ser restrictiva o amplia.

Una interpretación restrictiva del criterio de necesidad, conllevaría a considerar que un gasto es necesario cuando es imprescindible para generar rentas o mantener la fuente productora de ellas.

A diferencia de lo anterior, una visión amplia de la necesidad implicaría admitir la deducción de gastos que tengan un vínculo potencial e indirecto con la actividad gravada, siempre que pueda demostrarse razonablemente dicha conexión.

La doctrina nacional y comparada mayoritarias reconocen que la necesidad de los gastos debe ser entendida bajo términos amplios y extendidos, como consecuencia de un proceso de entendimiento conceptual con miras a lograr la justicia en la recaudación, (Duran Luis, 2009, p. 11)

Ello ha sido reconocido en diversa jurisprudencia, al indicarse que los criterios deben ser interpretados con flexibilidad en función a los hechos que se presentan en cada caso concreto. Así, en la Resolución N° 710-2-99 de fecha 25 de agosto de 1999, señaló que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, pues permite las sustracciones de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa.

Asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08084-8-2016 de fecha 25 de agosto de 2016, el referido tribunal dejó establecido que bastaba acreditar documentariamente una relación razonable en el caso concreto entre el gasto efectuado y la obtención de rentas o el mantenimiento de la fuente que las genera, relación que podía ser indirecta.

Asimismo, de forma expresa ha reconocido en reiterada jurisprudencia, tal como las Resoluciones N° 5510-8-2013, 5154-8-2013, 16554-3-2013, 10711-3-2013, 13673-9-2013, 16239-5-2013, 17524-4-2013 y 16463-8-2013, de fechas 2 de abril, 22 de marzo, 5 de noviembre, 25 de junio, 27 de agosto, 25 de octubre, 22 de noviembre y 30 de octubre de 2013, respectivamente, entre muchas otras, que el principio de causalidad debe ser entendido en términos amplios, debiendo admitirse gastos directos e indirectos, sean estos mediatos o inmediatos, después de realizar un análisis particular en cada caso.

En el mismo sentido se ha pronunciado la SUNAT en el Informe N.º 026-2014-SUNAT/5D0000 de fecha 4 de julio de 2014, cuando señala que:

Se permite la deducción de gastos que guardan relación causal con la generación de renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad, en tanto el gasto no se encuentre limitado o prohibido por ley; debiendo entenderse la deducibilidad de tales gastos bajo una concepción amplia.

De acuerdo con el criterio vertido en las resoluciones citadas, y en el informe referido, el principio de causalidad debe ser interpretado de forma amplia, permitiéndose la deducción de todas aquellas erogaciones que en forma directa o indirecta, contribuyan a la obtención de rentas gravadas o al mantenimiento de la fuente generadora de las mismas.

Coincidimos con la posición mayoritaria de la doctrina nacional y comparada antes expuesta, así como con los criterios vertidos por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, que atienden a una interpretación lata del criterio de necesidad, toda vez que una interpretación contraria ocasionaría que los contribuyentes se vieran impedidos de permitir la deducción de gastos que, estando vinculados a la actividad gravada y siendo destinados a fines generadores de renta, no guardan una relación evidente con dicho propósito.

De esa manera, la relación de necesidad del gasto debe ser abordada desde un punto de vista económico, financiero o comercial, y a partir de ello, se deberá sustentar el cumplimiento del principio de causalidad.

Por otro lado, resulta importante indicar también que la Administración Tributaria no se encuentra facultada a calificar la conveniencia o idoneidad de un gasto; sino únicamente verificar si el gasto considerado necesario para un contribuyente, efectiva o potencialmente sirvió o servirá para la generación de rentas o el mantenimiento de la

fuente productora de ellas. De lo contrario, si aquella pudiese reparar un gasto por considerarlo innecesario o no conveniente, atentaría contra la libertad de empresa.

El Tribunal Constitucional, ha señalado en la Sentencia recaída en el Expediente N° 01405-2010-PA/TC, de fecha 06 de diciembre de 2010, que:

La libertad de empresa se erige como derecho fundamental que garantiza a todas las personas a participar en la vida económica de la Nación, y que el poder público no sólo debe respetar, sino que además debe orientar, estimular y promover, conforme lo señalan los artículos 58° y 59° de la Constitución. (Considerando 13)

Asimismo, que cuando el artículo 59° de la Constitución reconoce el derecho a la libertad de empresa está garantizando a todas las personas una libertad de decisión no sólo para crear empresas, sino también para establecer los propios objetivos de la empresa, dirigir y planificar su actividad en atención a sus recursos y a las condiciones del propio mercado. (Considerando 15)

Dicho criterio fue también recogido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 17929-3-2013 de fecha 03 de diciembre de 2013, cuando señaló que no resultaba procedente que la Administración cuestione el por qué la empresa tomó una decisión y no otra que le hubiera sido más favorable, puesto que ello forma parte de la gestión del negocio que pertenece únicamente al contribuyente.

Asimismo, Moreano Valdivia (2018) afirma:

La idea de causalidad del gasto como finalidad del mismo para la obtención de ingresos implica reconocer la valoración sobre su utilidad económica, algo que sólo puede hacer el empresario, puesto que este es el único que conoce la realidad económica de su empresa (*business judgement*).

En este sentido, si arbitrariamente la Administración Tributaria pretendiera determinar cuándo un gasto debe ser deducido o no, con base en la idea de lo que sería conveniente para la empresa, dicha actuación supondría eliminar las facultades inherentes al *business judgement* y ello porque la Administración carece de la formación necesaria para enjuiciar los acuerdos tomados por el empresario estimando la conveniencia económica de su empresa y estrategia de mercado (p.28)

1.3. Las donaciones y liberalidades como conceptos no deducibles para determinar la renta neta. La posición de la Corte Suprema en la Sentencia Casatoria N° 8407-2013-LIMA, de fecha 2 de julio de 2015

Tal como adelantáramos en puntos precedentes, los gastos que califican como liberalidades, se encuentran reguladas en el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, como gastos que se encuentran prohibidos de ser deducidos.

Las liberalidades son en principio actos unilaterales voluntarios por los cuales una persona dispone de parte de su patrimonio para transferirlo gratuitamente, sin esperar contraprestación o beneficio alguno, a favor de un tercero.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2675-5-2007 de fecha 22 de marzo de 2007, la Sala 5 esbozó por primera vez una definición de liberalidad, al señalar que los referidos actos calificaban como un desprendimiento, o un acto realizado como consecuencia de la virtud moral consistente en distribuir generosamente bienes sin esperar recompensa.

De acuerdo con lo indicado, las liberalidades serían todos aquellos gastos incurridos que no cumplen con el principio de causalidad, pues no tienen ningún efecto positivo en la generación de renta gravada de la empresa, ni el mantenimiento de la fuente productora de ella.

Es importante destacar en este punto, el criterio expuesto por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia en la Sentencia Casatoria N° 8407-2013-LIMA de 2 de julio de 2015, toda vez que considera que la indemnización pagada por una empresa a otra, como consecuencia de haber incumplido voluntariamente con un contrato, califica como una liberalidad.

Así, expuso sin mayor motivación que la obligación de pago de la indemnización no tenía por fin producir y/o mantener la renta generadora de renta gravada, sino el satisfacer una obligación de pago generada por un incumplimiento contractual; y que aceptar tales gastos implicaría avalar la conducta de quien incumple con un contrato y pretende valerse de dicha transgresión para obtener beneficios tributarios; por lo que no podía deducirse del Impuesto a la Renta.

Como se advierte, la Corte Suprema analizó únicamente que el incumplimiento fuese uno voluntario, para tratar las penalidades que de él derivaron como liberalidades, sin tener en consideración si el incumplimiento tuvo una motivación, y por ende el impacto que pudo tener la misma en la generación de renta y el mantenimiento de la fuente productora de la misma.

1.4 Conclusiones provisionales

Después de desarrollar el capítulo anterior, demostramos que:

- (i) Que los principios constitucionales de igualdad y de capacidad contributiva garantizan que el Impuesto a la Renta que grava las rentas empresariales incida únicamente sobre las utilidades, ganancias, o rendimientos –es decir, luego de deducido los gastos de la renta bruta-; lo que ocasiona a su vez que los contribuyentes sean sujetos del impuesto sobre la base de su riqueza (neta de los elementos necesarios para generarla).
- (ii) Que, en ese sentido, la deducibilidad de gastos para la determinación de la renta neta de tercera categoría sobre la cual se determinará la obligación tributaria, está supeditada, además del cumplimiento de los requisitos establecidos por las normas correspondientes, al cumplimiento del principio de causalidad.
- (iii) Que si bien el principio de causalidad se encuentre definido por sus efectos en la norma tributaria; las interpretaciones mayoritarias que de dicho principio ha determinado la doctrina y jurisprudencia en función a las disposiciones legales y su

evolución, puede afirmarse que el mismo involucra determinados requisitos: (i) necesidad, (ii) normalidad (iii) idoneidad, (iv) razonabilidad, (v) generalidad y (vi) fehaciencia.

