

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



PROBLEMÁTICA EN EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE GASTOS PREOPERATIVOS POR EXPANSION DE ACTIVIDADES

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

Kely Mavel Suárez Pérez

Código 20162757

Asesores

Walker Villanueva Gutiérrez

Ronald Vargas Reynoso

Lima – Perú

Julio de 2019



**PROBLEMÁTICA EN EL TRATAMIENTO
TRIBUTARIO DE GASTOS PREOPERATIVOS
POR EXPANSION DE ACTIVIDADES**

**ISSUES IN THE TAX TREATMENT OF
PREOPERATIVE EXPENSES FOR
EXPANSION OF ACTIVITIES**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I: TRATAMIENTO CONTABLE Y TRIBUTARIO DE LOS GASTOS PREOPERATIVOS EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA	3
1.1. Concepto de gasto preoperativo	3
1.2. Tratamiento contable de los gastos preoperativos	6
1.3. Tratamiento tributario especial de los gastos preoperativos.....	8
1.4. Clases de gastos preoperativos	10
1.4.1. Gastos preoperativos iniciales	10
1.4.2. Gastos preoperativos por expansión de actividades	11
1.4.3. Intereses devengados durante el periodo preoperativo.....	11
1.5. Características de los gastos preoperativos.....	11
1.6. Condiciones y plazos para la amortización.....	12
1.7. Finalidad del tratamiento tributario de los gastos preoperativos	13
1.8. Principio de causalidad, la correlación de ingresos y gastos y el devengo.....	13
1.8.1 Causalidad.....	13
1.8.2 Correlación de ingresos y gastos.....	16
1.8.3 Devengo.....	19
1.9. Tratamiento tributario sectorial de los gastos preoperativos en el rubro de la Minería y los Hidrocarburos.....	21
1.9.1 Sector Minería.....	21
1.9.2 Sector Hidrocarburos.....	22
1.10. Legislación comparada	24

CAPÍTULO II: PROBLEMÁTICA EN EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS GASTOS PREOPERATIVOS POR EXPANSION DE ACTIVIDADES.....	30
2.1. Variada interpretación del concepto “Expansión de actividades”.....	30
2.1.1 Aproximación al concepto de expansión de actividades.....	31
2.1.2 Pronunciamientos del Tribunal Fiscal y de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.....	32
2.1.2.1 Primera posición	33
2.1.2.2 Segunda posición	35
2.1.3. Dualidad de criterio y seguridad jurídica.....	42
2.2 ¿Existe necesidad de generar ingreso para deducción de gastos preoperativos?.....	43
2.3. Gasto por intereses sujeto a límite en etapa preoperativa.....	46
CAPÍTULO III: PROPUESTAS PARA LA IDENTIFICACION FISCAL DE GASTOS PREOPERATIVOS POR EXPANSION DE ACTIVIDADES.....	49
3.1. Delimitación del concepto de expansión de actividades en la legislación tributaria.....	49
3.2. Posibilidad de deducción del gasto preoperativo en el periodo en el que se incurren.....	51
3.3. Procedimiento a considerar para analizar la deducibilidad de los gastos por intereses en etapa preoperativa.....	54
CONCLUSIONES	56
REFERENCIAS.....	60

RESUMEN

En este trabajo se investiga la problemática que presenta el tratamiento tributario de los gastos preoperativos por expansión de actividades en los siguientes aspectos: Vacío normativo y jurisprudencia muy variable sobre la definición de gasto preoperativo por expansión de actividades, obligatoriedad de generar ingreso para deducir gastos preoperativos y tratamiento no especificado sobre cómo proceder ante los gastos por intereses generados en dicha etapa preoperativa. Analizando a detalle estos aspectos en la doctrina, ciencias económicas, jurisprudencias y legislación comparada, se determina el concepto de expansión de actividades, asimismo que el tratamiento tributario especial de gastos preoperativos en nuestra legislación es una norma facultativa, no impidiendo que el contribuyente aplique la regla general del devengo y sobre el tratamiento tributario de los intereses generados en etapa preoperativa se determina un procedimiento de las

reglas tributarias que se deben cumplir teniendo en cuenta la norma de subcapitalización y el plazo de diferimiento del gasto.

Palabras clave: Gastos preoperativos, expansión, devengo, causalidad



ABSTRACT

This study investigates the issues presented by the tax treatment of preoperative expenses for the expansion of activities in the following aspects: Regulatory vacuum and very variable jurisprudence on the definition of preoperative expenses for expansion of activities, obligatory generation of income to deduct preoperative expenses and unspecified treatment on how to proceed with interest expense generated in said preoperative stage. Analyzing in detail these aspects in the doctrine, economic sciences, jurisprudence and comparative legislation, the concept of expansion of activities is determined, also that the special tax treatment of preoperative expenses in our legislation is an optional norm, not preventing the taxpayer from applying the general accrual rule and about the tax treatment of the interest generated in the preoperative stage, a procedure

of the tax rules is determined that must be complied with taking into account the thin capitalisation rule and the deferral period of the expense

Keywords: Preoperative expenses, expansion, accrual, causality



INTRODUCCIÓN

Actualmente, la Ley del Impuesto a la Renta, que grava la renta de las empresas, contiene un tratamiento diferenciado y especial sobre los gastos preoperativos, en el que existe dentro de estos los gastos preoperativos por expansión de actividades, es decir, aquellos gastos que incurren las empresas cuando inician nuevos proyectos y/o actividades.

Sin embargo, hasta el día de hoy no existe un tratamiento tributario claro de este tipo de gastos, específicamente, la problemática se basa en tres aspectos:

- 1) Si el gasto que realiza una empresa califica o no como gastos preoperativos por expansión de actividades y, por ende, tratarlo como tal según la Ley del Impuesto a la Renta, ya que existe un vacío normativo sobre la definición de “gasto preoperativo” y más aún de lo que se entiende por “expansión de actividades”.

Al revisar la jurisprudencia sobre este tema vemos que es muy variable, dado que el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en algunas oportunidades, han determinado como gasto preoperativo por expansión de actividades a gastos destinados a desarrollar una nueva línea de negocios o una nueva actividad antes no desarrollada por la empresa, y, en otros casos, establece que para que sea tratado como tal, no es necesario que se cumpla este requisito que deja entrever así vacíos en el momento de determinar si un gasto está dentro de esta premisa de “expansión de actividades”.

No saber identificar claramente cuando estamos ante un gasto preoperativo por expansión de actividades podría contravenir con problemas muy serios para el contribuyente con la Administración Tributaria y llegar al nivel de que se imponga multas al contribuyente o desconocerle el gasto asociado debido a un incorrecto diferimiento del gasto preoperativo.

2) Si fuera factible la posibilidad de deducir los gastos preoperativos de expansión de actividades en base al devengo como todos los demás gastos, ya que no es clara la obligatoriedad de deducir este tipo de gastos solo si se generan ingresos asociados. Asimismo, surge la interrogante de que si el principio de causalidad está realmente integrado con el principio de correlación de ingresos y gastos.

3) Falta de referencias de cómo se debe proceder con los gastos de intereses devengados en etapa preoperativa al calificar los intereses como un gasto sujeto a límite según nuestra legislación.

Por consiguiente, el tema del presente trabajo de investigación consiste en dilucidar estas interrogantes y busca delimitar el concepto de los gastos preoperativos por expansión de actividades contemplado en la Ley del Impuesto a la Renta con el fin de que los contribuyentes puedan determinar con seguridad si les corresponde diferir el gasto a un periodo futuro o no cuando incurren en diversos tipos de gastos orientados a desarrollar un nueva actividad o una nueva línea de negocios en una compañía. Asimismo, cuando incurren en gastos orientados a nuevos proyectos de la misma línea de negocio o de la misma actividad que opera actualmente la compañía.

Además, realizar un análisis de las normas contables y tributarias sobre los requisitos para la deducibilidad de los gastos que puedan incidir en el tratamiento

tributario de estos gastos preoperativos; y, finalmente, establecer el procedimiento que se debe seguir cuando la empresa genere intereses devengados en etapa preoperativa, que por su naturaleza este tipo de gastos son sujetos a límite para las empresas en general.

CAPÍTULO I: TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS GASTOS PREOPERATIVOS EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

1.1 Concepto de gasto preoperativo

Para definir exactamente a qué se refiere y qué comprende el concepto de gasto preoperativo nos dirigimos en primer lugar a la Real Academia Española, en la cual al desglosar esta palabra tenemos lo siguiente:

- La palabra *operativo* significa preparado o listo para ser utilizado o entrar en acción.
- El prefijo *pre* significa anterioridad local o temporal.

Entonces estamos refiriéndonos a que un gasto preoperativo es un gasto que se incurre antes de que algo o alguien entre en acción. Aplicándolo al rubro empresarial, se configura cuando las empresas inician sus actividades económicas o cuando ya se

encuentran operando en el mercado y deciden emprender un nuevo proyecto o nuevas actividades, realizan inversiones previas, es decir, gastos necesarios para que este nuevo proyecto o actividad se lleve a cabo. Estos tipos de gastos se incurren con antelación a la fecha de inicio de la actividad que realizará la empresa o cuando decide ampliar sus actividades; estos serán los llamados gastos preoperativos.

En el ámbito contable, la primera referencia que tenemos la encontramos específicamente en la Norma Internacional de Contabilidad 38 Activos Intangibles, la cual es oficializada mediante Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N°002-2018-EF/30, donde menciona lo siguiente:

(a) Gastos de establecimiento (esto es, costes de puesta en marcha de actividades), salvo que las partidas correspondientes formen parte del coste de un elemento del inmovilizado material, siguiendo lo establecido en la NIC 16 Inmovilizado material. Los gastos de establecimiento pueden consistir en costes de inicio de actividades, tales como costes legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad o para comenzar una explotación (costes de preapertura), o bien costes de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costes previos a la explotación);

...

(d) Desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad. (IFRS Foundation, 2018, p. 11)

Sobre estos tipos de gastos, Aguirre (1995) manifiesta que los gastos de establecimiento se puedan calificar en las siguientes partidas: gastos de constitución, de ampliación capital y de primer establecimiento; y gastos de puesta en marcha, los cuales tienen las siguientes características:

- Gastos de constitución y de ampliación de capital: Son gastos de carácter jurídico formal necesarios para llevar a cabo las operaciones de constitución o ampliación de capital de la empresa.

Por ejemplo:

- Honorarios profesionales de abogados, notarios y registradores.

- Impresión de la memoria funcional, boletines y títulos y los gastos de publicidad.
 - Comisiones y gastos de colocación de los títulos.
 - Tributos, impuestos patrimoniales sobre actos jurídicos documentados. (p. 102)
- Gastos de primer establecimiento: Son gastos originados en una etapa previa al inicio de las actividades del negocio. Las tres características principales de estos gastos son: a) Su naturaleza técnico-económica, b) Su carácter de gastos necesarios para el inicio de las actividades, c) Se refieren a la empresa en su conjunto y no a elementos concretos.

Por ejemplo:

- Honorarios, gastos de viajes de estudios previos de naturaleza técnica o económica; publicidad de lanzamiento; capacitación, selección y adiestramiento del personal, hasta el inicio de la actividad (p. 104).
- Gastos de puesta en marcha: Estos gastos son idénticos a los anteriores con la única diferencia de que se refieren a elementos concretos de la empresa, y en particular se corresponde con aquellos gastos necesarios para la entrada en funcionamiento de equipos de producción concretos. También se incluirían estos gastos de puesta en marcha de equipos productivos concretos en el caso de empresas en funcionamiento, cuando se produzcan como consecuencia del inicio de nuevas operaciones, plantas o procesos. Algunos ejemplos son: gastos de inmuebles antes de su apertura a producción, costos de las primeras pruebas efectuadas en los equipos, el coste de las materias primas y auxiliares utilizadas en las citadas prueba. (p. 105)

Por otro lado, el Comité Ejecutivo de Normas de Contabilidad ([siglas en ingles AcSEC], 1998) cuando emitió el Statement of Position 98-5 Reporting on the Costs of Start-Up Activities (1998) señaló lo siguiente:

Para los propósitos de esta declaración de posición, las actividades preoperativas se definen ampliamente como aquellas actividades relacionadas a la apertura de una nueva instalación, introducir un nuevo producto o servicio, realizar negocios

en un nuevo territorio o realizar negocios con una nueva clase de clientes o beneficiarios, iniciar un nuevo proceso dentro de un servicio que ya existe, o empezar alguna nueva operación. Las actividades preoperativas incluyen actividades relacionadas con la organización de una nueva entidad (comúnmente denominado costos de organización)” (AcSec, 1998, p. 20).

Revisando algunas otras fuentes sobre el concepto que se le otorga a los gastos preoperativos, tenemos lo siguiente:

“Representan gastos de importancia que se deben realizar con anterioridad a la producción; por lo tanto, dichos gastos deben absorberse contra ingresos que produzca ese bien”. (Greco, O y Godoy, A, 2006, p.389)

“Por lo general estos gastos se generan antes de iniciar el proyecto, es decir sin que se haya entrado en el periodo de operación”. (Galindo, 2011, p.38)

“Son aquellos desembolsos incurridos para poner en marcha un negocio –o una línea de negocio– desde su origen y hasta el inicio de las respectivas actividades productivas, lo cual puede darse en el marco de empresas nuevas o empresas en operación, que han optado por expandirse”. (Mur, 2013, p.94)

Por lo tanto, podemos concluir que los gastos preoperativos se configurarán cuando una empresa realice erogaciones con antelación al desarrollo de un nuevo proyecto o actividad ya sea que esta empresa recién inicie operaciones o si la empresa ya se encuentra operando en el mercado; pudiendo afirmar que algunos gastos que se incurren en una empresa que ya inició operaciones, sí pueden calificar como gastos preoperativos.

