



## **Costos y gastos sujetos a límites y prohibiciones (en el nuevo contexto COVID 19)**

**David Bravo Sheen**  
[dbravosh@ebsabogados.com](mailto:dbravosh@ebsabogados.com)



## Premisas

- Todas las medidas laborales, financieras y de estrategia de negocios que las empresas vienen adoptando e impulsando con motivo de la pandemia tienen como objetivo preservar las unidades productivas y el empleo hasta donde sea posible.
- No existe medida con relación a los trabajadores o vinculada con proveedores y clientes que no tenga por finalidad preservar un mínimo de ingresos o evitar mayores pérdidas de valor en los negocios.
- En estas circunstancias, tributariamente adquiere mayor importancia el mantenimiento de la fuente productora de renta. Ello implica hacer concesiones como otorgar refinanciamientos, condonaciones, periodos de gracias, descuentos o bonificaciones extraordinarias, celebrar transacciones extrajudiciales, o adoptar medidas laborales como otorgar licencias con goce de haber, adelantar vacaciones, asumir ciertos gastos (trabajo remoto), entre otros.
- Las medidas adoptadas deben estar justificadas, documentadas y debidamente acreditadas, de cara a una eventual fiscalización posterior.



# Medidas de carácter laboral

## Licencia con goce de haber (compensable)

- Gasto o Cuenta por Cobrar?

✓ No basta el pago, es necesario que el gasto haya devengado

*LIR artículo 37° Inciso v): Los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.*

*La parte de los costos o gastos que constituyan para sus perceptores rentas de cuarta o quinta categoría y que es retenida para efectos del pago de aportes previsionales podrá deducirse en el ejercicio gravable a que corresponda cuando haya sido pagada al respectivo sistema previsional dentro del plazo señalado en el párrafo anterior.*



# Medidas de carácter laboral

## Licencia con goce de haber (compensable)

- Cuándo Devenga?
  - ✓ *Los 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.*
  - ✓ *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.*



# Medidas de carácter laboral

## Licencia con goce de haber (compensable)

- Qué sucede si el trabajador cesa y no compensa la remuneración pagada total o parcialmente? *(legalmente es posible compensar con vacaciones incluso unilateralmente, pero para los demás casos se requiere necesariamente acuerdo con el trabajador).*
- Pérdida deducible o no deducible?
  - LIR Artículo 44°.- No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: d) Las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del Artículo 37° de la Ley.
  - RTF No. 02675-5-2007, RTF No. 756-2-2000, RTF No. 165912-3-2010, RTF No. 02675-5-2007: La liberalidad es un acto de desprendimiento desinteresado por parte de una empresa, el cual se basa en la entrega de bienes por motivos altruistas o de caridad, no cumpliendo de esta manera con el principio de causalidad.



# Medidas de carácter laboral

## Licencia con goce de haber (compensable)

- Pérdida deducible o no deducible?

***RTF N ° 01014 -3- 2004, 4212-1-2007, 03786-4-2007, 01014-3-2004, 00029-3-2003 entre otras***

*Si bien las gratificaciones extraordinarias responden a un acto de liberalidad del empleador, que puede o no producirse, éstas son deducibles de la renta neta en la medida que se hayan originado por el vínculo laboral existente y se cumpla con los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto a la Renta, puesto que al tratarse de un acto de liberalidad, es indiferente la intención de la persona que las otorga, por lo que no deben tener una motivación determinada.*



# Medidas de carácter laboral

## Vacaciones adelantadas

- No basta el pago, es necesario que el gasto haya devengado
- Cuándo Devenga?
- ✓ *Los 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.*
- ✓ *Artículo No. 22 del Decreto Legislativo 713 y Artículo 23 del Decreto Supremo N° 012-92-TR. Las vacaciones truncas se originan cuando el trabajador ha cesado sin haber cumplido con el requisito de un año de servicios y el respectivo récord vacacional para generar derecho a gozar de vacaciones; en ese caso, se le abonará como vacaciones truncas tantos dozavos de la remuneración vacacional como meses efectivos haya laborado, las fracciones de mes (días) se calcularán por treintavos.*



# Medidas de carácter laboral

## Vacaciones adelantadas

✓ Decreto supremo N° 002-2019-TR

### **Artículo 5.- Adelanto de días de descanso a cuenta del período vacacional**

*El empleador y el trabajador pueden acordar, previamente y por escrito, el adelanto de días de descanso a cuenta del período vacacional que se genere a futuro; incluso por un número de días mayor a la proporción del récord vacacional generado a la fecha del acuerdo.*