- (iv) Que el referido principio indeterminado, requiere una labor de concreción en los casos en particular, a través de un análisis realizado con un margen de apreciación amplio y flexible y que no resulte manifiestamente irrazonable o desproporcionado con las circunstancias, dado que sólo así se admitiría la deducción de gastos que tengan un vínculo potencial e indirecto con la actividad gravada; lo que conllevaría a que se grave una utilidad real, o un monto que se aproxime a ella, y por ende, se materialice el cumplimiento de los principios constitucionales y tributarios.
- (v) La relación de necesidad del gasto debe ser abordada desde un punto de vista económico, financiero o comercial, que involucrará un análisis de costo – beneficio que determine una mayor renta, un ahorro o una menor pérdida; y a partir de ello se podrá sustentar el cumplimiento del principio de causalidad.
- (vi) Que el cumplimiento del principio de idoneidad, cuya inclusión como parte del principio de causalidad ha correspondido a la jurisprudencia, resulta relevante para los efectos que nos ocupa, toda vez que a través de él se puede afirmar que un gasto es deducible en la medida que las actividades realizadas para llegar al objetivo sean adecuadas de forma tal que sea posible alcanzar ese fin.
- (vii) Que la Administración Tributaria no se encuentra facultada a calificar la conveniencia de un gasto; sino únicamente a verificar si el gasto considerado es “necesario” o no para el contribuyente; es decir, si efectiva o potencialmente sirvió o servirá para la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente productora de ellas

CAPÍTULO II: EL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD Y LAS PENALIDADES

Tal como comentáramos en el Capítulo I del presente trabajo de investigación, existe una Sentencia Casatoria de la Corte Suprema (8407-2013-Lima) en la que se establece una posición peligrosa en torno a la deducibilidad en la determinación de la renta neta de las penalidades pagadas como consecuencia de incumplimientos voluntarios. De la revisión del enfoque y redacción de la referida resolución pareciera que cualquier penalidad generada y pagada como consecuencia de un incumplimiento voluntario es por sí misma una liberalidad, y que por ello no correspondería analizar la causa de tal incumplimiento, ni si el impacto de la misma en la generación de renta o mantenimiento de la fuente productora, determina beneficios superiores a los costos que implica el incumplimiento.

Estando a ello, en el presente capítulo analizaremos si dicha posición debe ser modificada sobre la base de una teoría económica, y examinaremos si el pago de penalidades puede ser deducible en la determinación de la renta neta de tercera categoría, aun cuando el incumplimiento que las determine provenga de incumplimientos voluntarios.

2.1. Naturaleza jurídica de las penalidades

La institución de la cláusula penal, también conocida como penalidad, pena o multa convencional, pena obligacional, entre otros, es el pacto en un contrato que tiene como finalidad definir cuál de las obligaciones del contrato generarán el pago de una indemnización por daños y perjuicios en favor del acreedor en caso sean incumplidas, así como establecer el monto de tal indemnización.

De acuerdo con diversos autores, las penalidades se caracterizan por ser una estipulación accesoria, subsidiaria y condicional.

Así, para Osterling Parodi (s.f.), quien presidió la Comisión que elaboró el Proyecto del Código Civil de 1984, siendo ponente del Libro VI sobre "Las Obligaciones" donde se encuentran reguladas las penalidades, dichos pactos son accesorios porque existen en razón de una obligación principal cuyo cumplimiento buscan asegurar o garantizar; son subsidiarios porque acompaña a la obligación principal y no la sustituye; y son condicionales, porque para exigirla se requiere que el deudor incumpla la obligación principal, y este incumplimiento es un hecho futuro e incierto del que depende su exigibilidad. (p. 303).

Teniendo en cuenta su naturaleza jurídica, coincidimos con la definición expuesta por Mirabelli, quien considera a las penalidades como un pacto accesorio a un contrato del cual surge una obligación a cargo de al menos uno de los contratantes, con la función de servir de coerción al cumplimiento y de indemnización de los daños generados por el eventual incumplimiento o por el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso del deudor (en Tello Puerta, 2014, p. 31, 32).

De acuerdo con lo expuesto se puede advertir que dentro de las principales funciones o finalidades de la cláusula penal, se encuentran el coercitivo y el indemnizatorio, que determina a su vez otra función, cual es la de simplificación probatoria.

i) Función Coercitiva:

Tal como se ha señalado, la cláusula penal tiene dentro de sus finalidades impulsar a cumplir a las partes intervinientes en un contrato con sus obligaciones, ante la amenaza de su propia existencia que determinará la aplicación de una sanción.

En dicho sentido se ha pronunciado Tello Puerta (2015) al señalar que la función de la cláusula penal entraña una presión, al generar un impacto psicológico en el deudor que desalienta el incumplimiento de la obligación, constituyendo entonces un elemento disuasivo frente al incumplimiento (p. 135).

Asimismo, Borda al afirmar que la cláusula penal es un medio que obliga a los deudores a cumplir con sus obligaciones, ante la amenaza de una sanción normalmente, más gravosa que la obligación contraída, exponiendo al deudor a peligro ante el caso de incumplimiento” (en Castillo Freyre y Osterling Parodi, 2016, p. 34)

Si bien la simple obligación contraída conlleva en principio la obligación moral de cumplir con ella, las cláusulas penales sirven para disuadir a que el deudor incumpla con la obligación, dado que las consecuencias del incumplimiento podrían ser mucho más severas que las del cumplimiento regular.

ii) Función Indemnizatoria

Con el establecimiento de las cláusulas penales, se fija anticipadamente los daños y perjuicios que deberán ser pagados al acreedor en caso de incumplimiento, definiendo así las consecuencias de un eventual incumplimiento de una obligación pactada, y previniéndose los costos derivados de un litigio,

En efecto, producido el incumplimiento, la parte deudora se encontrará en la obligación de indemnizar; no obstante, la estipulación de la penalidad entre las partes, permitirá que el acreedor no se encuentre en la obligación de probar el daño sufrido, ni la cuantía del mismo, dado que tal monto fue anticipado con anterioridad al acaecimiento del daño y el deudor no podría liberarse del mismo.

Se aprecia, entonces, que la cláusula penal tiene dentro de sus funciones aquella de simplificación probatoria, dado que no resultará necesario que el acreedor pruebe la existencia de daños y perjuicios para poder reclamar la cláusula penal, ya que la misma constituye su valorización anticipada.

Para Bullard (2003), el pacto de una penalidad implica finalmente un ahorro porque genera menos juicios y con ello, menos costos de ejecución desde el punto de vista social (p.257).

Sobre tales funciones, la jurisprudencia peruana ha desarrollado en la Sentencia Casatoria N° 2658-2006-LIMA de fecha 20 de junio de 2007, la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia señaló que:

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

Asimismo, en la Sentencia Casatoria N° 4603-2009-LIMA de fecha 30 de marzo de 2011, a través de la cual la referida Sala señaló que:

La cláusula penal es la prestación de dar, de hacer o de no hacer libremente pactada con el carácter de pena convencional, con la finalidad de reforzar el cumplimiento de las obligaciones y que en caso de incumplimiento total o parcial, la cláusula penal puede cumplir una función indemnizatoria o resarcitoria cuando el incumplimiento del deudor cause un daño al acreedor. En este caso, el acreedor ya no tendrá que acudir a los tribunales para solicitar la indemnización de los daños y perjuicios sufridos con las complicaciones y costos que ello implica, pues únicamente estará obligado a probar lo daños y determinar la cuantía de los mismos, mediante la estipulación de penas convencionales, si el acreedor sufre daños como consecuencia del incumplimiento de su deudor, la penalidad pactada será la indemnización de los daños causados.

De lo expuesto se tiene que las cláusulas penales, son consecuencia de las negociaciones realizadas entre las partes intervinientes en un contrato, que buscan afianzar el cumplimiento de las obligaciones asumidas a través de él, a efecto de mitigar un posible daño; así como prevenir los costos asociados a un posible proceso, en caso opere el incumplimiento, anticipando la existencia del daño y la magnitud del mismo.

2.2. Clasificación de las penalidades

Las penalidades, en tanto indemnizaciones, pueden ser moratorias o compensatorias.

Si la cláusula penal pactada fuere compensatoria, el carácter coercitivo o compulsivo de aquella, estaría orientado en conducir a que el deudor no incumpla con la prestación debida y a que no la cumpla de manera parcial o defectuosa, esto es, buscará que el deudor no deje de cumplir de manera íntegra e idónea. Si por el contrario, la cláusula penal pactada fuese moratoria, el carácter compulsivo conllevaría a que el deudor no deje de cumplir en tiempo oportuno, pues se vería expuesto a incurrir en mora y a que se desencadene la sanción correspondiente (Castillo Freyre y Osterling Parodi, 2016, p. 40.)

Estando a lo indicado, podemos afirmar que las penalidades se podrán utilizar no sólo para afianzar e indemnizar los daños y perjuicios derivados del retraso en el cumplimiento de la obligación; sino también la ejecución parcial o defectuosa de la obligación, así como el incumplimiento definitivo de la misma. Es dicho último supuesto de incumplimientos definitivos el que es materia de nuestro trabajo de investigación.

2.3. El régimen de las penalidades en el Código Civil

Nuestro Código Civil regula la institución de las cláusulas penales en los artículos 1341° a 1350°, reconociendo la posibilidad de que las partes de un contrato, en ejercicio de su autonomía privada, establezcan un pacto anticipado de indemnización en caso de un eventual incumplimiento.

