

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



REQUISITOS FORMALES EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA EMPRESARIAL

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

Magaly Patricia Reyes Peña

20142498

Rosa Cecilia Naupari Álvarez

Código 20142794

Asesor

Juan Pablo Porto Urrutia

Lima – Perú

Mayo de 2019



**REQUISITOS FORMALES EN LA
DETERMINACIÓN DE LA RENTA
EMPRESARIAL**

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	VI
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: ANÁLISIS DE LOS REQUISITOS SUSTANCIAS Y LOS REQUISITOS FORMALES	3
1.1 Formalismos encontrados en el Ley y Reglamento del Impuesto a la Renta .	3
1.2 Requisitos sustanciales	7
1.2.1 Principio de Causalidad	9
1.2.2 Normalidad del gasto y/o costo	14
1.2.3 Razonabilidad del gasto y/o costo.....	15
1.3 Requisitos formales.....	16
1.3.1 Comprobantes de Pago	16
1.3.2 Registros y/o Libros Contables.....	17
CAPÍTULO II: PRINCIPIOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO APLICABLES A LA DEDUCCIÓN DEL GASTO Y/O COSTO	28
2.1 Propósito de la Ley General del Procedimiento Administrativo.....	28
2.2 Principio de verdad material	31
2.3 Principio de eficacia.....	34
2.4 Principio de razonabilidad	35
CAPÍTULO III: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES APLICABLES A LA DEDUCCIÓN DEL GASTO Y/O COSTO	40
3.1 Potestad tributaria del Estado	40
3.2 Límites al ejercicio de la Potestad Tributaria	43
3.2.1 Principio de legalidad en materia tributaria	44
3.2.2 Principio de Igualdad	44
3.2.3 Principio de Ino confiscatoriedad	44
CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE LA REALIDAD DEL HECHO EN LA DEDUCCIÓN DEL COSTO Y/O GASTO	44
4.1 La primacía de la verdad de los hechos	44
4.1.1 Fehaciencia de las operaciones	46
4.1.2 La prueba en el proceso de fiscalización tributaria	47
4.1.3 Enfoque empresarial del análisis del gasto	51

4.2	Efecto Financiero del Gasto y/o Costo No Deducibles.....	52
4.2.1.	Incremento de la tasa efectiva del impuesto a la Renta por los Gastos No Deducibles	57
4.2.2.	Incremento de las Tasas Efectiva de la Participación de las Utilidades de los Trabajadores de los Empleados.....	63
4.3	Defensa del Contribuyente.....	64
4.3.1	Constitución Política del Perú.....	65
4.3.2	La discrecionalidad en el Proceso de Fiscalización	66
4.4	Casuística: Provisión y Castigo de la Cobranza Dudosa.....	68
4.4.1	Jurisprudencia del Tribunal Fiscal	68
4.4.2	Comentarios críticos a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal	73
4.5	Nuestras propuestas.....	75
4.5.1	Discrecionalidad de la Administración Tributaria	75
4.5.2	Cambio normativo a la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento	77
	CONCLUSIONES	84
	REFERENCIAS.....	87

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. 1 La Ley del Impuesto a la Renta	4
Tabla 1. 2 Evolución histórica de los libros y/o registros contables.....	21
Tabla 4. 1 Cálculo de la tasa efectiva del impuesto a la renta – ejercicio 2018 (expresado en soles)	58
Tabla 4. 2 Costo financiero de un proyecto de inversión – compra de un activo fijo	59
Tabla 4. 3 Costo fiscal de un proyecto de inversión – compra de activo fijo.....	60
Tabla 4. 4 Cálculo de la tasa efectiva del impuesto a la renta – ejercicio 2018 (expresado en soles)	63
Tabla 4. 5 Nuestra propuesta de cambio normativo	78

RESUMEN

El Impuesto a la Renta empresarial, tiene como objetivo gravar las rentas que se obtienen de las actividades empresariales. Ahora bien, para obtener la determinación de la renta empresarial, debemos partir del resultado del ejercicio que se encuentra en el Estado de Resultado de la compañía. De igual manera, al Resultado del Ejercicio se debe adicionar gastos que deben cumplir con algunos requisitos sustanciales y/o formales que se encuentran contenidos en forma explícita en la Ley del Impuestos a la Renta y su respectivo Reglamento.

Del análisis efectuado a los artículos 37. °, 40. ° y 44. ° de la Ley del Impuesto a la Renta y su respectivo reglamento, se constata que existen limitaciones al gasto y/o costo empresarial que se encuentran sujetas al cumplimiento de ciertos requisitos formales, los cuales terminan vulnerando el patrimonio del contribuyente, toda vez que estos requisitos formales resultan siendo anacrónicos respecto a la realidad económica de hoy en día. La Administración Tributaria tiene la obligación de realizar una valoración objetiva de las diversas pruebas presentadas por el contribuyente y que permita la comprobación de la realización de las diversas operaciones comerciales en el marco del procedimiento de fiscalización



INTRODUCCIÓN

El impuesto a la renta empresarial tiene como propósito gravar las utilidades según la renta neta empresarial que determina cada contribuyente al 31 de diciembre de cada año. Nuestro marco legal, en este caso la Ley del Impuesto a la Renta, en sus diversos artículos va estableciendo los requisitos sustanciales y formales para la deducibilidad de los gastos o costos que generan las empresas a lo largo del año fiscal, para determinar la renta neta empresarial.

El presente trabajo hace un análisis de cada uno de los requisitos sustanciales, formales y también cuestiona la ponderación que realiza la administración tributaria al examinar la realidad del hecho, frente al cumplimiento de los requisitos formales versus los requisitos sustanciales.

Seguidamente, se analiza el derecho a la deducción, desde los *principios administrativos* contenidos en la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley N° 27444), considerando que el gasto o costo por parte de los contribuyentes, no debiese tener restricción por los aspectos formales de los diversos documentos que justifican las operaciones comerciales; pues concebimos que si esto es así, entonces, la actuación de la administración tributaria lesiona los principios mencionados.

También se realiza un análisis de la *potestad tributaria*, se revisa los límites a la Potestad Tributaria como el Principio Constitucional de Legalidad, Igualdad y No Confiscatoriedad; los principios mencionados brindan seguridad jurídica al contribuyente, y estos son lesionados en la probanza de determinadas operaciones de costo y/o gasto en los procesos de fiscalización que realiza la administración tributaria.

No es la intención con este trabajo pretender que los requisitos formales no influyan en el derecho a la deducibilidad del costo y/o gasto, sin embargo, lo que sí se pretende, es explicar que la realidad del hecho en conjunto con el cumplimiento de la causalidad, generalidad y razonabilidad de las operaciones comerciales, deben ser las variables que determine la deducibilidad del costo y/o gasto, a fin de determinar la Renta Neta Empresarial.

Finalmente, en el último capítulo se revisa la primacía de la verdad de los hechos, la defensa del contribuyente y el efecto financiero que se derivan de los reparos efectuados por la Administración Tributaria. Se complementa este capítulo con el análisis de los requisitos formales respecto a la deducción por provisión de cobranza dudosa, y para ello se presenta diversa jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal. Para terminar, en este último capítulo se expone la opinión de las autoras de esta tesis, así como las propuestas de cambio normativo respecto al tema.



CAPÍTULO I: ANÁLISIS DE LOS REQUISITOS SUSTANCIAS Y LOS REQUISITOS FORMALES

Como se mencionó en la introducción, en este capítulo se desarrollan los requisitos sustanciales que se encuentran contenidos de forma explícita o implícita en la Constitución Política del Perú y la Ley del Impuesto a la Renta. De igual manera, existen requisitos formales que nacen en la Ley del Impuesto a la Renta y su respectivo Reglamento, de modo tal, que ambos requisitos establecen las condiciones para la deducción del costo y/o gasto para determinar la Renta Neta Empresarial.

1.1 Formalismos encontrados en el Ley y Reglamento del Impuesto a la Renta

Desde los orígenes de la tributación en el Perú, así como de la dación de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento por los años 30, el Estado dentro del marco de la Potestad Tributaria que le otorga la Constitución Política del Perú en su artículo 74.º ha realizado diversas modificaciones a los artículos de la Ley del Impuesto, y es así, que en la normatividad actual encontramos que el cumplimiento de diversos formalismos se antepone al cumplimiento de los requisitos sustanciales.

Ahora bien, para poder continuar con el desarrollo de este punto es necesario precisar que *formalismo* es la tendencia a seguir rigurosamente las normas formales establecidas (Real Academia de la Lengua Española, 2019).

A continuación, se detallan algunos de los formalismos que condicionan la deducibilidad del gasto y/o costo a fin de determinar la renta neta empresarial y para ello hemos analizado los siguientes dispositivos legales:

1. TUO de Ley de Impuesto a la Renta – Decreto Supremo N.º 179-2004-EF.
2. Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta - Decreto Supremo N° 122-94-EF.
3. Reglamento de Comprobantes de Pago – Resolución de Superintendencia N° 007-99/Sunat

Tabla 1. 1

La Ley del Impuesto a la Renta

N°	Artículo	Inciso	Ley	Reglamento
Artículo 37° de La Ley del Impuesto a la Renta - Artículo 21 del RLIR				
1		Inciso d)	Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.	
2		Inciso f)	Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.	(...) c) Para la deducción de los desmedros de existencias a que se refiere el inciso f) del Artículo 37 de la Ley, la Sunat aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél. La Sunat podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa. (*)
3		Inciso i)	(...) Será deducible los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que determinen las cuentas que corresponden	(...) b) Que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.

(Continúa)

(Continuación)

4		Inciso s)	(...) Será deducible los Importe de los arrendamientos que recaen sobre la actividad gravada (...).	(...) es posible que se pueda utilizar el crédito fiscal contenido en ellos con una condición, la cual está referida a que si en el contrato de arrendamiento o de cesión del inmueble las firmas de las partes intervinientes se encuentran legalizadas ante Notario y además exista una cláusula en la que se indique de manera expresa que el pago de dichos servicios se encontrará a cargo del inquilino u ocupante. RS 007-99/Sunat artículo 4° - Reglamento de Comprobantes de Pago.
5		Inciso z)	(...) Será deducible ... Cuando se empleen personas con discapacidad tendrán derecho a una deducción adicional sobre las remuneraciones que se paguen a esta persona en un porcentaje que será fijado por decreto supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas.	Entre otros requisitos se establece que el generador de rentas de tercera categoría deberá acreditar la condición de discapacidad del trabajador con el certificado correspondiente que aquel le presente, emitido por el ministerio de salud, de defensa y del interior a través de sus centros hospitalarios, y por el Seguro Social de Salud – ESSALUD. A tal efecto, el empleador deberá conservar una copia del citado certificado, legalizado por notario, durante el plazo de prescripción.
Artículo 40 de la Ley del Impuesto a la Renta – Artículo 22° inciso b) del RLIR				
6			Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento. En ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento	(...) La depreciación aceptada tributariamente será aquélla que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

(Continúa)

(Continuación)

Artículo 40 de la Ley del Impuesto a la Renta – Artículo 22° inciso b) del RLIR				
7		Inciso j)	No será deducible Los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago (...)	Entre otros requisitos se establece que en caso de pérdida o extravió de comprobantes de pago se debe formular denuncia policial, comunicar a la Sunat, conservar el cargo de recepción de comunicación a Sunat, poner a disposición la segunda copia (la destinada a Sunat). Numeral 4.2 y 11.2 del art. 11 del Reglamento de Comprobantes de Pago (Resolución de Superintendencia N.º 007-99/Sunat (24.01.99)

Fuente: Propia

1.2 Requisitos sustanciales

Con el fin de realizar un análisis profundo de los requisitos sustanciales que exigen las normas tributarias, es necesario partir de la base de la tributación, la cual está circunscrita a lo señalado el artículo 74.º de nuestra Constitución Política (Congreso Constituyente Democrático, 1993), tal como sigue:

Los Gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de Ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona, Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. (Art. 74.º)

El Estado, haciendo uso del *ius imperium* establece ciertos límites tributarios, los cuales están recogidos inicialmente en la Constitución Política, los mismos son establecidos con el fin de evitar que la potestad tributaria sea ejercida de una forma arbitraria e inclusive abusiva; lo cual generaría un detrimento en los derechos fundamentales de las personas.

Siendo así, los Principios Tributarios que son la base de la tributación y permiten establecer los límites, son parte integrante e importante del ordenamiento jurídico, además de ser una guía para la regulación del tributo y sus distintos aspectos, y para evitar que el Estado realice un ejercicio abusivo del derecho y el contribuyente se vea desprotegido.

En el Estado de derecho en el cual nos desarrollamos, se hace realmente necesario un estudio y análisis profundo de los principios jurídicos tributarios, con el fin de determinar una actuación adecuada e idónea por parte de la Administración Tributaria frente al contribuyente, para que el momento de ejercer su facultad fiscalizadora, la realice en el mayor interés del Estado (el cual es el ciudadano, que se manifiesta en contribuyente). Puesto que, si la administración solo usa su facultad discrecional en favor del Estado mientras fiscaliza, y no aporta otorgando mecanismos o criterios más amplios para una fiscalización imparcial y que pueda guiar al contribuyente hacia una tributación correcta; es una clara violación a la libertad del ciudadano y generación excesiva de carga tributaria, cuando existen además sustentos para poder evitar estas situaciones.

Ahora bien, según Bravo et al. (2010) :

los principios tributarios al encontrarse expresamente en el texto constitucional o derivarse implícitamente del mismo – constituyen valores esenciales del ordenamiento tributario que ejerce una influencia directa tanto en el proceso de “creación” del sistema tributario, como en el de su aplicación”. (p. 93)

De lo mencionado por los autores, podemos indicar que la potestad tributaria del Estado se puede apreciar en los tres niveles de gobierno; nacional, regional y local, en base a un debido sistema tributario que permita la participación activa del Estado en la vida económica de un país, administrando adecuadamente los tributos recaudados y empleándolos para la satisfacción de las necesidades colectivas de la sociedad. De esta forma se logra que la creación y aplicación de un tributo no se exija necesariamente para fines recaudatorios, sino para promover, incentivar el desarrollo de una sociedad.

Así pues, esta mayor participación del Estado que se da a través de una recaudación fiscal y/o extra fiscal de los tributos, deben tener una eficacia recaudatoria determinada; el costo de recaudación debe ser marginal frente a lo que se recauda y la capacidad de éxito no debe vulnerar los derechos del contribuyente.

Es así, que podemos citar la Sentencia de Tribunal Constitucional, materializada en el expediente N° 001-2004-AI/TC del 27 de setiembre del año 2004, que afirma lo siguiente:

De ahí que la Constitución establezca como uno de los límites expuestos a la potestad legislativo-tributaria del Estado, el respeto al principio de igualdad, Sobre el particular, debe tenerse presente que la potestad tributaria del Estado tiene como objetivo primordial el aseguramiento de la consecución de uno de sus deberes primordiales, cual es la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo equilibrado de la Nación, elemento primordial del Estado social de derecho. En tal medida, cuando la Norma Fundamental exige al legislador el respeto al principio de igualdad al momento de regular los tributos, lo que en buena cuenta le demanda es que no pretenda alcanzar el desarrollo equilibrado, desconociendo - en signo claro de incongruencia y arbitrariedad- el desequilibrio

económico existente entre los sujetos que se verán afectados por el tributo. (Art. 49)

A mayor abundamiento, el Tribunal Constitucional ha señalado que la Potestad Tributaria del Estado se encuentra directamente conectada con el derecho de igualdad en materia tributaria, ello autoriza a concluir que la recaudación y el reparto de los tributos ha de realizarse de forma equitativa, tratándose de forma igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias, han de recaer en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes y que la misma sea real y efectiva.

Como resultado de lo expuesto, debemos mencionar que la única afectación posible al patrimonio, es la derivada de la Potestad Tributaria, la cual debe respetar los principios de reserva de ley, igualdad y respeto fundamentales de la persona; solo así, se desarrollaría un Estado justo de derecho.

1.2.1 Principio de Causalidad

La Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, 2004), establece lo siguiente:

A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta Ley. (Art. 37.º)

Dado que la norma citada permite la vinculación del gasto con la generación de la renta, siempre que se vincule con el principio de causalidad, de ello resulta que dicho principio posee un carácter objetivo y subjetivo. Dichas características deben de cumplirse en un contexto suficientemente razonable frente a la realidad económica, la cual debe haber sido consumada por el contribuyente.

De otra parte, la Ley del Impuesta a La Renta que para efectos de determinar los gastos que son necesarios, se debe cumplir con cualquiera de los dos requisitos fundamentales:

- Que sean necesarios para producir la renta.

- Que sean necesarios para mantener la fuente.

Aquí podemos mencionar que se establecen dos causalidades con caminos distintos: la primera, orientada a todo lo necesario para generar mayores réditos y productividad en la empresa; y la segunda, que es orientada a que la fuente productora de los réditos se mantenga vigente y pueda seguir funcionando para generar mayores réditos.

Resulta necesario, a efectos de entender la lógica y aplicación del principio de causalidad, remitirnos a la propia metodología de determinación del Impuesto a la Renta. En ese contexto, debemos hacer una diferenciación del resultado contable y el resultado fiscal, así es que, para llegar a la base imponible del Impuesto a la Renta, se parte del resultado contable de una compañía.

Ahora bien, debemos mencionar que la contabilidad es un idioma de los negocios que facilita información financiera a las empresas, gobierno, inversionistas; información que se elabora conforme a los *principios de contabilidad generalmente aceptados*, que aseguran la confiabilidad y comparabilidad de la información contable. Por un lado, el propósito principal que persigue la contabilidad, es preparar información contable de calidad que presente la realidad financiera de las empresas.

De manera similar, podemos mencionar que: (a) los ingresos de una compañía representan los recursos que recibe por la venta de un servicio o la venta de un bien; (b) los gastos son los activos que se han usado o consumido en el negocio con el fin de obtener ingresos, y por último; (c) la utilidad contable es la diferencia entre los ingresos obtenidos por una compañía y todos los gastos incurridos en la generación de dichos ingresos.

Cierto es que, la contabilidad financiera se prepara sobre la base de fundamentos contables que permite establecer el límite entre lo correcto y lo prohibido; de ahí que su objetivo es generar y comunicar información útil para la toma de decisiones oportuna de los diferentes usuarios y del cual es indispensable informar la cifra de utilidad y pérdida de un negocio, generado por las prestaciones de servicios a los clientes o por la manufactura y venta de productos.

Como hemos indicado antes, la determinación fiscal parte del resultado contable; tal es así, que podemos afirmar que el resultado fiscal, es aquel que resulta de aplicar

ciertos ajustes extracontables a consecuencia de la aplicación en específico de Ley del Impuesto a la Renta y sobre la cual se aplicará la tasa del impuesto vigente.

Siguiendo esta misma línea, en aplicación al principio de causalidad recogido en la Ley de Impuesto a la Renta debemos analizar dos aspectos que delimitan lo que debe entenderse como gasto deducible: el primero es analizar el término necesario y el segundo, el término normal.

En una interpretación literal de la norma, podemos entender que la norma tributaria se estaría refiriendo al uso del término necesario a los gastos imprescindibles para la realización de las actividades gravadas con el impuesto. Sin embargo, entendemos que esta interpretación carecería de base, pues existen diversos gastos que las empresas asumen y que no son imprescindibles para la generación de ingresos de la empresa. En ese sentido, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3625-10-2014 (2014), se pronuncia en lo siguiente: “El Principio de Causalidad no puede ser analizado de una forma restrictiva, sino más bien amplia, y debe admitirse gastos directos, sean estos de carácter efectivo y potencial” (p. 6).