### **Artículo 6.- compensación del descanso adelantado**

*6.1. Mientras subsista el vínculo laboral, los días de descanso adelantado se compensan con los días del descanso vacacional una vez cumplido el récord establecido en el artículo 10 de la Ley.*

*6.2. En caso de cese antes de cumplir el récord, la liquidación de beneficios sociales detalla de modo expreso la compensación de los días de descanso adelantado con los días que componen las vacaciones truncas. El trabajador no está obligado a pagar ni a compensar de forma alguna los días del descanso adelantado que no pudieran ser compensados de las vacaciones truncas.*





# Medidas de carácter laboral

## **Otros Gastos: Decreto Supremo N° 010-2020-TR (Trabajo Remoto)**

### **Artículo 6.- Medios empleados**

6.1. *Corresponde al/la empleador/a determinar los medios y mecanismos a ser empleados por el/la trabajador para la realización del trabajo remoto en atención a las funciones desarrolladas por el/la trabajador/a.*

6.2. *El/la empleador/a debe asignar las facilidades necesarias para el acceso del trabajador a sistemas, plataformas, o aplicativos informáticos necesarios para el desarrollo de sus funciones cuando corresponda, otorgando las instrucciones necesarias para su adecuada utilización, así como las reglas de confidencialidad y protección de datos que resulten aplicables.*

(...)

### **Artículo 7.- Compensación de gastos**

*Cuando los medios o mecanismos para el desarrollo de trabajo remoto sean proporcionados por el/la trabajador/a, las partes pueden acordar la compensación de los gastos adicionales derivados del uso de tales medios o mecanismos.*



## Medidas de carácter laboral

### RTF N° 07248-9-2018

Con el fin de acreditar la causalidad de los gastos por el uso de líneas de diversos teléfonos celulares entregados a sus trabajadores, el contribuyente presentó el acuerdo comercial con la empresa de telefonía celular, los asientos contables y el movimiento de la cuenta corriente donde consta el cargo correspondiente a las facturas emitidas por los referidos servicios. Para el Tribunal Fiscal, dichos documentos no acreditan documentariamente que los celulares fueron usados por los trabajadores; en su lugar, se debió presentar documentos que acrediten la entrega efectiva, tales como acuerdos o actas de entrega, en los que conste el uso de los celulares en el desarrollo de sus actividades.

Corresponde al/la empleador/a determinar los medios y mecanismos a ser empleados por el/la trabajador para la realización del trabajo remoto en atención a las funciones desarrolladas por el/la trabajador/a.

- Si se pacta como una compensación?

Adenda al contrato de trabajo / convenio individual, indicando que se trata de una condición de trabajo, forma objetiva de cálculo de la compensación.



# Medidas de carácter laboral

## Gastos con motivo del cese

### RTF N° 017929-3-2013

La recurrente en su calidad de entidad Empleadora contaba con una política de incentivos a fin de lograr que el trabajador optara en forma voluntaria por la extinción del vínculo laboral, incentivos entre los cuales se encontraba, entre otros, un programa de apoyo a la reinserción o recolocación en el mercado laboral denominado "outplacement", que si bien beneficia a ex trabajadores, se trata del cumplimiento de una obligación contraída con la empresa con motivo del cese de la relación laboral, conforme se desprende del convenio suscrito entre empleador y trabajador, de lo que se verifica que los gastos analizados se encuentran dentro del supuesto previsto en el inciso l) del artículo 37 de la ley del Impuesto a la Renta”

### RTF N° 6088-1-2016

El Tribunal Fiscal señaló que el seguro del personal cesado asumido por el contribuyente que se encuentra inmersa en un proceso de reestructuración no era deducible porque no se acreditó obligación de la empresa de asumir el gasto en un convenio colectivo o acuerdo individual con el trabajador.



# Medidas de carácter laboral

## Gastos con motivo del cese

**RTF N° 10485-4-2014**

“...La suma entregada por el empleador con motivo de la extinción del vínculo laboral al trabajador a título de gracia, con la indicación expresa que esta tiene el carácter de compensable de acuerdo al citado artículo 57° del Decreto Supremo N° 001-97-TR, modificado por Ley N° 27326, constituye una liberalidad del empleador y será deducible en la medida que se cumpla el supuesto regulado en dicha norma, es decir, que se compense con la suma que la autoridad judicial mande pagar al empleador como consecuencia de la demanda interpuesta por el trabajador.

Que en el caso de autos, conforme se aprecia del Punto 6 del Anexo A del resultado del Requerimiento No 94791 , de fojas 608 a 611, la recurrente señaló que no existe una sentencia judicial que ordene pago alguno a favor de sus trabajadores, por lo que la bonificación extraordinaria compensable otorgada al amparo del artículo 57° del Decreto Supremo N° 001-97-TR, no resulta deducible respecto del Impuesto a la Renta.