Así, se regula lo siguiente en los artículos mencionados a continuación, que a nuestro criterio son los principales considerando el desarrollo de la presente tesis:

- Clausula penal compensatoria
Artículo 1341°.- El pacto por el que se acuerda que, en caso de incumplimiento, uno de los contratantes queda obligado al pago de una penalidad, tiene el efecto de limitar el resarcimiento a esta prestación y a que se devuelva la contraprestación, si la hubiere; salvo que se haya estipulado la indemnización del daño ulterior. En este último caso, el deudor deberá pagar el íntegro de la penalidad, pero ésta se computa como parte de los daños y perjuicios si fueran mayores.
- Exigibilidad de la penalidad y de la obligación
Artículo 1342°.- Cuando la cláusula penal se estipula para el caso de mora o en seguridad de un pacto determinado, el acreedor tiene derecho para exigir, además de la penalidad, el cumplimiento de la obligación.
- Exigibilidad de pena
Artículo 1343°.- Para exigir la pena no es necesario que el acreedor pruebe los daños y perjuicios sufridos. Sin embargo, ella sólo puede exigirse cuando el incumplimiento obedece a causa imputable al deudor, salvo pacto en contrario.
- Oportunidad de estipulación
Artículo 1344°.- La cláusula penal puede ser estipulada conjuntamente con la obligación o por acto posterior.
- Accesoriedad de cláusula penal
Artículo 1345°.- La nulidad de la cláusula penal no origina la de la obligación principal.

De acuerdo con los artículos 1341°, 1343° y 1344° del Código Civil citados, a través de la cláusula penal se pacta de forma antelada a algún incumplimiento, o a algún cumplimiento parcial o defectuoso, sea en el contrato original o en documento posterior al mismo, la obligación de resarcir los daños y perjuicios compensatorios que sufre el acreedor por el incumplimiento de cualquier obligación identificada de dar, hacer o no hacer. Así, las normas aseguran al acreedor insatisfecho, que vea efectivamente resarcido su daño a través del monto pactado como penalidad, sin necesidad de que se inicie un proceso judicial para probar tal daño.

En virtud de aquellos artículos, pues, en nuestra legislación no es necesario que el incumplimiento o cumplimiento parcial o defectuoso de la obligación, sean consecuencia de un acto doloso o culposo, dado que aquellas permiten en ejercicio de la libertad contractual, pactar la exigibilidad de una penalidad aun cuando no exista alguna causa imputable al deudor, y el incumplimiento o cumplimiento parcial o defectuoso, sea consecuencia de un caso fortuito o fuerza mayor.

De las normas expuestas se aprecia que la naturaleza convencional, subsidiaria y condicional de las penalidades comentadas en el apartado de la naturaleza jurídica, así como su función coercitiva o compulsiva, se encuentran recogidas en el artículo 1341° del Código Civil; su función indemnizatoria en el extremo de simplificación probatoria, en el artículo 1343° del mismo código, al regularse la exención del acreedor de la prueba de los daños y perjuicios; y su naturaleza accesorio, en el artículo 1345° del Código Civil, al estipular que la nulidad de la obligación principal origina la nulidad de la cláusula penal; más la nulidad de la cláusula penal no lleva consigo la de la obligación principal.

Resulta importante comentar por otro lado, que la fijación o establecimiento de cláusulas penales, resultaría ser el ejercicio de la facultad otorgada por el artículo 1371° del Código Civil, que encuentra sustento constitucional en el artículo 62° de la Constitución, según los cuales las partes tienen la posibilidad de pactar libremente su reglamentación contractual, de acuerdo y en respeto de las normas vigentes al tiempo del Contrato y pueden acordar a medida bajo qué reglas y alcances se distribuirán, entre ellos, los riesgos del contrato y la responsabilidad que deriva de su concreción.

Así, de presentarse el supuesto que determina su pago, el desembolso resultará obligatorio, tal como todo aquello que se haya pactado en el contrato según lo dispuesto por el artículo 1361° del Código Civil, que recoge el aforismo jurídico conocido como *pacta sunt servanda*, que determina en términos generales, que los acuerdos entre las partes tienen fuerza de ley entre ellos y deben cumplirse en sus propios términos.

2.4. Las penalidades por incumplimientos voluntarios

Tal como indicáramos precedentemente, nuestro trabajo de investigación se sustenta no sólo en una interpretación amplia del principio de causalidad, sino en una teoría económica, conocida como la Teoría del Incumplimiento Eficiente.

2.4.1. La Teoría del Incumplimiento Eficiente

Como sabemos, la celebración de un contrato obedece, dentro de un mundo amplio de razones, a la búsqueda de eficiencia entre las partes que lo celebran toda vez que los bienes y/o servicios objeto de los mismos, serán utilizados de forma más valiosa a la utilización que tenían antes de la celebración del contrato, generando beneficio para ambas partes.

Bullard (2003) describe los siguientes tres escenarios donde el estricto cumplimiento de un contrato no conllevará a una situación eficiente (p.227 y 228):

(i) Una primera situación se presenta cuando existen externalidades, esto es, cuando el contrato tiene efectos negativos respecto a terceros. Para graficar la figura comenta que si una persona compra una casa para poner un restaurante, y los olores del mismo perjudican a un hospital vecino, aquel se verá obligado a cerrar si los perjuicios para el propietario del hospital y para los enfermos, fuesen mayores a los beneficios que el resultado obtiene.

(ii) Una segunda situación se presenta cuando los individuos se comportan irracionalmente. Así, si la persona referida sobrevalúa el rendimiento del restaurante, o el propietario de la casa el rendimiento del dinero, la casa y/o el dinero quedarían asignados a usos menos valiosos luego del intercambio.

(iii) La tercera situación, se presenta cuando entre el momento de la celebración del contrato y el momento de su ejecución, se presentan cambios de circunstancias que hacen que lo que parecía eficiente, se torne menos eficiente. Así, si entre el momento de la celebración de la compra venta de la casa y la entrega de la misma, se da una disposición municipal que prohíba la instalación de restaurantes en la zona donde se ubica el inmueble, podría ocasionar que la valorización de la casa disminuya a un precio inferior

al que ofertado, puede que se presente una tercera oferta para una utilización distinta, o que el comprador encuentre un inmueble mejor por el mismo precio.

El tercero de los supuestos planteados que ejemplifican que el cumplimiento de un contrato no siempre será eficiente, o lo que es lo mismo, que el incumplimiento del contrato en algunos casos será eficiente, es el que interesa para efecto del presente trabajo.

Si bien un contrato puede iniciar siendo eficiente a criterio de las partes, es posible que con posterioridad a la celebración del mismo, existan diversas circunstancias o eventos que ocasionen que las condiciones existentes al momento de la celebración del contrato cambien, determinando que los costos necesarios para cumplir con el mismo sean superiores a los beneficios proyectados esperados, o que surjan escenarios que determinen un beneficio mayor a la referida proyección.

En tales situaciones, que pueden provenir entre otros, de la excesiva onerosidad de la prestación, o de nuevas situaciones que se presentan en el desarrollo de la vida de una empresa que resulten más beneficiosas, éstas podrán optar por cumplir con el contrato y las prestaciones a las que se obligaron a través del mismo, o incumplir con aquellos y pagar la penalidad previamente establecida.

En dichos términos opinan Scott y Leslie, cuando comentan que en el caso de que los recursos necesarios para ejecutar un contrato sean más valiosos en un uso alternativo distinto al de la ejecución del contrato, el deudor enfrenta una desagradable pérdida atribuible al cumplimiento de su obligación, que cuesta más de lo que vale; por lo que puede romper el contrato y aceptar el costo de cualquier sanción que corresponda, esto es, incumplir y pagar; o cumplir y perder. (En Bullard Gonzales, 2003, p. 228)

Estando las empresas expuestas a una serie de riesgos en el desarrollo de sus actividades, máxime si al interior de las mismas existe una búsqueda constante de ventajas competitivas y reducción de costos que determinen la generación de una mayor

utilidad, es posible que acaezcan circunstancias que ocasionen que algo eficiente en un primer momento, se torne menos eficiente o ineficiente; y la alternativa razonable económicamente, será aquella que evite una transferencia de recursos a usos menos valiosos y/o que logre una mejor posición, sin importar que para lograr tal eficiencia, se deba incumplir el contrato.

En virtud de lo comentado, podemos concluir que al amparo de esta teoría, de presentarse un escenario de ineficiencia o de pérdida de beneficios proyectados, un contribuyente diligente, dejará de tener como opción legítima dar cumplimiento al contrato, dado que incumplirlo se convertirá en una obligación o un imperativo.

2.4.2. El motivo del incumplimiento como parámetro de justificación de la causalidad

Considerando la Teoría del Incumplimiento Eficiente, para determinar si el desembolso realizado por concepto de alguna penalidad es o no causal, debe analizarse el motivo o la razón empresarial de tal incumplimiento, y no si el incumplimiento de la obligación que la motiva es o no voluntario, como habría hecho la Corte Suprema en la Casación N° 8407-2013-LIMA comentada, dado que sólo la motivación determinará si el propósito era generar renta gravada o mantener la fuente productora de la misma;.

En efecto, cada decisión que se toma al interior de una empresa tiene un motivo generador que atiende al resultado favorable de una evaluación económica en general; y el apartarse de un contrato previamente celebrado no debe ser la excepción.