Con ese mismo razonamiento del Tribunal Fiscal, podemos decir que el gasto no tiene que ser indispensable, pero si debe guardar una relación de causa y efecto deseado sobre la generación de la renta, por lo cual el principio de causalidad debe ser aplicado de manera amplia, de acuerdo al contexto económico y financiero en que se materializa el gasto y/ o costo. Asimismo, no necesariamente debe darse el efecto, ya que si bien se planea invertir y se realizan gastos que al final no resultan fructíferos para la empresa, esos gastos mantienen el criterio de indispensables, más allá si se obtuvieron o no los resultados deseados, ya que el gasto es generado buscando un fin, que puede o no conseguirse, pero la expectativa es lo que le da valor al gasto.

Del mismo modo, Fernández (2005) afirma:

En esta materia se debe tener presente el hecho que, la propia actividad empresarial supone la asunción de un riesgo el cual implica que, de no presentarse las circunstancias propicias al negocio, se podría perder toda la inversión efectuada por el mismo. No obstante, tal hecho no limita las iniciativas empresariales para emprender una diversidad de actividades de más variada índole y apelando a una incontable diversidad de recursos y

muy probablemente incurridos en gastos que, en muchos casos, pueden resultar totalmente atípicos. (p. 31)

De lo dicho en el párrafo precedente, se puede afirmar que para efectos tributarios no son deducibles únicamente los gastos indispensables para la generación de la renta, sino también aquellos gastos extraordinarios o atípicos al negocio, que indirectamente tengan por objeto obtener beneficios económicos a la empresa, inclusive si no se llega a obtener los beneficios buscados.

Seguidamente, se ha analizado que no solo es deducible todo gasto que se destine a la generación de rentas, sino aquel gasto que tenga por objeto mantener la fuente generadora de misma. Picón (2017) afirma lo siguiente:

Fuente Generadora de renta, conforme a lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta y la doctrina, las fuentes generadoras de rentas pueden ser el capital, el trabajo o la combinación de ambos, que es el caso de las rentas de tercera categoría. En otras palabras, la fuente generadora de renta de tercera categoría es la combinación de capital y el trabajo. (p. 33)

En ese entendido, los gastos incurridos en el mantenimiento de la fuente generadora de renta serán deducibles del Impuesto, en la medida que tengan por objeto incentivar la productividad y generación de renta. Además, el gasto debe de encontrarse sustentado con la documentación que permita vincularlo con la generación de la renta, esta posición ha sido recogida por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 1601-3-2010, (2010):

Cabe indicar que la citada persona no figura en el listado de la planilla de empleados de folio 588, presentada por la recurrente, por lo que al no haber proporcionado documentación que permita vincular a la citada persona con la apelante, no es posible establecer la relación de causalidad del gasto y la generación de la renta, por lo que corresponde mantener el citado reparo. (p.16, párr. 3.º)

Adicionalmente el Tribunal Fiscal, en la Resolución N.º 710-2-99 (1999) afirma 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. (p. 7, párr. 7.º)

Este criterio ha sido reiterado, entre otras, en las Resoluciones N° 01275-2-2004, 04807-1-2006 y 09013-3-2007.

Compartimos la posición del Tribunal Fiscal, pues con ello se sustenta el carácter objetivo y subjetivo que tiene este Principio, teniendo en cuenta que la deducción de todos aquellos gastos que son necesarios para producir y/o mantener la fuente generadora de renta.

Por otro lado, es necesario afirmar que la causalidad debe ser evaluada en conjunto con los criterios de proporcionalidad y razonabilidad, a fin de establecer que el gasto y/ costo tiene un sentido económico con el objetivo del negocio.

Así pues, apreciamos que el concepto que la Ley del Impuesto a la Renta contempla con respecto al principio de causalidad no es restringido, sino amplio, con lo cual constituye una lista abierta y se adopta entonces la concepción amplia de este artículo.

En resumidas cuentas, no basta con el solo hecho de contar con el comprobante de pago emitido, ya sea en el caso de cliente o proveedor, sino que al comprobante de pago le debe seguir de la mano todos aquellos documentos que permiten justificar una operación, tales como (a) orden de compra o de servicio, (b) proformas, (c) cartas de aceptación, (d) ofertas, (e) guía de remisión, (f) documento de salida de almacén, (g) kárdex, (h) informes de conformidad de servicios, (i) conformidad de la adquisición de la mercadería, entre otros documentos.

De ahí que, es importante la documentación de sustento, toda vez que esto forma parte de las pruebas que demuestran la fehaciencia del gasto. Ahora bien, para tener una mayor amplitud de la aplicación de este principio, debe analizarse la operación teniendo en cuenta los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad, los cuales pasaremos a desarrollar en este capítulo.

1.2.2 Normalidad del gasto y/o costo

Haciendo una revisión al Diccionario de la Real Academia Española, encontramos diversas acepciones que resultan aplicables para juzgar el alcance de la expresión *Normalidad* como: cualidad o condición normal. Es decir, según este criterio, los gastos deben ser normales para la actividad que genera renta gravada. Así pues, es muy importante señalar que la normalidad dependerá de cada caso en particular, pues lo que podría ser normal para una empresa, no lo podría ser para otra. Asimismo, Picón (2017) precisa: “Existen gastos que resultan lógicos en función de lo que hace una empresa. Lo que se intenta señalar con este aspecto de la causalidad es que no se puedan deducir adquisiciones que no resulten coherentes con la actividad lucrativa del contribuyente” (p. 39). Esto es cierto, toda vez que la normalidad es un criterio básico de orden cualitativo aplicable a todo gasto cuyo objetivo es la generación de ingresos para la empresa. Es decir, son gastos esenciales que tienen una relación directa o indirecta con la actividad del negocio, de los cuales no puedes prescindir, sin ellos la empresa no podría sostenerse en el tiempo.

Es así, que el Tribunal Fiscal se ha pronunciado al respecto en la RTF N° 02301-2-2010 (2010):

La Administración debe redeterminar la deuda por el Impuesto a la Renta de 2005, por cuanto se mantiene el reparo del gasto. Este reparo consiste en que, a pesar de haber sido requerida expresamente la recurrente no cumplió con acreditar que los gastos observados estuvieron destinados a la generación de rentas gravadas o al mantenimiento de su fuente productora. Asimismo, tampoco cumplió con acreditar que esos gastos resultaban estrictamente indispensables y que se aplicaron en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias de su giro ni su relación de causalidad con la generación de ingreso.

Respecto a esta Resolución, el criterio tomado por el Tribunal Fiscal es coherente, pues es necesario que se demuestre que el gasto tiene vinculación con la actividad de la empresa, así como una relación lógica y coherente con el giro del negocio. Si bien, la emisión del comprobante de pago no es suficiente, es necesario mostrar documentación adicional que permita realizar la trazabilidad de la operación; todo este análisis debe realizarse dentro de la naturaleza de cada operación, solo así consideramos que puede

tomarse un adecuado criterio de vinculación que no atente contra la capacidad contributiva del contribuyente. Por consiguiente, es necesario el aporte documentario que permita visualizar la trazabilidad de la operación.

En tal sentido, la normalidad debe analizarse desde una interpretación lógica y no necesariamente literal, puesto que existe un sin número de gastos, los cuales se pueden relacionar en forma indirecta e indubitable con la producción de renta gravada, por lo cual, estos gastos pueden ser deducibles.

1.2.3 Razonabilidad del gasto y/o costo

Si revisamos el Diccionario de la Real Academia Española, encontramos diversas acepciones que resultan aplicables para juzgar el alcance de la expresión razonable como: adecuado, conforme a razón, proporcionado y no exagerado, es decir la razonabilidad de un gasto está vinculada estrechamente a la proporcionalidad del mismo.

Así, para que un gasto sea deducible, el mismo debe ser razonable en relación con los ingresos del contribuyente, lo cual guarda un sentido lógico entre la distribución de los ingreso y gastos, lo que debería implicar que exista una proporcionalidad con estos últimos. Por lo cual, el gasto sólo sería deducible hasta lo que se entienda por razonable. Sin embargo, debe recordarse que la razonabilidad es un criterio básico de orden cuantitativo, es por ello, la estrecha relación con el volumen de las operaciones que realicen las empresas.

Este criterio lo recoge el tribunal Fiscal en la RTF N° 753-3-1999 (1999):

Para determinar si el gasto es deducible, se debe evaluar si su monto corresponde al volumen de las operaciones del negocio, para lo cual es necesario examinar la razonabilidad y proporcionalidad de la deducción, así como el *modus operandi* de la empresa.

Respecto a esta RTF se rescata un punto importe que debe tenerse en cuenta en cada fiscalización el *modus operandi* de la empresa, lo cual consideramos es el punto de partida para que se realice un adecuado análisis del gasto, pues la proporción de ingreso y gastos de una empresa minera en etapa de exploración, no es la misma de una empresa que se encuentra en etapa activa; para estos casos la Administración Tributaria tendría

que tener otras consideraciones para aplicar el criterio de razonabilidad de las operaciones.

Ahora bien, se quiere precisar que el sentido de este criterio no debe ser llevado al extremo literal del mismo, es decir, si en un ejercicio los gastos superan los ingresos no vamos a considerar que el gasto no es razonable y, por lo tanto, es un indicio de que no sea deducible; es por ello la importancia de analizar la operación en todo su contexto, buscando siempre la verdad material de los hechos.

Del mismo modo Picón (2017) afirma que:

La lógica aplicada a la deducción del gasto no solo tiene que ver con su concepto sino también con su monto en efecto existen empresas que deducen de sus ingresos gravados adquisiciones que conceptualmente, resultan razonables para su deducción, pero cuando verificamos sus montos, estos son absurdos tomando en cuenta el nivel de sus ingresos. (p. 40)

Cierto es que resulta lógico analizar el criterio de razonabilidad desde la proporción de los ingresos y gastos del contribuyente para determinar la deducibilidad del gasto.

1.3 Requisitos formales

Para que determinados gastos y/o costos tengan derecho a la deducción real (a diferencia de la renta de trabajo y de capital), para poder determinar la renta neta empresarial, es necesario que este gasto o costo cumpla con los requisitos sustanciales y los requisitos formales. Podemos mencionar que, principalmente estos requisitos formales son el comprobante de pago, libros y/o registros contables y otros documentos relacionados a las operaciones comerciales de los contribuyentes.

A continuación, haremos un breve desarrollo de algunos de los requisitos formales más importantes.

1.3.1 Comprobantes de Pago

Consideramos necesario primero definir lo que debemos entender por comprobantes de pago y esta definición la encontramos en artículo 2.º de la Ley Marco de Comprobantes

de Pago (Decreto Ley N° 25632, 1992) según el cual se considera comprobante de pago todo documento que acredite la transferencia de bienes, entrega en uso o prestación de servicios, calificado como tal por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –Sunat; esta misma Ley en su artículo 1.º indica que están obligados a emitir Comprobantes de Pago todas las personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza. Esta obligación rige aun cuando la transferencia o prestación no se encuentre afectada a tributos.

Ahora bien, los contribuyentes generadores de renta de tercera categoría están en la obligación de exigir comprobante de pago a sus prestadores de servicios o de quienes les vendieron los bienes, pues este es el primer elemento de prueba que respalda la operación; en ese sentido, resulta que el comprobante de pago es un documento esencial.

También es importante mencionar que, la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, 2004) establece “que no son deducibles aquellos gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos mínimos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago” (inciso j, artículo 44.º).

En este punto, como podemos apreciar la Ley hace referencia expresa al Reglamento de comprobantes de pago el cual nace con una Resolución de Superintendencia de la Administración Tributaria, este es finalmente quien da los detalles mínimos respecto a los requisitos para la validez de los comprobantes de pago.

Dicho lo anterior, se puede afirmar que la Sunat, en un proceso de fiscalización parcial o total y en cumplimiento de lo establecido por la Ley (específicamente el artículo mencionado) y aplicando una literalidad excesiva de la norma y su discrecionalidad, entonces procede a reparar el costo y/o gasto.

1.3.2 Registros y/o Libros Contables

En este punto, es necesario que remitirnos primero a la definición del registro contable, y para ello, debemos mencionar que el mes de abril del año 2006 se promulgó la Ley N° 28708 (Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad) que tiene como antecedente la ley N° 24680 (Ley del sistema nacional de contabilidad) promulgada en junio de 1987. La Ley N° 28708 (2006) señala que:

16.1 El registro contable es el acto que consiste en anotar los datos de una transacción en las cuentas correspondientes del plan contable que corresponda, utilizando medios manuales, mecánicos, magnéticos, electrónicos o cualquier otro medio autorizado y de acuerdo a lo establecido en la documentación que sustenta la transacción.

16.2 El registro contable oficial es el autorizado por la Dirección Nacional de Contabilidad Pública, estando las entidades del sector público obligadas a su total cumplimiento, en aplicación de las normas y procedimientos contables emitidos por el órgano rector, utilizando los planes de cuenta y clasificadores presupuestarios de ingresos y gastos públicos, así como los sistemas contables que les sean aplicables.

16.3 Las Entidades del sector privado efectuarán el registro contable de sus transacciones con sujeción a las normas y procedimientos dictados y aprobados por el Consejo Normativo de Contabilidad. (Art. 16)

El ámbito de la aplicación de la norma mencionada, está dirigida al sector público y al sector privado; en tal sentido, la contabilización de las operaciones comerciales y demás transacciones empresariales serán realizadas en los libros contables a fin de obtener el resultado contable de la empresa. Es así, que la Ley General de Sociedades (Ley N.º 26887, 1997) en su artículo 223.º estipula que los estados financieros se prepararan y se presenta de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país. Ahora bien, el Consejo Normativo de Contabilidad, que es el ente que emite las normas contables para las entidades del sector privado, también tiene la atribución de emitir el Plan Contable General Empresarial y es así que con las pautas de carácter obligatorio que se han mencionado, entonces tenemos el resultado contable del cual partirá el contribuyente a fin de obtener el resultado fiscal sobre el cual tributará anualmente.

Dicho lo anterior, también es importante mencionar que a la fecha hay una problemática en el ámbito académico-jurídico respecto a que, si las normas contables son o no fuentes del derecho tributario, debido a que el Código Tributario expresamente no los recoge en el Título Preliminar y las NIFF tampoco califican como normas jurídicas, debido a que carecen del cumplimiento formal que nuestro ordenamiento jurídico exige para que sean considerado una norma. Ahora bien, las NIFF no son fuentes del derecho

de acuerdo a lo establecido en el código tributario, sin embargo, el resultado contable que derivan de los estados financieros, son el punto de partida con fines estrictamente prácticos para llegar a la base imponible tributaria y se condice con el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 122-94-EF, 1994) establece que:

La contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicionen la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción. Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada. (Art. 33.º)

A mayor abundamiento, también podemos mencionar que las jornadas tributarias en el primer foro Internacional del IPIDET que se llevó a cabo en el mes de mayo del año 2012 en sus conclusiones se establece:

- Reconocer que las normas contables y las del IR tienen finalidades distintas. Así mientras la primera busca delimitar el “resultado contable”, las segundas regulan el resultado tributario”. Por lo tanto, acorde con estas distintas finalidades, es posible que las normas del IR se aparten en las normas contables.
- Reconocer que la ley de IR debe regular exclusiva y suficientemente los elementos esenciales del Impuesto, evitando efectuar remisiones en blanco a otras normas o fuentes, tales como las normas contables. Así, las normas del IR deben regular cuidadosamente las principales instituciones contenidas en las normas contables tales como la definición de existencia, activo fijo, intangible y devengado (incluyendo la oportunidad del reconocimiento de los ingresos, costos y gastos).
- Reconocer que la “doctrina contable” podría constituir una fuente del derecho tributario. Sin embargo, para evitar dudas interpretativas corresponde incluirla expresamente en la relación contenida en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario.

En la misma línea a lo mencionado por el IPIDET, el reconocimiento de la doctrina contable en la legislación tributaria es de vital importancia, toda vez que en esta se centran los criterios contables que se emplean para el registro de las operaciones empresariales, la cual, a su vez, representan el punto de partida del análisis tributario que realiza el legislador para pronunciarse sobre el tratamiento fiscal que debe emplear el contribuyente. Ahora bien, la legislación tributaria al partir del resultado contable de una operación, en ocasiones tiene ciertos vacíos legales que no permiten al contribuyente realizar una adecuada aplicación de la norma tributaria sin que esta conlleve a la generación de contingencia fiscales; es por ello, que la aplicación de la doctrina contable en estos casos resulta indispensable para que se pueda analizar la naturaleza de las operaciones, y solo así, la aplicación de las normas tributarias sin que estas resulten afectando la capacidad contributiva del contribuyente.

1.3.2.1 Evolución Histórica de los libros contables

El 15 de febrero del año 1902 se promulga el Código de Comercio y entra en vigencia el 1 de julio del año 1902. A lo largo del tiempo (más de 115 años) muchos de sus artículos han sido modificados y los demás siguen vigentes hasta la fecha; es en este código en el cual se menciona y desarrolla, inicialmente, la llevanza de los libros contables y así que establece que los comerciantes llevaran necesariamente:

1. Un libro de Inventarios y Balances.
2. Un libro diario.
3. Un libro mayor.
4. Un copiador o copiadores de cartas y telegramas.
5. Los demás libros que ordene las leyes especiales.

También se establece que facultativamente los comerciales podrán llevar otros libros que consideren convenientes a sus negocios, adicionalmente se establece el contenido, forma de llevado, plazos y demás aspectos.

Luego, El artículo 24 de la Ley 7904 (1934), establecía que toda compañía, sociedad comercial o de crédito y, en general, todas las entidades y personas mencionadas en los artículos 17° y 23°, están obligados a remitir sus balances anuales, los datos y las

declaraciones que establezca el Poder Ejecutivo en la reglamentación de esta ley, a las dependencias u oficinas correspondientes (...)

Por su parte el artículo 25 de la Ley 7904 (1934), establecía que:

estarán obligadas a llevar los libros de contabilidad con arreglo a ley, todas las personas individuales o colectivas, propietarias o arrendatarias, que exploten uno o más predios rústicos cuya merced conductiva producida o calculada sea de S/ 5,000.00 a más al año

Finalmente, en años posteriores a los mencionados, fue recogido por la normativa tributaria en el Código Tributario y en la Ley del Impuesto a la Renta para que finalmente tengamos una serie de Resoluciones de Superintendencia (más de 10) que regulan los diversos aspectos de los registros y libros contables vinculados a asuntos tributarios.

Tabla 1. 2

Evolución histórica de los libros y/o registros contables

N°	Año	Dispositivo Legal	Contenido
1	2006	Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/Sunat	Resolución de Superintendencia que establece las normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios.
2	2007	Resolución de Superintendencia N.º 230-2007/Sunat	Modificación de la Resolución de Superintendencia que establece las normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios.
3	2008	Resolución de Superintendencia N.º 239-2008/Sunat	Modificación de la Resolución de Superintendencia que estableció las normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios.
4	2009	Resolución de Superintendencia N.º 017-2009/Sunat	Suspenden temporalmente la aplicación del Artículo 13º de la <u>Resolución de Superintendencia N° 234-2006/Sunat</u> y modificatorias.
5	2009	Resolución de Superintendencia N.º 286-2009/Sunat	Dictan disposiciones para la implementación del llevado de determinados libros y registros vinculados a asuntos tributarios de manera electrónica.
6	2010	Resolución de Superintendencia N.º 196-2010/Sunat	Modifican la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/Sunat que dictó disposiciones para la implementación del llevado de determinados libros y

			registros vinculados a asuntos tributarios de manera electrónica, a fin de facilitar el acceso a dicho sistema.
7	2011	Resolución de Superintendencia N.º 111-2011/Sunat	Modifican la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/Sunat para implementar el llevado electrónico del Registro de Compras.