1.2 Tratamiento contable de los gastos preoperativos

El tratamiento contable de los gastos preoperativos se encuentra regulado en el párrafo 69 de la Norma Internacional de Contabilidad 38 “Activos Intangible”, en el cual indica lo siguiente:

“En algunos casos, se incurre en desembolsos para suministrar beneficios económicos futuros a una entidad, pero no se adquiere ni se crea ningún activo intangible ni otro tipo de activo que pueda ser reconocido como tal. En el caso del

suministro de bienes, la entidad reconocerá estos desembolsos como un gasto siempre que tenga un derecho a acceder a esos bienes. En el caso de suministro de servicios, la entidad reconocerá el desembolso como un gasto siempre que reciba los servicios. Por ejemplo, los desembolsos para investigación se reconocerán como un gasto en el momento en que se incurra en ellos, excepto en el caso de que se adquieran como parte de una combinación de negocios. Otros ejemplos de desembolsos que se reconocen como un gasto en el momento en que se incurre en ellos son:

- a) Gastos de establecimiento...
- b) Desembolsos por actividades formativas
- c) Desembolsos por publicidad y actividades de promoción
- d) Desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad”. (IFRS Foundation,2016, p.11)

En esta norma contable, se establece que los desembolsos reconocidos inicialmente como gastos no podrán reconocerse posteriormente como activos intangibles; por ende, antes de clasificarlos, se debe revisar claramente los criterios por tener en cuenta que establece la NIC 38 para la consideración de un activo intangible las cuales son control, beneficios económicos futuros, carencia de sustancia física e identificable. También se determina que, para efectos contables, los gastos preoperativos de constitución y organización deben ser reconocidos como gasto en el momento en que incurrir.

Asimismo, cabe mencionar lo indicado por la Resolución de Consejo Nacional de Contabilidad N° 045-2010-EF/94 (2011) que oficializa las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas, que determina lo siguiente sobre estos gastos preoperativos:

“Otros activos intangibles generados internamente

18.14 Una entidad reconocerá el desembolso incurrido internamente en una partida intangible como un gasto, incluyendo todos los desembolsos para actividades de investigación y desarrollo, cuando incurra en él, a menos que forme parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento de esta Norma.

18.15 Como ejemplos de la aplicación del párrafo anterior, una entidad reconocerá los desembolsos en las siguientes partidas como un gasto, y no como un activo intangible: (a) generación interna de marcas, logotipos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas que en esencia sean similares; (b) actividades de establecimiento (por ejemplo, gastos de establecimiento), que incluyen costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos incurridos en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o negocio (es decir, costos de preapertura) y desembolsos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (es decir, costos previos a la operación); (c) actividades formativas; (d) publicidad y otras actividades promocionales; (e) reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad; y (f) plusvalía generada internamente”. (IFRS Foundation, 2009, p.105)

Para reconocer un activo según las Normas Internacionales de Información Financiera, es necesario que sea un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados del que la entidad espera obtener beneficios económicos en el futuro.

Por ende, si analizamos los gastos preoperativos que hemos conceptualizado líneas arriba, no calificarían como recursos controlados por la compañía; pero tampoco se tiene certeza que generarán beneficios futuros, ya que puede devenir en proyectos no exitosos o trancos, por lo cual contablemente no calificarían como activos.

En resumen, según la contabilidad los gastos de establecimiento, es decir, gastos de inicio de actividades, gastos necesarios para realizar una nueva actividad o gastos necesarios para lanzar nuevos productos tienen que reconocerse en el periodo en el que se incurren, ya que no califican como activos intangibles.

1.3 Tratamiento tributario especial a los gastos preoperativos

En nuestra Ley del Impuesto a la Renta, existe un tratamiento tributario especial para los gastos calificados como preoperativos que señala lo siguiente:

En el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece lo siguiente:

Artículo 37.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles ...

g) Los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período preoperativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años. (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004)

Asimismo en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en el inciso d) del artículo 21, dispone lo siguiente:

Artículo 21.- Para efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría, se aplicará las siguientes disposiciones ...

d) La amortización a que se refiere el inciso g) del Artículo 37 de la Ley, se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación (Decreto Supremo N° 122-1994-EF, 1994)

En resumen, la norma establece que los gastos preoperativos se difieran hasta el primer ejercicio, en el que se obtengan ingresos relacionados a dichas operaciones sin considerar cuando en realidad estos gastos se devengaron.

Entonces se puede concluir que el tratamiento tributario de este tipo de gastos difiere del tratamiento contable; por lo tanto, se generará diferencias temporales, los cuales se deben conciliar cada periodo vía declaración jurada.

Asimismo, revisando detalladamente la norma tributaria, no encontramos una definición de lo que se debe entender como gasto preoperativo, esto genera un panorama incierto para los contribuyentes al momento de determinar si el gasto en el que han incurrido calificaría o no como gasto preoperativo. Por lo tanto, es muy importante distinguir cuando estamos ante un gasto preoperativo inicial o gasto preoperativo por

expansión de actividades para así aplicar el tratamiento especial y poder diferirlo. Caso contrario, si no se tiene bien claro el alcance de esta norma, el contribuyente correrá grandes riesgos fiscales ante una fiscalización tributaria, en la que le puedan desconocer el gasto en el periodo y/o las pérdidas originadas si hubiesen.

Ante esta falta de definiciones en la norma fluyen las siguientes interrogantes según David de la Torre (2015):

“¿Comprende toda erogación antes del inicio de operaciones (generación de ingresos) que esté regulado bajo el artículo 37 g)?”

Asimismo, De la Torre identifica dos posibles alternativas:

- 1.- Considerar que todos los gastos incurridos en etapa preoperativa constituyen gastos preoperativos, es decir que todos los gastos solo se deducirán el ejercicio que inicia la explotación del proyecto.
- 2.- Considerar solo aquellos gastos vinculados directamente al proyecto, es decir que los gastos no vinculados directamente al proyecto se podrán deducir antes del inicio de la explotación del mismo como por ejemplo los gastos administrativos. (De la Torre, 2015, p.26)

Asimismo, ya puntualizando a los gastos preoperativos por expansión de actividades, tampoco en la norma tributaria tenemos este concepto definido.

Ante este vacío, De la Torre (2015) señala dos posibles alternativas de interpretación:

- 1.- Considerar que solo califican como gastos por expansión de actividades los incurridos cuando se desarrolló un bien, servicio y/o actividad diferente.
- 2.- Considerar que las erogaciones califican como gastos por expansión de actividades así no se esté frente a una actividad, bien o servicio diferente” (p. 30).

1.4 Clases de gastos preoperativos según la Ley del Impuesto a la Renta

Según la Ley del Impuesto a la Renta, existen tres tipos de gastos preoperativos: gastos preoperativos iniciales, gastos preoperativos por expansión de actividades e intereses devengados durante el periodo preoperativo. Si bien la citada norma no define que se entiende por cada una de ellas, en un primer momento podríamos definirlo de la siguiente manera:

1.4.1 Gastos preoperativos iniciales

Son aquellos gastos que las empresas realizan con anterioridad a la puesta en marcha del negocio. Dentro de esta categoría podemos encontrar los gastos de organización, estudios preliminares de factibilidad del proyecto, gastos de instalación del proyecto, etc.

1.4.2 Gastos preoperativos por expansión de actividades

Aquellos gastos que las empresas realizan cuando inician algún nuevo proyecto o actividad con el fin de ampliar o mejorar sus actividades y/o procesos en el mercado para así obtener mayores ingresos en el futuro.

1.4.3 Intereses devengados durante el periodo preoperativo

Comprenden aquellos intereses originados por algún préstamo que se solicitó para llevar a cabo un proyecto. En este tipo de gastos preoperativos, la empresa registra en su contabilidad, como costo del activo, el precio pagado por este; y, como activo diferido, registra los intereses derivados del financiamiento, el cual se amortiza a partir del ejercicio en el cual se ponga en marcha.

El artículo 21 del Reglamento del Impuesto a la Renta, se detalla que los intereses devengados durante el periodo operativo comprenden tanto a los del periodo inicial como los del periodo de expansión de actividades.

1.5 Características de los gastos preoperativos

Se puede señalar que los gastos preoperativos tienen las siguientes características:

1.- Se generan antes del inicio de operaciones: aquel gasto realizado por una empresa antes de iniciar actividades o también puede considerarse preoperativo cuando se trata de una empresa que ya existe, pero que ampliará sus competencias a otros mercados o hará el lanzamiento de un nuevo producto.

2.- Deben ser gastos estrictamente necesarios: el comienzo de un proyecto, la apertura de una empresa o el establecimiento de una nueva iniciativa dentro de una organización siempre requerirá unos gastos iniciales.

3.- Deben clasificarse correctamente: dado que los gastos preoperativos pueden ser deducidos bajo un tratamiento especial que le otorga la Ley del Impuesto a la Renta, es conveniente clasificarlos de manera correcta, para que se eviten reparos en una posible fiscalización tributaria.

1.6 Condiciones y plazo para la amortización de los gastos preoperativos

Es necesario esclarecer la oportunidad a partir de la cual puede deducirse el monto total de los gastos preoperativos o iniciarse su amortización.

En primer lugar, usar el concepto de amortización, según mi punto de vista, no sería adecuado, ya que dicha amortización de los gastos preoperativos no se encuentra relacionada a la vida útil del bien como sí sucede en la depreciación de activos fijos. El plazo al que se refiere esta amortización de gastos es netamente decisión del contribuyente bajo sus criterios personales.

Asimismo, respecto de la primera opción de deducción en un ejercicio señalado en la norma, existe la controversia sobre qué se entiende por primer ejercicio.

En este sentido, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5349-3-2005 refiere lo siguiente:

Que conforme a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) No 1, una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable de lo devengado, precisando que los gastos se reconocen en el estado de ganancias y pérdidas en base a una asociación directa entre los costos incurridos y las partidas específicas de ingresos obtenidos (concepto de asociación). De acuerdo con el mencionado concepto de asociación, para efecto de la aplicación del devengado

es indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los que se incurre para la generación de dicho ingreso, por existir una relación causa y efecto entre los ingresos y gastos. Con este argumento el Tribunal concluye que se entiende por primer ejercicio, a efectos de determinar el periodo para deducir estos gastos, aquel en que se obtengan los primeros ingresos del proyecto, de tal forma que se cumpla el principio de correlación de ingresos y gastos.

De acuerdo con el Informe de la Sunat Nro. 062-2009, el primer ejercicio de deducción de dichos gastos es el ejercicio en que se inicie la producción o explotación. Es importante tener en cuenta esta información para evitar contingencias tributarias.

De acuerdo a lo dispuesto en el Informe 132-2015-SUNAT/5D0000 para fines del impuesto a la renta, los contribuyentes perceptores de renta de tercera categoría podrán amortizar los gastos preoperativos iniciales y los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa, proporcionalmente, en un plazo menor a 10 años.

En conclusión, tanto para el Tribunal Fiscal como para la Administración Tributaria (Sunat), el ejercicio de la opción a la que se refiere el inciso g) del artículo 37° de la LIR tiene relación con que escoger entre deducir el gasto en un solo ejercicio, o amortizarlo en diez años solo procede cuando la empresa haya iniciado la etapa productiva o haya comenzado la explotación del negocio resultante de la expansión o ampliación de sus actividades o diversificación de su giro.

1.7 Justificación y finalidad del régimen tributario especial

Por lo que se puede inferir por el tratamiento tributario especial que tiene este tipo de gastos preoperativos, la finalidad del legislador se ha basado en los siguientes puntos:

- Realizar una correlación de ingresos y gastos en el mismo periodo, de modo que el contribuyente difiera este grupo de gastos hasta el momento cuando se iniciará la obtención de ingresos.
- Eliminar el riesgo de perder el gasto en los periodos anteriores a la generación de rentas vía arrastre de pérdidas, ya que ha considerado que al darle la opción al

contribuyente de poder diferir el gasto, este podrá usar íntegramente el gasto en los periodos que realmente genere ingresos y no correrá el riesgo de perder dicho gasto con la aplicación de los sistemas de arrastre de pérdidas tributarias en los años anteriores al inicio de la actividad relacionada.

1.8 Principio de causalidad, la correlación de ingresos y gastos, y el devengo

1.8.1 Causalidad

El principio de causalidad en nuestra legislación tributaria se muestra en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta de la siguiente manera:

“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” (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004)

Según Mur (2013) señala que “este artículo de la Ley Tributaria peruana consagra el conocido criterio de causalidad, por el cual la deducción de cualquier gasto para fines tributarios está condicionada a su contribución a la generación de ingresos gravados o conservación de la fuente que los produce” (p.90).

Según Belaunde (2014), “el principio de causalidad consiste en la relación de necesidad que corresponde verificarse entre los gastos o egresos incurridos y la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente productora. Así, no debe entenderse tal relación de modo restrictivo, sino de manera amplia, de forma que incluya aquellos egresos que están destinados a cumplir con las obligaciones y responsabilidades contractuales, legales y en general vinculadas al desarrollo de la actividad gravada, así como aquellos que persigan obtener un beneficio potencial, aun cuando tal beneficio no llegue a materializarse” (p.17).

Según la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06072-5-2003, indica lo siguiente sobre este principio:

“De acuerdo con la naturaleza del Impuesto a la Renta que recoge en materia de gastos el principio de causalidad, todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que sin embargo debe analizarse en cada caso en particular, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, el volumen de éstas, etc., que puede suceder que la adquisición de un mismo bien o servicios para una empresa constituya un gasto deducible mientras que para otra no”.

Asimismo, ratifica este concepto en la Resolución del Tribunal Fiscal 016591-3-2010 donde indico lo siguiente:

“El principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales al giro del negocio o éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.”

Cabe precisar que la deducción del gasto por la amortización de los gastos preoperativos, en general, no está condicionada a la efectiva generación del ingreso. Al respecto, el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 4971-1-2006 ha señalado lo siguiente:

"El inciso g) del artículo 37° de Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de gastos de investigación, desarrollo o pre-operativos vinculados con la expansión de las actividades de las empresas, es decir, que tienen por objeto lograr un nuevo producto o servicio, los cuales resultan necesarios para determinar si la inversión será adecuada o favorable para sus intereses, pero no condiciona tal deducción a la efectiva generación de esos ingresos, pues lo relevante es su potencialidad para generar beneficios futuros en el entendido que la inversión puede no ser exitosa".

