

NOVEDADES WEB

DEDUCCIÓN DE GASTOS DE EJERCICIOS ANTERIORES NO ESTÁ SUJETA A SU CONTABILIZACIÓN

Cindy Magaly Pacheco Anchiraico^(*)

Voces: Impuesto a la Renta – Gastos deducibles – Principio de causalidad – Principio del devengado – Enajenación de bienes – Depreciación – Reconocimiento de gastos – Normas Internacionales de Información Financiera – NIC 18.

Resolución N° 06710-3-2015 Lima

Expediente	: 12452-2009
Asunto	: Deducibilidad de gastos no provisionados contablemente
Procedencia	: Lima
Fecha	: Lima, 10 de julio de 2015

1. Criterio de adoptado por el Tribunal Fiscal

En la resolución bajo comentario, relacionada, entre otros temas⁽¹⁾, con la deducibilidad de los gastos sin haber sido provisionados contablemente, el Tribunal Fiscal ha formulado lo siguiente:

“Que en ese sentido, [es decir, bajo las consideraciones expuestas] los elementos determinantes para definir el ejercicio al que se imputará el gasto son determinar que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del gasto originado en el momento en que se genera la obligación de pagarlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo; que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente y que esté sustentado en un comprobante de pago en el caso de que exista la obligación de emitirlo; no siendo un condicionante para su devengo, ni la fecha en que se emitió o recibió dicho comprobante de pago, ni la fecha de su registro contable.” El subrayado es nuestro.

2. Materia Controvertida

El asunto materia de controversia en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06710-3-2015 consiste en determinar, para el presente análisis, si la deducibilidad tributaria de un gasto es o no consustancial al registro contable de dicho gasto. En ese sentido, el análisis consiste en dilucidar si de acuerdo a lo señalado en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta el legislador ha condicionado la deducibilidad tributaria de un gasto en un determinado ejercicio a que tal gasto a su vez se encuentre registrado contablemente en dicho ejercicio.

En el caso concreto, nos encontramos ante un contribuyente que dedujo un importe ascendente a S/.25,861.00 por concepto de gastos en su Declaración jurada del Impuesto a la Renta de 2005; no obstante, en dicho ejercicio, el contribuyente no provisionó contablemente al mencionado gasto, por lo que la Administración Tributaria, en un procedimiento de fiscalización, advirtió dicha situación en base a la cual, y en razón de los argumentos que resumiremos, desconoció la deducción tributaria efectuada por el contribuyente.

Bajo este contexto, el contribuyente, la SUNAT y el Tribunal Fiscal desarrollaron los argumentos que a continuación presentamos.

3. Argumentos de las Partes

3.1. Argumentos del contribuyente

El contribuyente sostuvo que, de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta, la deducción de los gastos está supeditada al cumplimiento del principio de causalidad, no siendo un requisito legal para tal efecto que el gasto esté contabilizado en el ejercicio que efectúe la deducción tributaria.

Asimismo, el contribuyente señala que teniendo en cuenta que el principio del devengo no se encuentra en ninguna disposición tributaria corresponde remitirse a las normas contables –como, en efecto, lo ha señalado el Tribunal Fiscal en su jurisprudencia–, las cuales estipulan que, para que se cumpla con dicho principio, sólo se requiere que los efectos de las transacciones y otros hechos hayan ocurrido. De esta manera, el contribuyente afirma que justamente porque se produjo el devengo de un gasto es que se justifica su registro contable; no obstante ello, la SUNAT no puede afirmar que la contabilización se encontraría en el marco de la definición del principio del devengado para validar los efectos tributarios.

Por último, el contribuyente precisó que, en todo caso, el incumplimiento de las normas contables –es decir, el no haber registrado contablemente dicho gasto– a lo mucho podría ocasionar una inobservancia de las normas de presentación de los estados financieros, pero no un desconocimiento tributario del gasto.