(Continúa)

(Continuación)

8	2012	Resolución de Superintendencia N.º 219-2012/Sunat	Modifica la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/Sunat que establece las Normas referidas a Libros y Registros vinculados a Asuntos Tributarios
9	2013	Resolución de Superintendencia N.º 226-2013/Sunat	Se modifica la Resolución de Superintendencia N° 226-2013/Sunat, que establece las normas referidas a Libros y Registros vinculados a Asuntos Tributarios
10	2015	Resolución de Superintendencia N.º 169-2015/Sunat	Modifican las Resoluciones de Superintendencia n.ºs 286-2009/Sunat y 066-2013/Sunat y aprueban nueva versión del PLE.
11	2013	Resolución de Superintendencia N.º 379-2013/Sunat	Establece sujetos obligados a llevar los registros de ventas e ingresos y de compras de manera electrónica y que modifica la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/Sunat y la Resolución de Superintendencia N° 066-2013/Sunat
12	2014	Resolución de Superintendencia N.º 390-2014/Sunat.	Modifican la Res. N° 379-2013/Sunat a fin de establecer nuevos sujetos obligados a llevar los registros de ventas e ingresos y de compras de manera electrónica y que aprueba las fechas máximas de atraso de dichos registros para el 2015.
13	015	Resolución de Superintendencia N° 018-2015/Sunat.-	Modifican las condiciones establecidas en la Res. de Sup. n.º 379-2013/Sunat para los sujetos obligados a llevar los registros de ventas e ingresos y de compras de manera electrónica a partir del 01 de enero de 2015.

Fuente: Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (s.f.)
Elaboración propia

Si bien el fenómeno socio económico y político llamado globalización, ha permitido la independencia económica de los países, liberando mercado de capitales, esto

no ha sido ajeno a la administración tributaria, la cual se ha visto obligada a revisar y rediseñar sus procedimientos tributarios referidos al control de los libros contables; y esto lo podemos observar en la numerosa cantidad de resoluciones emitidas regulando las obligaciones de fondo y forma. Ahora bien, la administración en su afán de establecer un solo marco normativo que regule estas obligaciones, ha originado inestabilidad jurídica a los contribuyentes creando confusión en cuanto a la aplicación de las resoluciones, por lo que resulta necesario establecer un solo cuerpo jurídico que permita que los contribuyentes tener claridad y seguridad jurídica respecto a la información mínima, plazos y demás aspectos que regulen los requisitos formales vinculados a los libros contables.

1.3.2.2 Plazos máximos de atraso

Dado que nuestro Código Tributario (Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, 2013) establece en sus numerales 7 y 8 del artículo 87.º establece la obligación de los administrados, entre otros, conservar los libros y registros, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyen hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionados con estas. También el numeral 16.º del artículo 62.º señala que la Sunat, mediante Resolución de Superintendencia, establecerá el procedimiento para la autorización de los libros de actas, los libros y registros contables u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o Resoluciones de Superintendencia vinculados a asuntos tributarios, pudiendo delegar en terceros su legalización; y señalará los requisitos, formas, condiciones, y demás aspectos en que deberán ser llevados los referidos libros y registros, así como los plazos máximos en que deberán registrar sus operaciones.

Por consiguiente, de lo expuesto, las obligaciones que nacen del párrafo precedente respecto a los libros y registros son las siguientes:

1. Legalización de libros y registros (manual, computarizado).
2. Llevado de acuerdo a los formatos y/o parámetros establecidos por la administración tributaria.
3. Plazos máximos de atraso para la anotación y/o contabilización de operaciones.

El incumplimiento de las dos primeras obligaciones deriva en que el contribuyente es sancionado con una multa, según lo establecido por el Código Tributario, sin que el no cumplimiento implique la pérdida de costo y/o gasto, crédito fiscal u otro beneficio tributario. Sin embargo, en el caso de no cumplir con los plazos máximo de atraso, el contribuyente se verá afectado ya que no podrá hacer uso, o se diferirá el crédito fiscal, costo y/o gasto afectando financieramente al contribuyente.

En ese sentido la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06730-2-2014 (2014) emitida por el Tribunal Fiscal en relación a lo planteado a en el párrafo precedente afirma que:

Que la recurrente sostiene en su apelación, ampliatorio y dictamen realizado por un jurista extranjero sobre el incumplimiento de requisitos formales para la deducción del crédito fiscal en el Perú, que la Administración ha verificado el cumplimiento de todos los requisitos sustanciales para ejercer el derecho al crédito fiscal, no existiendo de todos los requisitos sustanciales para ejercer el derecho al crédito fiscal, no existiendo ninguna observación al respecto, por lo que no corresponde que se le desconozca dicho crédito por el incumplimiento de un requisito formal, pues al cumplir con los requisitos sustanciales, ello le otorga el derecho a usar el crédito fiscal, de conformidad con las leyes N.º 29214, N.º 29215 y diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal, por lo devolverse la totalidad del monto solicitado.

Que añade que el Impuesto General a las Ventas es un impuesto al valor agregado y por ello evita los efectos de piramidación y acumulación, no produciendo distorsión económica, por lo que permite cumplir con el principio de neutralidad del impuesto, y que el desconocimiento del crédito fiscal por aspectos formales va en contra del impuesto y su neutralidad, así como afecta el principio de no confiscatoriedad pues la carga del impuesto no recae en el consumidor final sino en el contribuyente.

Que agrega que el incumplimiento de deberes formales debe generar multas y no la pérdida del crédito fiscal, por lo que se está ante una sanción anómala o impropia, que afecta los principios de razonabilidad y proporcionalidad y que el único requisito para ejercer el derecho a la

deducción es disponer de la factura, y que en su caso además anoto en su Registro de Compras.

Que en el caso de materia de análisis, respecto del Impuesto General a las Ventas de junio 2010 a abril 2011, se tiene que si bien el reparo al crédito fiscal se basan en la anotación extemporánea de diversos comprobantes de pago en el Registro de Compras (folio 1098 y 1099); sin embargo, se verifica que dicha anotación se realizó de acuerdo con lo previsto por el artículo 2° de la Ley N° 29215, es decir, en el plazo de 12 meses, aplicable al presente caso teniendo en cuenta los criterios establecidos con el Tribunal Fiscal antes señalados, por lo que corresponde levantar el reparo, debiéndose revocar la apelada en este extremo.

(...)

Que lo sostenido por la recurrente que el desconocimiento de su crédito fiscal afecta al principio de no confiscatoriedad, pues la carga de la prueba recae en ella y no el consumidor final, ello no es amparable, pues el desconocimiento del crédito fiscal es una consecuencia del incumplimiento de la recurrente de los requisitos formales previstos por las normas del impuesto, no afectando la traslación del impuesto y su incidencia en el consumidor final.

Que los argumentado por la recurrente en el sentido que el incumplimiento de deberes formales debe genera multas y no la pérdida del crédito fiscal, por lo que se está ante una sanción anómala o impropia, que afecta los principios de razonabilidad y proporcionalidad, ello carece de sustento, pues el artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y las Leyes N° 29214 y N° 29215 prevén la pérdida de crédito fiscal si no es anotado en el Registro de Compras en el plazos de 12 meses de su emisión, como se ha verificado en el caso de autos, no advirtiéndose que ello sea irrazonable o desproporcionado. (Considerando, pp. 4-5)

Conforme fluye de la jurisprudencia citada, el Tribunal Constitucional analiza la operación desde el desarrollo del marco normativo de la Ley de IGV y normas

modificadorias, alegando que la pérdida del crédito fiscal se aplica por la no anotación de los comprobantes de pago dentro del periodo de 12 meses. Al respecto, el derecho al uso del crédito fiscal no debe estar sujeto a un requisito de forma, toda vez que el hecho de fondo fue real, y el contribuyente en su momento cumplió con el pago del impuesto al fisco naciendo el derecho a usar del crédito fiscal.

Ante esta situación, surge el cuestionamiento al legislador en cuanto al uso de la potestad tributaria al momento de la creación de las leyes y la aplicación de los principios constitucionales y administrativos. Respecto a la Ley N° 29215 el plazo de 12 meses es una limitante a los derechos del contribuyente toda vez que limita el uso de un derecho a un plazo establecido y termina convirtiendo el impuesto en confiscatorio erosionando el patrimonio del contribuyente.

Por otro lado, de cara al Impuesto a la Renta Bravo (2013,) afirma que:

Específicamente en lo que respecta a la determinación de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta, los medios de prueba permiten la comprobación y cuantificación de la renta imponible. En el caso específico del Impuesto a la Renta de tercera categoría, los libros y registros contables son la prueba de primer orden y el sustento documental del que se parte para la construcción de la renta imponible. (p. 325)

Del texto citado, se entiende que la contabilidad es la acumulación de datos a partir de las cuales se generan los registros y/o libros contables, los cuales tienen la finalidad de auxiliar la labor de revisión que realiza la administración tributaria en los procesos de fiscalización. Asimismo, los registros contables contienen información relevante, toda vez que es del resultado contable que se determina la renta imponible y sobre la cual la administración evaluará el cumplimiento de las normas tributarias.

En esta misma línea, Ferreiro (2018) afirma que: “la contabilidad conserva así el papel que le corresponde como apoyo y medio de prueba fundamental de los hechos declarados sin invadir un terreno que no le corresponde: el de normativa fiscal” (p. 161).

Como se puede apreciar de las doctrinas mencionadas, los libros y/o registros contables cumplen un rol muy importante en el contexto del derecho tributario, puesto que son la fuente de información principal para la administración y administrados, así como fuente de defensa de ambas partes frente a la aplicación de las normas tributarias.

Otro de los puntos a mencionar, es que el marco normativo de los libros y/o registros contables a través de medios magnéticos, establece que el contribuyente debe cumplir con la conversación de los mismos después de haber sido informados a Sunat y que estos se pongan a disposición cuando la Sunat lo solicite. Al respecto, este requisito de forma no debe considerarse como una variable determinante y absoluta para la deducción del gasto y/o costo contabilizado, toda vez que se deben cumplir con los requisitos sustanciales desarrollados en la primera parte de este Capítulo

Es por esa razón, la importancia de contar con un ordenamiento jurídico claro y conciso que establezca las regulaciones de fondo y forma de los libros y/o registros contables tanto para el contribuyente como para el legislador.



CAPÍTULO II: PRINCIPIOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO APLICABLES A LA DEDUCCIÓN DEL GASTO Y/O COSTO

Luego de analizar en el capítulo I los requisitos sustanciales y requisitos formales que se derivan de la Ley del Impuesto a la Renta y su respectivo Reglamento, cuya verificación de cumplimiento corresponde a las actividades que desarrolla la administración tributaria, entonces en este capítulo II lo que corresponde es analizar como los requisitos mencionados, en algunos casos, lesionan alguno de los Principios del Derecho Administrativo. En el Perú, tenemos la Ley de Procedimiento Administrativo General y haremos una revisión de los principios establecidos en la mencionada Ley. Asimismo, nos remitiremos a la doctrina y jurisprudencia que sustentan nuestra posición respecto al tema.

2.1 Propósito de la Ley General del Procedimiento Administrativo

En el caso del Perú, la Ley General del Procedimiento Administrativo regula, entre otros aspectos, las actuaciones de la Administración del Estado frente al Administrado, que para nuestro caso, vendrá a ser las actuaciones de la administración tributaria frente a los contribuyentes.

En el artículo 1.º tenemos el ámbito de aplicación y artículo 2.º encontramos el contenido de la Ley. Siendo ello así, en la doctrina podemos encontrar que Morón (2018) afirma que:

Para fijar el ámbito subjetivo de aplicación de las disposiciones de la Ley N° 27444, se consideró de suyo importante empezar a identificando cuales son las personas jurídicas obligadas a proceduralizar sus declaraciones de voluntad y seguir los preceptos generales en su actuación, en sus diversas relaciones.

En síntesis, están sujetas a las disposiciones de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG), las personas jurídicas

que ejercen función administrativa (de modo directo o indirecto). A tal efecto, debemos tener en cuenta que constituye función administrativa, el conjunto de decisiones y operaciones mediante las cuales se procura dentro de las orientaciones generales trazadas por las políticas públicas y el gobierno a través de las normas legales, el estímulo, coordinación, u orientación de actividades privadas para asegurar satisfacción regular de las necesidades colectivas de seguridad y bienestar de los individuos (...).

Morón (2018) también señala que la Super Intendencia Nacional de Administración Tributaria - Sunat forma parte del gobierno nacional adscrito al Poder Ejecutivo como un organismo público ejecutor, ya que la administración tributaria es una entidad con administración propia, debido a que la magnitud de sus operaciones es significativa; o se requiere una entidad dedicada a la prestación de servicios específicos, y funcionalmente está sujeta a los lineamientos técnicos del sector del que dependen y la formulación de sus objetivos y estrategias es coordinada con estos.

Dicho lo anterior, entonces es necesario mencionar que nuestro Código Tributario reconoce la necesidad y relación que hay entre el Derecho Tributario y la Ley General de Procedimientos Administrativos, es así que la Durán (2001) afirma lo siguiente:

Como no podía ser de otra manera, el CT reconoce la aplicación supletoria de los Principios Generales del Derecho (y en ese sentido del Derecho Administrativo también) en materia tributaria en la norma IX de su Título Preliminar, según la cual en lo que no se hubiere previsto en dicho cuerpo normativo o en otras normas tributarias siempre que no se les oponga ni las desnaturalicen (...). Por eso, se ha dicho con acierto que el Derecho Administrativo es “sin duda, el terreno más fértil y propicio para la aplicación e integración de los principios generales del Derecho. (p. 236)

En ese sentido, entonces vemos cómo es que el Derecho Tributario debe ser interpretado en conjunto con el Derecho Administrativo a fin de construir una relación armoniosa y justa entre la administración y administrado.

La norma mencionada en su artículo 3.º establece que su finalidad es la siguiente:

La presente Ley tiene por finalidad establecer el régimen jurídico aplicable para que la actuación de la Administración Pública sirva a la

protección del interés general, garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general.

Siendo que el artículo 4.º de la Ley General de Procedimientos Administrativos (Ley N.º 27444, 2001) de acuerdo a la última modificación realizada en diciembre del año 2016, establece los siguientes principios:

1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:
 - 1.1 Principio de legalidad.
 - 1.2 Principio del debido procedimiento.
 - 1.3 Principio del impulso de oficio.
 - 1.4 Principio de razonabilidad.
 - 1.5 Principio de imparcialidad.
 - 1.6 Principio de informalismo.
 - 1.7 Principio de presunción de veracidad.
 - 1.8 Principio de buena fe procedimental.
 - 1.9 Principio de celeridad.
 - 1.10 Principio de eficacia.
 - 1.11 Principio de verdad material.
 - 1.12 Principio de participación.
 - 1.13 Principio de simplicidad.
 - 1.14 Principio de uniformidad.
 - 1.15 Principio de predictibilidad o de confianza legítima.
 - 1.16 Principio de privilegio de controles posteriores.
 - 1.17 Principio del ejercicio legítimo del poder.
 - 1.18 Principio de responsabilidad.

1.19 Principio de acceso permanente.

2. Los principios señalados servirán también de criterio interpretativo para resolver las cuestiones que puedan suscitarse en la aplicación de las reglas de procedimiento, como parámetros para la generación de otras disposiciones administrativas de carácter general, y para suplir los vacíos en el ordenamiento administrativo.

La relación de principios anteriormente enunciados no tiene carácter taxativo.

Luego de revisar la ley doméstica y la doctrina respecto a los principios administrativos, y cómo es que ambas deben relacionarse en la actuación de la administración tributaria, en el presente capítulo se desarrollan los principios que tienen principal incidencia en las actuaciones de la administración tributaria frente a los contribuyentes en el procedimiento de fiscalización.

2.2 Principio de verdad material

El principio de verdad material se encuentra recogido en Ley de Procedimiento Administrativo General (Ley N.º 27444, 2001) de la siguiente manera:

En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

En el caso de procedimientos trilaterales la autoridad administrativa estará facultada a verificar por todos los medios disponibles la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes, sin que ello signifique una sustitución del deber probatorio que corresponde a éstas. Sin embargo, la autoridad administrativa estará obligada a ejercer dicha facultad cuando su pronunciamiento pudiera involucrar también al interés público. (Art. numeral 1.9)

La mencionada norma fue promulgada en el año 2001 y forma parte del derecho administrativo, siendo su principal fin el de establecer un régimen jurídico aplicable a los procedimientos administrativos que desarrollan las diversas entidades públicas para poder cautelar el bienestar general para el cual han sido creadas. En ese sentido, la doctrina señala que este principio debe ser recogido en la relación del día a día, entre el administrado y las entidades públicas, a fin de que las decisiones que se deriven del procedimiento administrativo estén ajustadas, en estricto, a la veracidad de los hechos.

Según lo mencionado en el párrafo precedente, se encuentra en la doctrina la siguiente afirmación:

En esa línea de razonamiento, los principios del procedimiento administrativo general coadyuvan a explorar soluciones y mecanismos de actuación administrativos totalmente compatibles con los fines legales y estatutarios de las entidades públicas, lo cual se configura a favor de la defensa de los derechos constitucionales y legales de los ciudadanos que recurren a los servicios y prestaciones que realiza la administración pública. En materia de procedimientos, resulta imposible que el legislador lo prevea todo, por lo que los principios, por ser tales, generarán insumos jurídicos de interpretación, que, a su vez, se reflejarán en las mejores prácticas administrativas, y en la jurisprudencia administrativa, judicial y constitucional. (Jiménez, 2011, p. 191)

Ahora bien, en un proceso de fiscalización, la Administración Tributaria toma su decisión respecto a la deducibilidad del costo y/o gasto, dando mucho mayor valor al cumplimiento de las obligaciones formales y si estas no son cumplidas por el contribuyente, entonces el gasto y/o costo pasa a ser reparado y esto deriva en la afectación del principio de verdad material, ya que la Administración Tributaria puede solicitar otros sustentos documentarios y/o pruebas accesorias para determinar la veracidad de la operación y en consecuencia hacer deducible el gasto y/o costo; sin embargo, en la práctica de la aplicación del Derecho Tributario esto muchas veces no se cumple.

A mayor abundamiento, tenemos que la siguiente doctrina va en línea con nuestro planteamiento:

No obstante, ello, ha de tenerse en cuenta que la actuación de la Administración Tributaria en los procedimientos administrativos – entre ellos el de fiscalización y el contencioso tributario – debe encontrarse arreglada a los principios del procedimiento administrativos recogidos en el Artículo IV de la Ley 2744, Ley de Procedimiento Administrativo General. En concreto, el numeral 1.11 del referido artículo contempla el principio de verdad material, según el cual, la autoridad administrativa debe verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a su decisión, para lo cual deberá adoptar todas las medidas necesarias autorizadas por Ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados.

Siendo ello así, en caso la Administración Tributaria pueda acceder a información de terceros para corroborar la causalidad del gasto, se encontrará obligada a hacerlo, y si es que con tal información se prueba la causalidad del gasto, deber levantar el reparo, al margen de si el contribuyente cumplió o no con probarla. (Bravo, 2013, p. 333)

De lo anterior, se desprende que la Sunat cuenta con la capacidad que le otorga el Código Tributario para poder solicitar y acceder a la información de terceros, a fin de determinar la veracidad de los hechos, ya que el fin supremo en el proceso de fiscalización parcial o total debe ser determinar la correcta determinación del tributo y esto se debe conseguir agotando todas las posibilidades de corroboración de los hechos.