Por lo tanto, en el caso de que un proyecto se truncara por algún motivo, el gasto preoperativo deberá reflejarse en los resultados de la empresa a partir del ejercicio en que se abandona el referido proyecto, puesto que es en ese momento cuando se tiene certeza que el mismo no será realizado.

Según García (1999), menciona que el concepto de gasto deducible más acorde con la intención de aproximar las normas fiscales a la realidad económica a la cual apoyaban un mayor número de autores, consideraba que “serán gastos necesarios todos aquellos que contribuyesen a la generación de la renta considerándose dicho atributo, no de una forma ex post, según la cual los gastos habrían de haber producido efectivamente la renta, sino mediante un criterio apriorístico, es decir que fueran adecuados para producirla con independencia de que efectivamente hubieran contribuido a ello y se hubieran traducido en renta” (p.282).

Como conclusión sobre la aplicación de este principio, en nuestra legislación peruana podemos afirmar que para que un gasto sea efectivamente deducible debe ser causal para las operaciones de la compañía, es decir, que busque obtener renta futura; sin embargo, no es necesario que se concrete esta intención, ya que lo que prima es su naturaleza potencial.

1.8.2 Correlación de ingresos y gastos

El término correlación, según el Diccionario de la Real Academia Española significa correspondencia o relación recíproca entre dos o más cosas o series de cosas.

Según García (1999) señala: “Que son gastos deducibles aquellos que corresponden a los ingresos de la actividad productiva por tener establecida una relación recíproca con ellos” (p.294).

El diferimiento de los gastos preoperativos hasta el ejercicio en que se generen ingresos se sustenta en este principio de correlación de ingresos y gastos. Respecto del cual según Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 063-2016-EF/30 con fecha 02/09/2016, nos manifiesta lo siguiente en el Marco Conceptual:

Los gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que

se denomina comúnmente correlación de costos con ingresos en actividades ordinarias, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directamente de las mismas transacciones u otros sucesos. (IFRS Foundation, 2016, p.24)

Sin embargo, cabe mencionar que el 29 de marzo de 2018, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad emitió una versión actualizada del Marco Conceptual para la Información Financiera, en el que se aclara que la correlación de costos con ingresos no es la finalidad del marco conceptual:

5.5 El reconocimiento simultáneo de los ingresos y los gastos relacionados a veces se conoce como el ajuste de los costos con los ingresos. La aplicación de los conceptos en el marco conceptual conduce a esa correspondencia cuando surge del reconocimiento de cambios en los activos y pasivos. Sin embargo, la correspondencia de los costos con los ingresos no es un objetivo del marco conceptual. el marco conceptual no permite el reconocimiento en el estado de situación financiera de los elementos que no cumplen con la definición de activo, pasivo o patrimonio. (IFRS Foundation, 2018, p.43)

Aunque su aplicación entra en vigencia partir del 1 de enero de 2020, creemos necesario mencionarlo para dejar claro que el postulado contable habría cambiado, esto deja sin efecto la necesidad de efectuar la correlación de ingresos y gastos en la información financiera de las compañías.

Sin embargo, si dejamos de ver el tratamiento contable y nos enfocamos en el tratamiento tributario, encontramos que en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la renta hace mención al momento sobre el cual se considerarán que las rentas de tercera categoría serán producidas:

- a) “Las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen”. (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004)

Según Mur (2013) señala que: “Aunque el devengo –como sistema de imputación de rentas y gastos– no tiene desarrollo legislativo en nuestro medio, esta noción suele definirse como el momento en que surge el derecho a percibir la renta, sea que se cobre o no; o el momento en que surge la obligación de solventar el gasto, sea que se pague o no” (p.92).

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5349-3-2005, se hace mención al principio del devengado y asociación de ingresos y gastos de la siguiente manera:

“Que conforme a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) No. 1..., una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable de lo devengado, precisando que los gastos se reconocen en el estado de ganancias y pérdidas en base a una asociación directa entre los costos incurridos y las partidas específicas de ingresos obtenidos (concepto de asociación). De acuerdo con el mencionado concepto de asociación, para efecto de la aplicación del devengado es indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los que se incurre para la generación de dicho ingreso, por existir una relación causa y efecto entre los ingresos y gastos”

Asimismo, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat) se ha manifestado sobre el principio de correlación de ingresos y gastos vinculándolo con el concepto del devengo de la siguiente forma:

“En una aproximación al sentido y alcance del término “gastos preoperativos”, la doctrina contable señala que los “gastos diferidos” son aquellos que “representan gastos ya producidos que se retrasan al futuro porque está previsto que beneficien a futuros ingresos o porque representan una verdadera asignación de costes a operaciones futuras”. Agrega que, “de acuerdo al postulado contable de equiparación de ingresos y gastos, si un coste producido en un período va a beneficiar a uno o varios períodos futuros, mediante una contribución a los ingresos o una reducción a los costes, ese coste debe diferirse hasta el correspondiente período futuro. Así pues, si una empresa incurre en costes sustanciales de puesta en marcha para hacer funcionar unas instalaciones nuevas, mejores o más eficientes, puede diferir éstos costes y cargarlos a los períodos que previsiblemente se van a beneficiar de ellos. De lo antes señalado fluye que los gastos preoperativos son los gastos de establecimiento, de puesta en marcha de operaciones, de inicio de actividades o los desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o para comenzar una operación o el lanzamiento de nuevos productos o procesos.” (Informe N.º 079-2016-SUNAT/5D0000, 2016)

Mediante este principio de correlación de ingresos y gastos que menciona reiteradamente el Tribunal Fiscal y la SUNAT, se puede concluir que si un costo o gasto producido en un periodo va a beneficiar a uno o varios periodos futuros mediante una contribución a los ingresos o una reducción en los costos, ese costo o gasto debe diferirse hasta el correspondiente periodo futuro.

Aguirre (1995) señala dos tratamientos distintos para la contabilización de estos gastos por las empresas, las cuales podrían “optar por cargarlos a gastos del ejercicio o activarlos” (p 104). No obstante, señala que: “También se encuentran afectados principalmente por el ‘principio de prudencia valorativa’ que determina que únicamente podrán ser activables cuando tengan una proyección económica futura, es decir, una capacidad cierta de generar beneficios futuros, en otro caso deberán imputarse a gastos en el ejercicio en que se produzcan”. (p 101-102)

Según Simón Acosta, no se produce siempre una relación causal directa entre el gasto y el ingreso, ya que el ingreso deriva a veces de múltiples sin que sea posible determinar exactamente la influencia de cada una (como se citó en García, 1999, p.295).

“Exigir una relación directa entre el ingreso o el gasto implicaría determinar la existencia de una exacta causación, es decir, que después de haber efectuado el gasto y tras un análisis se determine los resultados exitosos o no. No se considera que sea esta la intención del legislador cuando menciona que debe haber una relación entre los gastos y los ingresos, ya que lo que estaría haciendo es penalizar los errores de la gestión empresarial” (García, 1999, p.295).

Asimismo el autor indica que el principio de correlación tiene una doble función, en relación con los componentes de la base imponible, ya que por una parte serviría de forma exclusiva en el ámbito tributario para discriminar aquellos componentes que guardan una relación causal con la actividad empresarial y, en un segundo plano serviría, una vez delimitada su función como componentes de la renta, para determinar en qué medida contribuyen a su formación (García, 1999, p.302).

1.8.3 Devengo

El devengo y su significado es de vital importancia al momento de reconocer los ingresos y gastos que afectarán en un ejercicio, sin embargo hasta el año 2018 no existía un

concepto de devengo en las leyes tributarias peruanas, por lo que el Tribunal fiscal y la Sunat habían interpretado su significado remitiéndose solo a normas contables o jurídicas.

El Poder Ejecutivo, en aras de cubrir este vacío normativo y otorgar seguridad jurídica al contribuyente, publicó el 13 de setiembre del 2018 el Decreto Legislativo N° 1425 que modifica el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta con el objetivo de establecer una definición de devengo de ingresos y gastos, el cual entró en vigencia el 1ero de enero del año en curso 2019:

Artículo 57: “Las rentas se imputan al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

a) Las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Para dicho efecto, se entiende que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago.

No obstante, cuando la contraprestación o parte de esta se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, el ingreso se devenga cuando dicho hecho o evento ocurra.

...

Las normas establecidas en el segundo párrafo de este artículo son de aplicación para la imputación de los gastos, con excepción de lo previsto en los siguientes párrafos.

Tratándose de gastos de tercera categoría se imputan en el ejercicio gravable en que se produzcan los hechos sustanciales para su generación, siempre que la obligación de pagarlos no esté sujeta a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se paguen, y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago. No obstante, cuando la contraprestación o parte de ésta se fije en función de un hecho o evento que se

producirá en el futuro, los gastos de tercera categoría se devengan cuando dicho hecho o evento ocurra. (Decreto Legislativo 1425, 2018)

Según este nuevo concepto del devengo en la Ley del Impuesto a la Renta, podemos observar que lo que interesa para que un gasto se devengue en el periodo en el que se incurra es que se hayan producido los hechos sustanciales para su generación en dicho periodo y la obligación de pagarlos no esté sujeta a una condición suspensiva.

1.9 Tratamiento tributario sectorial de los gastos preoperativos en el rubro de la Minería y los Hidrocarburos

En nuestra legislación, sobre gastos operativos encontramos dos reglas especiales para los sectores de Minería e Hidrocarburos que creemos conveniente desarrollar, ya que, al ser leyes especiales, su aplicación prima ante el tratamiento general de gastos preoperativos del inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

1.9.1 Sector Minería

En relación a los gastos preoperativos para las empresas del sector minero se encuentra regulado en el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta:

“Los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras, que se deducirán en el ejercicio en que se incurran, o se amortizarán en los plazos y condiciones que señalen la Ley General de Minería y sus normas complementarias y reglamentarias”. (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004)

Sobre el particular, el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería (LGM) establece como actividades de la industria minera el cateo, prospección, exploración, desarrollo, explotación, labor general, beneficio, transporte minero y comercialización de los productos minerales, así en el artículo 74 y 75 de dicha ley establece el tratamiento que se le debe dar a estos gastos.

“Artículo 74.- El valor de adquisición de las concesiones, se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en un plazo que el titular de actividad minera determinará en

ese momento, en base a la vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley. El plazo así establecido deberá ser puesto en conocimiento de la Administración Tributaria al presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que se inicie la amortización, adjuntando el cálculo correspondiente. El valor de adquisición de las concesiones incluirá el precio pagado, o los gastos de petitorio, según el caso. Igualmente, incluirá lo invertido en prospección y exploración hasta la fecha en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la producción mínima, salvo que se opte por deducir lo gastado en prospección y/o exploración en el ejercicio en que se incurra en dichos gastos” (subrayado nuestro).

“Artículo 75.- Los gastos de exploración en que se incurra una vez que la concesión se encuentre en la etapa de producción mínima obligatoria, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio o amortizarse a partir de ese ejercicio, a razón de un porcentaje anual de acuerdo con la vida probable de la mina establecido al cierre de dichos ejercicios, lo que se determinará en base al volumen de las reservas probadas y probables y la producción mínima de ley.

Los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o, amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales”. (Decreto Supremo 014-92-EM, 1992)".

El contribuyente deberá optar, en cada caso, por uno de los sistemas de deducción a que se refieren los párrafos anteriores al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos y comunicar su elección a la Administración Tributaria al tiempo de presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, en el que se indique, en su caso, el plazo en que se realizará la amortización y el cálculo realizado.

1.9.2 Sector Hidrocarburos

Las empresas del Sector de Hidrocarburos realizan actividades de extracción y/o explotación de petróleo. Por la naturaleza de su actividad, estas empresas naturalmente tienen largos períodos de actividad preoperativa.

Por consiguiente, los gastos que se incurren en dicha etapa preoperativa se rigen tributariamente por el artículo 53 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos que indica lo siguiente:

“Los gastos de exploración y desarrollo así como las inversiones que realicen los contratistas hasta la fecha en que se inicie la extracción comercial de Hidrocarburos, incluyendo el costo de los pozos serán acumulados en una cuenta cuyo monto, a opción del contratista y respecto de cada contrato se amortizará de acuerdo con cualquiera de los siguientes dos métodos o procedimientos:

- a) En base a la unidad de producción.
- b) Mediante la amortización lineal deduciéndolos en porciones iguales, durante un periodo no menor de 5 ejercicios anuales. (Ley Orgánica de Hidrocarburos Nro. 26221,1993)

Conforme al inciso f del artículo 1 del Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, aprobado por el Decreto Supremo N° 32-95-EF, los gastos amortizables se encuentran comprendidos por los de exploración y desarrollo así como las inversiones que realicen los contratistas hasta la fecha en que se inicie la extracción comercial de hidrocarburos que incluye el costo de los pozos.

Según Casanova-Regis, indica: “Lo que el artículo 53° de la Ley Orgánica de Hidrocarburos busca es hacer coincidir o asociar (match) la totalidad de la inversión pre-operativa realizada por el contratista con los ingresos que obtendrá en el futuro como consecuencia de la extracción comercial de los hidrocarburos”. Asimismo menciona que “si al término de inversión incluido en el artículo 53 se le da una interpretación amplia del concepto de inversión (es decir que englobe a cualquier desembolso o erogación realizada por el contratista petrolero antes del inicio de la extracción comercial) permitiría al contratista planificar, sobre la base de la estimación de su posición fiscal relativa en cada ejercicio, la tasa de recuperación de la inversión modulando el plazo de su amortización a efectos de que la limitación al arrastre de pérdidas no imposibilite dicha recuperación” (como se citó en Cuba, 2016, p.17).