Si las condiciones en que se pactaron las obligaciones dentro de un contrato no son las mismas a una determinada fecha, dado que se generan mayores costos para el cumplimiento de las mismas, o se presentan nuevas alternativas que resultan más favorables en relación con el beneficio esperado de la ejecución del contrato previo, determinándose un resultado menos eficiente, podría resultar normal, razonable, idóneo e incluso necesario incumplir con la obligación asumida.

Resulta importante graficar a través de algunos ejemplos, demostrar cómo es que el incumplimiento voluntario de un contrato y el consecuente desembolso de la penalidad, pueden contribuir con la generación de renta o el mantenimiento de su fuente productora:

- Un contribuyente celebra un contrato de financiamiento con una entidad bancaria por el monto de US\$ 100,000 Dólares Americana y se obliga a pagar por el plazo de 3 años, un interés mensual por el mismo equivalente a la tasa LIBOR + 4 puntos. La penalidad establecida en el contrato por resolver el mismo de forma voluntaria asciende a USD 50,000 Dólares. Al cabo de un año, otra entidad del sistema financiero le ofrece un financiamiento con un interés mucho más ventajoso de LIBOR + 1 punto.
En dicho caso, si la diferencia de tasas es mayor a los USD 50,000 Dólares correspondientes a la penalidad, la razonabilidad económica de incumplir el contrato original, será evidente. No obstante ello, el contribuyente deberá encontrarse en la posibilidad de acreditar dicha razón financiera con los documentos respectivos, y sus análisis económicos numéricos, evidenciando el beneficio futuro.
- Un contribuyente celebró un contrato de arrendamiento de un bien inmueble ubicado a 10 cuadras de un centro empresarial a efecto de utilizarlo como local comercial para el desarrollo de su negocio de comida y pacta una merced conductiva de US\$ 3,000 Dólares Americanos, así como una penalidad de US\$ 9,000 Dólares en caso decida retirarse voluntariamente con anterioridad a la fecha de vencimiento del contrato. Un mes después de celebrado el contrato, el contribuyente recibe una oferta para arrendar el único local comercial situado a una cuadra del centro empresarial a un valor de US\$ 4,500 Dólares Americanos. Considerando que el nuevo local es el único comercial de la zona, y que es razonable que la afluencia de público por la propia ubicación será mayor, redundando en ingresos superiores a los que se proyectaron en el local materia de contrato vigente, es posible acreditar que la empresa recuperará en exceso el monto pagado como penalidad. Así, la penalidad pagada a efecto de resolver el contrato original de forma anticipada y celebrar el nuevo contrato de arrendamiento, será causal, aun cuando los ingresos no lleguen efectivamente a generarse en el volumen proyectado. Bastará que el contribuyente pueda acreditar y sustentar a través de un informe serio por ejemplo, tales proyecciones de ventas, y el beneficio económico esperado considerando el pago de la penalidad.

Como se advierte, incumplir un contrato y desembolsar las penalidades pactadas puede tener conexión con el principio de causalidad si se determina que el motivo por el cual una parte optó por apartarse de tal contrato fue generar un beneficio efectivo o potencial en relación con la situación anterior que determinaba el contrato a incumplir,

Así, es perfectamente posible que se presenten situaciones que generen intereses válidos para quebrar o romper los acuerdos contractuales originalmente pactados; y no importará si el incumplimiento es voluntario o doloso, o que el contribuyente haya tenido la posibilidad de cumplir, dado que lo que importará es que el incumplimiento tenga una razón eficiente que lo haga beneficioso en términos económicos.

En virtud de lo señalado se puede demostrar teóricamente que el incumplimiento voluntario no es en todos los casos como una verdad absoluta, una suerte de “capricho” empresarial que de ninguna manera podría tener vinculación con la generación de renta y el mantenimiento de la fuente. Por el contrario, el incumplimiento voluntario de las obligaciones puede ser consecuencia de un análisis empresarial que determinará beneficios a corto, mediano o largo plazo, generando real o potencialmente una mayor renta, o una menor pérdida.

Siendo entonces la motivación del incumplimiento, el parámetro que determinará el cumplimiento del principio de causalidad, las autoridades administrativas deberán evaluar cada caso en concreto, atendiendo a las particularidades del mismo, a efecto de determinar si efectiva o potencialmente podían generarse más ingresos, ahorros, maximizarse beneficios o evitarse una pérdida mayor.

De tenerse una visión como la planteada, no existirían argumentos válidos que sustenten la afirmación según la cual se está avalando una conducta de incumplimientos; dado que tal incumplimiento es el resultado de la elección de una alternativa que ofrece mejores resultados o beneficios.

2.5. La deducibilidad de las penalidades por incumplimientos voluntarios

2.5.1 El caso analizado en la Sentencia Casatoria N° 8407-2013-LIMA, de fecha 2 de julio de 2015

El caso que fue materia de análisis por parte de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República fue el siguiente:

(i) Hechos

El 19 de enero de 1998 la empresa International Game Technology S.R.L., empresa contribuyente cuyo giro del negocio consistía en la explotación de máquinas tragamonedas, celebró en calidad de arrendadora, un contrato de arrendamiento con opción de compra de máquinas tragamonedas, con la empresa Bingo Gaming S.A. en calidad de arrendataria, por el plazo de 24 meses, a cambio de una merced conductiva determinada.

El plazo original de duración del contrato comprendía los meses de abril de 1998 y marzo de 2000; no obstante mediante adenda de fecha octubre de 1999: a) se amplió la vigencia del contrato hasta el mes de agosto de 2000, b) se modificó el importe de la merced conductiva originalmente pactada por cada tipo de máquina tragamonedas y c) se estableció que la arrendataria aceptaba veintidós letras.

Como consecuencia de una discrepancia en la merced conductiva abonada por la empresa arrendataria a la empresa arrendadora, que conllevó a que ésta no emita los comprobantes de pago correspondientes a que se encontraba obligada, aquella presentó una demanda ante el Centro de Conciliación y Arbitraje Nacional e Internacional de la Cámara de Comercio de Lima por incumplimiento de contrato, en virtud de la cláusula arbitral convenida en el mismo, exigiendo entre otras cuestiones, la resolución del contrato y el resarcimiento del daño causado.

El 25 de octubre de 2000, el tribunal notificó el Laudo Arbitral N° 173-16-1999, declarando fundada la demanda y fijando una indemnización a cargo de la arrendadora de US\$. 1'259,006.00 Dólares Americanos, equivalentes a S/ 4'349,865.73 Soles, más costas y costos a favor de la arrendataria: US\$ 483,824.00 para reparar daño emergente, y US\$ 775,182.00 para reparar lucro cesante.

No encontrándose la empresa arrendadora conforme con la decisión obtenida, solicitó judicialmente la nulidad del laudo arbitral; sin embargo, la Corte Superior de

Justicia de Lima a través de la Sentencia de 11 de junio del 2001 no amparó el pedido solicitado y ratificó la validez de aquel.

En virtud de la sentencia indicada en el párrafo anterior la arrendadora registro en la Cuenta 669 – Otras Cargas Excepcionales bajo el concepto de “Pérdida Demanda Bingo Gaming”, el importe de S/ 4’349,865.73, y los dedujo como gasto del ejercicio.

(ii) Procedimiento de fiscalización y Contencioso-tributario

En el año 2003, la SUNAT, inició a la empresa arrendadora International Game Technology S.R.L., un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, como consecuencia del cual emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0001302, al reparar el gasto consignado en la Cuenta 669 – Otras Cargas Excepcionales, por considerar que el mismo no cumplía con el principio de causalidad.

La empresa arrendadora presentó un recurso de reclamación contra la resolución de determinación referida, señalando como argumento principal que el pago impuesto por un Tribunal Arbitral para resarcir un daño, correspondía a las consecuencias de riesgos normales para la actividad económica que desempeñaba su empresa, y resultaba además razonable y necesario en tanto se fijó en base a la importancia económica que tenía el contrato y su cumplimiento era forzoso e inevitable.

Dicho recurso impugnatorio fue declarado infundado por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la SUNAT, mediante Resolución de Intendencia N° 015014000258 de 29 de octubre de 2004, al considerar la Administración que el gasto referido no resultaba necesario para la generación de renta ni para el mantenimiento de la fuente productora, añadiendo que el pago de una indemnización es responsabilidad única de los contribuyentes que incumplen sus obligaciones, no pudiendo asumir el Estado la falta de previsión de las empresas que conlleven la obligación de indemnizar a otra por el daño causado.

La resolución de intendencia referida fue objeto de un recurso de apelación, emitiéndose la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13373-4-2009 de 11 de diciembre de 2009, que revocó la resolución impugnada, dejando sin efecto el reparo formulado por la Administración, al considerar que el pago realizado por la empresa arrendadora por concepto de indemnización, sí resultaba causal y por ende podía ser deducido como gasto para efectos del Impuesto a la Renta.

Según el criterio del Tribunal Fiscal, para determinar si el pago de cualquier indemnización cumple o no con el principio de causalidad, debe analizarse si la asunción de los riesgos que dicho pago implica resulta normal para la actividad generadora de renta gravada, y si tiene alguna relación con su generación, siendo que para ello debía atenderse a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente. En ese sentido, determinó que el pago de la indemnización por parte de la empresa arrendadora sí cumplía con el principio de causalidad, al haberse originado por riesgos propios del desarrollo de la actividad generadora de renta gravada de la arrendadora, y por haber tenido carácter obligatorio al haber sido determinado por un Tribunal Arbitral.