También podemos citar a la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 0939-1-2006 (2006) afirma que La recurrente declaró ante la Administración que se dedica a prestar servicios de pompas fúnebres y actividades conexas según información consignada en el Comprobante de Información Registrada, que existen boletas de venta, que evidenciarían que efectivamente se dedicaba a prestar servicios funerarios y que, por último, ello es de público conocimiento

Con relación al principio de verdad material, se observa que la Administración Tributaria no verificó correctamente los hechos que sirvieron de motivo a sus decisiones. No está de más enfatizar que, de la valoración conjunta de las pruebas, es el más adecuado e idóneo medio para determinar el cumplimiento de los requisitos sustanciales, a fin de hacer deducible un costo y/o gasto. Caso contrario, si los hechos no responder al término

de la probanza, entonces, no se acredita la veracidad necesaria; por lo tanto, el costo y/o gasto no debe ser deducible para fines de la determinación de la Renta Neta Imponible.

2.3 Principio de eficacia

El principio de eficacia se encuentra recogido en la Ley de Procedimiento Administrativo General de la siguiente manera:

Los sujetos del procedimiento administrativo deben hacer prevalecer el cumplimiento de la finalidad del acto procedimental, sobre aquellos formalismos cuya realización no incida en su validez, no determinen aspectos importantes en la decisión final, no disminuyan las garantías del procedimiento, ni causen indefensión a los administrados. (Ley N.º 27444, 2001, art., numeral 1.9)

Entonces, debemos entender que las formalidades no esenciales no deben superar a la finalidad del acto administrativo, es decir, tiene mayor valor la finalidad y objetivo de los actos sobre las formalidades irrelevantes; esta justa ponderación hará preservar la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Ahora bien, podemos trasladar el cumplimiento del Principio de Eficacia a las actuaciones de la Administración Tributaria a través del proceso de fiscalización, y así que debemos afirmar que la finalidad que el Reglamento de Fiscalización de la Sunat establece, es que mediante el procedimiento de fiscalización se compruebe lo siguiente:

1. Correcta determinación de la obligación tributaria.
2. Cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a la obligación tributaria.

La Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04100-4-2007 (2007) referida al principio de eficacia señala Que (...) en los párrafos precedentes se códice con lo establecido en el numeral 1.10 del artículo IV del Título Preliminar de la citada Ley del Procedimiento Administrativo General que recoge el principio de eficacia referido a que los sujetos del procedimiento administrativo deben hacer prevalecer el cumplimiento de la finalidad del acto procedimental, sobre aquellos formalismos cuya realización no incida en su validez, y no determinen aspectos importantes de su decisión final, no disminuyan las garantías

del procedimiento, ni causen indefensión a los administrados; Que del enunciado recogido en la citada norma respecto al principio de eficacia se desprende que en el caso de autos, no puede considerarse requerida la documentación solicitada por la Administración imprecisamente entre paréntesis, puesto que ello disminuiría las garantías del procedimiento, causando indefensión a la recurrente.

Como podemos apreciar en la RTF mencionada en el párrafo precedente, vemos que el razonamiento esbozado por parte de la Administración Tributaria no se ajusta a lo establecido por el Principio de Eficacia contenido en la Ley General de Procedimientos Administrativos, en consecuencia, lesiona los derechos del contribuyente frente a la Administración Tributaria.

A mayor abundamiento, tenemos que Rastrollo (2017) afirma que:

La eficacia está directamente vinculada al resultado que se pretende conseguir, pudiéndose identificar con la productividad, “con el rendimiento de la organización en la realización de sus fines”, pero está, además, intrínsecamente relacionada –sin que se deba confundir con la misma– con el principio de eficiencia. El resultado a conseguir, por su parte, se encontrará directamente condicionado por el papel con el que el texto constitucional le reserva a la Administración Pública como encargada del cumplimiento de determinados objetivos, persiguiendo con objetividad el cumplimiento de los fines encomendados, sin dejar de estar inevitablemente supeditada en cuanto al desarrollo de su actividad por las decisiones políticas y económicas de quienes la dirigen en cada momento.

Consecuentemente con lo dicho en los párrafos precedentes, la realidad del hecho que deriva de realidad de cada negocio del contribuyente obliga a que la Administración Tributaria cumpla con el mandato que tiene respecto a la verificación del cumplimiento de lo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, sin embargo, la verificación de este cumplimiento se hace en conjunto con su facultada discrecional y el cumplimiento del principio de eficacia, entre otros, en busca de lograr el mejor desempeño en la consecución del intereses público que cautela.

2.4 Principio de razonabilidad

El Principio de razonabilidad se encuentra recogido en la Ley de Procedimientos Administrativo General (2001) de la siguiente manera:

Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido. (Art. 4º, numeral 1.4)

Podemos apreciar que, si llevamos el contenido del artículo mencionado al ámbito jurídico-tributario, entonces, se establece que cuando la Administración Tributaria impone restricciones a los administrados, como es el caso de desconocer o reparar el gasto y/o costo de determinadas operaciones comerciales, esta consecuencia debe mantener la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar.

En la doctrina encontramos que Morón (2018) afirma que;

(...) La norma contempla que para cumplir con el principio de razonabilidad una disposición de gravamen (por ejemplo, una sanción administrativa, la ejecución de acto, la limitación de un derecho, etc.), de cumplir con:

- Adoptarse dentro de los límites de la facultad atribuida. Esto es, cumplir y no desnaturalizar la finalidad para la cual fue acordada la competencia de emitir el acto de gravamen.
- Mantener la proporción entre los medios y los fines. Quiere decir que la autoridad al decidir el tipo de gravamen e emitir o entre los diversos grados que una misma sanción puede conllevar, no tiene plena discrecionalidad para la opción, sino que debe optar por aquella que sea proporcional a la finalidad perseguida por la norma legal (*el subrayado es nuestro*). (pp. 87-88)

En esa misma línea de razonamiento encontramos que Gamero (2013) afirma que;

(...) se desprende que las siguientes garantías constituyen tramites o formalidades indisponibles en la tramitación de procedimientos administrativos en los que resulten afectados derechos de la ciudadanía, especialmente si se trata de dictar actos administrativos discrecionales y actos desfavorables o restrictivos de derechos, por encontrarse vinculados con el principio contradictorio (*el subrayado es nuestro*)

a. (...)

b. *Proposición de prueba y práctica de las que sean pertinentes.* En íntima conexión con la aportación de alegaciones se sitúa la posibilidad de proponer la práctica de las pruebas que estime oportunas para demostrar los hechos afines a sus posiciones.

c. *Motivación de la resolución.* El acto administrativo resolutorio debe encontrarse motivado. Aunque la motivación pueda satisfacer así mismo otras funciones, desempeña en todo caso un papel central en el ejercicio de por parte del ciudadano de su derecho a la defensa, por cuanto que, para oponerse a un acto administrativo con el que está en desacuerdo, han de conocer las razones por las cuales dicta, ya que la omisión de tal información obligaría al recurrente a desplegar un extraordinario esfuerzo argumental para desmontar cualquiera de los posibles motivos que hayan podido fundamentar el acto. (p. 438)

A mayor abundamiento podemos citar el caso de Telefónica Móviles S. A. C. en el recurso de casación N°11111-2016 (2018), en la cual el contribuyente entre otros alegatos manifiesta que:

En lo concerniente al Reparó 4: Provisión de Cobranza Dudosa no sustentada conforme a Ley (...)

La Sunat nunca cuestiono la deducción de los pagos que se efectuó al *call center* Como consecuencia de las llamadas a clientes morosos; por ende, resulta incongruente y violatorio de la prohibición de ir contra los propios actos que, de un lado, la Sunat no objete la fehaciencia de la realización de las llamadas por parte de los *call center* a los clientes morosos y, de otro lado, no haya objetado la deducción de gasto en que

Telefónica Móviles incurrió al pagar por esos servicios, pese a que uno de los requisitos establecidos para la deducción de un gasto corresponda a una operación fehaciente, como lo ha establecido el Tribunal Fiscal en reiteradas ocasiones.

Arguye que, la inclusión de la deuda vencida en el recibo corriente, tiene por objeto conminar al cliente moroso para que pague tal deuda si no quiere que suspenda el servicio.

Precisa, haciendo alusión al corte parcial y total del servicio, que una posición como la que propone el Tribunal Fiscal, deja librada la posición de cuentas de cobranza dudosa a la contingencia de lo que haga o deje de hacer el deudor respecto del servicio contratado, sin importar los mecanismos de cobro ejecutados por el acreedor para el cumplimiento de la obligación. Al respecto, las gestiones de cobranza se definen en función a la actividad del acreedor, no de la estrategia o la conducta que pueda desplegar el deudor para validar el pago de su deuda.

En base al principio de proporcionalidad y razonabilidad, las gestiones de cobranza del acreedor deben apreciarse según el negocio en particular y el *modus operandi* de Telefónica Móviles (*el subrayado es nuestro*). (pp. 1-21)

La casación invocada líneas arriba, finalmente, declara FUNDADO el recurso de casación en el extremo respecto a la provisión por cobranza dudosa; sin embargo, es importante mencionar que este caso nace en un proceso de fiscalización de los ejercicios 2000 (provisión pro cobranza dudosa por el importe de S/ 116 093 698.71) y 2001 (provisión pro cobranza dudosa por el importe de S/ 127 432 083.72) en el año 2005, es decir, han transcurrido más de 10 años para que el contribuyente haya logrado convencer de forma preliminar con sus argumentos en sede judicial.

Luego de haber desarrollado los principales principios administrativos y su efecto en la determinación de la renta neta empresarial, resulta necesario afirmar que la Administración Tributaria y el uso de su discrecionalidad no es absoluta y siguiendo esa línea de razonamiento, encontramos que Gordillo (2017) afirma que:

En ningún momento se puede pensar actualmente que una porción de la actividad administrativa pueda estar fuera o por encima del orden jurídico y es por ello que se anuncian una serie de principios de derecho que constituyen una valla a la discrecionalidad administrativa; estos límites a la discrecionalidad se diferencian de las facultades regladas en que constituyen por lo general limitaciones más o menos elásticas, vagas e imprecisas, necesitadas de una investigación de hecho en el caso concreto a fin de determinar su transgresión, a la par que la violación de las facultades regladas es usualmente más clara, al resultar de la amera confrontación del acto con la norma legal; así, la regulación es el límite concreto, los principios que frenan la discrecionalidad son límites relativos o elásticos. (p. X-26)

A tenor de lo expuesto, en esta segunda parte, dado que la Administración Tributaria siguiendo una interpretación excesivamente literal de la norma de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, trae como consecuencia, en algunos casos, que se lesione alguno de los principios del derecho administrativo como lo son el principio de verdad material, el principio de eficacia y el principio de razonabilidad.

CAPÍTULO III: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES APLICABLES A LA DEDUCCIÓN DEL GASTO Y/O COSTO

Los principios constitucionales se refieren a los valores éticos, sociales, legales e ideológicos, consagrados en nuestra Constitución Política, a partir de los cuales se deriva todo el ordenamiento jurídico. Estos principios inciden en la determinación de la libertad del contribuyente y en la regulación de la actuación del Estado. Es por ello que, en este capítulo se desarrolla la importancia de los principios constitucionales en la creación y aplicación de las normas en materia tributaria.

3.1 Potestad tributaria del Estado

El Estado tiene la facultad de imponer y cobrar tributos para el cumplimiento de los fines del Estado, lo cual se materializa a través de la potestad tributaria, que tienen como base la existencia de una Constitución, y esta afirmación se precisa en nuestra Carta Magna (Congreso Constituyente Democrático, 1993):

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por Ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, las cuales se regulan mediante decreto supremos.

Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas exonerar de estas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley. El Estado al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respecto de los derechos fundamentales de la persona, Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. (Art. 74.º)

En tal sentido, el Estado es la entidad encargada de crear, modificar, derogar y exonerar tributos mediante normas jurídicas conforme a ley. Sin embargo, estas facultades no pueden ejercerse libremente sin restricciones, ya que las mismas deben

ejercerse respetando los límites constitucionales que emanan del derecho de propiedad, del principio de legalidad, igualdad, reserva de ley, de no confiscatoriedad, a las cuales deben sujetarse el ordenamiento jurídico.

Es ahí, que podemos afirmar que en la aplicación de una justicia tributaria se debe analizar dos aspectos importantes como, los principios formales, el principio de legalidad, igualdad, reserva de ley, respeto de los derechos fundamentales, así como los principios materiales.

Por ende, es necesario precisar que la potestad tributaria debe ejercerse de acuerdo a la Constitución y no solo de conformidad con la Ley. Este dogma lo encontramos recogida en la Constitución (Congreso Constituyente Democrático, 1993) que afirma que “La Constitución prevalece sobre toda norma legal, la ley sobre las normas de inferior jerarquía y así sucesivamente” (artículo 54.º).

Seguidamente, es necesario hacer mención a ciertas precisiones que establece este artículo, como el principio de Supremacía de la Constitución, que son las bases constitucionales sobre las cuales se edifican las diversas instituciones del Estado. Con ello, podemos afirmar que todos los poderes constituidos están por debajo de ella, obligando a los gobernantes y gobernados a un trato igualitario y justo.

Ahora bien, el ordenamiento jurídico nace y se fundamenta en la Constitución, tal como se estipula en la Sentencia del Tribunal Constitucional, N.º 2689-2004-AA/TC (2006):

Se debe señalar que la Constitución no es un mero documento político, sino también norma jurídica, lo cual implica que el ordenamiento jurídico nace y se fundamenta en la Constitución y no en la ley. En ese sentido, el principio de fuerza normativa de la Constitución quiere decir que los operadores del Derecho y, en general; todos los llamados a aplicar el Derecho -incluso la administración pública-, deben considerar a la Constitución como premisa y fundamento de sus decisiones. Por ello, se debe afirmar que la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está vinculado por el principio de constitucionalidad; de ahí que su ejercicio no pueda hacerse al margen del principio de supremacía constitucional y del principio de fuerza normativa de la

Constitución. Sólo así el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado tendrá legitimidad y validez constitucionales.

En ese mismo orden de ideas, el artículo 51.º de la Constitución Política del Perú recoge el criterio de jerarquía normativa que precisa que la Constitución prevalece sobre toda norma de rango legal, la ley sobre las normas de inferior jerarquía y así sucesivamente, lo que implica un orden formal de carácter vertical de las fuentes del derecho. Así también lo expresa Rubio (2009):

De tal modo, al decir que la Constitución es superior en jerarquía que la ley; se está afirmando que la segunda no puede contravenir lo dispuesto en la primera, a riesgo de ser calificada como inválida (no adquiere su carácter jurídico). Igualmente, un decreto supremo no puede transgredir ni desnaturalizar una ley; ya que la primera tiene rango superior. No importa el contenido, beneficio o perjuicio que se derive de la norma, únicamente habrá que hacer un análisis formal.

Las normas de mayor jerarquía tienen fuerza activa derogatoria, respecto de las de inferior jerarquía, porque su prevalencia deroga cualquier norma inferior ante cualquier contradicción; mientras que las normas de superior jerarquía también gozan de fuerza pasiva o de resistencia, dado que se encuentran blindadas frente a cualquier contradicción que contengan la inferior. (p. 66)

De lo mencionado podemos afirmar que la Potestad Tributaria, no podría desarrollarse sin el respeto a la Constitución, solo así se podrá tener un Estado de Derecho Democrático como se precisa serlo el nuestro, y, cuya fuente de dicho poder se encuentra en el pueblo que lo legitima y a través de la Constitución, dotándolo de los instrumentos indispensables para que estos puedan ser cumplidos. Pero al mismo tiempo, establecer explícita o implícitamente, algunos límites y garantías para evitar que el ejercicio del poder pueda resultar arbitrario.

A mayor abundamiento, Sevillano (2019) afirma:

La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado para crear tributos y, en la medida, también para modificar los ya existentes, otorgando beneficios o regímenes especiales para su aplicación cuando la razón lo

justifiquen, así como dejarlos sin efectos sea porque los sustituyen por otros, porque decide su derogación definitiva por razones de política fiscal o cuando así lo demande las circunstancias que vive el país en cada época.
(p. 83)

En un sentido amplio, podemos afirmar que la potestad tributaria alude a las facultades y deberes que la ley asigna a la Administración Tributaria para recaudar tributos dentro del marco de un Estado de Derecho democrático.

3.2 Límites al ejercicio de la Potestad Tributaria

Como ya hemos mencionado en el punto 3.1, los límites de la potestad tributaria son aquellos principios que se encuentran recogidos en forma implícita o explícita en la Constitución, que sirven de garantía para el administrado frente a la capacidad jurídica que tiene el Estado de crear y regular estos tributos, es decir, el Estado tiene que enmarcarse dentro de los parámetros establecidos en la Constitución.

En ese punto, es necesario, evocar a Sevillano (2014) que afirma lo siguiente:

El ejercicio del poder que tiene el Estado para crear y regular los tributos se encuentran circunscrito a lo informado por los principios rectores del derecho tributario, que no solo versan acerca de cuál debe ser el procedimiento para la producción de las normas tributarias; sino también, como debe ser regulado el contenido mismo de un tributo, lo cual, implica en términos simples, la exigencia de respeto por el sujeto que asume la carga económica del pago del tributo, de sus derechos y de su patrimonio.
(p.44)

La imposición de estos límites, como ya lo hemos mencionado en el desarrollo de este capítulo, es la garantía para que esta potestad no sea ejercida arbitrariamente, afectando los derechos fundamentales de la persona.

No existe en la doctrina una relación de cuántos son los principios tributarios, pues hay muchos principios constitucionales generales que son válidos en la aplicación del ordenamiento jurídico. Asimismo, el uso de estos principios va a depender del sector sobre el cual el fenómeno jurídico se está desarrollando. Es por ello que el presente capítulo desarrollaremos solo algunos.

3.2.1 Principio de legalidad en materia tributaria

3.2.2 Principio de Igualdad

3.2.3 Principio de Ino confiscatoriedad

CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE LA REALIDAD DEL HECHO EN LA DEDUCCIÓN DEL COSTO Y/O GASTO

Resulta controvertido, como lo hemos visto en los capítulos precedentes, cómo es que la Administración Tributaria en el desarrollo de un proceso de fiscalización lesiona principios constitucionales y principios administrativos, en escenario en el que el fin principal es la recaudación tributaria. En este capítulo IV, se esboza una serie de argumentos que permiten sustentar nuestra principal posición que viene a ser el privilegio del cumplimiento de los requisitos sustanciales sobre los requisitos formales.

4.1 La primacía de la verdad de los hechos

Es en este punto en el que pretendemos sustentar nuestra posición central, ya que la realidad del hecho o verdad de los hechos debería ser la variable determinante para que la Administración Tributaria valide la deducibilidad o no de un gasto y/o costo a fin de determinar la renta neta empresarial.

Para continuar con el análisis, es necesario definir el concepto de realidad del hecho, y es así que podemos encontrar que la Real Academia Española (2019) define que el término “hecho” es un participio del verbo hacer y en la forma de sustantivo masculino quiere decir cosa que se hace o que sucede, entonces vemos que la definición se circunscribe a una acción en la cual hay un espacio y un tiempo.