3.2. Argumentos de la Administración Tributaria

Por un lado, la Administración Tributaria señala que la finalidad de los estados financieros es exponer la situación económica y financiera de una empresa, así como los cambios patrimoniales y los flujos de efectivo producidos en un período determinado. Así, lo expuesto en dichos documentos es un resumen de los resultados o efectos de las transacciones que se han realizado en la empresa; por ello, cobra relevancia y resulta exigible que todas aquellas transacciones o hechos económicos se anoten en los registros contables previamente a la formulación de los estados financieros. En consecuencia, la SUNAT señala que un ingreso o gasto es consustancial al registro de los mismos.

Bajo ese contexto, en opinión de la SUNAT es necesario tener en cuenta que los gastos reparados se devengaron y fueron deducidos en el ejercicio 2005, que resultaba probable que el contribuyente obtuviera un beneficio económico asociado a tales servicios y que su cuantificación podía ser realizada de modo fiable en la medida que se contaba con documentos que permitían la liquidación del gasto, en consecuencia dichos gastos cumplían con las características para ser reconocidos como tales en los registros contables y financieros del ejercicio 2005.

En suma, la SUNAT concluyó que el contribuyente se encontraba obligado a registrar contablemente los gastos del ejercicio 2005 aun cuando al cierre de dicho ejercicio no se hubiera contado con los comprobantes de pago correspondientes.

4. Argumentos esbozados por el Tribunal Fiscal

Con relación a la controversia materia de comentario, el Tribunal Fiscal realizó algunas precisiones con relación a los hechos, las que a continuación mencionamos:

- Si bien el contribuyente dedujo, para efectos tributarios, los gastos reparados en el ejercicio 2005 por la Administración Tributaria, los **registró contablemente en el ejercicio 2006**.
- Los comprobantes de pago de los gastos reparados fueron emitidos en el ejercicio 2006.
- En este último ejercicio, conjuntamente con el reconocimiento contable del gasto, **el contribuyente procedió a adicionar dicho gasto** para efectos del cálculo de la renta imponible del **ejercicio 2006** teniendo en cuenta que había sido deducido tributariamente en el ejercicio anterior.

Bajo estas consideraciones, el Tribunal Fiscal señala que, resulta necesario definir qué debe entenderse por "devengado", dado que el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta no lo desarrolla tal definición. Para tal efecto, cita a diversa jurisprudencia relacionada con la dicha definición, la cual presentamos a continuación:

No. de Resolución	Criterio adoptado
3557-2-2004	Los gastos se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales terceros adquieren el derecho al cobro de la presentación que los origina.
2812-2-2006	El concepto del devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente. Así, el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho de adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.
6385-5-2003	Para la deducción de un gasto se debe acreditar su devengamiento y adicionalmente que esté sustentado en un comprobante de pago en el caso que exista la obligación de emitirlo.
8534-5-2001, 3741-2-2004	Para determinar la oportunidad de la deducción de un gasto, debe determinarse en qué momento se da su utilización o provecho.

Teniendo ello en consideración, el Tribunal Fiscal arribó a la conclusión citada en el punto 1 del presente análisis. Asimismo, señalo que, en el caso concreto, aun cuando los comprobantes de pago que sustentan los egresos hayan sido emitidos y provisionados contablemente en el ejercicio 2006, corresponde reconocerlos como deducibles en el ejercicio 2005 al haberse devengado en dicho ejercicio.

Con relación a la supuesta exigibilidad de que todas las transacciones o hechos económicos se deben anotar en los registros contables previamente a la formulación de los estados financieros y, en consecuencia, correspondería reconocer que un ingreso o gasto tributario es consustancial al registro contable de los mismo, el Tribunal Fiscal ha señalado que el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta no condiciona como requisito adicional el registro contable de las operaciones para su imputación a un determinado período, es decir, no existe una exigencia formal adicional.