(iii) Proceso Contencioso Administrativo

La Administración Tributaria presentó una demanda contencioso-administrativa contra la resolución del Tribunal Fiscal citada a fin que se declare su nulidad. El Juez de primera instancia, a través de la Sentencia de 31 de mayo de 2011, declaró infundada la demanda. No obstante, como consecuencia de la apelación interpuesta contra dicho acto, la Corte Superior a través de la Sentencia de 4 de marzo de 2013, revocó la misma, declarando fundada la demanda y nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13373-4-2009.

El Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas interpuso recurso de casación contra la sentencia de segunda instancia comentada, alegando que existía una infracción normativa por interpretación errónea del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta que recoge el principio de causalidad, toda vez que las erogaciones que indirectamente contribuyen con la generación de rentas y el mantenimiento de la fuente productora, también cumplen con el principio aludido.

La Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia, emitió la Casación N° 8407-2013-LIMA declarando infundado el recurso extraordinario interpuesto, al considerar que la obligación de pago de la indemnización generada por el laudo arbitral no tenía por fin producir y/o mantener la renta generadora de renta gravada, sino el satisfacer una obligación de pago generada por un incumplimiento contractual, y por tal motivo no debía deducirse del Impuesto a la Renta.

Así, a través de la referida resolución, la Corte Suprema señaló que aceptar la postura del Tribunal Fiscal, quien consideró que la indemnización pagada sí podía ser deducida como gasto debido a que la asunción de los riesgos que se tomaron resultaban normal para la actividad generadora de renta gravada, implicaría avalar la conducta de quien incumple con un contrato y pretende valerse de dicha transgresión para obtener beneficios tributarios.

2.5.2. La posición del Tribunal Fiscal y de la Administración Tributaria respecto de la deducción de las penalidades por incumplimientos voluntarios.

Sin perjuicio del caso descrito, resulta relevante mostrar los criterios o pronunciamientos que han expuesto tanto el Tribunal Fiscal como la SUNAT, a través de los cuales se inclinarían por considerar que las penalidades pueden ser causales y por ende su deducción sería posible.

- (i) Resolución del Tribunal Fiscal 17929-3-2013 de fecha 03 de diciembre de 2013.

La materia controvertida en dicha resolución consistió entre otros, en determinar si la penalidad pagada por una empresa como consecuencia de resolver un contrato celebrado previamente, era o no deducible en la determinación del Impuesto a la Renta.

En el análisis de los hechos expuesto por el Tribunal Fiscal, se indicó que a través del contrato originalmente celebrado, el contribuyente adquirió trigo de una

empresa no domiciliada por un precio determinado; sin embargo con posterioridad el precio bajó considerablemente en el mercado, y al convenirle comprar la mercadería al valor de mercado por generar un ahorro para la empresa, optó por resolver el mismo y pagar la penalidad.

Según el criterio del Tribunal Fiscal, las penalidades pagadas sí resultan deducibles en la determinación de la renta neta de la empresa, dado que provenía de riesgos propios de la actividad de la recurrente.

Al respecto señaló que la penalidad desembolsada y deducida, fue pactada en el contrato celebrado con su proveedor y que la misma debía ser pagada en mérito de él. Asimismo, que al haber sido pactada en el contexto del desarrollo de las actividades de la empresa, no correspondía calificarla como un evento ajeno a ellas o ilegal, dado que los convenios privados pueden generar responsabilidades contractuales y sobre la base de éstas, las partes que no cumplan con sus obligaciones deben asumir las consecuencias que de ellas se derivan.

(ii) Resolución N° 15692-10-2011 de fecha 16 de septiembre de 2011

En dicha resolución se analizó un caso en el que contribuyente alegó la celebración de contratos de futuro sobre el precio del aceite de pescado a la fecha de embarque, sin embargo, el mismo disminuyó significativamente; por lo que resolvió el contrato generando a fin de evitar pérdidas por la importación del bien.

La materia controvertida no estaba referida a la deducibilidad de las penalidades como tal, en la determinación de la renta neta, sino a la acreditación de la obligación de cumplir con el pago de penalidades. Así, se señaló que a efecto de deducir un gasto por concepto de penalidad por incumplimiento de contrato se requería que en este exista alguna cláusula que prevea la misma, dado que de lo contrario el pago que se efectuara carecería de sustento.

Si bien en dicho caso, el Tribunal Fiscal no aceptó la deducibilidad del reparo, por no haber podido el contribuyente acreditar la existencia de un contrato donde conste la obligación de pago de la penalidad observada, de haberse satisfecho tal acreditación, el mismo hubiese podido ser deducible.

Consideramos importante reiterar finalmente, el criterio expuesto en la Resolución N° 13373-4-2009, que fue objeto de análisis por la Corte Suprema según lo expuesto en el punto anterior. En ella se dejó establecido que para determinar si el pago de cualquier indemnización cumplía o no con el principio de causalidad, debía analizarse si la asunción de los riesgos que dicho pago implicaba resultaba normal para la actividad generadora de renta gravada, y si tiene alguna relación con su generación, siendo que para ello debía atenderse a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente².

(iii) Informe N° 091-2003-SUNAT/2B0000 de fecha 10 de marzo de 2003.

En el Informe 091-2003-SUNAT/2B0000, la Administración Tributaria reconoce la existencia de operaciones comerciales en las que en virtud de los usos y costumbres es común establecerse cláusulas penales, por lo que la deducibilidad de las mismas en la determinación de la renta neta de tercera categoría es posible.

En efecto, en respuesta a la consulta referida a si podía deducirse una penalidad impuesta por el comprador domiciliado en el exterior (importador) al vendedor domiciliado en el país (exportador) por el incumplimiento de los términos contractuales señaló que:

Dado que en el supuesto que motiva la consulta, el incumplimiento de los términos de los contratos de compra-venta realizados es el hecho que origina el pago de las penalidades, se puede concluir que dicho pago es un

² Dicho último criterio ha sido también expuesto entre otras, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1275-2-2004, de fecha 05 de marzo de 2004, 4807-1-2006, de fecha 05 de septiembre de 2006 y 9013-3-2007, de fecha 25 de septiembre de 2007.

gasto vinculado a la producción y mantención de la fuente de la renta gravada, generada en relación con los contratos en los que esas penalidades se entienden pactadas.

Por lo tanto, las penalidades a las que se refiere la presente consulta constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta neta imponible

Así, concluyó que en las operaciones de compra-venta que se perfeccionan de acuerdo a los usos y costumbres aceptados en el comercio internacional, las penalidades que el comprador domiciliado en el exterior (importador) impone al vendedor domiciliado en el país (exportador) por el incumplimiento de los términos contractuales, constituyen gasto deducible para la determinación de la renta neta imponible.

(iv) Informe N° 308-2005-SUNAT/2B0000 de fecha 16 de diciembre de 2005.

En el Informe 308-2005-SUNAT/2B0000, la Administración reconoció también la posibilidad de deducir en la determinación de la renta neta de tercera categoría, el pago de penalidades.

Así, ante la consulta referida a si las penalidades impuestas por el sector público nacional en el marco de una contratación entre los privados y el estado, señaló - después de distinguir dichas penalidades, de las impuestas en virtud de su poder de imperio, como multas, recargos, intereses moratorios previstos en el Código Tributario y, en general, sanciones aplicadas por el Sector Público Nacional - que:

La penalidad contractual impuesta al contribuyente como consecuencia de la suscripción de un contrato con una entidad del Sector Público Nacional, puede ser deducible para la determinación de la renta imponible de tercera categoría; siempre que dicha deducción se ajuste al principio de causalidad.

De dicho informe tenemos que la Administración no cierra la puerta a la consideración de que las penalidades resulten causales, y admita su deducibilidad.

2.4.3 Nuestra opinión personal

De los criterios expuestos, podemos advertir que a nivel jurisprudencial, el Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria en los informes comentados, adoptan una posición abierta y flexible al permitir que los pagos realizados por concepto de penalidades o indemnizaciones en general, por cualquier tipo de incumplimiento de alguna obligación que esté asociada al giro del negocio, sean deducibles, tomando en consideración los riesgos propios del desarrollo de la actividad generadora de renta gravada.

Así, tales entidades se adscriben a la corriente que interpreta el principio de causalidad de forma amplia, y permite la deducción de gastos aun cuando no generen una renta inmediata y directa, sino de modo indirecto o mediato

Consideramos que tales posturas atienden a la realidad de las cosas, pues en todos los sectores en que una empresa se desarrolla están presentes una serie de riesgos.

Estando a lo indicado, llama poderosamente la atención que la Administración en el procedimiento de fiscalización, contencioso administrativo y judicial que terminó con la Sentencia Casatoria N° 8407-2013-LIMA, tomara una posición totalmente expuesta a la planteada en los informes comentados, considerando que debería existir uniformidad de criterios en todas sus áreas al tratarse de una sola institución, y no dualidades. Ello además implicaría respetar el principio de seguridad jurídica.

Sin perjuicio de lo expuesto, consideramos también que un criterio como el indicado, sin determinados parámetros, podría conllevar bajo la figura de que las obligaciones asumidas que buscan afianzarse se encuentran vinculadas al giro del

negocio, a que las empresas deduzcan gastos por concepto de penalidades motivadas por incumplimientos injustificados, reduciendo o anulando su base imponible.