Se puede apreciar, entonces, que la finalidad del legislador para emitir estos tratamientos especiales a los gastos preoperativos en las leyes sectoriales es que los

titulares de concesiones mineras o de contratos de licencia de hidrocarburos al realizar grandes inversiones puedan realizar una mejor administración de sus gastos operativos dándoles la opción de diferir dichos gastos hasta el inicio de la actividad productiva. En el caso de gastos de exploración y desarrollo minero, inclusive da la opción de deducir el gasto en el momento en el que devengue.

1.10 Legislación comparada

En busca de una definición más próxima a gasto preoperativo en general y a gasto preoperativo por expansión de actividades, se ha revisado la legislación comparada y se encontró lo siguiente:

- Legislación chilena:

El numeral 9 del Artículo 31° de la Ley sobre Impuesto a la Renta - Decreto Ley 824 del 31 de diciembre de 1974, regula los gastos preoperativos bajo el concepto de “gastos de organización y puesta en marcha”, el cual establece que:

“Los gastos de organización y puesta en marcha, los cuales podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos”. (Decreto Ley 824, 1974)

Calderón (2012) señala que se pueden citar los siguientes desembolsos como concepto de gastos de organización y de puesta en marcha:

- Estudios de Mercado;
- Honorarios y gastos legales de constitución;
- Implementación de nuevos sistemas contables;
- Informes parciales;
- Estudios preliminares de carácter técnico;
- Impresión de títulos para acciones;
- Desembolsos incurridos en reorganizar y fusionar entidades en funcionamiento;
- Gastos de propaganda o publicidad, previos a la producción y ventas, etc. (p.205)

Pinto (2016), señala que “es importante recalcar que la elección del periodo de amortización depende exclusivamente del contribuyente, sin necesidad de dar aviso al Servicio de Impuestos Internos”. Asimismo, indica que “el monto de amortización no tiene que ser uniforme, sino que el Servicio de Impuestos Internos ha interpretado que puede amortizar en cantidades no uniformes en el tiempo que el contribuyente haya elegido”.

En la legislación chilena, se puede observar que el contribuyente puede decidir si deduce dichos gastos en el periodo en el que se incurren (es decir devenguen), o tomar la posibilidad de poder deducirlo hasta en 6 años dándole así total libertad al contribuyente para que, según su criterio, pueda administrar sus gastos preoperativos que se encuentran devengados y, asimismo, cumplen el criterio de causalidad.

- Legislación argentina:

Los gastos preoperativos en Argentina están considerados como una deducción especial y están regulados en el inciso c) del Artículo 87° del Impuesto a la Ganancias indica lo siguiente:

“c) Los gastos de organización. La Dirección General Impositiva admitirá su afectación al primer ejercicio o su amortización en un plazo no mayor de cinco (5) años, a opción del contribuyente”. (Decreto 649/97, 1997)

Según Español (2005), en cuanto al tratamiento tributario argentino de los costos preoperativos:

“Recordamos que la NIC 38 no permite reconocer gastos preoperativos como activos intangibles. Nuestras normas se apartan de las internacionales en este aspecto, pero establece que la empresa que incurra en costos preoperativos puede activarlos, pero de ninguna manera está obligada”. (p. 21)

- Legislación mexicana:

El Artículo N° 31, 32 y 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece el tratamiento fiscal con respecto a los gastos preoperativos:

“Artículo 31: Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por esta Ley, sobre el monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones que, en su caso, establezca esta Ley”

“Artículo 32: Para los efectos de esta Ley, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, de conformidad con los siguientes conceptos:

...Erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son aquéllas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante. Tratándose de industrias extractivas, estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse”

Artículo 33. Los por cientos máximos autorizados tratándose de gastos y cargos diferidos, así como para las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son los siguientes:

...II. 10% para erogaciones realizadas en periodos preoperativos. (Diario Oficial de la Federación, 2016)

Por lo tanto, se puede concluir que la legislación mexicana considera como gastos preoperativos tanto a los gastos que incurren las empresas antes de iniciar actividades, así como las que ya efectúan operaciones y desean mejorar sus productos para nuevos mercados, los cuales tendrían las características de gastos por expansión de actividades.

Para este tipo de erogaciones, el contribuyente puede diferirlo hasta por un máximo de 10 años.

- Legislación Colombiana:

La regulación colombiana, sobre este tipo de gastos, lo encontramos en los siguientes artículos del Estatuto Tributario Colombiano:

“Art. 74-1. Costo fiscal de las inversiones.

Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, el costo fiscal de las siguientes inversiones será:

...2. De los gastos de establecimiento, el costo fiscal corresponde a los gastos realizados de puesta en marcha de operaciones, tales como costos de inicio de actividades, costos de preapertura, costos previos a la operación, entre otros, los cuales serán capitalizados. A todos los desembolsos de establecimiento acumulados, se les permitirá su deducción fiscal a partir de la generación de rentas.”

“Artículo 142: Deducción de inversiones:

Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, las inversiones de que trata el artículo 74-1 de este estatuto, serán deducibles de conformidad con las siguientes reglas:

...2. Desembolsos de establecimiento. Los desembolsos de establecimiento se deducirán mediante el método de línea recta, en iguales proporciones, por el plazo del contrato a partir de la generación de rentas por parte del contribuyente y en todo caso no puede ser superior a una alícuota anual del 20%, de su costo fiscal. En consecuencia, los gastos no deducibles porque exceden el límite del 20%, en el año o periodo gravable, generarán una diferencia que será deducible en los periodos siguientes, sin exceder el 20% del costo fiscal por año o periodo gravable”. (Decreto 624, 1989)

Por lo que se puede confirmar que, en Colombia, los gastos preoperativos se pueden amortizar hasta en un plazo de 5 años como máximo a partir del momento que se empiece a generar rentas.

- Legislación Española:

En las leyes tributarias en España, los gastos preoperativos son conocidos como gastos de primer establecimiento. Según el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se indica el tratamiento fiscal siguiente:

Art. 69. Gastos de primer establecimiento y asimilados.

1. Se entenderán como gastos de primer establecimiento los gastos necesarios hasta que la Empresa inicie su actividad entre los que se incluirán los honorarios, gastos de viaje y otros para estudios previos de naturaleza técnica y económica publicidad de lanzamiento y captación, adiestramiento y distribución del personal hasta el inicio de la actividad.

2. Estos gastos deberán ser amortizados dentro del plazo máximo fijado en la Ley de Sociedades Anónimas, a contar desde el inicio de la actividad, o en el plazo que señalen Leyes especiales. (Real Decreto 2631,1982)

Asimismo cabe mencionar que en la legislación Española en el Plan General de Contabilidad se hace referencia al principio de correlación de ingresos y gastos como base de reconocimiento para las empresas españolas:

“Principio de correlación de ingresos y gastos. El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa.”(Real Decreto 1643, 1990)

Asimismo, en la Ley de Impuesto sobre Sociedades de España hace mención también a la imputación temporal de los gastos:

“Artículo 11. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.

1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la

normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores”. (Ley 27, 2014)

Analizando estas normas de Chile, Argentina, México, Colombia y España, podemos señalar que estos países admiten el diferimiento de todo tipo de gasto que corresponde ser asignado a ingresos de ejercicios futuros. Más aún en México van más allá y agregan el concepto de gastos preoperativos de empresas ya en funcionamiento como son los gastos preoperativos por expansión de actividades por ejemplo; y, por otro lado, solo en la legislación española hace mención expresa de que el reconocimiento de gastos debe seguir el principio de correlación.

CAPÍTULO II: PROBLEMÁTICA EN EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS GASTOS PREOPERATIVOS POR EXPANSIÓN DE ACTIVIDADES

Por lo descrito, se puede inferir, de manera general, que los gastos preoperativos estipulados en la Ley del Impuesto a la Renta son desembolsos efectuados por la empresa con anterioridad a la puesta en marcha del negocio o inicio de un nuevo proyecto o actividad.

Uno de los tipos de gastos preoperativos, en los que se ha observado mayor dificultad en su calificación como tal, es el gasto preoperativo por expansión de actividades, ya que las autoridades tributarias del país no han seguido una misma línea; sino, por el contrario, sus resoluciones han sido muy variables en cuanto a establecer cuándo se origina un gasto preoperativo por expansión de actividades, que genera incertidumbre para las empresas, en general, al momento de clasificar el gasto de un proyecto y dar el correcto tratamiento tributario a tales gastos.

El principal problema que se ha dado sobre este tipo de gastos preoperativos es que la disyuntiva de si se requiere que los gastos deben referirse a una nueva línea de negocios o a una nueva actividad para que sea considerado gasto preoperativo por expansión de actividades, o si no es necesario tal requisito, incluyéndose así también en este concepto, los gastos que la empresa incurra cuando destine fondos para realizar a una nueva actividad dentro del giro de la empresa o una nueva instalación o proceso para mejorar el performance de la compañía en el mercado.

Asimismo, se ha identificado un vacío legal en cuanto a la deducción de gastos por intereses en entidades que se encuentran en etapas preoperativas, ya que, según la Ley del Impuesto a la Renta, este tipo de gasto está sujeto a un límite para ser efectivamente deducible.

2.1. Variada interpretación del concepto de expansión de actividades

2.1.1. Aproximaciones al concepto de expansión de actividades

Para buscar la definición de “expansión de actividades”, debemos remitirnos a la doctrina. Este concepto tiene su origen en las ciencias económicas y empresariales, en la que una empresa en un ambiente tan competitivo y globalizado en el cual está sumergida, opta por expandir actividades para ampliar sus horizontes y no quedarse desfasada o fuera del mercado.

Flórez (2007) indica que dentro de las formas de expansión de un negocio tenemos las actividades de identificación de nuevos mercados, identificación de nuevas tecnologías, reunir nuevos recursos, adecuar estructuras y procesos dentro de la compañía para ser más eficientes y eficaces, capacitar al personal, mejorar los indicadores económicos y financieros, y ampliar clientes y mercados (p.210).

Esta definición nos da un panorama más extenso de las actividades que deberían estar incluidas en el concepto de “expansión de actividades” considerando a todos los gastos que busquen maximizar los beneficios futuros de la empresa. También nos menciona si se debe cumplir el requisito de que el nuevo proyecto esté relacionado a un nuevo giro o que se trate de desarrollar el mismo producto o servicio que venía comercializando la empresa.

Mur (2013) señala que técnicamente la expansión de una empresa involucra las siguientes actividades:

- a. Penetración: Esto es, tratar de vender más el mismo producto al mismo segmento de mercado.
- b. Desarrollo: Es decir, buscar nuevos mercados para la venta del mismo producto; o desarrollar nuevos productos para vender en el mismo mercado.
- c. Diversificación: Desarrollar nuevos productos y tratar de penetrar en otros mercados. (p.95)

Al igual que la definición anterior, este autor nos brinda tipos de actividades que, según la doctrina, califican como expansión de actividades, en las que tampoco hace distinción de que si la actividad por desarrollar deba estar relacionada a un giro totalmente distinto al cual venía operando la empresa, para que sea calificado como tal.

Tomando en cuenta esta última definición, se puede deducir que en algunos casos el Tribunal Fiscal y la Sunat hayan calificado como gasto preoperativo por expansión de actividades solo las actividades de desarrollo y diversificación, mas no las actividades de penetración. Es decir, dejó sin efecto que estas últimas también serán posibles de generar ingresos futuros para la compañía.

Si lo que se dedujo en primera instancia sobre los gastos preoperativos es conseguir la correlación de ingresos y gastos, no se debería dejar de considerar los gastos que se asumen sobre la base de una actividad de penetración en la cual, si bien es cierto se vende el mismo producto y/o servicio en el mismo mercado, se realiza mejoras en algún proceso para que esta penetración sea más efectiva y eficiente en el futuro. Sobre la base del principio del devengado, es factible que si una empresa realiza gastos considerables para implementar mejoras, instalaciones nuevas o más eficientes puede diferir estos gastos hasta el periodo cuando se estima que conseguirá los beneficios futuros producto de estas mejoras.

Mur (2013) concluye que “la Administración Tributaria debería reconocer que la expansión de actividades involucra la aplicación de una serie de estrategias (de penetración, desarrollo y diversificación), todas las cuales deberían ser reconocidas como tales” (p.100).

Por lo expuesto, y teniendo en cuenta que bajo la premisa de “expansión de actividades” las empresas realizan proyectos que en muchos casos involucran millones de soles, considero que es de vital importancia definir conceptualmente a qué se refiere los gastos preoperativos por “expansión de actividades”. Este concepto se debe incluir en la ley para que el contribuyente tenga claro cuándo puede usar el tratamiento de gasto preoperativo por expansión de actividades y no se exponga a situaciones inciertas que lo puedan perjudicar en una fiscalización tributaria.

2.1.2 Pronunciamientos del Tribunal Fiscal y de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

Revisando la jurisprudencia en el ámbito nacional, existe resoluciones del Tribunal fiscal e Informes de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) en la que se considera que no es necesario que la nueva actividad sea distinta a la del giro actual

de la empresa (primera posición), y en el otro extremo, resoluciones en las que concluyen que solo se da expansión de actividades cuando la compañía emprenda un nuevo proyecto distinto a su giro actual (segunda posición).

Seguidamente, señalare las más importantes resoluciones en las cuales se podrá observar el criterio variable tomado en los últimos años:

2.1.2.1. Primera posición

Resoluciones del Tribunal Fiscal y Sunat a favor de la posición de que se puede configurar un gasto preoperativo por expansión de actividades a pesar de que el nuevo proyecto sea relacionado al mismo giro de negocio de la compañía:

Resolución del Tribunal Fiscal No. 5242-1-2003:

Posición del contribuyente:

El contribuyente señala que sí le corresponde deducir los gastos correspondientes al Edificio T3 (nuevo proyecto), ya que dichos gastos califican como gastos incurridos en la etapa de factibilidad de posibles nuevos proyectos.