5. Análisis del asunto materia de controversia

Como se puede observar de las posturas reseñadas, se constata que, por un lado, la Administración Tributaria intentó dar un mayor alcance, en base a su interpretación, de lo señalado en el artículo 57 de la Ley de Impuesto a la Renta con relación al concepto del devengo y al registro conta-

ble de los gastos; por su parte, el Tribunal Fiscal ha sido enfático al señalar que este mayor alcance determinado por la SUNAT no se encuentra recogido dentro del mencionado artículo ni de la Ley del Impuesto a la Renta.

Sin perjuicio de ello, consideramos necesario remitirnos a las normas tributarias relacionadas al reconocimiento del devengo:

De acuerdo al artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos con el ejercicio gravable sin excepción.

Según el inciso a) de la citada Ley también señala que las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, criterio que, según lo señalado en la resolución analizada, resulta de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Ahora bien, existen determinados supuestos bajo los cuales las rentas de tercera categoría no se imputan bajo el principio contable de lo devengado:

- Supuesto de imputación de beneficios por enajenación de bienes a plazo
Artículo 58 de la Ley del Impuesto a la Renta

"Los ingresos proveniente de la enajenación de bienes a plazo, cuyas cuotas convenidas para el pago sean exigibles en un plazo mayor a (1) año, computado a partir de la fecha de la enajenación, podrán imputarse a los ejercicios comerciales en los que se hagan exigibles las cuotas convenidas de pago. (...)"

- Supuesto de imputación de rentas brutas para empresas de construcción
Artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta

"Las empresas de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio gravable podrán acogerse a uno de los siguientes métodos, sin perjuicio de los pagos a cuenta a que se encuentren obligados, en la forma que establezca el Reglamento:

a) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra;
(...)

El método que se adopte, según lo dispuesto en este artículo, deberá aplicarse uniformemente a todas las obras que ejecute la empresa, y no podrá ser variado sin autorización de la SUNAT, la que determinará a partir de qué año podrá efectuar el cambio"

De las normas citadas es posible concluir, entonces, lo siguiente:

- Como regla general, la Ley del Impuesto a la Renta dispone que los ingresos o gastos de tercera categoría se reconocerán en virtud del **principio de lo devengado**.
- Asimismo, para efectos de dicho reconocimiento se deberá **tener en cuenta cuál es el ejercicio gravable** en que será imputada el ingreso o gasto (1 de enero - 31 de diciembre).
- En el supuesto de que se haya efectuado una enajenación de bienes y cuya retribución sea cancelada en cuotas en un plazo mayor a un año, el ingreso y el gasto podrá ser imputado en los ejercicios comerciales en que las cuotas sean **exigibles**.
- Para efectos de las empresas de construcción o similares, estas podrán optar por cualquiera de los métodos señalados por la Ley del Impuesto a la Renta, los cuales no se guían bajo el principio de lo devengado. Es importante precisar que, en este supuesto, la SUNAT es quien autoriza la variación de cualquiera de los sistemas.

También es importante señalar que los contribuyentes que optasen por los supuestos excepcionales del principio del devengado deberán estar en la capacidad de demostrar a través de información documentaria (tales como contratos, adendas, ordenes de servicio, entre otros) que el reconocimiento de los ingresos o la deducción de los gastos para efectos tributarios son válidos al amparo de lo señalado en la Ley del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, para el caso en concreto el Tribunal Fiscal verificó que el contribuyente había realizado la adición para efectos tributarios en el mismo ejercicio que registro contablemente a los gastos reparados por la Administración Tributaria (2006), toda vez que, para dicho ejercicio no resultaba válido la deducción del gasto, su deducción pertenecía al ejercicio 2005.

Asimismo, de los hechos también se constató que el proveedor del contribuyente emitió los comprobantes de pago en el ejercicio 2006, motivo por el cual, en dicho año se efectuó el reconocimiento contable.