Por otro lado se encuentra la postura adoptada por la Corte Suprema y la Administración Tributaria en el caso de la sentencia casatoria comentada, que a diferencia de la posición del Tribunal Fiscal y la propia Administración en los informe referidos, resulta extremadamente conservadora.

A criterio de dichas entidades, los gastos realizados con el fin de resarcir daños, no califican como deducibles para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, al sustentarse en el incumplimiento voluntario de quien debe realizar el pago.

Tal como indicáramos, la Administración Tributaria consideró que el pago de una indemnización es responsabilidad única de los contribuyentes que incumplen sus obligaciones, no pudiendo asumir el Estado la falta de previsión de las empresas que conlleven la obligación de indemnizar a otra por el daño causado. A su turno, la Corte Suprema señaló tal como se comentara precedentemente que no es posible avalar la conducta de quien incumple con un contrato de forma voluntaria y pretende valerse de dicha transgresión para obtener beneficios tributarios.

Previamente a comentar sobre el fondo de dicha postura, con relación a la utilización del término “*beneficio tributario*” por parte de la Corte Suprema, debemos mencionar que ello respondería a un error conceptual – creemos pensar que se trata de un simple de error, de lo contrario resultaría sumamente preocupante que una entidad como aquella no conozca la diferencia entre un concepto y otro – dado que el beneficio tributario para Ruiz de Castilla, F. (2013), es “*todo mecanismo que reduce o elimina la carga tributaria. El punto de partida es que existe una carga tributaria, mientras que el punto de llegada es la reducción o eliminación de esta carga*” (p. 20).

Los gastos, que son los elementos necesarios para que el gravamen recaiga sobre la renta neta o utilidad real obtenida por un contribuyente, materializando los principios de igualdad y capacidad contributiva que busca gravar la manifestación de riqueza de renta, no pueden de modo alguno encontrarse comprendidos en aquel concepto.

En efecto, según lo expuesto por el Tribunal Constitucional en la STC 0042-2004-AI/TC de fecha 13 de abril de 2005:

Los beneficios tributarios son tratamientos normativos que implican por parte del Estado una disminución total o parcial del monto de la obligación tributaria o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación. Por lo tanto, el objetivo de los beneficios tributarios es reducir la base imponible o disminuir la alícuota. Así, a través de los beneficios tributarios, no sólo se rompe con la regla general al deber obligación de las personas de contribuir al sostenimiento del gasto público, sino también, con la función constitucional de los tributos como es el permitir al Estado contar con los recursos económicos necesarios para cumplir, a través del gasto público. (Considerando 12)

Sin perjuicio de que la Corte Suprema haya incurrido en un error material al utilizar el término, y bajo el entendido de que aquella quiso referirse a la utilización de una deducción indebida, debemos señalar que la postura de otorgar a las penalidades el tratamiento de liberalidades no resultaría correcta, dado que como consecuencia de ello, no se llega a realizar el análisis referido a si el incumplimiento voluntario tuvo una razón de ser o un objetivo determinado que impactaría positivamente en la empresa, generando renta o manteniendo la fuente productora de ella.

Tales entidades en dichos pronunciamientos parecen haber olvidado el reconocimiento histórico y mayoritario del principio de necesidad en particular y del principio de causalidad en general, como uno de interpretación amplia, dado que trata a las penalidades indemnizaciones o indemnizaciones como una dádiva, bajo la consideración de que el incumplimiento fue voluntario, y que en lugar de éste existía

siempre la otra alternativa de cumplir con las obligaciones asumidas, que era la correspondía moralmente.

Una postura como la comentada, claramente cierra cualquier posibilidad de análisis sobre la existencia o inexistencia de una motivación en el incumplimiento de las obligaciones que genera el pago de la indemnización para resarcir el daño causado, pese a que como hemos comentado, es posible que en la realidad de los hechos que se suscitan en el desenvolvimiento de la vida de una empresa, las situaciones existentes a un momento cambien y el cumplimiento de un contrato se torne ineficiente, o el incumplimiento de un contrato se torne eficiente, verificándose una conexión con la generación de renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente productora de dicha renta.

A consideración nuestra, sí existe en general la posibilidad de deducir como gasto los desembolsos efectuados por concepto de penalidades generadas por incumplimientos contractuales voluntarios, pues si bien dicho pago no tendría como consecuencia directa la generación de una renta gravada, sino – como señaló la Corte Suprema en la Resolución Casatoria N° 8407-2013-LIMA, satisfacer una obligación de pago generada por un incumplimiento contractual - indirectamente sí podría permitir que el contribuyente que incumple genere mayor renta o mantenga la fuente productora de la misma, si considerando el monto pagado como penalidad, se evita o potencialmente se podría evitar la generación de pérdidas, ahorro, o de mayores rentas; no obstante ello, consideramos también que dicha aceptación debe tener ciertos requisitos.

Así, a fin de determinar si el gasto realizado por un contribuyente para resarcir un daño a título de penalidad como consecuencia de haber optado por incumplir un contrato cumple con el principio de causalidad y por ende, es posible de ser deducido en la determinación del Impuesto a la Renta, no bastará que el resarcimiento del daño se encuentre asociado a la asunción de riesgos propios del negocio, sino que además deberá poder acreditarse que el mismo tuvo una motivación o justificación que a su vez conlleve de forma efectiva o potencial la generación de renta gravable y/o el mantenimiento de la fuente productora de la misma.

De acuerdo con ello, no se tratará de que se admitan gastos deducibles absolutos de penalidades que permitan que una de las partes obtenga ventajas que no le corresponderían en los términos del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta; sino de descartar la idea de que las penalidades no califican por sí mismas como liberalidades por el sólo hecho de provenir de un incumplimiento voluntario.

De esa manera, los órganos administrativos y judiciales, se encontrarán en la obligación de realizar un análisis exhaustivo del caso en concreto, a efecto de determinar si el incumplimiento voluntario, intencional, doloso, premeditado de un contribuyente, que originó la obligación de pagar la penalidad previamente asumida, tuvo un propósito concreto tendiente a producir mayores rentas gravadas o mantener la fuente generadora de la misma, cumpliéndose así con el cumplimiento del principio de causalidad, así como su consecuente acreditación.

2.5.4 Hacia la construcción de una teoría sobre la deducción de los incumplimientos voluntarios.

Considerando la preocupante posición de la Corte Suprema en torno a la deducción de las penalidades generadas por incumplimientos voluntarios, consideramos importante construir una teoría sobre la base de los elementos que determinan la deducibilidad de un gasto, entre ello, los criterios del principio de causalidad, que determine que las penalidades provenientes de tales incumplimientos, pueden generar renta gravada o mantener la fuente productora de las mismas.

(i) Razonabilidad, proporcionalidad y generalidad

Tal como comentáramos en el Capítulo I del presente trabajo, la razonabilidad como elemento del principio de causalidad, es el criterio de medición cuantitativo que determina en función a los ingresos del contribuyente, la deducibilidad de los gastos.

Así, si una empresa decide incumplir con las obligaciones asumidas a través de un contrato, se asume que aquella tuvo una motivación económica, y no una tributaria o legal, que determina la mejora de beneficios para la empresa, a nivel de mayores rendimientos, o menores pérdidas o gastos.

Desde ese enfoque, se podrá demostrar de forma automática, que la penalidad pagada será razonable en relación con los ingresos percibidos o que se proyecten percibir. De no ser así, la razón de incumplir no sería juiciosa o justificada, pues no es razonable que en el análisis de los beneficios económicos de la empresa, no se consideren los ingresos de la misma.

En cuanto al criterio de generalidad, debemos señalar que los gastos por penalidades incurridos como consecuencia de una razón objetiva clara y específica, de índole económica, financiera, comercial, entre otras, no deberían cumplir con el criterio de generalidad para determinar su deducción. Así, de presentarse un escenario que determina la ineficiencia de un contrato, la decisión de incumplir el mismo recaerá únicamente sobre dicho contrato.

Establecer como requisito para la deducción de gastos realizados por concepto de penalidades al criterio en mención, y exigir así que el contribuyente que incumple con una obligación en un contrato, se aparte de la totalidad de contratos existentes o de los contratos celebrados que tengan similares prestaciones, objetos o características, sería insensato.

La decisión de incumplir un contrato responde a determinadas circunstancias, oportunidades, consideraciones y en general específicas particularidades, y éstas no se presentarán necesariamente en todos los contratos celebrados. De ser así, ello sería una coincidencia, mas no debe conllevar al establecimiento de un requisito como el planteado; más aún, de presentarse tal situación, el contribuyente se encontraría obligado a acreditar

el beneficio esperado por incumplir cada uno de dichos contratos, de forma independiente.

(ii) La normalidad y la idoneidad de los gastos

Tal como indicáramos, el criterio de normalidad constituye un criterio de medición cualitativo que se encuentra vinculado con el giro del negocio.

Teniendo en cuenta que las penalidades pueden ser pactadas por las partes intervinientes en un contrato, en cualquier tipo de negocio, la inclusión de las mismas en un documento, siempre resultarán normales.

En relación a su desembolso de la penalidad, el mismo resultará normal y además idóneo si el incumplimiento del contrato que determina tal pago, es motivado por la existencia de situaciones más eficientes que generarán la optimización de los recursos o la existencia de una situación más ventajosa que la inicial que se desea concluir.