Posición de la Administración Tributaria:

La Administración Tributaria indica que los gastos reparados no tienen relación con los estudios de factibilidad aludidos por el contribuyente encontrándose los mismos vinculados a diversos proyectos. Inclusive indican que los gastos están vinculados a proyectos que no se habían ejecutado en el periodo en cuestión, lo cual sostiene su argumento de que no se vincula a la prestación de servicios gravados.

Posición del Tribunal Fiscal:

Señala que los gastos en cuestión constituyen gastos preoperativos respecto de proyectos de construcción vinculados con su actividad gravada con el Impuesto General a las Ventas como es la promoción de proyectos inmobiliarios, tales como abogados, arquitectos, investigaciones de mercado y movilidad; y, asimismo, dada la naturaleza del objeto social del contribuyente en la que se involucra la constante investigación y búsqueda de nuevos proyectos de inversión inmobiliaria, los gastos

incurridos en estas actividades constituyen gastos deducibles para efecto del impuesto a la renta.

Entonces se puede concluir que en esta resolución la autoridad tributaria admite que la empresa en el desarrollo de sus actividades requiere asumir ciertos gastos relacionados al giro actual de la misma y los califica como gastos preoperativos.

Resolución del Tribunal Fiscal No. 591-4-2008:

Posición del contribuyente:

El contribuyente señala que consideró el costo del estudio técnico-económico, para participar en las obras Derivación-Rio Blanco/obra hidroeléctrica El Platanal, como gasto preoperativo y lo registró como un activo diferido, siendo en el año 2000 ante la certeza de que la licitación de las obras no concluirían con las firmas del contrato, considero el costo del estudio como un gasto del periodo 2000.

Posición de la Administración Tributaria:

La administración cuestiona la deducibilidad de estos gastos en el periodo 2000, ya que según la documentación presentada se verificó que después del periodo 2000, inclusive hasta el periodo 2002, el contribuyente había seguido realizando gestiones para ejecutar las obras, lo cual demostraría que todavía se estaba esperando la buena pro.

Posición del Tribunal Fiscal:

Señala que los desembolsos realizados para efecto de la elaboración de las propuestas técnicas para la preclasificación como postor y para la propuesta como postor para licitación materia de análisis calificarían como gastos preoperativos por cuanto estos han sido incurridos a efecto de postular a una licitación; y, posteriormente, de obtenerse la buena pro, ejecutar la obra siendo los mismos que se encuentran claramente vinculados con su actividad gravada. Sin embargo, determina que la deducción del gasto no correspondía al año 2000, debido a que las pruebas demuestran que en el ejercicio 2000 aún habían razones para considerar que era viable la ejecución de las obras.

En esta resolución, igualmente el Tribunal Fiscal acepta que para calificarlo como gasto preoperativo solo basta con relacionarlo con la actividad gravada actual de la empresa.

Informe Sunat N. ° 173-2016-SUNAT/5D0000

Los gastos preoperativos comprenden, entre otros, los desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o para comenzar una operación o el lanzamiento de nuevos productos, procesos o proyectos de la actividad que realiza una empresa (por expansión de actividades); y que se difieren al futuro porque van a beneficiar a uno o varios periodos futuros mediante la contribución a los ingresos o la reducción de los costos.

Asimismo se concluye que:

- a) Los gastos de venta y administrativos vinculados con la ejecución de uno de los proyectos cuya construcción aún no ha sido terminada (y por tanto, aún no se ha devengado ingresos gravados con el impuesto a la renta) califican como gastos preoperativos por expansión de actividades.

En este informe, inclusive menciona que dentro de los gastos operativos por expansión de actividades se encuentran los gastos relacionados a proyectos actuales de la compañía que no requieren que sea un proyecto relacionado a un nuevo giro de negocio.

2.1.2.2. Segunda posición

Resoluciones en las que el Tribunal fiscal considera que si es necesario que la nueva actividad sea distinta a la del giro de la empresa para ser calificado como gasto preoperativo por expansión de actividades, tales como las siguientes:

Resolución del Tribunal Fiscal No. 3942-5-2010:

Posición del Contribuyente:

El contribuyente indica que reconoció como gasto del periodo a los intereses proveniente del contrato de leasing de la maquina sopladora modelo Blow 6 de Gerosa, debido a que se requería repotenciar dicha máquina para ser usada y que eso no significaba que no cumplía con el criterio de causalidad del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Posición de la Administración Tributaria:

La Administración repara este gasto, debido a que la recurrente adquirió vía un contrato de leasing esta máquina sopladora modelo Blow 6 de Gerosa que sirve para soplar botellas de plástico para gaseosas, actividad no desarrollada por la empresa en el ejercicio 2001 y parte del 2002, entendiéndose que con esta adquisición estaría expandiendo sus actividades. Y, asimismo, revisó una copia de la Factura NO 001-021930 por la producción de soplado correspondiente al periodo de diciembre de 2002, con lo cual se acredita que es, recién en dicho periodo, que la recurrente inicia esta nueva línea de negocio. Por lo tanto, los gastos financieros debieron diferirse hasta ese año.

Posición del Tribunal Fiscal:

El tribunal señala que los gastos financieros generados en etapa preoperativa por la adquisición de la máquina sopladora Modelo Blow 6 de Gerosa fueron incurridos por la recurrente con la finalidad de expandir sus actividades económicas y debieron deducirse a partir del ejercicio en el que se inició la nueva actividad económica en un solo ejercicio o amortizarlos en un plazo de diez años con opción de la recurrente, lo cual no se hizo, en ese sentido, corresponde confirmar la posición de la Administración Tributaria.

Por el contrario, en esta resolución hace hincapié en que lo determinante para calificar a un gasto como preoperativo por expansión de actividades es que sea vinculado a una nueva actividad económica.

Resolución del Tribunal Fiscal No. 5355-1-2002:

Posición del contribuyente:

El contribuyente consideró como gasto del ejercicio a la inversión que realizó para evaluar si era conveniente ampliar sus oficinas, ya que considera que dicho gasto guarda relación con el mantenimiento de la fuente evitando que realice inversiones que pueden perjudicar a sus ingresos.

Posición de la Administración Tributaria:

La administración determina, como reparo, el gasto correspondiente a un estudio arquitectónico para evaluar la posibilidad de adquirir un inmueble colindante con el fin de ampliar las oficinas, dado que se dejó sin efecto dicho proyecto y no se generó ningún ingreso al contribuyente que es contrario al principio de causalidad determinado en la Ley del Impuesto a la Renta.

Posición del Tribunal Fiscal:

El Tribunal Fiscal precisó que el gasto reparado no está destinado a la expansión de las actividades de la empresa, sino a la ampliación de las áreas de la oficina, tal como lo reconoce la propia Administración en el Informe General de Fiscalización; en consecuencia, no resulta aplicable el tratamiento aplicable a los gastos de organización y preoperativos originados por la expansión de actividades de la empresa previsto en el inciso d) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, resulta razonable que una empresa evalúe a través de informes técnicos si le es favorable realizar una inversión en ampliación de oficinas o no, por eso levantó el reparo.

En esta resolución, precisa que el proyecto de ampliación de oficinas no es una nueva actividad a la cual se dedicará la empresa, por tanto no la califica como preoperativo por expansión de actividades. Sin embargo, en mi opinión, conceptualmente sí estaría dentro de gastos preoperativos, ya que esta oficina funcionará recién en un futuro y, por lo tanto, todavía no se obtiene ingresos por tal proyecto. Sin embargo, será muy difícil determinar que ingresos obtenidos en el futuro tienen relación exacta con la ampliación de oficinas.

Resolución del Tribunal Fiscal No. 4971-1-2006:

Posición del contribuyente:

El contribuyente precisa que los gastos por concepto de diseños de cera, servicios de investigación y formulación de productos que se usan en los hoteles y servicios de implementación de oficinas turísticas son deducibles para efecto del impuesto a la renta, ya que califican como gastos preoperativos por expansión de sus actividades vinculado a la fabricación de productos químicos y hoteleros.

Posición de la Administración Tributaria:

La Administración Tributaria alega que los gastos por investigación y formulación de productos químicos, así como los destinados a la evaluación que el contribuyente hiciera de la factibilidad de incurrir en la fabricación de productos químicos y hoteleros no deben ser aceptados pues esos hechos económicos no tuvieron incidencia en la generación de ingresos del año en fiscalización.

Posición del Tribunal Fiscal:

El Tribunal Fiscal menciona que el inciso g) del artículo 37° de Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de gastos de investigación, desarrollo o preoperativos vinculados con la expansión de las actividades de las empresas, es decir, que tienen por objeto lograr un nuevo producto o servicio, los cuales resultan necesarios para determinar si la inversión será adecuada o favorable para sus intereses, pero no condiciona tal deducción a la efectiva generación de esos ingresos, pues lo relevante es su potencialidad para generar beneficios futuros en el entendido que la inversión puede no ser exitosa.

De manera clara, en esta resolución se pide como requisito que el nuevo proyecto indiscutiblemente debe relacionarse con un nuevo producto o servicio. Es decir, una nueva rama de la empresa, por ende entendemos que la administración tributaria podría discernir cuáles son los ingresos que se obtendrán por este nuevo proyecto sin dificultad.

Resolución del Tribunal Fiscal No. 9518-2-2004:

Posición del contribuyente:

El contribuyente señala que los gastos por servicios de organización y administración del banco de datos fueron contabilizados como un activo (gasto preoperativo) por cuanto el banco de datos implementado permitía expandir de manera importante las actividades habituales que desarrollaba, proporcionaba una mayor información relacionada con las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos para los inversionistas interesados y consecuentemente incrementando el nivel de ingresos.

Posición de la Administración Tributaria:

La Administración Tributaria reparó la amortización del intangible banco de datos por considerarlo un intangible de duración ilimitada cuya deducción está expresamente prohibida por el inciso g del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Posición del Tribunal Fiscal:

El Tribunal Fiscal señala que conforme a los incisos a) y b) del artículo 6 de la Ley Orgánica que norma las actividades de hidrocarburos en el territorio nacional, el objeto social de la empresa, entre otros, es promover la inversión en actividades de exploración y explotación de hidrocarburos, negociar, supervisar los contratos que establezca, así como los convenios de evaluación técnica; y, en la información difundida por la recurrente, se señala la organización de un banco de datos, dotado de la más alta tecnología, ya está sirviendo como un instrumento de atracción para potenciales contratistas, en especial en el extranjero, lo que evidencia que el banco de datos ayuda cumplir su objeto social: promover la inversión en las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos, no existiendo pues una nueva actividad diferente, de distinta naturaleza y características a la ya existente careciendo de sustento lo alegado por la recurrente en este extremo. Además, cabe señalar que, si bien la recurrente con la base de datos puede obtener ingresos, pues como sostiene al suministrar la información contenida en el banco de datos a los usuarios interesados recibe a cambio el pago de una retribución, estos constituyen ingresos adicionales que no desnaturalizan su finalidad de promover la inversión en las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos. En consecuencia, la organización y administración de un sistema de base de datos

técnicos para hidrocarburos no crea una actividad diferente a la ya existente, por lo tanto si no hay expansión de actividades no pueden existir gastos preoperativos.

En esta resolución, igualmente, evalúa si se advierte una actividad diferente a la actual para ver si califica o no como gasto preoperativo por expansión de actividades, más allá de conseguir una correlación de gastos e ingresos.

Resolución del Tribunal Fiscal No. 19983-9-2012:

Posición del contribuyente:

El contribuyente señala que la deducción de los intereses producto de un préstamo que se obtuvo para la construcción de un hotel (nueva actividad) fue efectuada conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad, las que no diferencian entre los intereses referidos a gastos preoperativos y los demás, y permiten como regla general la deducción del gasto en el periodo en el que se devenguen.

Posición de la Administración Tributaria:

La Administración Tributaria considera como reparo la deducción de gastos por intereses en el ejercicio 2003, debido a que estos intereses fueron originados por un préstamo que se obtuvo para la construcción de un hotel cuyos beneficios económicos empezaron en el ejercicio posterior 2005 que tuvieron como base el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el principio de correlación de ingresos y gastos.

Posición del Tribunal Fiscal:

El Tribunal Fiscal confirmó el reparo de la Administración Tributaria señalando que: “Toda vez que la recurrente inicio la producción o explotación de su nueva línea de negocio en el ejercicio 2005, de conformidad con lo normado por el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondía que la deducción de los referidos intereses generados en etapa pre-operativa con la finalidad de expandir sus actividades se efectuara en el 2005 y no en el ejercicio 2003”.

En esta resolución, para poder diferir el gasto preoperativo por expansión de actividades se habla de una nueva línea de negocio distinta a la actividad actual o principal de la compañía (la actividad principal de la compañía era venta minorista de

artículos de ferretería y la nueva actividad o línea de negocio era “Hoteles, Campamentos y otros”).

Resolución del Tribunal Fiscal No. 4964-8-2015:

Posición del contribuyente:

El contribuyente señala que es correcto que los gastos incurridos por viajes al exterior del directivo de la empresa para evaluar la apertura de una nueva planta se devenguen en el periodo en que se incurrieron sin ser necesaria la existencia de correlación de ingresos y gastos.

Posición de la Administración Tributaria:

La Administración tributaria cuestiona la aceptación tributaria de estos gastos incurridos por viajes al exterior de un directivo de la empresa para evaluar la apertura de una planta en el Perú (nueva actividad) calificando dicho gasto como preoperativo y, por lo tanto, se debe devengar en el periodo en que inicia a ejecutarse la nueva actividad.

Posición del Tribunal Fiscal:

“Los desembolsos realizados por los boletos de viaje al exterior de la mencionada persona, vinculados con la evaluación sobre la factibilidad de un proyecto de implementación de una planta de mezcla en el Perú, califican como gastos preoperativos, por cuanto éstos habrían sido incurridos a efectos de expandir las actividades de la empresa (nueva línea de negocio), siendo que los mismos se encuentran claramente vinculados con su actividad gravada, aspecto que no es cuestionado por la Administración; por lo tanto al amparo de lo dispuesto por el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondía que la deducción de los referidos gastos en etapa preoperativa con la finalidad de expandir las actividades de la recurrente, se efectuara a partir del inicio de la nueva actividad económica en un solo ejercicio o amortizarlos en un plazo de diez años...”