Debemos resaltar que esta Resolución permitió que el Tribunal Fiscal realizara una aclaración necesaria con relación al concepto del devengo tomado de las normas contables y que hasta ese momento mantuviera más de una interpretación para efectos tributarios, concretamente respecto a la elaboración de los estados financieros. Así, el Tribunal Fiscal señaló que el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, en la parte que concierne al caso, no estipula ninguna exigencia formal y adicional como la defendida por la SUNAT respecto a que los estados financieros deben ser reflejos.

Ahora bien, a efectos de establecer cuándo se considera devengado un ingreso nos remitimos a las Normas Internacionales de Información Financiera - NIC 18, el mismo que establece en el párrafo 20 para el caso de la prestación de servicios lo siguiente:

*“Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con **fiabilidad**, los ingresos de actividades ordinarias asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación final del periodo sobre el que se informa”.*

Asimismo, el párrafo 23 establece que:

*“Una entidad será, por lo general, capaz de hacer estimaciones fiables después de que ha acordado, con las otras partes de la operación, los siguientes extremos: a) los derechos exigibles por cada uno de los implicados, acerca del servicio que las partes han de suministrar o recibir; b) la contrapartida del intercambio; y c) **la forma y plazos de pago**”.*

Como se puede apreciar, tanto los ingresos como los gastos serán deducibles siempre que sean medidos confiable y definitivamente.

En esta misma línea, la Administración Tributaria señaló en el Informe N° 265-2007-SUNAT/K00000, lo siguiente:

“Los ingresos son computables en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlos (sean percibidos o no), y los gastos son deducibles en el ejercicio en que surge la obligación por los mismos y se determina su monto (sean pagados o no)”.

Por otro lado, el Marco Conceptual para la Información Financiera establece que los Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

Adicionalmente, señala en el párrafo 4.33 que la definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.

Asimismo, el Marco Conceptual establece que el reconocimiento de gastos (párrafo 4.49) se efectúa en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el

gasto puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente al reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos (por ejemplo, la acumulación o el devengo de salarios, o bien la depreciación del equipo).

Por tal razón, el párrafo 4.50 del referido Marco Conceptual señala que los gastos se reconocen en el estado de resultados 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 de actividades ordinarias, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

En el caso materia de comentario, el Tribunal Fiscal ha confirmado lo que en la práctica los contribuyentes venían llevando a cabo, el mismo que consiste en que el reconocimiento del gasto se efectúe en función a su devengo, con lo cual el registro contable no constituía una condición para efectos de la deducción del gasto, salvo casos específicos como la depreciación de bienes, para los gastos en general no era necesario su contabilización.

Al respecto, como hemos señalado, en la depreciación de bienes sí es necesario el registro contable de la proporción que corresponda deducir en el ejercicio respectivo, de este modo lo señala el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en el artículo 22:

“Artículo 22.-

(...)

La depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

En ningún caso se admitirá la rectificación de las depreciaciones contabilizadas en un ejercicio gravable, una vez cerrado éste, sin perjuicio de la facultad del contribuyente de modificar el porcentaje de depreciación aplicable a ejercicios gravables futuros.

(...)

c) Las depreciaciones que resulten por aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas”.

Como se puede apreciar, salvo el caso de la depreciación e incluso los gastos de ejercicios anteriores, en donde se exige la provisión contable en el ejercicio en el cual se conoce el gasto, para los demás gastos producidos en un ejercicio gravable no resulta exigible su contabilización, sino más bien, que el gasto se haya devengado y, claro está, se mantenga la documentación sustentatoria que determine la fehaciencia del mismo.

En efecto, el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. De esta manera, **salvo que la Ley o el Reglamento condicionen la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción.**

NOTAS

(*) *Abogada por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, con una Diplomatura de Especialización Avanzada en Tributación y un Post Título en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú - PUCP. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT).*

(1) *En la mencionada resolución también se desarrollan los siguientes temas: la controversia respecto a la deducibilidad por concepto de pérdidas extraordinarias, así como la deducibilidad por concepto de gastos por servicios prestados que no cumplen con el principio de causalidad, de acuerdo al inciso d) y el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta respectivamente.*