Así pues, no se trata de fomentar el incumplimiento generalizado, indebido o injustificado de contratos válidamente celebrados, pues ello implicaría la distorsión del criterio de idoneidad de los gastos, en virtud del cual las actividades realizadas permiten llegar al objetivo de generar rentas y mantener la fuente generadora de la misma, a través de formas adecuadas que determinen que sea posible alcanzar ese fin.

(iii) La “necesidad” de los gastos como condición para su deducción

Tal como se indicara, la Ley del Impuesto a la Renta exige entre otros, que los gastos a ser deducidos en la determinación de la renta neta, sean necesarios para producirla y mantener la fuente productora de ella. Dicho concepto de necesidad debe ser entendido o interpretado de forma amplia o flexible tal como ha dejado sentado la doctrina y jurisprudencia, dado que el mismo no está orientado a calificar un gasto como imprescindible o estrictamente indispensable.

Teniendo en cuenta ello, si se considera que el incumplimiento de un contrato tiene como motivación una situación que resulta más beneficiosa para la empresa, cumplir con el mismo dejará de ser una alternativa, al convertirse en una obligación o un imperativo. Desde esa óptica, dicho desembolso será necesario e incluso indispensable, y por ende perfectamente deducible, aun cuando el referido pago no tenga como consecuencia directa la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora.

Cabe señalar además que en la determinación del cumplimiento del principio de necesidad por parte de la Administración Tributaria, aquella no se encuentra facultada a discutir el mismo desde un punto de vista subjetivo, por lo que no podrá cuestionar las decisiones empresariales de los contribuyentes bajo el sustento de que las mismas eran no favorables, oportunas, prudentes o a que a su juicio existían otras alternativas más favorables o mejores.

Sus observaciones deben ser estrictamente objetivas, de lo contrario, se permitiría que aquella tenga injerencia en la empresa, lo que no es admisible.

- (iv) Las penalidades no califican como donaciones y liberalidades para determinar la renta neta, ni se encuentran expresamente prohibidos en el artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Tal como señaláramos, las liberalidades califican como simples actos desprendimientos patrimoniales por los que no se espera una contraprestación a cambio. Esta definición resulta determinante para establecer que un gasto por concepto de penalidad proveniente de un incumplimiento voluntario no califica como penalidad, pues la decisión de incumplir con un contrato es consecuencia de un análisis de eficiencia, donde se estudia si los beneficios serán mayores que los costos; y ello no tiene relación con los actos comentados que constituyen una dádiva, obsequio o regalo.

Teniendo en cuenta lo indicado, si el motivo del incumplimiento tiene una justificación concreta, que responde a un mayor beneficio traducido en mayores ingresos o menores pérdidas, no podría afirmarse que las penalidades pagadas como consecuencia de aquel, califican como simples liberalidades. Conviene señalar en el presente punto, que el beneficio no tiene que encontrarse realizado, basta con acreditar la aptitud para que el mismo pueda generarse.

Más aun, otro argumento que permite determinar que las penalidades pagadas no califican como liberalidades, está vinculado con el aforismo jurídico *pacta sunt servanda*, antes comentado, en virtud del cual las obligaciones que nacen de los contratos tienen fuerza de ley entre las partes contratantes por lo que deben cumplirse en sus propios términos.

De lo indicado se tiene que una vez pactadas las cláusulas penales en una relación contractual, en caso de producirse el incumplimiento cuyo afianzamiento se pretende a través de ella, sea voluntario o no, el pago correspondiente de la penalidad, se torna en una obligación para aquel y en un derecho para el acreedor. A partir de ahí que el pago de la indemnización no sea un liberalidad.

Por otro lado, los desembolsos por penalidades no se encuentran expresamente prohibidos en nuestro artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, a diferencia de lo que ocurre en otros países, como San Salvador y México, entre otros.

En efecto, el numeral 20 del artículo 29°-A de la Ley del Impuesto a la Renta de San Salvador establece lo siguiente:

No son deducibles las sanciones, multas, recargos, intereses moratorios, cláusulas penales y otras penalidades semejantes, que se paguen por la vía judicial, convenio privado o cualquier otro medio de solución de conflictos. Se exceptúan de esta disposición las compensaciones o devoluciones efectivamente realizadas a clientes, en cumplimiento con

normativas establecidas por entes reguladores, o también aquellas compensaciones o devoluciones que sean producto del proceso de arbitraje que dichos reguladores establecen y que sean inherentes a su giro o actividad, siempre que los valores compensados o devueltos hubieren sido declarados como renta gravada por el sujeto pasivo que las pague.

Asimismo, el numeral 6 del artículo 32° de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los Estados Unidos Mexicanos, dispone que:

Para efecto del Impuesto no son deducibles las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, podrán deducirse cuando la Ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

Estando a lo indicado, si bien las penalidades provienen de incumplimientos voluntarios, dicho acto no debe interpretarse como uno que no tenga un contenido económico; por lo que mal se haría en restringir la deducibilidad de aquellas cuando la ley no lo ha establecido así de forma expresa.

(v) Fehaciencia de las penalidades

En el desarrollo del trabajo hemos advertido fiscalizaciones realizadas por la Administración Tributaria donde si bien analizan la posible causalidad del incumplimiento, señalan que para acreditar la causalidad debía probarse por una lado la necesidad del objeto del contrato original cuyo afianzamiento se pretendía a través de la cláusula penal; y por otro la conveniencia o razonabilidad empresarial de decidir optar por no cumplir con las obligaciones asumidas.

A nuestro juicio, la primera acreditación, ocasionaría que la Administración tenga de alguna manera injerencia en las decisiones empresariales, lo que excedería sus facultades, tal como se ha indicado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 17929-3-2013 del 3 de diciembre de 2013, por lo que no compartimos tal postura.

No obstante ello, con relación a la segunda acreditación, sí creemos que los contribuyentes deben acreditar la razonabilidad económica de una decisión empresarial y así, que la opción de no cumplir deliberadamente con un contrato tiene un trasfondo económicos, financiero, comercial, operativo, entre otros, que la determina.

Estando a ello, a consideración nuestra, lo que la Administración podría exigir de forma válida para acreditar de forma objetiva la fehaciencia de los gastos por penalidades es lo siguiente:

- Como primera cuestión, la acreditación de la condición de obligatoriedad de las cláusulas penales, esto es, que aquellas se encuentren pactadas a través de un contrato o de un documento independiente posterior a su celebración. Ello podría implicar la acreditación de la celebración del contrato mismo.

- Seguidamente, el sustento documentario que acredite cuáles fueron las consideraciones existentes para realizar el análisis realizado que constituiría la motivación del incumplimiento, y el consecuente beneficio que puede haber sido efectivo o potencial.

- Asimismo, algún documento interno que acredite la aprobación de los órganos competentes de incumplir un contrato y pagar la penalidad convenida.

Dicha lista es referencial, no obstante constituiría los elementos mínimos indispensables en un marco diligente.

2.6 Propuesta legislativa

Estando a los comentarios expuestos en el punto precedente, y teniendo en cuenta que los desembolsos por concepto de penalidades no son liberalidades ni se encuentran expresamente prohibidos por la norma de la materia, en nuestra opinión, lo que correspondería a efecto de determinar si los desembolsos por concepto de penalidades son deducibles, es analizar los mismos a la luz del Principio de Causalidad.

Sin embargo, ello no ocurre en la actualidad, tal como se ha descrito; y ello se debe en gran medida a que en nuestra legislación del Impuesto a la Renta no existe una regulación o tratamiento expreso sobre la deducibilidad de tales penalidades en la determinación de la renta neta de tercera categoría.

Considerando la importancia que reviste el tema para todas las empresas del país, y a fin evitar que las autoridades continúen aplicando un criterio que no es correcto bajo el espectro de principios constitucionales y tributarios, consideramos necesario reconocer dentro del ámbito tributario, una regulación específica que vincule la actuación de aquellas, y zanje con las interpretaciones suscitadas.

Así, en la medida que en el presente trabajo defendemos la posición de que los alcances del principio de causalidad deben ser analizados sobre la base de una interpretación amplia que permita que aquellos gastos que se generan como consecuencia de una decisión empresarial que conducirá a la obtención de beneficios para las empresa en términos de mayores ganancias, menores pérdidas o mayor ahorro, entre otros, sean deducibles, es que consideramos que la propuesta legislativa que debe prosperar, es la siguiente:

Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta:

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, así como los

vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles:

a.3) Las penalidades generadas por incumplimiento contractual siempre que consten por escrito, cuando se encuentre fehacientemente acreditada la conexión de éstas con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente productora de éstas; o constituyan para su perceptor una indemnización por lucro cesante.