En esta Resolución del Tribunal Fiscal, también se concluye que los gastos preoperativos vinculados con la expansión de actividades de las empresas tienen por objeto lograr una nueva actividad, nuevo producto o servicio.

Sobre la base de los diversos pronunciamientos que se han venido dando hasta ahora, el Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria (Sunat) no nos dan un mensaje claro sobre a qué se refiere por “expansión de actividades”, más aun nos lleva a una mayor confusión de qué es lo que debemos entender y tener en cuenta al momento de realizar la calificación fiscal de este tipo de gastos.

2.1.3. Dualidad de Criterio y Seguridad Jurídica

Ante estas diferentes apreciaciones de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal respecto a lo que se debe entender como gasto preoperativo por expansión de actividades, es conveniente revisar en nuestra legislación la figura de dualidad de criterio.

La dualidad de criterio está configurado en el numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario donde señala que:

“No procede la aplicación de intereses, la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor de corresponder, ni la aplicación de sanciones si:

...

2.- La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente”. (Decreto Supremo 133-2013-EF, 2013)

Por consiguiente, la dualidad de criterio se configura cuando se produce un cambio en la interpretación de una norma, lo cual supone la existencia de dos interpretaciones distintas de una norma que determinan la actuación del administrado induciéndolo a error, tal como se ha configurado en los casos planteados, por lo que podemos concluir que esta falta de congruencia en las interpretaciones de la Sunat y del Tribunal Fiscal vulneran la seguridad jurídica de los contribuyentes

2.2. ¿Existe necesidad de generar ingreso para deducción de gastos preoperativos?

En variada jurisprudencia, la Administración Tributaria con respecto a los gastos preoperativos señala que son partidas que deben ser amortizadas y deducidas una vez que inicie las operaciones relacionadas; sin embargo, en los casos cuando estamos ante una empresa que se encuentra realizando gastos preoperativos por expansión de actividades, es decir, a la par viene realizando ya operaciones, se pueden incurrir en diversos gastos preoperativos: unos que estén directamente relacionados con la nueva actividad y otros gastos que no necesariamente se puede realizar el ‘match’ con ingresos futuros, tal es el caso de los gastos de remuneraciones, obras sociales, capacitación, vigilancia, impresiones, etc.

A modo de ejemplo, en una empresa que tiene actividades ya operativas y otras que se encuentran en etapas preoperativas, el gasto de personal que comprende el pago de remuneraciones a todos los que trabajan en la empresa desde el gerente general hasta el encargado de vigilancia están vinculados tanto a los proyectos actuales como a los proyectos nuevos (salvo el área de ventas, donde es factible realizar la separación de gastos destinados a la nueva actividad de expansión).

Dado este caso, se podría considerar que algunos gastos preoperativos al no poder realizar la correlación efectiva con los ingresos futuros puedan deducirse bajo la ley general del devengo estipulado en nuestra ley tributaria. Aun cuando al analizar a detalle nuestra legislación del impuesto a la renta, no observamos que efectivamente se haga referencia que para deducir un gasto sea necesario que cumpla el criterio de correlación de ingresos y gastos, solo nos habla expresamente del principio de causalidad.

Cabe mencionar que el Tribunal Fiscal, en aras de dar soporte a la obligación de cumplir el criterio de correlación en los gastos preoperativos, hace referencia al principio contable de asociación de ingresos y gastos, tal es el caso en la Resolución Nro. 2989-4-2010 en la que menciona lo siguiente:

“Que ello tiene sustento en el postulado contable básico de equiparación, asociación o “matching” de ingresos y gastos, en tal sentido debe entenderse que el primer año al que hace referencia la norma no puede ser otro que el de inicio de producción o explotación”.

Asimismo, en la Resolución Nro. 5349-3-1995 hacía referencia a la Norma Internacional de Contabilidad 1, que indicaba lo siguiente:

“Que conforme a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) No. 1, reestructurada en el ejercicio 1997, vigente en los ejercicios acotados, referida a la presentación de los Estados Financieros, una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable de lo devengado, precisando que los gastos se reconocen en el estado de ganancias y pérdidas en base a una asociación directa entre los costos incurridos y las partidas específicas de ingresos obtenidos (concepto de asociación)”.

Sin embargo, esta referencia a las ciencias contables que hace el Tribunal Fiscal, actualmente no es correcto, ya que las normas contables han variado en el tiempo como lo podemos observar en las siguientes normas:

- Norma Internacional de Contabilidad 1 Versión 2018 legalizada según Resolución N° 002-2018-EF/30:

“Base contable de acumulación (devengo)

27 Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la Información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo).

28 Cuando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual”

Asimismo, se modificó el Marco Conceptual Versión 2018 que estará vigente desde el 2020, en la que señala que la correlación de costos con ingresos se debe dar cuando esta se deriva del reconocimiento de activos y pasivos, es decir, si efectivamente el gasto a diferir cumple con los requisitos según el marco conceptual para considerarlo un activo, se puede catalogar como activo intangible y así poder diferirlo en el tiempo sobre la base de la generación de los futuros ingresos.

Sin embargo, cuando estamos frente a los gastos preoperativos, en la mayoría de los casos, no se da las condiciones para clasificarlo como activo intangible en términos

contables, ya que un activo para ser reconocido como tal debe cumplir lo siguiente según las Normas Internacionales de Información financiera:

“Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener beneficios económicos en el futuro.”

Por lo tanto, si la intención del legislador con la normativa de gastos preoperativos, aplicando la asociación de ingresos y gastos como parte del devengo, era alinearse al tratamiento contable, actualmente no se está dando.

Aun con la inclusión del concepto de devengado en las leyes tributarias desde el 2019, se aleja el concepto de asociación de ingresos y gastos del concepto del devengo. Ya que tal como lo menciona el Decreto Legislativo 1425, el devengo de gastos se imputa en el ejercicio gravable en que se produzcan los hechos sustanciales para su generación, siempre que la obligación de pagarlos no esté sujeta a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se paguen y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago.

Por lo tanto, no se menciona que deba existir una correlación de ingresos y gastos, solo basta para que se devengue el gasto que el “bien/servicio” se haya realizado efectivamente, lo que genera una controversia sobre si se puede dar que se devengue gastos de periodos preoperativos en el ejercicio en el que incurran.

2.3. Gasto por intereses sujeto a límite en etapa preoperativa

La Ley del Impuesto a la Renta sujeta la deducibilidad de algunos tipos de gastos a ciertos límites cuantitativos como, por ejemplo, el nivel de ingresos y el valor del patrimonio. Este tipo de límites tienen la finalidad de que el contribuyente no se beneficie deduciendo gastos que no cumplan los criterios de razonabilidad.

Tal es el caso, del inciso a) del Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, en el que se menciona que son deducibles lo siguiente:

a)... Serán deducibles los intereses provenientes de endeudamientos de contribuyentes con partes vinculadas cuando dicho endeudamiento no exceda del resultado de aplicar el coeficiente que se determine mediante decreto supremo sobre el patrimonio del contribuyente; los intereses que se obtengan por el exceso de endeudamiento que resulte de la aplicación del coeficiente no serán deducibles. (Decreto Supremo 179-2004-EF, 2004)

Asimismo, el inciso a) del Artículo 21 del Reglamento del Impuesto a la Renta indica el coeficiente por emplear:

a) “El monto máximo de endeudamiento con sujetos o empresas vinculadas, a que se refiere el último párrafo del inciso a) del Artículo 37 de la Ley, se determinará aplicando un coeficiente de 3 (tres) al patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior”. (Decreto Supremo 122-1994-EF, 1994)

El 13 de setiembre del 2018, el Poder Ejecutivo como parte de sus facultades legislativas aprobó el Decreto Legislativo 1424 con el fin de establecer límites para la deducción de gastos por intereses en las empresas. Este decreto establece lo siguiente:

- Desde el 01.01.2019 y hasta el 31.12.2020, la actual regla de subcapitalización descrita líneas arriba, será aplicable tanto a operaciones de préstamo realizadas entre partes vinculadas y no vinculadas, salvo excepciones.
- Desde el 01.01.2021 y en adelante, ya no se aplicará la regla de subcapitalización, sino que se ha determinado un nuevo límite, conforme a la cual, sólo serán deducibles los intereses netos que no excedan el 30% del EBITDA (que significa renta neta tributaria luego de efectuada la compensación de pérdidas más gastos netos por intereses más depreciación y más amortización) del ejercicio anterior. (Decreto Legislativo 1424,2018)

Cabe acotar que estas nuevas normas no aplican a las empresas que tengan ingresos netos en el ejercicio gravable sean menores o iguales a las 2,500 UIT, es decir, las micro y pequeñas empresas no estarán sujetas a estos nuevos límites de subcapitalización.

El decreto indica que los excesos de intereses que no se han podido deducir por la regla de subcapitalización pueden arrastrarse y hacerse efectiva su deducción hasta en los cuatro periodos siguientes.

Se puede inferir que la intención del legislador con esta nueva norma de subcapitalización, es evitar que las empresas usen desmedidamente los gastos financieros solo con la intención de beneficiarse con la deducción del gasto y, por ende, pagar menos impuesto a la renta, ya sea en operaciones entre empresas vinculadas donde existe mayor probabilidad que busquen beneficiarse mutuamente y entre empresas no vinculadas donde pueda existir la posibilidad de que encubran operaciones entre vinculadas (por ejemplo, operaciones “back to back” que consiste en que la empresa X realiza un préstamo a una empresa no vinculada a fin que esta última financie con dichos fondos a una empresa vinculada de Y”)

La problemática se presenta cuando la empresa que requiriere el financiamiento sea una empresa que se encuentra en una etapa preoperativa inicial o de expansión de actividades, ya que estamos frente a las siguientes disyuntivas:

1.- Es preciso que el contribuyente opte por el tratamiento tributario, según el inciso g) del artículo 37 de gastos preoperativos, o debe regirse por el tratamiento especial de intereses señalado en el inciso a) del mismo artículo.

Si seguimos el principio de especialidad, que indica que ante una ley especial y otra general, prevalece la ley especial, surge la duda si lo correcto es solo aplicar el inciso a) del artículo 37 y, por consiguiente, solo evaluar el monto de los intereses con la referida ley de subcapitalización y, asimismo, se podrán deducir en el periodo en el que se incurrían.

Si estuviéramos de acuerdo con este criterio ante una empresa que tenga gastos preoperativos iniciales, cabe la duda de cómo se debería proceder con la evaluación del límite de deducción de intereses que para los años 2019 y 2020 sea tres veces el patrimonio neto. Cabe recalcar que en esta etapa preoperativa, esta empresa no contaría con resultados positivos, lo cual conllevaría a que los gastos por intereses nunca resulten deducibles.

Para el caso de los gastos preoperativos por expansión de actividades, en los que, efectivamente, antes de iniciar la nueva actividad o proyecto ya la compañía se

encuentra operando con otras actividades para calcular el límite para la deducción de intereses, se basaría al patrimonio neto del periodo anterior que involucra al resultado económico de las otras actividades ya operativas.

2.- Si consideramos que solo debe seguir el tratamiento del inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la renta, el contribuyente puede hacer uso de dicho gasto sin límite, solo bastará que se demuestre que los intereses están relacionados al nuevo proyecto.

3.- Si fuera el caso que debamos cumplir con los 2 incisos ya que se muestran en el mismo artículo 37 que engloba los gastos que se pueden deducir de la renta bruta, en qué momento el contribuyente debería realizar la evaluación de la regla de subcapitalización.

Es decir, si la empresa puede diferir el gasto por intereses devengados en etapa preoperativa hasta por un plazo de 10 años, en qué ejercicio debería evaluar el límite de subcapitalización ¿Cuándo el gasto se incurrió o cuando este se deduce efectivamente?

Siendo este un tema muy importante para el caso de proyectos grandes en los que existen alto niveles de inversión y, por lo tanto, altos intereses en largos periodos, es necesaria una aclaración a nivel legislativo o una resolución de observancia obligatoria en la cual se defina el criterio se debe tomar.

CAPÍTULO III: PROPUESTAS PARA LA IDENTIFICACION FISCAL DE GASTOS PREOPERATIVOS POR EXPANSION DE ACTIVIDADES

3.1. Delimitación del concepto de expansión de actividades en la legislación tributaria

En mi opinión, siguiendo las bases del devengo y el principio de causalidad, el concepto por incluirse en la norma tributaria sobre gastos preoperativos por expansión de actividades, debe tener en cuenta todos los desembolsos que se realicen con la finalidad de penetrar, desarrollar y diversificar los productos de la compañía, ya sea relacionadas a su giro actual de negocio o a un giro distinto, en el que efectivamente se compruebe que la obtención de ingresos proveniente de dichos desembolsos se realizará en el futuro.

Asimismo, sobre la base de lo estipulado en la NIC 1, se precisa que el registro contable de los ingresos y de los costos y gastos debe corresponder a los estados financieros de los periodos con los que guardan relación.

Por otro lado, el Tribunal Fiscal en la RTF N° 00467-5-2003, hace referencia al autor Jan R. Williams y su libro Guía de PCGA 1996/1997: Un análisis de todos los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el que menciona:

“En virtud del concepto de imputación, se requiere que para determinar la utilidad neta de un ejercicio específico se imputen al ingreso del ejercicio los costos con los cuales está relacionado”.

Por consiguiente, sobre la base de los principios contables generalmente aceptados y considerando que las normas tributarias en varias resoluciones se han estado remitiendo al concepto contable de correlación de ingresos y gastos, se puede concluir que para determinar la utilidad neta de un periodo económico de manera correcta es necesario aplicar el Principio de Correlación de ingresos y gastos.