A mayor abundamiento, en la doctrina encontramos que De Pomar () afirma que;

Sobre el particular no parece sustentable afirmar que existan diversas clases de realidades para efecto de la aplicación de los tributos, tales como la realidad económica, jurídica o contable. A diferencia de lo que subjetiva y personalmente pueda juzgarse como cierto, sea sobre la base de una presunción, prejuicio o sobre una errónea apreciación de los hechos, en el

ámbito de la tributación no hay margen para aceptar diversos puntos de vista para exigir la entrega de una suma de dinero, al menos no se pretende un régimen de imposición y no de confiscación.

En estricto la realidad es una sola, y como tal es menester que tanto el fisco como el contribuyente lleguen a su conocimiento más allá de toda interpretación coloreada de elementos subjetivos, o carentes de respaldo legal. (p. 226)

Ahora bien; después de definir lo que debemos entender por realidad del hecho y citar a la doctrina pertinente, entonces podemos concluir que la realidad de los hechos es una acción que se da en un espacio o espacios y en un tiempo o en el transcurso del tiempo, y por ello, las operaciones comerciales que dan origen a un costo y/o gasto son demostrables con diversa documentación sustentatoria o cualquier otro medio pertinente.

Asimismo, las Normas Contables también hacen referencia a la representación y verificabilidad de los hechos económicos y es así que en el se afirma lo siguiente:

Verificabilidad

CC26 La verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que observadores independientes diferentes debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, de que una descripción particular es una representación fiel. La información cuantificada no necesita ser una estimación única para ser verificable. También puede verificarse un rango de posibles importes y las probabilidades relacionadas.

CC27 La verificación puede ser directa o indirecta. Verificación directa significa comprobar un importe u otra representación mediante la observación directa, por ejemplo, contando efectivo. Verificación indirecta significa comprobar los datos de entrada de un modelo, fórmulas u otra técnica, y recalculando el resultado utilizando la misma metodología. Un ejemplo es verificar el importe del inventario comprobando los datos de entrada (cantidades y costos) y recalculando el inventario final

utilizando la misma suposición de flujo de costo (por ejemplo, utilizando el método primero entrada, primera salida).

Siguiendo la misma línea de pensamiento encontramos que Bravo (2013) afirma que:

La prueba tiene fundamental trascendencia en el procedimiento de determinación de la obligación tributaria. A través de los medios de prueba es que es posible reconstruir el hecho imponible y cuantificar la obligación tributaria, permitiendo la tributación sobre los cánones de justicia y verdad material.

Específicamente en lo que respecta a la determinación de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta, los medios de prueba permiten la comprobación y cuantificación de la renta neta imponible. (p. 325)

Como se puede apreciar de lo señalado por la doctrina y las Normas Contables, Una de las finalidades de las fiscalizaciones realizadas por la Administración Tributaria es verificar la veracidad de las transacciones comerciales y los hechos económicos que desarrollan las compañías para así poder reconstruir el hecho imponible a fin de determinar el impuesto a pagar.

Finalmente, se desarrolla en este capítulo la fehaciencia de las operaciones y la prueba en el proceso de fiscalización, a fin de justificar que la verdad de los hechos debe primar frente a los formalismos exigidos por la Administración Tributaria.

4.1.1 Fehaciencia de las operaciones

Si bien la Ley del Impuesto a la Renta no indica expresamente la definición del concepto de fehaciencia en las operaciones para la determinación del Impuesto a la Renta, cabe precisar que tanto la Administración Tributaria, como el Tribunal Fiscal, han tomado posición en el sentido que para que el gasto vinculado a la adquisición de un bien o servicio califique como fehaciente, no sólo debe reflejarse el egreso en el respectivo comprobante de pago, sino que, además, éste obligatoriamente debe verse también acompañado con la documentación que demuestre que dicho documento efectivamente sustenta una operación real.

En efecto, para proceder al desconocimiento de un gasto o una deducción, corresponde a la Administración Tributaria demostrar en forma indubitable que la operación no se realizó y que por ello no corresponde al contribuyente tomar el gasto o la deducción, indicando además expresamente cuál es el nivel mínimo de información que el auditor tributario tuvo en consideración para calificar a la operación como inexistente.

Por otro lado, la conservación de toda documentación que respalde la adquisición de un bien o servicio permitirá a la Administración Tributaria realizar sus labores de fiscalización en una forma expeditiva y objetiva, teniendo en cuenta que a mayor número de elementos de prueba con que cuente el contribuyente, menor margen de arbitrariedad durante la valoración de dichos elementos.

4.1.2 La prueba en el proceso de fiscalización tributaria

En el desarrollo del proceso de fiscalización, el contribuyente presenta una serie de pruebas documentales y otras, a fin de sustentar el costo y/o gasto. La doctrina señala que podemos hablar de la prueba como certificación de los hechos, y asimismo, hay certificación autenticadora y constitutiva:

Del Padre (2012) afirma que:

Es por la prueba que se certifica la veracidad o falsedad de determinado hecho. Por esto, la prueba es certificación, pudiéndose presentarse en las modalidades (i) Autenticadora y (ii) constitutiva.

Como certificación autenticadora, podemos citar el reconocimiento de firma de Notaría, comprobatoria de la autenticidad de la firma, o, aun, la autenticación de fotocopia, certificando su semejanza con el documento original. Vista de esta perspectiva, la certificación autenticadora es prueba de prueba. (p. 127)

Entonces, es necesario analizar el verdadero efecto de la fiscalización, porque tenemos, por un lado, el hecho de que el fiscalizador tiene una potestad amplia de solicitar la documentación sustentatoria, cuando presume que un gasto reflejado en una factura no cumple con los requisitos de fondo para ser deducible, por lo que procede a requerir

contratos, correos electrónicos, informes, etc., todo esto con el fin de analizar la fehaciencia y por tanto la deducibilidad de gasto.

No obstante, cuando una operación que es real y tiene contenido tributario, adolece de un elemento formal, el gasto se desconoce a *prima facie* por la simple carencia del requisito formal, vulnerando los derechos del contribuyente por un requisito que no es un sustento base de la operación y que el mismo no le resta realidad o fehaciencia a la operación. En estos casos, es el auditor quien debe actuar de manera inversa y solicitar al contribuyente el sustento de la operación para demostrar que la operación que adolece de un elemento formal, si es real y fehaciente y que cumple con los demás requisitos para ser deducible. No se puede permitir, que por un error en el número de RUC o la descripción del bien, se desconozca todo el gasto, siendo esto una clara violación al principio de no confiscatoriedad subjetiva; ya que se puede demostrar que la operación tiene contenido, más allá de la forma.

Esto podría exaltar a los intérpretes más ortodoxos de la ley, o a aquellos que siguen una interpretación literal exigente de la norma; pero tenemos que ver lo reflejado en la exposición de motivos del Proyecto de Ley N° 2012/200fcr, que señala que la normatividad vigente ha generado múltiples problemas para los contribuyentes, quienes al momento de aplicar su crédito fiscal, ha sido desconocido su derecho por parte de la Administración Tributaria, debido a errores de carácter formal. Asimismo, la exposición de motivos complementa a la idea con lo siguiente “Aparte de la pérdida del crédito fiscal, los contribuyentes han pagado multas equivalentes al monto íntegro del impuesto y, además, no se les ha permitido computar las compras cuyos documentos han tenido defectos formales como gastos para el cálculo de su renta imponible, penalizándolos de esa forma con el Impuesto a la Renta sobre el monto íntegro de sus compras”.

Como se puede apreciar, el legislador bajo sus facultades de crear normas, contempla que efectivamente existe un abuso por parte de la Administración, al descalificar un gasto por un simple error material o de forma, cuando debería analizarse el contenido o sustancia de la operación por sobre la formalidad. Debe tener en cuenta que la base del derecho en sí es el contenido de las operaciones y la realidad material de las mismas, superando así cualquier formalidad, ya que la formalidad no es restrictiva de derechos, sino un mero mecanismo que no puede alterar la vigencia o validez de éstos.

Siendo así, se logra un primer e importante paso, cuando se dicta la Ley N° 29215, particularmente en su artículo 1.º, que señala la información mínima de un comprobante de pago para gozar del crédito fiscal, y termina el último párrafo con el siguiente texto “Excepcionalmente, se podrá deducir el crédito fiscal aun cuando la referida información se hubiere consignado en forma errónea, siempre que el contribuyente acredite en forma objetiva y fehaciente dicha información”.

Este primer paso es una clara y directa afirmación que en materia tributaria debe primar la sustancia de la operación, debidamente sustentada de manera objetiva y fehaciente, sobre la forma o requisitos formales.

Este punto es clave en esta tesis, puesto que es el primer indicio que demuestra que los derechos van más allá de meros formalismos y que estos últimos no pueden restringir el ejercicio de los mismos. Llevando esta propuesta, de que las fiscalizaciones deben realizarse de manera imparcial y que cuando falte un requisito formal, el auditor solicite el respaldo de la operación y darle fehaciencia a la misma, generando así justicia tributaria que buscaban los congresistas con el proyecto de Ley que se refiere líneas arriba.

La certificación puede presentarse también, en calidad de hecho constituidora de elemento indispensable a la configuración del hecho jurídico en sentido estricto.

Ahora bien, el artículo 87.º del Código Tributario se establece, en general, una serie de obligaciones que los administrados deben cumplir y para el desarrollo del presente punto es necesario mencionar los siguientes:

- Emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales, los comprobantes de pago o los documentos complementarios a éstos. Asimismo, deberá portarlos cuando las normas legales así lo establezcan.
- Permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y

condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Esta obligación incluye la de proporcionar los datos necesarios para conocer los programas y los archivos en medios magnéticos o de cualquier otra naturaleza; así como la de proporcionar o facilitar la obtención de copias de las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, las mismas que deberán ser refrendadas por el sujeto fiscalizado o, de ser el caso, su representante legal.

Los sujetos exonerados o inafectos también deberán presentar las declaraciones informativas en la forma, plazo y condiciones que establezca la Sunat.

- Proporcionar a la Administración Tributaria la información que ésta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.
- Almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, mientras el tributo no esté prescrito.

El deudor tributario deberá comunicar a la Administración Tributaria , en un plazo de quince (15) días hábiles, la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros, de los libros, registros, documentos y antecedentes mencionados en el párrafo anterior. El plazo para rehacer los libros y registros será fijado por la Sunat mediante resolución de superintendencia, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria para aplicar los procedimientos de determinación sobre base presunta a que se refiere el artículo 64°.

Cuando el deudor tributario esté obligado o haya optado por llevar de manera electrónica los libros, registros o por emitir de la manera referida los documentos que regulan las normas sobre comprobantes de pago o

aquellos emitidos por disposición de otras normas tributarias, la Sunat podrá sustituirlo en el almacenamiento, archivo y conservación de los mismos. La Sunat también podrá sustituir a los demás sujetos que participan en las operaciones por las que se emitan los mencionados documentos.

No obstante, con que el contribuyente cumpla frente a la Administración Tributaria con todos los puntos mencionados; adicional a ello, también debe acreditar con otros medios que la operación fue realizada, ya que el costo y/o gasto no es un comprobante de pago y tampoco el comprobante de pago es un costo y/o gasto.

Finalmente, y sin abundar más en lo ya escrito respecto a este punto, debemos acotar que la Administración Tributaria debe realizar una valoración conjunta de las pruebas que sustentan el cumplimiento de los requisitos sustanciales y el cumplimiento de los requisitos formales, y en función a la ponderación de ambos decidir si procederá efectuar algún reparo.

4.1.3 Enfoque empresarial del análisis del gasto

En la práctica, en el día a día de los negocios, la necesidad de la realización de diversas operaciones y las decisiones a las que se enfrentan las gerencias, directorios y accionistas, versus el efecto tributario que pudieran derivar de sus decisiones, analizaremos las deducibilidades de los gastos en marco de la necesidad del negocio versus requisitos formales de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, 2004). De acuerdo, a lo establecido en él;

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 e ganancias de capital, en tanto de la deducción no esté expresamente prohibida por Ley, en consecuencia, son deducibles. (Art. 37.º)

En tal sentido, la necesidad de incurrir en desembolso, que de acuerdo a la naturaleza que tenga, luego se convertirá en un costo y/o gasto ya sea para la etapa de inversión o de desarrollo de una empresa, conllevan a un análisis de los efectos fiscales que pueden afectar en algunos casos al resultado económico de las empresas

Por consiguiente, el resultado financiero de una empresa se ve reflejado en el Estado de Resultado, el cual es una herramienta financiera de gestión que permite a las empresas tener una mejor visión de los ingresos y gastos realizados, así como el beneficio o pérdida generada en un ejercicio contable. Dicho resultado es el punto de partida para la determinación de la Renta de Neta de Tercera Categoría.

Picón (2017) menciona “el gasto deducible debe tener como objeto la generación de los ingresos gravados, la supervivencia y mejoramiento de la empresa ... la motivación del gasto debe ser la generación de ingreso que la Ley califique como rentas de tercera categoría” (p. 27). Es decir, que el gasto deducible debe tener como objeto la supervivencia o mantenimiento de la empresa.

A mayor abundamiento, desde el ámbito financiero tenemos a Sallenave (1994) afirma que “La primera obligación del gerente de una empresa es asegurar la supervivencia de la organización de la cual es responsable” (p. 68). Por consiguiente, consideramos que la visión del empresario es asegurar la rentabilidad de la empresa, empleando para ello estrategias de supervivencia que le permitan llegar a sus objetivos, lo que conlleva afrontar una serie de costos, gastos de gestión, gastos administrativos y gastos financieros, necesarios para la generación de ingresos.

Por ello, desde el ámbito fiscal estos gastos se encuentran sujetos a ciertas consideraciones formales y sustanciales para que el gasto sea deducible; y al respecto, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado sobre este principio en la RTF N° 00280-10-2015, precisa que para deducir el gasto para efecto del Impuesto a la Renta éste debe cumplir con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Al respecto, en línea con lo resuelto por el Tribunal Fiscal, en la importancia de analizar cada operación según su naturaleza, como punto de inicio para determinar si existe o no causalidad en el gasto incurrido y si esta se encuentra vinculada con la generación de la renta.

4.2 Efecto Financiero del Gasto y/o Costo No Deducibles

Día a día, los gerentes de las diversas empresas de nuestro país toman decisión a fin de mantener el negocio en marcha, y a su vez, mantengan un margen de rentabilidad que satisfaga a los accionistas. Estas decisiones se basan en una serie de variables, siendo la parte fiscal solo una variable más en la toma de decisiones. Sin embargo, en el presente trabajo se ha desarrollado cómo es que la Administración Tributaria con una interpretación literal y excesiva en la aplicación de la norma, lesiona en muchos casos el patrimonio y el flujo de caja de las empresas. En este punto se hará un breve análisis respecto a las consecuencias financieras de los gastos acotados por la Administración Tributaria.

Otro punto, que a considerar y que ha sido mencionado en el desarrollo de este trabajo, es el rol que tiene la contabilidad como fuente de información. Es en este punto que se plantea la interrogante ¿cuál es la relación que debe tener la contabilidad con el derecho tributario? Para poder responder esta consulta se desarrolla algunos conceptos relevantes al respecto.

La contabilidad ha ido evolucionando a lo largo del tiempo. En sus inicios se le definió como el lenguaje de los negocios, sin embargo, esta conceptualización ha adquirido varios matices; con el desarrollo tecnológico la contabilidad ha tomado un rol muy importante en las empresas y agencias del Estado, lo que la ha convertido en un poderoso instrumento de información que está constituido por un sistema de información integrado a la empresa, cuyas funciones son medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna.

En tal sentido, podemos decir que el objetivo de la contabilidad es proporcionar información financiera de una entidad, a los inversionistas, entes económicos, administradores de las empresas, entre otros, que sirven como base de información para la toma de decisiones actuales y futuras.

En esa misma línea, Sinisterra, Polanco y Henao (2011) precisan lo siguiente:

Los accionistas o propietarios de la empresa necesitan información financiera con el fin de determinar el rendimiento de su capital invertido, confiado a la administración

Los empleados y las organizaciones sindicales requieren de información contable de la empresa para evaluar su capacidad financiera, lo que les permite fundamentar sus peticiones salariales y prestacionales, y así llegar a acuerdos con sus empleadores.

El gobierno, a través de las autoridades de impuestos, también hacen uso de la información suministrada por la contabilidad cuando determinan el monto de los impuestos de renta y complementarios, a partir del nivel de utilidad de la empresa y otros tributos a cargo de la misma.

Los acreedores y las entidades crediticias solicitan a la organización información financiera con el fin de determinar su capacidad de pago.

Los distintos niveles gerenciales, inversionistas, clientes requieren de la información contable para evaluar el desempeño de la organización, evaluar la seguridad de sus inversiones, evaluar la capacidad de la empresa para satisfacer sus necesidades actuales y futuras. (p. 2)

Por consiguiente, se puede decir que la contabilidad es una disciplina que se rige por normas y principios contables que hace que la fuente de información de una entidad sea confiable y permite transformar esta información en indicadores claves para la toma de decisiones estratégicas, para el análisis de las operaciones legales entre otras.

A mayor abundamiento, Bravo (2014) afirma que:

Actualmente se reconoce que la contabilidad no solamente es una técnica de registración, sino una ciencia, pues cuenta con un método. Principios y un objeto de estudio. Ahora bien, adicionalmente a lo que denominamos como la Ciencia Contable, es innegable el reconocimiento del Derecho Contable, el cual se encuentra compuesto por un conjunto de normas (...) Estos principios – que a su vez se encuentran materializados en la Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera. Se insertan en el ordenamiento jurídico a través de las Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad, el cuál es precedido por el Contador General de la Nación. (p. 251)

A mayor abundamiento, consideramos necesario citar lo publicado en la página web de Ministerio de Economía y Finanzas (s. f.) que hace referencia sobre las funciones del Consejo Normativo:

El Consejo Normativo de Contabilidad se encarga de la aprobación de las normas de contabilidad de aplicación en el sector privado y en las empresas públicas, en lo que corresponda:

Son funciones del Consejo Normativo de Contabilidad las siguientes:

1. Estudiar, analizar y opinar sobre las propuestas de normas relativas a la contabilidad de la actividad pública y privada.
2. Emitir resoluciones dictando y aprobando las normas de contabilidad para las entidades del sector privado y las empresas públicas, en lo que corresponda.
3. Interpretar las normas contables del sector privado y absolver consultas en materia de su competencia.

Así pues, consideramos que la Contabilidad tiene una estrecha relación como las fuentes de derecho, toda vez que en ausencia de ciertas definiciones contables que no están recogidas en la Ley del Impuesto a la Renta y Reglamento, resulta necesario recurrir a las fuentes contables con el objetivo de poder tener perspicuidad del tratamiento fiscal que debemos seguir. Si bien existen posiciones contrarias que precisan que la doctrina contable no debe ser considerada como fuente del Derecho Tributario, porque estas no generan norma jurídica, es claro que la contabilidad es el punto de inicio para la determinación de la renta neta empresarial y cualquier modificación en su tratamiento afectara la determinación del Impuesto.

La definición de las partidas contables que son las que determinan el resultado contable se corrige por los preceptos establecidos en Ley del Impuesto a la Renta. En ese orden de ideas, los gastos que se registran en la contabilidad pasan por un análisis financiero establecido en las Normas Internacionales de Contabilidad, a fin de que estos gastos cumplan con los principios contables y los Estados Financieros sean emitidos objetivamente conforme a la realidad económica de la empresa.

En tal sentido, se puede afirmar que los gastos en que incurre una compañía para el giro de su negocio son coherentes y necesarios para ella, es en este punto ¿Cuál es el objetivo que busca el Legislador al condicionar con formalismo excesivos ciertos gastos? Ahora bien, no se indica que nos es conveniente limitar tributariamente ciertos gastos, pero si es un exceso desde un enfoque financiero, hacer limitaciones al gasto de forma incongruente que termina lesionando el patrimonio del contribuyente.