CONCLUSIONES

- La deducibilidad de los gastos en la determinación de la renta neta de tercera categoría está supeditada, entre otros requisitos de orden contable y legal, al cumplimiento del principio de causalidad.
- El referido principio, es un concepto jurídico indeterminado que requiere una labor de concreción a través de un análisis realizado con un margen de apreciación amplio y flexible y que no resulte manifiestamente irrazonable o desproporcionado con las circunstancias.
- Que en el desarrollo de las actividades de las empresas, éstas suelen estar expuestas a una serie de riesgos, al existir una búsqueda constante de ventajas competitivas que determinen la generación de una mayor utilidad. Estando a ello, es común que se presenten circunstancias que ocasionen que algo eficiente en un primer momento, se torne menos eficiente o ineficiente; y la alternativa razonable económicamente, será aquella que evite una transferencia de recursos a usos menos valiosos y/o que logre una mejor posición, sin importar que para lograr tal eficiencia, se deba incumplir el contrato.
- Bajo la teoría económica del incumplimiento eficiente, en un escenario negativo en el que los costos se tornan mayores a los beneficios, o en el que se generarán menores pérdidas, un contribuyente diligente, no tendrá como opción dar cumplimiento al contrato celebrado, incumplirlo se tornará en una obligación, y la consecuencia podría ser el pago de una penalidad previamente establecida.
- Que las penalidades generadas como consecuencia del incumplimiento voluntario, doloso o intencional de un contrato, no tiene necesariamente naturaleza de liberalidad; por ende se debe analizar si el motivo que generó el pago de dicha penalidad resultara o no causal. Pese a ello, en una reciente sentencia casatoria, la Corte Suprema ha dejado sentado un peligroso precedente, según el cual las indemnizaciones en general no tendrían por fin producir y/o

mantener la renta generadora de renta gravada, sino el satisfacer una obligación de pago generada por un incumplimiento contractual; y aceptar tales gastos implicaría avalar la conducta de quien incumple con un contrato y pretende valerse de dicha transgresión para obtener beneficios tributarios. Es de esperarse un cambio en este pronunciamiento, habida cuenta que si se asume que a través del incumplimiento se puede generar una mejor situación, se acreditarán los elementos del principio de causalidad

- Como ha quedado demostrado el principio de causalidad no se determinará en función a si el incumplimiento es voluntario o doloso, sino en función a si es eficiente desde un punto de vista económico, financiero o comercial, que involucrará un análisis de costo – beneficio que determine una mayor renta, un ahorro o una menor pérdida.
- De aceptarse nuestra postura, el Impuesto a la Renta gravará, de acuerdo con los principios de igualdad y de capacidad contributiva, las rentas empresariales únicamente sobre las utilidades, o ganancias generadas, esto es, sobre la base de una riqueza real, determinada luego de haber deducido los gastos necesarios para generarla.

BIBLIOGRAFÍA

Alva, M. (2006) *Manual de Código Tributario*. Santiago. Editorial Lexis Nexis. Cuarta edición.

(2010) *El principio de causalidad y su implicancia en el sustento de los gastos en el impuesto a la renta*. Lima. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2010/01/05/el-principio-de-causalidad-y-su-implicancia-en-el-sustento-de-los-gastos-en-el-impuesto-a-la-renta/>

Belaunde W. (2010) *Principio de causalidad y gasto social en Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel*. Lima. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Primera edición.

Borrego, L. (2014) *Incidencia tributaria de los contratos civiles y comerciales*. Lima. Gaceta Jurídica. Primera Edición.

Bravo, J. (2002) *La renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad*". *Implicancia de las NICs en la aplicación del Impuesto a la Renta*. VII Jornadas Nacionales de Tributación. Recuperado de: http://www.ifaperu.org/uploads/articles/8_03_CT28_JABC.pdf

Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del principio de capacidad contributiva. Recuperado de: revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/download/12202/12767

Bullard, A. (2003) *¿Cuándo es bueno incumplir un contrato? La teoría del incumplimiento eficiente*. *Derecho y Economía*. Lima. Palestra Editores. 1ra Edición.

Caliendo, P. (2018) *Derecho Tributario y Análisis Económico del derecho*. Lima. Grijley. Primera edición.

Caro, J. (2011) *Libro Homenaje a Luis Hernandez Berenguel*, Lima. Editorial Grijley. 1ra edición.

Castillo, M., Osterling F. (2016). *La funcionalidad de la cláusula penal en Ius et praxis* N° 47 / ISSN 1027-8168.

Duran, L. (2009). *Alcances del Principio de Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial*. Artículo publicado en la revista *Contabilidad y Negocios*. ISSN 1992-1896.

Espinoza, J. (2003). *Derecho de la Responsabilidad Civil*. Lima. Gaceta Jurídica. Segunda Edición.

Estudio Caballero Bustamante (2006) *Tratado empresarial en materia tributaria*. Lima. Editorial los andes. 1ra Edición.

Fernandez, J. (2004). *El concepto de renta en el Perú*". *Ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta en el Perú. VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. Página 2. Recuperado de http://www.ipdt.org/editor/docs/07_VIIIJorIPDT_JFC.pdf

Fernandez, A. (2014), *Indemnizaciones, Penalidades, Arras y Garantías: Su Tratamiento en el IGV e Impuesto a la Renta*, Gaceta Jurídica. 1ra Edición.

Fernandez, J. (2006). *La capacidad contributiva, En "Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público": Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Lima. Palestra Editores, Primera Edición.

Fernández, I. (2002) *Qué es deducible a efectos del impuesto a la renta?: Aplicación del principio de causalidad para la deducción de gastos con efectos fiscales*. Lima. Actualidad Jurídica N° 104.

Frisancho, A. (2017). *Lectura crítica de las resoluciones del tribunal fiscal de los años 2013 a 2015 en materia del principio de causalidad de los gastos (Tesis para optar el grado de Magíster en derecho tributario, Pontificia Universidad Católica del Perú*. Lima. Recuperado de: http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/9964/FRISANCHO_JIBAJA_LECTURA_CRITICA_DE_LAS_RESOLUCIONES_DEL TRIBUNAL FISCAL DE LOS A%C3%91OS 2013 A 2015.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Gamba, C. (2014). *Sobre el ITAN y el principio de capacidad económica. Una conformidad difícil de comprender*, en *Investigaciones Tributarias y de Política Fiscal en homenaje al Dr. Rubén Darío Sanabria Ortiz*. Lima. Gijley. Primera Edición.

García, J. *Manual del Impuesto a la Renta*. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (C.I.E.T.) – DOC N° 872 Buenos Aires, 1978. Primera edición.

García Quispe, J. y Gonzales Peña, E. (2003) *Gastos deducibles: Análisis tributario y contable*. Lima. Actualidad Empresarial. 1ra Edición.

Jimenez, A. (2007) *Código Civil comentado*. Lima. Gaceta Jurídica. Segunda Edición.

Jimenez, M. (2016) *El principio de causalidad y el criterio de generalidad para deducción de gastos*. Lima. Contadores & Empresas N° 287. 23-34.

Landa, C. (2006) *Los principios tributarios en la constitución de 1993. En Temas de derecho tributario y de derecho público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Lima. Palestra. 1ra Edición.

Montestruque, K. (2015). *El principio de causalidad en los servicios intragrupo*. Análisis tributario Vol. XXVIII, N°328. Lima. AELE. 19-24.

Morello, A. (1974) *Indemnización del daño contractual*. Buenos Aires. Librería Editora Platense Abeledo-Perrot.

Moreno, J. (2000). *Perfiles de la responsabilidad civil en el nuevo milenio*. Madrid. Dykinson. 2da Edición.

Novoa, G. (2006). *El Principio de la Capacidad Contributiva*. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17169>

Ortega, R. (2010). *Principales gastos deducibles: casuística aplicativa y requisitos para su correcta aplicación*. Lima. Caballero Bustamante. Primera edición.

Pérez, A. (2012) *¿Cuándo los gastos reparables pueden ser deducibles?*. Lima. Gaceta Jurídica. 1ra ed. Edición.

Ramos, J. (2013) *Algunas consideraciones sobre la causalidad indirecta del gasto en el Impuesto a la Renta empresarial*. Lima. Caballero Bustamante, recuperado de http://www.caballeroibustamante.com.pe/plantilla/2013/novedades_causalidad_indirecta_gastoir.pdf

Reig, Enrique J., Gebhardt J. y Malvitano Rubén H. (2010) *Estudio teórico práctico de la ley argentina sobre impuesto a las ganancias, a la luz de la teoría general del impuesto a la renta*. Buenos Aires. Errepar. 12ª edición.

Ruiz de Castilla, F. (2013). *Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios*. Foro Jurídico. Extraído de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/viewFile/13808/14432>

Saavedra, R. (2011) *Apuntes comparativos sobre la teoría del incumplimiento eficiente: Incumplir, o no incumplir, he allí el dilema*. Latin American and Caribbean Law and Economics Association. Recuperado de https://works.bepress.com/renzo_saavedra/39/.

(2010) *Obstáculos jurídicos y económicos a la aplicación de la teoría del incumplimiento eficiente: ¿Un irritante jurídico o una figura de la aplicación imposible?* Themis Revista de Derecho N° 38. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9132/9543>

Sevillano S. (2014) *Lecciones de Derecho Tributario: principios generales y Código Tributario*. Lima. Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú. 1ra Edición.

Talavera, A. (2016), *Regulando la intolerancia ante los incumplimientos contractuales*. Lima. Revista Ius et Veritas N° 52. ISSN 1995-2929.

Tello, F. (2014) *Deducibilidad del gasto vinculado con los desembolsos incurridos como consecuencia de una transacción extrajudicial ¿Estamos ante un verdadero acto de liberalidad?*. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/viewFile/12554/13112> Revista Derecho & Sociedad, N° 43.

Vásques S. (2004). *Derecho de obligaciones*. Arequipa. Editorial Adrus. 1ra Edición.

Zannoni, E. (2005) *El daño en la responsabilidad civil*. Buenos Aires. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Desalma. 3ra Edición.