Si bien es cierto, la dificultad puede ser, en algunos casos, cómo distinguir los beneficios futuros de cada proyecto de expansión de penetración por ejemplo (ya que este tipo de actividades se proyectan a vender más el mismo producto al mismo segmento de mercado). Esta circunstancia no debería ser decisiva para excluirlos de la categoría de gastos preoperativos por expansión de actividades.

Por eso, considero pertinente que la autoridad tributaria se manifieste claramente sobre estos puntos y, si fuera el caso que decidiera excluir de este tratamiento especial

tributario a los gastos de penetración, deberá mencionarlo expresamente en la norma tributaria o en una Resolución de Observancia Obligatoria para que los contribuyentes lo tengan en cuenta y no se perjudiquen por una interpretación distinta de la misma.

Tomando como base lo manifestado por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 00467-5-2003 en el que se establece los siguientes lineamientos para efecto del diferimiento de gastos, podríamos decir que los gastos preoperativos se diferirán siempre y cuando

- Se acredite que estos incidan en la generación de ingresos futuros.
- El producto o proceso se encuentre claramente definido.
- La factibilidad técnica del producto pueda ser demostrada.
- Se pueda demostrar que existe un mercado para el producto.
- Se pueda contar con los recursos necesarios para completar el proyecto y comercializar el producto.

Estas características engloban a que el nuevo negocio, proyecto o actividad, ya sea de la misma o diferente línea de negocio de la compañía, genere beneficios a posteriori.

Así que el Tribunal Fiscal, en esta resolución, afirma que si el contribuyente logra demostrar el porqué del diferimiento del gasto y sustenta que efectivamente el gasto generó ingresos en el futuro, es aceptado que se utilice el tratamiento especial de gastos preoperativos que brinda la Ley del Impuesto a la Renta. En este caso, el sustento que debía presentar el contribuyente estaba conformado por identificar metas esperadas realizadas, demostrar trabajos propios del proyecto, proyecciones efectuadas de los ingresos que permitan demostrar la necesidad de diferir tales gastos hacia un ejercicio posterior.

Para que el contribuyente tenga las reglas claras cuando este frente a registrar gastos preoperativos en el ejercicio o poder diferirlos, se debe apuntar en un mediano plazo hacia una modificación en la ley, en la que se agregue la definición de gastos preoperativos por expansión de actividades.

Es importante esta modificación, ya que actualmente las compañías invierten montos considerables en nuevos proyectos o actividades con el fin de expandir sus actividades y mejorar sus ganancias. Si el tratamiento tributario que le brinden en cada caso en específico fuera errado, estaríamos hablando de que el reparo de dichos gastos

ocasionaría un gran impacto económico en las empresas. De no plantearse en el mediano plazo esta modificación, bastaría con que el Tribunal Fiscal procediera a emitir una resolución de observancia obligatoria en la cual defina qué debe entenderse – ante la ausencia de definición legislativa– por gastos preoperativos “por expansión de actividades”.

Asimismo, afianzándonos en los pronunciamientos mencionados del Tribunal Fiscal, donde el fisco acepta que haya gastos preoperativos por expansión de actividades cuando la empresa realiza nuevos proyectos dentro del mismo giro de actividad para poder contrarrestar la dificultad que tiene el contribuyente de demostrar que los gastos preoperativos estén relacionados o no a los nuevos proyectos, se propone que el ente fiscal también determine una prorrata por utilizar cuando las compañías tengan gastos por sus actividades actuales y proyectos nuevos, tal como el caso de la prorrata del Impuesto General a las Ventas que se utiliza cuando el contribuyente realice conjuntamente realiza operaciones gravadas y no gravadas.

3.2. Posibilidad de deducción del gasto preoperativo en el periodo en el que se incurren

Analizando a detalle la norma especial del inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, podemos observar que la palabra amortización está mal empleada, ya que la amortización conceptualmente es la asignación sistemática y racional de la inversión en un activo según su generación de ingresos dentro de una vida útil.

Y en el caso de gastos preoperativos, en primer lugar, no cumplen las condiciones para ser considerados activos según las Normas Internacionales de Contabilidad, ya que no son recursos controlados por la compañía que generarán efectivamente beneficios económicos futuros. Al no poder reconocerse como activos, lo que conllevaría es a su reconocimiento como un gasto en el estado de resultados.

Asimismo, el plazo de “amortización” que otorga la ley no está sobre la base del plazo de recuperación de ingresos efectivo, sino que es una imputación arbitraria dependiendo del criterio del contribuyente que puede ir desde uno hasta diez años, lo que provocará que el mismo realice una estimación de gastos diferidos dentro de una estimación subjetiva del contribuyente.

Por otro lado, para exigir que el contribuyente utilice este tratamiento de diferir el gasto preoperativo, tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal mencionan en variados informes y resoluciones que este criterio se sustenta en el principio de causalidad y correlación de ingresos y gastos.

Al respecto, cabe mencionar que, según García (1999), “exigir una relación directa entre el ingreso o el gasto implicaría determinar la existencia de una exacta causación, es decir, que después de haber efectuado el gasto y tras un análisis se determine los resultados exitosos o no. No se considera que sea esta la intención del legislador cuando menciona que debe haber una relación entre los gastos y los ingresos, ya que lo que estaría haciendo es penalizar los errores de la gestión empresarial” (p.295).

Según nuestra opinión, el principio de causalidad (el cual figura dentro de nuestras leyes tributarias como requisito para que sea deducible un gasto) no deriva al principio de correlación de ingresos y gastos. Para que un gasto sea causal, solo basta que sea “necesario” para la generación de beneficios económicos futuros para la entidad.

Por lo tanto, en la medida en que no figure dicho principio de asociación entre ingresos y gastos en nuestras leyes tributarias peruanas, no sería obligatorio. A diferencia de la legislación española, en cuyas normas tributarias sí aparece claramente el principio de correlación de ingresos y gastos como base de reconocimiento para las empresas españolas.

Considero que, con este tratamiento especial de amortización de gastos preoperativos, lo que el legislador, en su momento estaba buscando era que el contribuyente gestione los gastos preoperativos de la mejor manera sin perjudicarse si deduce antes de iniciada la nueva actividad los gastos preoperativos que se incurran, ya que provocaría que la empresa obtenga pérdidas y que, según el sistema de arrastre de pérdidas que escoja, solo tenga cuatro años como máximo para poder hacer uso de este paquete de gastos preoperativos.

Se podría dar la siguiente situación en empresas que están realizando gastos preoperativos por expansión de actividades, donde simultáneamente realizan proyectos nuevos y proyectos operativos, por lo que estas empresas ya generan utilidad y no tendrían la necesidad de diferir sus gastos preoperativos a periodos posteriores, sino ya comenzar a deducirlos en el periodo en el que se incurren dichos gastos.

Es decir, podría esta empresa aplicar el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta que señala que las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Según nuestra opinión, sí sería factible, ya que consideramos que si la empresa tiene ya utilidad de donde pueda deducir sus gastos preoperativos, no debería ser obligatorio que lo difiera.

La posición de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, actualmente, es no aceptar esta dinámica de no diferir el gasto preoperativo; pero, como ya hemos mencionado, estos entes en sus pronunciamientos para fundamentar su posición, solo hacen referencia al postulado contable de correlación de ingresos y gastos que no figura en nuestra norma tributaria e inclusive tampoco se puede relacionar a la figura del devengo, ya que en la definición nueva de devengo tributario incluido en la Ley del Impuesto a la Renta desde este año 2019 no aparece ninguna referencia a la necesidad de asociar los gastos con los ingresos.

Según De la Torre (2019), menciona que la única referencia a asociación de ingresos con gastos en la Ley del Impuesto a la Renta se encuentra al final del numeral 2 del Artículo 57 y señala lo siguiente:

“Para efecto de lo dispuesto en el presente numeral se entiende que el costo comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa, así como otros costos directos o indirectos de la prestación de servicios. Dichos costos deben guardar correlación con los ingresos”. Asimismo aclara: “Para efecto de lo dispuesto en el presente numeral” esto es “para reconocer ingresos”. (p.24)

Es decir, no habla específicamente de reconocer gastos, e inclusive el término que utiliza es “costo”, lo que si creemos que está relacionado efectivamente con el ingreso como es el caso del costo de venta.

Luego del análisis de las normas tributarias y contables, se puede concluir que la norma especial del artículo 37 inciso g), sería una norma facultativa, es decir, no impide que el contribuyente aplique la regla general del devengo.

Esta posición también se sustentaría y sería equiparable con el tratamiento tributario que tienen las compañías del sector minero, en el que, según el artículo 75 de la Ley General de Minería, señala que los gastos de desarrollo y preparación que permitan

la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, pueden deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran (aplicación del devengo) o, amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales (activo diferido). Es claro que el legislador bajo esta norma le ha otorgado total potestad al contribuyente de decidir si aplica el criterio del devengo o el criterio del diferido.

3.3. Procedimiento por considerar para analizar la deducibilidad de los gastos por intereses en etapa preoperativa

La problemática sobre el tratamiento de los gastos preoperativos devengados en etapa preoperativa radica en la duda sobre que norma aplicar, el inciso g) o el inciso a) del artículo 37.

Consideramos que lo pertinente en estos casos es que el gasto para que sea deducible debe cumplir los dos incisos, ya que uno no es opuesto al segundo, más bien calificarían como complementarios: el inciso a) por la naturaleza del gasto que cumple el criterio de causalidad y le otorga la clasificación de gasto deducible; y el inciso g) que da un beneficio sobre la realidad económica de las empresas con etapas preoperativas.

Dentro del inciso a), se detalla el límite de subcapitalización últimamente legislado por el decreto legislativo 1424. Por tanto, en cuanto a la pregunta sobre qué artículo es el primero que se debe aplicar, en otras palabras, el contribuyente debe calcular primero el límite máximo por deducir por el concepto de intereses o primero decidir a cuántos años diferirá estos gastos.

Según el numeral 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que “solo son deducibles los intereses determinados conforme a los numerales 1 y 2 de este inciso, en la parte que excedan el monto de los ingresos por intereses exonerados”.

Por consiguiente, lo primero que se debe tener en cuenta ante la presencia de gastos de intereses devengados en etapa preoperativa es este numeral 3 calculando así el monto de estos intereses que exceden los ingresos por intereses exonerados.

Lo siguiente, a nuestra opinión, sería decidir el plazo de amortización entre 1 a 10 años como máximo. Luego evaluar si el monto por deducir correspondiente al primer ejercicio excede la regla de subcapitalización.

Nuestro criterio se basa en que la regla de subcapitalización establecida en nuestras normas tributarias es una regla de limitación para la deducción de intereses, por lo que no sería correcto realizar la evaluación del límite con el monto total de intereses que el contribuyente sobre la base del plazo de amortización elegido no pretenda deducir en ese primer ejercicio.



CONCLUSIONES

- Como premisa general para determinar la utilidad neta de un periodo económico sobre la base de nuestra Ley del Impuesto a la Renta, es necesario que se deduzca de todos los ingresos, los costos y gastos que cumplan el principio de causalidad en relación a dichos ingresos.
- El principio de causalidad es un criterio consagrado en la Ley del Impuesto a la Renta por aplicar para deducir costos y gastos a la renta empresarial. Este principio incluye como principal característica la necesidad del gasto para generar rentas o mantener la fuente productora, independientemente de que el beneficio económico se concrete de manera exitosa, ya que lo que prevalece es la potencialidad de generar rentas, más no su efectiva generación.

- El principio de correlación de ingresos y gastos no deviene del principio de causalidad, ya que la causalidad se manifiesta cuando existe la necesidad de incurrir en un determinado gasto, cumpliendo los criterios de normalidad y razonabilidad, los cuales se basan en que tal gasto tengan como fin que la empresa pueda realizar sus actividades en el mercado actual y a la vez tener continuidad en el futuro sin condicionar en ningún momento a que el gasto se vincule directamente con un ingreso en un determinado periodo.
- La finalidad del legislador al brindar un tratamiento especial en el ámbito tributario para los gastos preoperativos es que el contribuyente gestione, eficientemente, este tipo de gastos. Así, pueda minimizar el riesgo de perder la deducción total o parcial del gasto cuando obtenga pérdidas en los primeros años debido a que todavía no se generan ingresos y, asimismo, tenga que utilizar un sistema de arrastre de pérdidas condicionado a un plazo de caducidad establecido.
- La Sunat, ente fiscalizador de la tributación en el Perú, para interpretar que el tratamiento especial para los gastos preoperativos según el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta sea obligatorio, se basa en fuentes contables como el marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera, en el cual se señalaba que el reconocimiento de gastos estaba basado en una asociación directa entre los gastos incurridos y generación de ingresos producto de esos gastos con el fin de plasmar en el resultado contable de un periodo solo la real efectividad de generar ingresos que tuvieron los gastos que el contribuyente realizó, sin que este resultado este afectado por los gastos que han tenido incidencia en lograr ingresos en otros periodos.
- Sin embargo, este postulado contable ha cambiado, ya que el marco conceptual actualizado a marzo del 2018 afirma que la correlación de costos con ingresos no es un objetivo de este y no permite, en el estado de situación financiera, el reconocimiento de partidas que no cumplen la definición de un activo, un pasivo o patrimonio. Según nuestra interpretación, este marco ha cambiado, ya que sobre la base del desarrollo normal de las negocios, no se puede vincular todo gasto a un determinado ingreso, debido a que los gastos también sirven para mantener la fuente productora como lo son los gastos administrativos, asimismo, puede el contribuyente haber incurrido en gastos que no logren, exitosamente, generar ingresos debido a una mala gestión empresarial por ejemplo. Lo cual lleva a determinar que para poder

presentar una imagen real de la situación económico-financiera de una empresa, no se debe aplicar obligatoriamente la correlación de ingresos y gastos.