Lo mencionado en el párrafo anterior, en ningún sentido debe ser entendido como la posición en este trabajo fuese la de no prestar atención a los requisitos formales, sino que estos deben ser complementarios a los requisitos sustanciales.

Así, se puede afirmar que la renta empresarial es el resultado obtenido en un determinado periodo (un mes, un trimestre, un año) este resultado se define como la diferencia entre los ingresos y los gastos devengados en el periodo contable del ejercicio. Ahora bien, de acuerdo con el principio de empresa en funcionamiento, la terminación de un ejercicio concluye en otro ejercicio posterior; por ello, se dispone una serie de normas contables que tienen principal incidencia en la determinación del resultado contable a fin de estos sean razonables y fiables. Por consiguiente, las entidades o empresas se preocupan de tener una buena situación financiera de rentabilidad y liquidez, para ello incurren en una serie de gastos que le permitan generar los ingresos esperados y poder sostenerse en el tiempo.

Por lo tanto, las entidades proyectan y estiman a lo largo del ejercicio una serie de gastos que deben desembolsar durante el ejercicio contable. Ahora bien, para efecto del Impuesto a la Renta, ciertos gastos se encuentran sujetos a una serie de requisitos formales y que el incumplimiento de estos pueden conllevar a generar el desconocimiento del gasto para la entidad, afectando la situación económica y financiera de la entidad, toda vez que el desconocimiento fiscal del gastos implica el desembolso de Impuesto a la Renta adicional del 29.5 % que no se encontraba presupuestado y que merma los ingreso obtenidos por la entidad durante el ejercicio. Para ello, debemos tener en cuenta que la situación financiera de una empresa consiste en que pueda atender oportunamente sus compromisos de pago derivadas de las actividades de la operación de la empresa.

En resumidas cuentas, las restricciones formales excesivas que impone en ciertos casos la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, pueden terminar erosionando la

capacidad contributiva del contribuyente, afectando directamente a la liquidez de la entidad. Es por ello que consideramos que el artículo 37.º de la Ley deber contemplar requisitos formales más amplios que permitan al contribuyente poder defender el gasto con otros elementos de prueba, solo así, estaremos cumpliendo con lo establecido en el artículo 74.º de la Constitución Política del Perú.

4.2.1. Incremento de la tasa efectiva del impuesto a la Renta por los Gastos No Deducibles

La carga fiscal a la que se enfrentan las empresas, es un factor determinante para la toma de decisiones. En ese sentido, el mejor indicador para medir la carga tributaria es la Tasa Efectiva de Impuestos (TEI), que se define por el importe de impuestos pagado como porcentaje de sus utilidades brutas y que mide de forma explícita el total de carga tributaria, en proporción a la ganancia que obtienen las empresas por sus actividades.

$$\text{Tasa Efectiva} = \text{Total Impuesto} / \text{Utilidades}$$

Luego de lo comentado en los capítulos II y III del presente trabajo, se puede apreciar que posterior a los reparos por incumplimiento de obligaciones formales realizados por la Administración Tributaria, que responde a una literalidad excesiva en la interpretación de la norma. Finalmente, la posición financiera del contribuyente se ve afectada en su flujo de caja y esto lesiona el principio de No Confiscatoriedad (entre otros) analizado en el capítulo III.

Para Picón (2017), desafortunadamente muchos de los cuestionamientos se sustentan en argumentos exclusivamente formales (muchas veces no regulados). Pareciera que la actitud de la Sunat, en muchos casos, está dirigida a aumentar la recaudación y no tanto a evaluar la sustancia de las operaciones o a orientar de manera efectiva a los contribuyentes ... (p. 15).

El desarrollo económico de nuestro país va de la mano con el respeto que debe existir a la seguridad jurídica de los contribuyentes. Es así que ver a todos los requisitos formales como “requisito indispensable”.

En la siguiente tabla (como ejemplo) se puede apreciar el efecto financiero-Incremento de la tasa efectiva anual del Impuesto a la Renta-después de los reparos

realizados por Sunat. Es importante mencionar, que el importe de la adición que se aprecia en la figura corresponde a reparos por provisión de cobranza dudosa; el reparo se debe no tener discriminado las partidas incobrables en el Libro de Inventarios y Balances al cierre del ejercicio.

Tabla 4. 1

Cálculo de la tasa efectiva del impuesto a la renta – ejercicio 2018 (expresado en soles)

Cálculo de la Tasa Efectiva del Impuesto a la Renta - Ejercicio 2018 (expresado en soles)		
Declaracion Anual - 2018	Determinación del IR incluyendo reparos formales	Determinación del IR sin incluir reparos formales
Resultado antes de Impuesto	63,076,000	63,076,000
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA		
Utilidad antes de adiciones y deducciones	63,076,000	63,076,000
(+) Adiciones para determinar la renta imponible	16,350,000	9,500,000
1 Depreciación no deducible por presentación fuera del plazo del libro de activo fijo	2,000,000	
2 Provisión de cobranza dudosa	800,000	
3 Gasto sustentado con copia del comprobante de pago (no cuenta con denuncia policial)	350,000	
4 Gasto por destrucción de mermas no comunicadas a SUNAT	1,200,000	
5 Pérdidas no cubiertas por la Compañía de Seguros	2,500,000	
6 Gastos no deducibles varios	9,500,000	9,500,000
7 (-) Deducciones para determinar la renta imponible	-5,877,098	-5,877,098
Renta Neta Imponible	73,548,902	66,698,902
IR 29.5%	21,696,926	19,676,176
Tasa Teórica	29.50%	29.50%
Tasa Efectiva	34.40%	31.19%
Déficit de Caja	2,020,750	

Fuente: Propia

Ahora bien, la tasa nominal o teórica tributaria establecida en nuestro país es de 29.5 % para el ejercicio gravable 2018, frente a la efectiva que resulta ser en muchas ocasiones mayor a la tasa teórica. Esto implica que la carga tributaria sea tan alta y que pocas empresas logren cumplir con el pago de la totalidad de la deuda tributaria, sin que caigan en dificultades financieras.

En tanto que, las empresas necesitan recursos financieros para poder llevar a cabo sus actividades empleando estos recursos para financiar las inversiones y puedan producir la rentabilidad esperada por los inversionistas. Este hecho, en la finanza empresarial se llama creación de valor en las decisiones financieras, la cual se centra en la atención de

generar valor a una empresa mediante la toma de decisiones operaciones y de inversión, utilizando conductores de valor que radican en mejorar el desempeño de las operaciones actuales, invertir en proyectos cuyos rendimiento supere el costo de capital, desinvertir en aquellas inversiones que destruyen el valor y hacer un uso inteligente de la deuda para disminuir el costo de capital.

Por lo tanto, se puede indicar que las finanzas deben ocuparse de crear valor para el accionista. En este contexto, se va a revisar el efecto fiscal que puede generar la aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta sobre la rentabilidad de una empresa. Las decisiones de inversión representan generalmente los conductores de valor más importante y una característica distintiva de estas decisiones es que son irreversibles y una vez tomada, es mucho más difícil y costosa de revertir, pues el objetivo de esta decisión es obtener un rendimiento superior al coste de la inversión del capital.

Ahora bien, si un inversionista desea emprender un proyecto de inversión para la elaboración de un proyecto x, tendrá primero que elaborar una serie de métricas financieras que le permitirán tener visibilidad del rendimiento del proyecto y así tomar la decisión financiera de llevarlo a cabo. En el ejemplo siguiente podemos apreciar la rentabilidad que puede tener un proyecto de inversión considerando el efecto fiscal.

Tabla 4. 2

Costo financiero de un proyecto de inversión – compra de un activo fijo

Adquisición de activo fijo	10,000
Tasa de depreciación	20%
Capital de Trabajo	2,000
Aporte de accionista	12,000
Ventas	11,000
Gastos fijos	
% gastos variables sobre ventas	40%
WACC	10%
Impuesto a la Renta	29.5%

Años	0	1	2	3	4	5
Capital de Trabajo	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000	
Activo Fijo	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000
Depreciación		2,000	2,000	2,000	2,000	2,000
Depreciación Acumulada		-2,000	-4,000	-6,000	-8,000	-10,000
Activo Total	12,000	10,000	8,000	6,000	4,000	-
Deuda	0	0	0	0	0	0
Patrimonio Neto	12,000	10,000	8,000	6,000	4,000	-
Estado de Flujo Integral						
Ventas		11,000	11,000	11,000	11,000	11,000
Costos y Gastos		4,400	4,400	4,400	4,400	4,400
Depreciación		2,000	2,000	2,000	2,000	2,000
Gastos generales		1,500	1,500	1,500	1,500	1,500
Utilidad antes de impuestos	-	3,100	3,100	3,100	3,100	3,100
Impuestos 29.5%	-	915	915	915	915	915
NOPAT	-	2,186	2,186	2,186	2,186	2,186

NOPAT: Utilidad operativa después de impuestos

Fuente: Propia

En el mundo de las finanzas, los inversionistas buscan un mayor retorno de su inversión, es por ello que antes de embarcarse en un proyecto, evalúan la proyección del costo financiero de la inversión a realizar a fin de constatar si van a obtener rentabilidad.

En la Tabla 4.2 podemos observar el caso en que una de las métricas financieras utilizadas para la evaluación de proyectos de inversión es el NOPAT (utilidad operativa después de impuestos); esta herramienta permite tener visibilidad de la rentabilidad de un proyecto sobre las ventas descontando los costos y/o gastos vinculados al activo incluyendo el pago del Impuesto a la Renta de acuerdo a Ley. En este orden de ideas, el inversionista obtiene su rentabilidad después de cumplir con pagar al Estado los impuestos vinculados a su inversión.

Tabla 4. 3

Costo fiscal de un proyecto de inversión – compra de activo fijo

Años	0	1	2	3	4	5
Capital de Trabajo	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000	
Activo Fijo	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000
Depreciación		2,000	2,000	2,000	2,000	2,000
Depreciación Acumulada		-2,000	-4,000	-6,000	-8,000	-10,000
Activo Total	12,000	10,000	8,000	6,000	4,000	-
Deuda	0	0	0	0	0	0
Patrimonio Neto	12,000	10,000	8,000	6,000	4,000	-
Estado de Flujo Integral						
Ventas		11,000	11,000	11,000	11,000	11,000
Costos y Gastos		4,400	4,400	4,400	4,400	4,400
Depreciación		2,000	2,000	2,000	2,000	2,000
Gastos generales		1,500	1,500	1,500	1,500	1,500
Utilidad antes de impuestos		3,100	3,100	3,100	3,100	3,100
Depreciación no aceptada fiscalmente		2,000	2,000	2,000	2,000	2,000
Impuestos 29,5%	-	1,505	1,505	1,505	1,505	1,505
NOPAT	-	1,596	1,596	1,596	1,596	1,596

NOPAT: Utilidad operativa después de impuestos

Fuente: Propia

Así pues, el Código Tributario (Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, 2013) le otorga la facultad de fiscalización a la Administración Tributaria en las siguientes funciones:

La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar.

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios (...)

Para conceder los plazos establecidos en este artículo, la Administración tendrá en cuenta la oportunidad en que solicita la información o exhibición, y las características de las mismas.

Ninguna persona o entidad, pública o privada, puede negarse a suministrar a la Administración Tributaria la información que ésta solicite para determinar la situación económica o financiera de los deudores tributarios. (Art. 62.º)

En ese contexto, dentro del proceso de fiscalización la Administración Tributaria, revisa la determinación del Impuesto a la Renta de los contribuyentes, a fin de verificar

el cumplimiento de las deducciones de gastos conforme a Ley del Impuesto a la Renta. Sin embargo, dentro de la facultad discrecional que tiene la Administración Tributaria respecto a la interpretación y aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta, considera a su juicio y/o criterio interpretaciones que no se encuentran recogidas en la Ley del Impuesto a la Renta, erosionando el patrimonio del contribuyente.

En ese orden de ideas, se puede citar como ejemplo el caso de la Tabla 4.3, en la cual la Administración Tributaria considera que el haber generado y presentado el Registro de Activos Fijos electrónico con posterioridad al ejercicio gravable 2016, la depreciación no se encontraría contabilizada. Respecto a este punto debemos señalar que en atención a lo expuesto la Ley del Impuesto a la Renta no requiere que, para la deducción de la depreciación, el Libro de Activos Fijo electrónico haya sido presentado dentro de los plazos establecidos.

En efecto, la Ley del IR regula en sus artículos 39.º y 40.º el tratamiento de la depreciación, siendo que en el artículo 22.º de su reglamento establece las tasas máximas de depreciación tributarias, requiriendo que la misma se encuentre contabilizada; en ningún caso se requiere que el Libro de Activos Fijos haya sido presentado electrónicamente a Sunat dentro de los plazos establecidos, o en otras palabras, que no haya sido llevado con atraso.

Siguiendo el desarrollo del caso, podemos observar que la Administración Tributaria a su criterio, procede a desconocer el gasto de depreciación de la empresa, lo que ocasiona que el NOPAT (Utilidad operativa después de Impuestos) sea menor a la esperada por los inversionistas, generando un déficit en el flujo de caja de la empresa.

De lo expuesto, podemos concluir que las empresas determinan la tasa de Impuesto a la Renta en función a la renta neta obtenida en el ejercicio contable, la cual en muchos casos no se considera el impacto fiscal que pueden tener ciertas operaciones a causa de la interpretación que la Administración Tributaria puede darle a la Ley del Impuesto a la Renta en los procesos de fiscalización, lo que ocasiona que la tasa efectiva sea mayor a la tasa teórica.

Asimismo, es explícito que la Administración Tributaria debe tener un criterio amplio en cuanto al uso de facultad discrecional que le otorga el Estado, alineándose a lo

establecido en los principios constitucionales y administrativos, a fin de crear un ambiente justo y equitativo a favor del contribuyente y el Estado.

4.2.2. Incremento de las Tasas Efectiva de la Participación de las Utilidades de los Trabajadores de los Empleados

El procedimiento de fiscalización (definitivo o parcial) culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y, de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones detectadas en el referido procedimiento. Una vez notificados estos valores, el contribuyente podrá hacer uso de su derecho de poder iniciar un procedimiento de contencioso-tributario contra los valores emitidos por la Sunat, mediante el Recurso de Reclamación. Antes de tomar una decisión, los deudores tributarios deben evaluar costo-beneficio en tiempo y dinero, muchas veces toman la decisión de NO impugnar total o parcialmente las Resoluciones de Determinación y luego de ello, en caso corresponda, pasan hacer el recalcule de la Participación en las utilidades de los empleados ya que este cálculo deriva de la base fiscal y no de la base financiera.

La participación de los empleados en las utilidades de la empresa es un derecho que está reconocido a nivel de nuestra Constitución, el cual ha sido normado a través del Decreto Ley N° 892, sin embargo, debe ser una variable a ser tomada en cuenta por parte de la Administración Tributaria, a fin de no vulnerar el principio de No Confiscatoriedad que también ha sido amparado por nuestra Constitución y ha sido desarrollo en este trabajo en el Capítulo III.

A continuación, presentamos la Tabla 4.4, la cual pretender ser solo explicativa para poder apreciar el efecto financiero de este punto.

Tabla 4. 4

Cálculo de la tasa efectiva del impuesto a la renta – ejercicio 2018 (expresado en soles)

Cálculo de la Tasa Efectiva del Impuesto a la Renta - Ejercicio 2018 (expresado en soles)		
Declaracion Anual - 2018	Determinación del IR incluyendo reparos formales	Determinación del IR sin incluir reparos formales
Resultado antes de Impuesto	63,076,000	63,076,000
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA		
Utilidad antes de adiciones y deducciones	63,076,000	63,076,000
(+) Adiciones para determinar la renta imponible	16,350,000	9,500,000
1 Depreciación no deducible por presentación fuera del plazo del libro de activo fijo	2,000,000	
2 Provisión de cobranza dudosa	800,000	
3 Gasto sustentado con copia del comprobante de pago (no cuenta con denuncia policial)	350,000	
4 Gasto por destrucción de mermas no comunicadas a SUNAT	1,200,000	
5 Pérdidas no cubiertas por la Compañía de Seguros	2,500,000	
6 Gastos no deducibles varios	9,500,000	9,500,000
7 (-) Deducciones para determinar la renta imponible	-5,877,098	-5,877,098
Renta Neta Imponible	73,548,902	66,698,902
IR 29.5%	21,696,926	19,676,176
Participación de los trabajadores 8%	5,883,912	5,335,912
Tasa Teórica del Impuesto a la Renta	29.50%	29.50%
Tasa Efectiva del Impuesto a la Renta	34.40%	31.19%
Déficit de Caja	2,568,750	

Fuente: Propia.

Con este ejemplo, se ilustra el efecto financiero que puede llegar a generar una interpretación sesgada de la Ley de Impuesto a la Renta, con esto no buscamos que la Sunat baje el nivel de control y cruces de información que amerita un proceso de fiscalización, sino que la interpretación de las normas sea más amplia.

Otra variable que forma parte del efecto financiero de los gastos no deducibles, son los intereses moratorios que aplica Sunat, los cuales resultan tener una tasa más alta que los préstamos bancarios locales. En tal sentido, si el ejercicio 2018 se omitió un impuesto de S/ 200,000 este importe a pagar en 3 a 4 años puede resultar ser casi dos veces más al importe inicial.

4.3 Defensa del Contribuyente

El derecho de defensa del contribuyente es una parte vital del ordenamiento jurídico, pues asegura la protección y promoción del ciudadano. Ahora bien, este acto es una obligación fundamental del Estado de derecho.

Para hacer uso de este derecho existen una serie de instrumentos, mecanismos, o medios para proteger a los contribuyentes afectados por la violación a sus derechos. Estos

mecanismos sirven para que los contribuyentes los usen como defensa, cuando la autoridad tributaria actúa que no respetan sus derechos frente al pago de impuestos. A continuación, procedemos a desarrollar este tema.

4.3.1 Constitución Política del Perú

El derecho de defensa, nace en la Constitución Política del Perú (Congreso Constituyente Democrático, 1993), que reconoce “El principio de no se privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso, toda persona será informada inmediatamente y por escrito de las causas y razones de su detención” (Art. 139.º, inciso 14).

La Constitución Política del Perú ha recogido este principio como garantía de la persona, por lo cual, el derecho de defensa constituye un derecho fundamental de la persona cualquiera sea su naturaleza (civil, penal, tributario, legal entre otros).

Este Principio conforma a su vez, el ámbito de aplicación del debido proceso ante cualquier acto procesal.

Asimismo, podemos decir que este derecho comprende la oportunidad de alegar y probar procesalmente los derechos de la persona; siendo este derecho esencial en todo ordenamiento jurídico y tiene vigencia durante todo el tiempo que dure el proceso.

En el contexto tributario, este derecho tiene un papel muy importante, toda vez que constituye parte de las garantías del contribuyente, para que el proceso de fiscalización que enfrente se realice bajo el debido proceso, respetando la aplicación de los principios constitucionales. Según la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley N.º 27444, 2001) precisa: “Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprenden el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho” (numeral 1.2 del artículo IV).

Consideramos que este principio taxativo cumple un rol importante como garantía del derecho de defensa del contribuyente, ante los procesos administrativos. Ahora bien, este principio debe ser cumplido a cabalidad en sus cuatro aspectos:

1. Derecho del administrado a exponer sus argumentos; de defensa ante el ente fiscalizador.

2. Derecho del administrado de exponer y producir pruebas; que respalden los argumentos expuestos al ente fiscalizador
3. Derecho del administrado a obtener una decisión motivada; la cual debe ser objetiva después de haber realizado la evaluación los argumentos y pruebas expuestas.
4. El derecho del administrado a obtener una decisión fundada; en la cual se debe explicar en forma idónea las razones de los fallos, con referencia explícita de los fundamentos jurídicos y facticos que lo fundaron.

Por consiguiente, a partir del presente análisis podemos indicar que, los dos primeros aspectos se encuentran ensimismado en el derecho constitucional de defensa del contribuyente, mientras que los dos últimos se encuentran enmarcados dentro del derecho constitucional de la motivación de las resoluciones judiciales, el cual es una garantía frente a la arbitrariedad judicial y garantiza la objetividad de las mismas.

En este contexto, concluimos que el Derecho de Defensa cumple un rol importante, frente a los procesos de fiscalización que realiza la Administración Tributaria (Sunat).

4.3.2 La discrecionalidad en el Proceso de Fiscalización

La facultad de fiscalización tributaria se encuentra regulado en el Código Tributario (Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, 2013) que norma lo siguiente:

La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, se ejerce de forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar. El ejercicio de la función de fiscalización incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. (Art. 62.º)

El Tribunal Fiscal se ha pronunciado sobre la actuación de la Administración Tributaria en los procesos de fiscalización; de ahí que, la RTF N° 397-2-2009 (Resolución del Tribunal Fiscal N.º 397-2-2009, 2009) precisa;

La facultad de fiscalización es el poder del que goza la Administración Tributaria según Ley, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones

y la adecuada procedencia de los beneficios tributarios; asimismo, supone la existencia del deber de los deudores tributarios y terceros de realizar las prestaciones establecidas legalmente para hacer posible esa comparación, cuyo incumplimiento constituye infracción sancionable.

Como se puede apreciar, la Ley de otorga amplias facultades a la Sunat para exigir información al contribuyente a fin de evitar fraude fiscal, sin embargo, esta facultad no debe afectar los derechos ni principios constitucionales. Es evidente que la Administración Tributaria, en algunas oportunidades, inicia el proceso de fiscalización sobre el aspecto formal de las operaciones, sin analizar a detalle la causalidad del gasto, es decir el trasfondo de las operaciones realizadas. Por ende, vulnera la Defensa del Contribuyente.

Por otro lado, la Administración Tributaria es el único poder público que goza de facultades discrecionales amplias que no se encuentran debidamente justificadas en el ordenamiento jurídico. Por tal motivo, es ella quien de manera discrecional norma el accionar de los procesos de fiscalización, y son sus funcionarios quienes seleccionan el alcance de las tareas que deben realizar y controlar. Sin embargo, el uso de estos mecanismos es necesario para que pueda controlar que el contribuyente cumplió con sus deberes y obligaciones tributarias, asegurándose de que no haya incurrido en fraude tributario.

Es así, que los mecanismos empleados por la Administración Tributaria son totalmente válidos y necesarios, pero estos deben encontrarse previamente estipulados por Ley, a fin de garantizar en estricto respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes; solo así podría limitarse la facultad discrecional de la Administración Tributaria y aumentar la debida actuación de este ente fiscal.

Adicionalmente, es preciso mencionar que existe abundante jurisprudencia que se pronuncia sobre la actuación discrecional de la Administración Tributaria, alegando en ellas que en los actos de fiscalización, al momento de ejercer sus facultades discrecionales, deben realizarlo guiándose por criterios de razonabilidad y racionalidad que justifiquen su actuación para que el acto no se convierta en arbitrario.

En este contexto, es preciso mencionar que si bien el artículo 62.º del Código Tributario le confiere a la Administración Tributaria la facultad a requerir la

comparecencia de los deudores tributarios o terceros, a fin de que proporcionen información relativa al proceso de fiscalización que se esté llevando a cabo. Ahora bien, en este punto podemos indicar, que parecía que la Administración puede requerir toda la información y documentación en las formas y plazos que esta requiera, no solo al contribuyente, sino a terceros vinculados con este. Por lo que consideramos que puede llegar a violar el principio a la intimidad del contribuyente, esto bajo el amparo de la discrecionalidad que tiene la Administración Tributaria.

Finalmente, la facultad discrecional que se le otorga a la Administración Tributaria debe estar limitada en la Ley, a fin de evitar se termine vulnerando los derechos del contribuyente, bajo el mensaje de “controlar la evasión y fraude fiscal”.

4.4 Casuística: Provisión y Castigo de la Cobranza Dudosa

4.4.1 Jurisprudencia del Tribunal Fiscal

El análisis de la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal requiere un cuidadoso camino dado que es necesario que el contribuyente tiene el derecho a cuestionar la determinación de la deuda tributaria realizada por la Sunat. Las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal son Fuente de Derecho y así está establecido en el Código Tributario.

A mayor abundamiento, tenemos que Alva (2010) afirma que;

La jurisprudencia tiene importancia porque es una Fuente del Derecho que crea contenidos jurídicos para casos futuros análogos. Bien se sabe que no hay dos casos exactamente iguales, aunque sí pueden tener un parecido sustancial. Cuando esto ocurre estamos ante la analogía y es cuando la jurisprudencia dictada a casos similares anteriores, adquiere una gran importancia para resolver el nuevo caso, debido a que será razonable que los jueces resuelvan ahora como resolvieron antes si lo sustancial es similar. A esto se llama equidad y la administración de justicia debe ser equitativa. (párr.19).

En ese mismo orden de ideas, se puede afirmar que las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal contribuyen al respecto de la seguridad jurídica, así como al mantenimiento de una relación sana entre el Estado y los contribuyentes.

1. Resolución de Tribunal Fiscal N° 09100-10-2017 (emitida el 12/10/2017)

Ejercicio fiscal: 2005

Importe del reparo: S/ 59,178.00

El contribuyente alega cumplido el requisito de anotación que figure en el libro de inventarios y Balances, así mismo da por cumplido el requisito de acreditar la incobrabilidad de la deuda.

Por su parte, la Administración Tributaria señala que “(...) Si bien la recurrente exhibió en la fiscalización su Libro de Inventarios y Balances, el mismo no contiene la discriminación de las cuentas provisionadas”, esto dado a que la anotación en el mencionado registro es global sin dar detalle acerca de los deudores y tampoco detalle de los Comprobantes de Pago que dan origen a la deuda. Por otro lado; respecto a la incobrabilidad de la deuda alega que “(...) Habiéndose verificado que la recurrente continuó realizando operaciones con las líneas aéreas deudoras, que implicaban nuevos créditos por cobrar a estas empresas en periodos posteriores al vencimiento de la obligación, por lo que dichas operaciones no pueden calificarse como deudas de cobranza dudosa”.

En línea con lo anterior, es importante mencionar que el Tribunal Fiscal establece que da por cumplido el requisito formal respecto a la anotación en el Libro Auxiliar de Inventarios y Balances, al indicar que “(...) se ha validado el cumplimiento del requisito referido a la discriminación de la provisión de la cobranza dudosa en el Libro de Inventarios y Balances, cuando si bien dicha provisión se encuentra anotada en forma global en el citado libro, aquella figura en otros libros o registros en forma discriminada o esta información se encuentra consignada en hojas sueltas anexas legalizadas” (*el subrayado es nuestro*).

Finalmente; El Tribunal fiscal mantiene el reparo por el importe de S/ 59,178.00. Debido a que el contribuyente no presentó otros libros o registros, en los cuales la provisión por cobranza dudosa se encuentre de forma detallada, es decir, que se permita

identificar a los deudores, comprobantes de pago asociados, fechas de emisión, fechas de vencimiento, y respecto al requisito de la demostración de la incobrabilidad de la deuda, expresa que ya no resulta relevante emitir pronunciamiento sobre el cumplimiento de los otros requisitos establecidos en el inciso f) del artículo 21.º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

2. Resolución del Tribunal Fiscal N° (emitida el 02/02/2016)

Renta del ejercicio fiscal: 2008

Importe del reparo: S/ 814,718.72

En este caso se puede apreciar que la Administración Tributaria procedió al reparo por el importe mencionado como consecuencia del castigo de la deuda en el mismo ejercicio en el que se provisiono y es así que afirma que “(...) Que, ahora bien, de la revisión del Libro Diario del ejercicio 2008 (folio 34) se verifica que la recurrente registro las cuentas 684001 y 191101 la provisión de deudas de cobranza dudosa por el monto de S/. 814,718.72, y seguidamente, registro en las cuentas 191101 y 129001 el castigo de las deudas de cobranza dudosa por el mismo importe, tal como ha sido reconocido por la propia recurrente en sus recursos impugnativos”.

En ese mismo sentido, se manifestó la posición del Tribunal Fiscal dado que expreso que; “Que asimismo, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 06911-3-2010 y 021150-10-2011, entre otras, que para que sea deducible la provisión de cobranza dudosa es obligatorio que la provisión figure al cierre del ejercicio en el Libro de Inventarios y Balances, por lo que no resulta posible que en un mismo ejercicio gravable se realice la provisión y el castigo, dado que mediante este ultimo las cuentas de cobranza dudosa desaparecen del balance y por ende no podrán ser mostradas en el balance la cierre del ejercicio, impidiéndose el control tributario” (*el subrayado es nuestro*).

Ahora bien, de los argumentos expuestos tanto por la recurrente, por la Sunat y por el Tribunal Fiscal, entonces se puede apreciar que, a través del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N.º 122-94-EF, 1994) y los requisitos establecidos en este, se establece un diferimiento del escudo fiscal dado que la ley del Impuesto a la renta establece que:

Los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

No se reconoce el carácter de deuda incobrable a:

- (i) Las deudas contraídas entre sí por partes vinculadas
- (ii) Las deudas afianzadas por empresas del sistema financiero y bancario, garantizadas mediante derechos reales de garantía, depósitos dinerarios o compra venta con reserva de propiedad
- (iii) Las deudas que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.
(Art. i)

3. Resolución del Tribunal Fiscal N° 08448-10-2017 (emitida el 22/09/2017)

Renta del ejercicio fiscal: 2003

Importe del reparo: S/ 388,637.00

La Administración Tributaria señala que se ha constatado que el contribuyente no llevaba Libro de Inventarios y Balances, incumpliendo lo dispuesto en el inciso f del numeral 2 del artículo 21.º del Reglamento de la ley del Impuesto a la Renta referido a que la provisión al cierre de cada ejercicio debe figurar de forma discriminada en el libro mencionado y por lo tanto la deducción de cobranza dudosa no se encuentra conforme a Ley. El auditor también menciona que al cierre del requerimiento no se presentó del Libro de Inventarios y balances debido a que este recién fue legalizado recién el 02 de junio del 2005, y no contener, además, la discriminación de las provisiones y ha sido llenado en forma manual, pese a llevar un sistema de contabilidad computarizado, entonces corresponde mantener el reparo respecto a la provisión de cobranza dudosa.

El Tribunal Fiscal señala que en aplicación del Principio de Verdad Material y de la revisión de otros documentos de carácter contable exhibidos en la fiscalización por la parte del contribuyente, establece que se acredita la información sobre las obligaciones pendientes y que la Administración Tributaria pudo haber verificado que efectivamente las cuentas aludidas cumplían con la condición de incobrables y que el importe objeto de deducción era proporcional con la cuantía de dudosa cobranza.

Lo señalado tiene sustento en que la Sunat a través del Anexo 1 al resultado del requerimiento No 0241619 señala que el contribuyente presentó el Libro denominado “Balance de Comprobación” el cual contenía el Balance de Comprobación al 31 de diciembre del 2003, en el cual se registró el importe de S/ 624,098.90; y así mismo, en el otro registro denominado “Mayor auxiliar- pendientes al 31 de diciembre de 2003”, en el cual contenía información detallada respecto al importe mencionado. Dicho registro si bien no encuadran estrictamente dentro de los requisitos contemplados en el literal b) numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se aprecia que tiene información discriminada y mínima que el Libro de Inventarios y Balances contiene.

En ese sentido, negarse a la valoración de otros medios probatorios (registros contables) no solo vulnera el Derecho a la Defensa del contribuyente, sino que además transgrede lo prescrito por el inciso i) del artículo 37.º de la Ley de Impuesto a la Renta.

La Sunat no ha cuestionado la condición de incobrable de las deudas que fueron provisionadas, ni la proporcionalidad de la deducción respecto del monto que califica como incobrable, sino que sustenta su pretensión en el incumplimiento del requisito vinculado con el registro de la provisión por cobranzas dudosas, establecido en el numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que el motivo del reparo radica en el hecho que la recurrente no contaba con el Libro de Inventarios y Balances al cierre del ejercicio 2003 ni a la fecha de presentación de la declaración jurada del impuesto a la renta del mencionado ejercicio gravable, toda vez que el mencionado libro recién fue legalizado el 2 de junio de 2005.

Agrega que en el Libro de Inventarios y Balances no se encuentra discriminada la mencionada provisión y que el mismo ha sido llenado de forma manual, pese a según la ficha RUC la Compañía lleva la contabilidad de manera computarizada.

Al respecto, debemos señalar que la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, 2004) establece que son deducibles “Los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden” (inciso i, artículo 37.º). De otro lado, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que “(...) para efectuar la provisión por deudas incobrables se requiere: (...) que la provisión al cierre de cada ejercicio figure

en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada...” (numeral 2 del inciso f, artículo 21)

Como se aprecia de las citadas normas, se tiene que la provisión por cobranza dudosa constituye gasto deducible para efectos de determinar el impuesto a la renta, estando sujeta su deducción al cumplimiento de ciertos requisitos, tales como su registro, el cual permite a la Administración Tributaria, la verificación y seguimiento de las deudas que su cobranza es dudosa, y en ese sentido, se establece que la provisión sea anotada de manera discriminada, en el Libro de Inventarios y Balances.

El presente caso fue judicializado y La Corte Superior de Justicia de Lima señala que, en la sentencia del expediente 00029-2018-0-1801-JR-CA-19 emitida el 15 de mayo del 2019 y entre otros argumentos, esbozo lo siguiente: que en virtud del Principio de Reserva de Ley y la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, no corresponde condicionar la deducción del castigo por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, al cumplimiento de requisitos contemplados en normas reglamentarias que, más allá de solo precisar o complementar o desarrollar lo estipulado en la Ley, rebasen su contenido y establezcan otros parámetros restrictivos para el ejercicio de un derecho.

Adicionalmente, también señala que el Tribunal Fiscal ha considerado a partir de diversa documentación presentada por el contribuyente, que efectivamente la deducción de las provisiones de cobranza dudosa efectuada, encuadra dentro de los márgenes contemplados en el inciso i) del artículo 37.º de la Ley del Impuesto a la Renta, no solo al amparo de lo previsto por la Ley, sino también en aplicación del Principio de Verdad Material (el subrayado es nuestro).

Finalmente, Se declara INFUNDADA en todos sus extremos la demanda presentada por la Administración Tributaria.

4.4.2 Comentarios críticos a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal

Luego de revisar la jurisprudencia pertinente en el punto anterior, se puede arribar a los siguientes cometarios respecto a la normativa vigente respecto a la cobranza dudosa, que es uno de los formalismos que cuestionamos en el presente trabajo:

1. En el Decreto Legislativo N.º 200 (vigente desde el año 1982) – Ley de Impuesto a la Renta ya tenemos que en el artículo j) que establece lo siguiente:

Los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

Posterior a la norma mencionada, tenemos que en el Decreto Legislativo N.º 774 emitido el 30 de diciembre de 1993 y el Decreto Supremo N.º 054-99-EF se mantiene el artículo mencionado hasta que en el año 2003 con el Decreto Legislativo N.º 945 emitido el 23.12.2003 se modifica, entre otros, el artículo i) y así que el mencionado artículo establece lo siguiente:

Los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden. No se reconoce el carácter de deuda incobrable a:

- (i) Las deudas contraídas entre sí por partes vinculadas.
 - (ii) Las deudas afianzadas por empresas del sistema financiero y bancario, garantizadas mediante derechos reales de garantía, depósitos dinerarios o compra venta con reserva de propiedad.
 - (iii) Las deudas que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.
2. Dado que la última modificación legislativa respecto al impuesto a la renta es del año 2003, se puede afirmar que, transcurrido 16 años, el artículo del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta relacionado a la provisión y castigo de cobranza dudosa, resulta una norma anacrónica y por ello es necesario modificar el mencionado reglamento a fin de lograr una tributación más justa y eficiente.
 3. Es por esa razón, sumado a la cantidad de resoluciones del Tribunal Fiscal que sostienen que el hecho que el Libro de Inventario y Balances haya sido legalizado en una fecha posterior al cierre del ejercicio, no es argumento para desconocer la provisión por cobranza dudosa, podemos concluir que, en uno de los casos desarrollados, la demandante (Sunat) habría iniciado el presente proceso sin la existencia de un verdadero convencimiento del hecho que la RTF No. 08448-10-2017 ha sido emitida contraviniendo algún dispositivo legal.
 4. Como se aprecia, el hecho que el Libro de Inventario y Balances haya sido legalizado en una fecha posterior al cierre del ejercicio (en el presente caso,

con posterioridad al 31 de diciembre de 2003), no es argumento para desconocer la provisión, esto debido a que ni la Ley del Impuesto a la Renta o su Reglamento establece como requisito para la deducción de las provisiones de cobranza dudosa establece como requisito que el mencionado libro se encuentre legalizado con anterioridad al cierre del ejercicio.

5. Finalmente, como podremos apreciar el presenta caso ejemplifica la posición planteada en esta tesis, pues por la interpretación excesivamente literal de un formalismo exigido por parte de la Administración Tributaria, se han lesionado los Principios Administrativos y Constitucionales que protegen al contribuyente.

4.5 Nuestras propuestas

4.5.1 Discrecionalidad de la Administración Tributaria

A lo largo del desarrollo del presente trabajo, se ha ido desarrollando la necesidad de que en el ámbito tributario prime la sustancia o derecho sobre cualquier forma, pero no en un sentido extremo de evitar todo formalismo, sino bajo el criterio que ciertos formalismos pueden ser subsanados tácitamente, siempre que los mismos no afecten de manera grave un derecho.

Asimismo, hemos analizado el actuar y consideraciones de los agentes fiscalizadores de la Administración Tributaria, y cómo ha sido la aplicación del criterio discrecional en los distintos casos, así como el uso de su facultad fiscalizadora. En el mismo, hemos detectado que no se han aplicado los principios constitucionales tributarios, sino que ha utilizado los principios de manera parcial y sin mayor fundamento de los mismos.

Teniendo en consideración todo esto, se considera necesario la implementación de un cambio normativo, pero que el mismo no sea tendiente a reducir la capacidad de fiscalización de la Administración Tributaria, sino que esté dirigido a hacerla más justa y subjetiva, teniendo como base el principio de igualdad contributiva, entre otros.

Empezando por el principio de igualdad contributiva, si dos empresas de un mismo rubro, tienen un gasto similar, pero una de ellas tiene el comprobante que sustenta el gasto, emitido de manera errónea, no puede desconocerse el mismo por el simple hecho de tener un error en el comprobante y rechazar el mismo, ya que es factible que logre demostrar la necesidad y causalidad del gasto, así como presentar medios de prueba que permitan establecer que la operación es real.

Asimismo, el reparo de gastos por temas formales, es confiscatorio en cuanto no permite la defensa del gasto ante la Administración Tributaria, basándose en una confiscatoriedad subjetiva que sólo se centra en la forma y no en el fondo, que no puede analizar más allá de la operación y los motivos que fundamentan la misma. Estas formalidades en la norma, no indican la pérdida del derecho, sino que limitan su utilización; es decir, conocen que existe el derecho, pero limitan el ejercicio.