- Adicionalmente, la Norma Internacional de Contabilidad 38 reafirma que los gastos preoperativos deben ser reconocidos como un gasto en el momento en que se incurren en ellos sin permitir que se difieran en ejercicios posteriores, esto significa que se generan pérdidas financieras.
- Los gastos preoperativos, según su naturaleza, no calificarían como un activo diferido debido a que no es un recurso controlado por la entidad ni tampoco se puede esperar, certeramente, que se obtenga beneficios futuros producto de la realización de dichos gastos. Es el caso de los gastos preoperativos que terminen en proyectos no exitosos o trancos ya sea por errores en la gestión empresarial o debido a factores externos no controlables, lo cual conllevaría a que no se puedan asociar estos gastos a ingresos económicos futuros.
- En el tratamiento especial tributario para los gastos de exploración, preparación y desarrollo (que tienen la misma naturaleza de gastos preoperativos, ya que se dan antes de iniciar la extracción del mineral). Señalado en el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el legislador no obliga al contribuyente a que cumpla la asociación de ingresos y gastos, ya que le da la posibilidad de elegir si deduce sus gastos en el ejercicio en el que se incurran o amortizarlos en los siguientes periodos según la Ley General de Minería. Por ello, se puede concluir que no habría igualdad de condiciones entre este sector y los demás sectores empresariales.
- La Administración Tributaria debería reconocer claramente como expansión de actividades a las acciones que realizan las empresas con fines de potencializar sus negocios, es decir, a las ‘‘actividades de penetración’’ que se describen como las acciones que realiza una empresa para lograr vender más el mismo producto al mismo segmento de mercado.
 - Es necesario modificar el inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta o, en su defecto, que el Tribunal Fiscal emita una resolución de observancia obligatoria que conceptualice que los gastos preoperativos por expansión de actividades son aquellos en los que la empresa incurre cuando decide abrir nuevos mercados o mejorar sus productos y/o servicios que ofrece actualmente, sin ser requisito que el gasto se destine a una nueva línea de negocios.

- El tratamiento tributario especial del inciso g) del artículo 37 para los gastos preoperativos es una norma facultativa, en la cual el contribuyente puede optar por utilizar este tratamiento amortizando estos gastos en un periodo de 1 hasta 10 años o la regla general de deducción de gastos usando el criterio del devengo precisados en el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Para que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal puedan exigir a las empresas que al deducir sus gastos cumplan el principio de correlación de gastos con ingresos, lo que debe proceder es que la ley tributaria peruana lo recoja expresamente como es el caso en la normativa española en la que sí se establece el principio de asociación como una norma por aplicar diferente al devengo para el reconocimiento de gastos.
- El contribuyente, ante la Administración Tributaria, si opta por realizar la amortización de gastos preoperativos, debe demostrar que el gasto que difirió a ejercicios posteriores bajo la premisa de que sea considerado un gasto preoperativo por expansión de actividades, generó ingresos en dichos periodos futuros para que sea aceptado como tal ante alguna fiscalización. Este sustento puede basarse mediante planes de negocio, reportes de objetivos y resultados, control de proyectos por actividades, etc.
- Una empresa en etapa preoperativa por expansión de actividades, al incurrir en gastos por intereses devengados en dicha etapa preoperativa el tratamiento tributario que debe cumplir, concierne al cumplimiento a la vez de los incisos a) y g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Nuestra interpretación es que primero se debe determinar prudentemente el plazo que la empresa utilizará para diferir dicho gasto y lo segundo debe ser evaluar si el proporcional al gasto que deducirá en el primer año está dentro del límite de gasto deducible aplicando la regla de subcapitalización considerada para el cálculo del factor: el patrimonio neto (año 2019 y 2020) o el 30% del EBITDA (a partir del año 2021) del periodo anterior. Nuestra interpretación se basa en que la regla de subcapitalización es un regla que ha definido el legislador con el fin de limitar la deducibilidad de determinados gastos, por lo tanto la aplicación de dicha regla debe aplicarse habiendo ya calculado el monto que se ha determinado deducir efectivamente en cada ejercicio.



REFERENCIAS

Aguirre Ormaechea, J. M. (1995). *Contabilidad General*. Vol. I y III. Madrid: Cultural de Ediciones.

Accounting Standards Executive Committee (1998) Statement of Position 98-5 Reporting on the Costs of Start-Up Activities. American Institute of Certified Public Accountants, Inc.

Belaunde, Walther (2014). Gastos de Responsabilidad Social: Aspectos Tributarios a Considerar. *Revista Derecho & Sociedad* (43). Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12553/1311>

- Calderón, P. (2012). Gasto Tributario. *Revista de Estudios Tributarios* (6) 205.
Recuperado de:
<https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41116/42659>
- Chumacero, Quispe, R. (2012). Problemática en torno al tratamiento tributario de los gastos de desarrollo en la actividad minera. *Revista Instituto Peruano de Derecho Tributario* (58), 80-100. Recuperado de
http://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev58_RCHQ.pdf
- Cuba, C. (2016). *Tratamiento tributario de los gastos preoperativos en el impuesto a la renta en el Perú: sector hidrocarburos, 2015*. Tesis de Postgrado. Universidad Católica Los Ángeles Chimbote, Lima, Perú. Recuperado de:
http://repositorio.uladech.edu.pe/bitstream/handle/123456789/985/TRATAMIENTO_TRIBUTARIO_GASTOS_PREOPERATIVOS_CUBA_CELIS_CARME_N_ROSA.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Decreto Supremo N° 179-2004-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. (6 de diciembre de 2004). Recuperado del sitio de internet de la Superintendencia de Administración Tributaria
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/tuo.html>
- Decreto Supremo N° 122-1994-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. (19 de setiembre de 1994). Recuperado del sitio de internet de la Superintendencia de Administración Tributaria
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/reglamento.html#>
- Decreto Supremo N° 014-92-EF, Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería. (3 de junio de 1992). Recuperado del sitio de internet del Congreso de la República:
[http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/89E200B65DCF6DE9052578C30077AC47/\\$FILE/DS_014-92-EM.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/89E200B65DCF6DE9052578C30077AC47/$FILE/DS_014-92-EM.pdf)
- Decreto Supremo N° 32-95-EF, Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la Ley Orgánica de Hidrocarburos. Recuperado del sitio de internet de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía:

<http://www.snmpe.org.pe/repositorio-legislacion/272-hidrocarburos/3757-decreto-supremo-n-32-95-ef.html>

Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Código Tributario. Recuperado del sitio de internet de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT): <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/#>

Decreto Legislativo N° 1424, Decreto legislativo que modifica la Ley del impuesto a la renta. (13 de setiembre de 2018). Recuperado del sitio de internet del Diario Oficial El Peruano: <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/decreto-legislativo-que-modifica-la-ley-del-impuesto-a-la-re-decreto-legislativo-n-1424-1691026-13/>

Decreto Legislativo N° 1425, Decreto legislativo que modifica la Ley del impuesto a la renta. (13 de setiembre de 2018). Recuperado del sitio de internet del Diario Oficial El Peruano: <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/decreto-legislativo-que-modifica-la-ley-del-impuesto-a-la-re-decreto-legislativo-n-1425-1691026-14/>

Decreto Ley N° 824, Ley sobre Impuesto a la Renta. (27 de diciembre de 1974). Recuperado del sitio de internet del Servicio de Impuestos Internos de Chile: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/renta.htm>

Decreto N° 649/97, Ley de Impuesto a las Ganancias. (06 de agosto de 1997). Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de Argentina: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/44911/norma.htm>

Decreto N° 624. Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. (30 de marzo de 1989). Recuperado del sitio de internet del Estatuto Tributario Nacional de Colombia: <https://estatuto.co/>

Diario Oficial de la Federación. Ley del Impuesto sobre la Renta. (30 de noviembre de 2016). Recuperado del sitio de internet de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión de Los Estados Mexicanos: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_301116.pdf

- De la Torre, D. (2015). Presentación - Depreciación, Amortización de intangibles y gastos preoperativos. Perú, Lima: Ernest & Young
- De la Torre, D. (2019). Presentación - Devengo. Perú, Lima: Ernest & Young
- Español, G. (2005). Activos Intangibles. Informe del Área de Contabilidad del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (23). Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas Recuperado de: <https://www.facpce.org.ar/pdf/cecyt/contabilidad-23.pdf>
- Flórez, A (2007). *Como crear y dirigir la nueva empresa*. (3ra ed.). Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Galindo, C. (2011). *Formulación y evaluación de planes de negocio*. [Versión PDF]. Recuperado de <http://www.ebrary.com>
- García, A (1999). *La base imponible del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid. Editorial Tecnos S.A.
- Greco, O y Godoy, A. (2006). *Diccionario contable y comercial*. (3ra ed.). Buenos Aires: Valletta.
- Hidalgo, G. y Aldazabal, C. (2013). Gastos preoperativos en la Ley del Impuesto a la Renta: Alcances y controversias. *Revista de Derecho FORSETI*, (1), 168-184. Recuperado de http://forseti.pe/media_forseti/revistas/2013-1.pdf
- Informe N.º 062-2009-SUNAT/2B0000 (Lima). (2009). Superintendencia de Administración Tributaria (SUNAT) .Recuperado del sitio de internet de SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i062-2009.pdf>
- Informe N.º 132-2015-SUNAT/2B0000 (Lima). (2015). Superintendencia de Administración Tributaria (SUNAT) .Recuperado del sitio de internet de SUNAT <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i132-2015.pdf>
- Informe N.º 079-2016-SUNAT/5D0000 (Lima). (2016). Superintendencia de Administración Tributaria. Recuperado del sitio de internet de SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i079-2016.pdf>
- Informe N.º 173-2016-SUNAT/5D0000 (Lima). (2016). Superintendencia de Administración Tributaria. Recuperado del sitio de internet de SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i173-2016.pdf>

- International Accounting Standards Committee Foundation. (2018). Normas Internacionales de Información Financiera (Pt. A). United Kingdom, London: IFRS Foundation.
- Ley Orgánica que norma las actividades de Hidrocarburos en el territorio nacional Nro. 26221 (20 de agosto de 1993). Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Energía y Minas:
<http://www.minem.gob.pe/minem/archivos/file/%7D/Ley%20N%C3%82%C2%B0%2026221.pdf>
- Ley 27/2014. Impuesto sobre Sociedades. (27 de noviembre de 2014). Recuperado del sitio de internet del Boletín Oficial del Estado Español:
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>
- Moreno, J. (2014). *Contabilidad de la estructura financiera de la empresa*. (4ta ed.) México D.F.: Grupo Editorial Patria.
- Mur, M. (2013). Gastos preoperativos: Su tratamiento en el Impuesto a la Renta. *Revista de Derecho THEMIS*, (64), 89-100. Recuperado de
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/viewFile/9574/9978>
- Pinto, G. (2016). Gastos de Organización y Puesta en Marcha. *Englobally Chile SPA* Recuperado de: <https://englobally.cl/gastos-de-organizacion-y-puesta-en-marcha/>
- Real Decreto 2631/1982. Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. (15 de octubre de 1982). Recuperado del sitio de internet del Boletín Oficial del Estado Español:
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1982-27204>
- Real Decreto 1643/1990. Plan General de Contabilidad. (27 de diciembre de 1990). Recuperado del sitio de internet del Boletín Oficial del Estado Español:
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1990-31126>
- Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 045-2010-EF94, Normas Internacionales de Información Financiera – PYMES (01 de enero del 2011). Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publico/con_nor_co/vigentes/niif/NIIF_PYMES.pdf

- Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 022-2018-EF30, Normas Internacionales de Contabilidad – NIC Versión 2018 (23 de Agosto del 2018). Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas <https://www.mef.gob.pe/es/consejo-normativo-de-contabilidad/nics>
- Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 063-2016-EF30, Normas Internacionales de Contabilidad – NIC Versión 2016 (02 de Setiembre del 2016). Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas <https://www.mef.gob.pe/es/consejo-normativo-de-contabilidad/nics>
- Resolución del Tribunal Fiscal N.° 5349-3-2005 (Lima). (2005). Tribunal Fiscal: Sala 3. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/3/2005_3_05349.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.° 6072-5-2003 (Lima). (2003). Tribunal Fiscal: Sala 5. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/5/2003_5_06072.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.° 16591-3-2010 (Lima). (2010). Tribunal Fiscal: Sala 2. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/3/2010_3_16591.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.° 4971-1-2006 (Lima). (2006). Tribunal Fiscal: Sala 1. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/1/2006_1_4971.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.° 5242-1-2003 (Lima). (2003). Tribunal Fiscal: Sala 1. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/1/2003_1_05242.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.° 591-4-2008 (Lima). (2008). Tribunal Fiscal: Sala 4. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/1/2008_1_00591.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N.º 3942-5-2010 (Lima). (2010). Tribunal Fiscal: Sala 5.
Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/1/2010_1_03942.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N.º 5355-1-2002 (Lima). (2002). Tribunal Fiscal: Sala 1.
Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/1/2010_1_05355.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N.º 9518-4-2004 (Lima). (2004). Tribunal Fiscal: Sala 4.
Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/1/2004_4_09518.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N.º 19983-9-2012 (Lima). (2012). Tribunal Fiscal: Sala 9.
Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/1/2012_9_19983.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N.º 4964-8-2015 (Lima). (2015). Tribunal Fiscal: Sala 8.
Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/1/2015_8_04964.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N.º 2989-4-2019 (Lima). (2019). Tribunal Fiscal: Sala 4.
Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/1/2019_4_02989.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N.º 467-5-2003 (Lima). (2003). Tribunal Fiscal: Sala 5.
Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/1/2003_5_00467.pdf

- Sambuceti, L. (2015). Tratamiento tributario aplicable a los gastos pre-operativos por expansión de actividades. *Revista Peruana de Derecho Tributario USMP* (19). Recuperado de http://www.derecho.usmp.edu.pe/revista_cet/archivos/MONOGRAFIAS_E_INVESTIGACIONES/5-Tratamiento_tributario_aplicable_a_los_gastos_pre_operativos_por_expansion_de_actividades.pdf
- Villanueva Barrón, C. (2010). ¿En qué momento pueden deducirse los gastos preoperativos? *Revista Actualidad Empresarial*, (220), I23-I24