Siendo así y bajo el análisis desarrollado a lo largo del presente trabajo de investigación, es de gran importancia un cambio normativo mediante el cual, el contribuyente puede solicitar un análisis de la operación que no cumple las formalidades durante un proceso de fiscalización, para que los auditores de la Administración Tributaria evalúen el contenido, sustancia y fehaciencia de la operación, determinando así, que si la operación tiene esos elementos y que pueden ser cuantificables, se supere la barrera de la formalidad del gasto y se permita el pleno ejercicio del derecho, bajo los principios constitucionales desarrollados.

Esta normativa está enfocada en ampliar la facultad fiscalizadora y discrecional de la Administración Tributaria, ya que no sólo entrará a verificar la validez de las operaciones que cumplen los requisitos formales; sino que, ahora también revisará la validez de las operaciones que no cumplen los referidos requisitos; cumpliendo así una labor imparcial y que permita una tributación más justa y equitativa, basada en el respeto de la Constitución, y de que los derechos tiene más relevancia que la mera formalidad.

Ya se dio un importante paso con la norma que permite sustentar el crédito fiscal del IGV, cuando el comprobante adolece de ciertos requisitos. El presente trabajo busca que se amplíe el criterio esgrimido en la referida norma y se amplíe a la figura al Impuesto a la Renta.

Por último, estos cambios permitirán una fiscalización más clara y fidedigna, así como una evaluación más completa de los gastos y el funcionamiento de cada sector, con el fin de que en conjunto se puedan evaluar los criterios para cada gasto y que los mismos resulten objetiva y subjetivamente sustanciosos para la deducción de los mismos.

4.5.2 Cambio normativo a la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento

Al iniciar el presente trabajo, en el capítulo I, se enumeró algunos de los formalismos encontrados en la Ley del Impuesto a la Renta y su respectivo reglamento (Tabla 1.1), luego de haber desarrollado nuestros argumentos, corresponde proponer los siguientes cambios normativos, a fin de lograr una tributación más justa y es así que presentamos las siguientes propuestas:



Tabla 4. 5

Nuestra propuesta de cambio normativo

N°	Artículo	Inciso	Ley	Reglamento	Propuesta de Cambio normativo
Artículo 37° de La Ley del Impuesto a la Renta - Artículo 21 del RLIR					
1		Inciso d)	Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y <u>siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.</u>		Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y <u>siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente, en aquellos casos en los que sea inútil ejercer la acción judicial no se perderá el derecho a la deducción siempre que se pueda acreditar con documentos distintos a la disposición del archivo dispuesto por el Ministerio Público , tales como copia certificadas de las denuncias policiales, partes policiales y otros manifestaciones y diligencias policiales.</u>

(Continúa)

(Continuación)

2		Inciso f)	Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.	(...) c) Tratándose de los desmedros de existencias, la Sunat aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, <u>siempre que se comuniqué previamente a la Sunat en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. Dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.</u>	(...) c)... Tratándose de los desmedros de existencias, la Sunat aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél <u>siempre que la destrucción y el acta que certifica tal destrucción corresponda al ejercicio en el que se deduce el gasto, adicionalmente también se deberá comunicar a Sunat la realización de la destrucción hasta el 31 de diciembre.</u>
3		Inciso i)	(...) Será deducible los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que determinen las cuentas que corresponden	(...) b) Que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.	(...) b) Que la <u>contabilización de la provisión</u> figure <u>de forma discriminada en el libro diario.</u>

(Continúa)

(Continuación)

4		Inciso s)	Será deducible los Importe de los arrendamientos que recaen sobre la actividad gravada (...)	<p>(...) Tratándose de recibos emitidos a nombre del arrendador o subarrendador del inmueble, se entenderá identificado al arrendatario o subarrendatario como usuario de los servicios públicos a los que se refiere el presente literal, siempre que en el contrato de arrendamiento o subarrendamiento se estipule que la cesión del uso del inmueble incluye a los servicios públicos suministrados en beneficio del bien y que las firmas de los contratantes estén autenticadas notarialmente. Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior, si las firmas son autenticadas con posterioridad al inicio del plazo del arrendamiento o subarrendamiento, sólo permitirán sustentar gasto o costo para efecto tributario, crédito deducible o ejercer el derecho al crédito fiscal, los recibos emitidos a partir de la fecha de certificación de las firmas. (Artículo 5.4 del Reglamento de Comp. de pago)</p>	<p>Será deducible los Importe de los arrendamientos que recaen sobre la actividad gravada, <u>así mismo será deducible los gastos por servicio público asociados al arrendamiento siempre el contrato los establece expresamente y se encuentre legalizado salvo que se pueda acreditar el uso del inmueble con otros medios de prueba</u></p>
---	--	-----------	--	--	---

(Continúa)

(Continuación)

5		Inciso z)	<p>(...) Será de deducible ... Cuando se empleen personas con discapacidad tendrán derecho a una deducción adicional sobre las remuneraciones que se paguen a esta persona en un porcentaje que será fijado por decreto supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas.</p>	<p>Entre otros requisitos se establece que el generador de rentas de tercera categoría deberá acreditar la condición de discapacidad del trabajador con el certificado correspondiente que aquel le presente, emitido por el ministerio de salud, de defensa y del interior a través de sus centros hospitalarios, y por el Seguro Social de Salud – ESSALUD. <u>A tal efecto, el empleador deberá conservar una copia del citado certificado, legalizado por notario, durante el plazo de prescripción.</u></p>	<p>Entre otros requisitos se establece que el generador de rentas de tercera categoría deberá acreditar la condición de discapacidad del trabajador con el certificado correspondiente que aquel le presente, emitido por el ministerio de salud, de defensa y del interior a través de sus centros hospitalarios, y por el Seguro Social de Salud – ESSALUD. <u>A tal efecto, el empleador deberá solicitar el carne de inscripción en la CONADIS, en concordancia con el DL 1256 (Ley de prevención y eliminación de barreras burocráticas)</u></p>
---	--	--------------	--	--	--

(Continúa)

(Continuación)

6			<p>Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento. En ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento</p>	<p>(...) La depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.</p>	<p>(...) La depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente. <u>La legalización y/o presentación extemporánea del libro diario y libro de activo fijo no generará la pérdida del derecho a la deducción del gasto.</u></p>
---	--	--	---	---	--

(Continúa)

(Continuación)

7		Inciso j)	No será deducible Los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago (...)	Entre otros requisitos se establece que en caso de pérdida o extravió de comprobantes de pago se debe formular denuncia policial, comunicar a la SUNAT, conservar el cargo de recepción de comunicación a SUNAT, poner a disposición la segunda copia (la destinada a SUNAT). Numeral 4.2 y 11.2 del art. 11 del Reglamento de Comprobantes de Pago (Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT (24.01.99))	No será deducible Los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago (...), <u>salvo el caso de pérdida o extravió de comprobantes de pago que bastara con la presentación de la copia autenticada con sello y firma del representante legal.</u>
---	--	--------------	---	---	---

CONCLUSIONES

De lo expuesto a lo largo del presente trabajo, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

- El clima tributario que atraviesan hoy en día los contribuyentes, merece ser dotado de mayor seguridad jurídica, pues como se ha venido desarrollando en el presente trabajo, la Administración Tributaria viene desarrollando acciones de fiscalización en las cuales no se pondera de manera objetiva los requisitos sustanciales versus los requisitos formales a fin de hacer deducible un determinado costo y/o gasto.
- Del análisis efectuado a los artículos 37.º, 40.º y 44.º de la Ley del Impuesto a la Renta y su respectivo reglamento, se constata que existen limitaciones al gasto y/o costo empresarial que se encuentran sujetas al cumplimiento de ciertos requisitos formales, los cuales terminan vulnerando el patrimonio del contribuyente, toda vez que estos requisitos formales resultan siendo anacrónicos respecto a la realidad económica de hoy en día.
- Una de las variables que determinan la deducibilidad del costo y/o gastos son el cumplimiento de los requisitos sustanciales por parte del contribuyente. Es preciso señalar que los requisitos sustanciales nacen en nuestra Constitución Política y la Ley del Impuesto a la Renta. Ahora bien, la Administración Tributaria tiene la obligación de realizar una valoración objetiva de las diversas pruebas presentadas por el contribuyente y que permita la comprobación de la realización de las diversas operaciones comerciales en el marco del procedimiento de fiscalización.
- Otra variable que determina la deducibilidad del costo y/o gasto es el cumplimiento de los requisitos formales por parte del contribuyente, estos a su vez, se encuentran recogidos en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento. Así tenemos que, uso del Comprobantes de Pago, registros contables, son requisitos formales y tienen por finalidad permitir un mejor control fiscal a fin de garantizar un mejor desempeño por parte de la Administración Tributaria frente a lucha contra el

evasión tributaria. Sin embargo, una interpretación literal excesiva respecto al cumplimiento de estos requisitos, conlleva a que el contribuyente vea lesionado su derecho a la deducción del gasto y/o costo.

- Los principios administrativos como el principio de verdad material, principio de eficacia y principio de razonabilidad, constituyen mecanismos de defensa del contribuyente frente a la actuación de la Administración Tributaria, en ese sentido, se puede afirmar que la discrecionalidad de que goza la Administrase, debe sujetarse a los principios administrativos mencionados, dado que de no ser así, el contribuyente se encontraría en una situación de inestabilidad jurídica.
- Si bien el Principio de Verdad Material y Eficacia, no ha sido recogido en el Título Preliminar del Código Tributario, es importante que estos se incluyan en esta norma, toda vez que es un principio que deriva del derecho administrativo y su observancia al momento de aplicarlas, es vital para que pueda brindarse seguridad jurídica al contribuyente.
- Es evidente que la interpretación y aplicación de las normas en el marco de los procesos de fiscalización, deben ser el resultado de un proceso razonado, fundado en los derechos y principios constitucionales como el principio de legalidad, igualdad, no confiscatoriedad, y no el resultado de una interpretación literal de las normas, que terminan erosionando el patrimonio del contribuyente, toda vez que se transgrede el principio de capacidad contributiva y otros principios que hemos desarrollado en el presente trabajo.
- Respecto a la deducción del gasto de la provisión por cobranza dudosa y los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta como su respectivo reglamento, es necesario mencionar que esta norma debe ser modificada, ya que es una norma que viene desde el año 2001, y a la fecha el entorno comercial de la incobrabilidad de cuentas por cobrar ha cambiado notoriamente, pues han transcurrido más de 18 años desde que la norma mencionada fue promulgada.

También es importante mencionar que, en la casuística planteada se evidencia la transgresión de los principios de Verdad Material y de no confiscatoriedad del contribuyente, toda vez que la Administración Tributaria durante 16 años, aplicó una interpretación literal restrictiva del numeral 2 del inciso f) del artículo 21.º del

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sin considerar la realidad de los hechos del contribuyente, negándose a analizar la valoración de los medios de pruebas adicionales que se presentaron durante el proceso de fiscalización.

- De otra parte, la interpretación literal excesiva de las normas por parte de la Administración Tributaria, tiene un efecto financiero en cada uno de los contribuyentes, ya que de los reparos realizados derivan en un incremento de la Tasa efectiva del Impuesto a la Renta que de un 29.5 %, pasa a ser una tasa mayor. Así mismo, también tiene un efecto directo en el recálculo de la participación a los trabajadores. Como se ha mencionado, esta consecuencia lesiona el Principio Constitucional de No confiscatoriedad entre otros.
- Si bien el Código Tributario otorga la facultad discrecional a la Administración Tributaria, para que esta sea ejercida de forma constitucional, otorgando ventajas a la Administración y los administrados, a fin de crear un ambiente de equidad jurídica. Es claro que no siempre la Administración sigue este camino, prueba de ello se puede evidenciar en el caso planteado, en el cual la Administración Tributaria aplica criterios diferenciados a empresas del mismo grupo económico, frente a hechos similares, vulnerando los derechos de defensa del contribuyente.

Es por ello que concluimos, que la facultad discrecional de la Administración Tributaria, debe ser limitada en parte y de forma expresa en la norma del Código Tributario, enfatizando que la discrecionalidad no debe transgredir los Principios Constitucionales y Administrativos de los contribuyentes.

De otro lado, con esta restricción legal, la Administración aplicará la discrecionalidad dentro del marco de la seguridad jurídica.

REFERENCIAS

- Bravo, J. (2013). *Derecho tributario. Reflexiones*. Lima: Jurista.
- Bravo, J. (2014). Contabilidad como fuente de derecho. En *II Foro de Tributación y Contabilidad*. Lima: Tinco.
- Bravo, J. (2018). *Fundamentos de derecho tributario* (5.^a ed.). Lima: Crea libros.
- Bravo, J., Blume, E., Escribano, F., Luna, I., Hernández, H. y Álvarez, C. (2010). La obligación tributaria. En J. Bravo, D. Yacolta, y Gamba, C. (Eds.). *Introducción al derecho financiero y tributario* (pp. 92-96). Lima: Jurista.
- Congreso Constituyente Democrático. (1993). *Constitución Política del Perú*. Lima.
- Corte Suprema de Justicia de la República, Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente. (19 de junio de 2018). *Sentencia casación n.° 11111 – 2016 Lima*. Recuperado de https://static.legis.pe/wp-content/uploads/2019/07/Casacion-11111-2016-Lima-Legis.pe_.pdf
- De Pomar, M. (2010). La Primacía de la realidad en el derecho tributario peruano: A propósito de la norma VIII del Código Tributario. *Foro Jurídico. Revista de Derecho*. 10, 225-233.
- Decreto Ley N.° 25632, Ley Marco de Comprobantes de Pago. (1992). Recuperado de http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/1992/ley_25632.pdf
- Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, Nuevo Código Tributario. (22 de junio de 2013). Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/fdetalle.html>
- Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, Ley del Impuesto a la Renta. (8 de diciembre de 2004). Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.pdf>
- Decreto Supremo N.° 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. (19 de setiembre de 1994). Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/reglamento.html#>
- Del Padre, F. (2012). *La prueba en el derecho tributario*. Lima: Jurídica Grijley.
- Durán, L. (2001). La aplicación conjunta del Código Tributario y la LPAG en los procedimientos tributarios. Particular referencia a la motivación del acto administrativo de naturaleza tributaria, *Revista Derecho y Sociedad*, (36). Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/13230/13841>

- Fernández, I. (2005). *Las Deducciones del Impuesto a la Renta*. Lima: palestra.
- Fernández, J. (2006). La capacidad Contributiva. En *Temas de Derecho Tributario y Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi*. Lima: Palestra.
- Ferreiro, J. (2018). Efecto de los cambios en las normas contables en la tributación empresarial. *Revista Derecho y Sociedad*, (50). Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/20385/20317>
- Gamero, E. (2013). Simplificación del procedimiento administrativo: una respuesta idónea desde el Derecho Administrativo ante la crisis. En J. L. Piñar (Coord.). *Crisis económica y crisis del estado de bienestar. Papel del derecho administrativo* (pp. 407-441). Madrid: Reus.
- Gordillo, A. (2017). *Tratado del derecho administrativo* (Tomo I). Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo.
- Ley N.º 26887, General de Sociedades. (5 de diciembre 1997). Recuperado de http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic3_per_leysociedades.pdf
- Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. (10 de abril de 2001). http://www4.congreso.gob.pe/historico/cip/materiales/delitos_omision/ley27444.pdf Recuperado de
- Ley N.º 28708, Ley del Sistema Nacional de Contabilidad. (10 de abril de 2006). Recuperada de <https://www.mef.gob.pe/es/normatividad-sp-2134/por-instrumentos/leyes/7020-ley-n-28708-1/file>
- Ley N.º 7904, Ley de Impuestos sobre la Venta. (26 de julio de 1934). Recuperado de <https://peru.justia.com/federales/leyes/7904-jul-26-1934/gdoc/>
- Martín, J. M. y Rodríguez, G.F. (1995). *Derecho Tributario General* (2.ª ed.). Buenos Aires: Depalma.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (s. f.). Consejo normativo de contabilidad. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/consejo-normativo-de-contabilidad/presentacion>
- Morón, J. C. (2018). *Comentarios a la ley del procedimiento administrativo general* (13.ª ed.). Lima: Gaceta Jurídica.
- Picón, J. (2017). Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial. ¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, la Sunat o lo perdí yo... (5.ª ed.). Lima: Dogma.
- Rastrollo, J. J. (2017). La evolución del principio de eficacia y su aplicación en el ámbito de la función pública: la evaluación del desempeño. *Revista General de Derecho Administrativo*, (45). Recuperado de <http://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1507505>

- Real Academia de la Lengua Española. (2019). Diccionario de la lengua española. Recuperado de <https://dle.rae.es/srv/search?m=30&w=formalismo>
- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04100-4-2007.(9 de mayo de 2007). Recuperado de <https://www.mef.gob.pe>
- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 02301- 2-201. (3 de marzo de 2010). Recuperado de <https://www.mef.gob.pe>
- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06730-2-2014. (4 de junio de 2014). Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/2/2014_2_06730.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 0939-1-2006. (20 de enero de 2006). Recuperado de
- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 1601-3-2010. (11 de febrero del 2010). Recuperado de <https://www.mef.gob.pe>
- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 3625-10-2014. (19 de marzo de 2014). Recuperado de <https://www.mef.gob.pe>
- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 710-2-99. (25 de agosto de 1999). Recuperado de
- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 753-3-1999. (27 de setiembre de 1999). Recuperado de
- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00280-10-2015. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe>
- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 397-2-2009. (14 de enero 2009). Recuperado de <https://www.mef.gob.pe>
- Resolución de Tribunal Fiscal N° 09100-10-2017. (12 de octubre de 2017). Recuperado de <https://www.mef.gob.pe>
- Resolución de Tribunal Fiscal N° 01008-3-2016. (2 de febrero de 2016). Recuperado de <https://www.mef.gob.pe>
- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08448-10-2017. (22 de setiembre de 2017). Recuperado de <https://www.mef.gob.pe>
- Alva, J. (16 de noviembre del 2010). Re: La Importancia del uso de los precedentes en materia tributaria: La jurisprudencia del tribunal fiscal y del tribunal constitucional. [Publicación del blog]. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2010/11/16/la-importancia-del-uso-de-los-precedentes-en-materia-tributaria-la-jurisprudencia-del-tribunal-fiscal-y-del-tribunal-constitucional/>

- Rubio, M. (2009). *El sistema jurídico introducción al derecho*. (10.^a ed.). Lima: PUCP.
- Sallenave, J. P. (1994). *La Gerencia Integral*. Bogotá: Norma.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 001-2004-AI/TC. (27 de setiembre del 2004). Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00001-2004-AI%2000002-2004-AI.pdf>
- Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 0048-2004-P IITC. (1 de abril de 2005). Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00048-2004-AI.pdf>
- Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 2089-2007 PA/TC. (28 de noviembre de 2007). Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/02089-2007-AA.pdf>
- Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 2689-2004-AA/TC. (20 de enero de 2006). Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/02689-2004-AA.pdf>
- Sevillano, S. (2019). *Lecciones de derecho tributario principios generales y código tributario* (2.^a ed.). Lima: PUCP.
- Sinisterra, G., Polanco, L. E. y Henao H. (2011). *Contabilidad Sistema de Información para las Organizaciones* (6.^a ed.). Bogotá: McGrawHill.
- Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. (s. f.). Normas Generales sobre libros y registro. Recuperado de <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/libros-y-registros-vinculados-asuntos-tributarios-empresas/normas-legales-libros-y-registros>