### Subsidio para pago de planilla Decreto de Urgencia N° 033-2020

El subsidio no constituye ingreso gravable pues no proviene de operaciones con terceros, sino que se obtiene por un mandato legal, constituye un subsidio gubernamental, y debe ser reconocido en resultados de acuerdo al Párrafo 12 de la NIC 20 “*Contabilización de las subvenciones del Gobierno*” (Véase al respecto RTF N° 0601-5-2003, 3205-4-2005, 00542-1-2007, 9474-4-2007, 13707-3-2008, sobre Drawback).

- ✓ Se pueden identificar costos y/o gastos vinculados con dicho ingreso?
- ✓ Se aplica prorrata?



# Medidas de carácter laboral

## Recomendación

Elaborar una política interna aprobada por las instancias correspondientes de la Compañía, respecto de:

- Las medidas laborales adoptadas, considerando los supuestos que se aplicarán dependiendo el grupo ocupacional o cargos dentro de la organización, de ser el caso
- Detallar los acuerdos propuestos a los trabajadores, las medidas unilaterales, cuando corresponda, la forma de compensación, las medidas de desvinculación y los acuerdos individuales o colectivos que respalden las decisiones adoptadas, entre otros aspectos relevantes.
- Acreditar la efectiva entrega de los equipos y/o bienes (celulares, equipos de cómputo, kits de seguridad, protección e higiene).
- Evaluar con el área de contabilidad y finanzas los impactos tributarios que dichas medidas generarán (si se trata de un costo o gasto, momento de su devengo, fehaciencia).



## Posibles escenarios en materia contractual y comercial

- Condonaciones: Efectos para para el que se beneficia con la condonación y para el que condona
- Otorgamiento de periodos de gracia, reprogramación de cronograma de pagos: Devenga el ingreso / gasto?
- Cambio del esquema de retribución: Se modifica el reconocimiento de ingresos / gastos?
- Descuentos y bonificaciones
- Penalidades contractuales



## Posibles escenarios en materia contractual y comercial

- Los ingresos se devengan para efectos del IR 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.
- En el caso de venta de bienes el devengo se produce cuándo el adquirente tenga control sobre el bien, es decir, tenga el derecho a decidir sobre el uso del bien y a obtener sustancialmente los beneficios del mismo o el enajenante ha transferido al adquirente el riesgo de la pérdida de los bienes, lo que ocurra primero.
- Los ingresos por servicios de ejecución continuada (acciones que se repiten a lo largo del tiempo) que se pacten por tiempo determinado se devengan en forma proporcional al tiempo pactado para su ejecución. No obstante, podría aplicarse otro método que brinde una mejor medición de los ingresos de acuerdo con la naturaleza y características de la prestación (por ejemplo, si se hubiere pactado la retribución en función a horas hombre, horas máquina o unidades producidas, entre otros).
- Tratándose de la cesión temporal de bienes por un plazo determinado, el ingreso se devenga en forma proporcional al tiempo de la cesión, salvo que exista un mejor método de medición de la ejecución de la cesión, conforme a la naturaleza y características de la prestación. Si la cesión es por tiempo indeterminado, los ingresos se devengan conforme se vaya ejecutando la cesión, para lo cual se aplicará el mejor método de medición de dicha ejecución, conforme a la naturaleza y características de la misma.





## Posibles escenarios en materia contractual y comercial

### ✓ Informe N° 093-2001-SUNAT/K00000

“...Dado que el contrato de arrendamiento financiero genera como obligación del arrendador el ceder el uso del bien materia del referido contrato y como obligación del arrendatario el abonar las correspondientes cuotas mensuales, consideramos que en el caso que se hubiera pactado el otorgamiento de un período de gracia durante el cual no se cobren las cuotas mensuales de arrendamiento (3), deben considerarse como devengadas durante el referido período las mismas; toda vez que constituyen la contraprestación por un servicio que viene realizándose mensualmente. En buena cuenta, ya habría nacido el derecho del arrendador de percibir los referidos ingresos.

(En consecuencia) Se consideran devengadas durante el período de gracia concedido por el arrendador en favor del arrendatario, las cuotas de arrendamiento financiero, en los casos en que se hubiera pactado que durante el mencionado período no se cobren las mismas. Asimismo, se considera devengado durante dicho período el monto de las cuotas de arrendamiento financiero, independientemente de los conceptos que la integren.



## Posibles escenarios en materia contractual y comercial

- El contrato de arrendamiento implica la cesión en uso de un bien para un fin determinado (oficina, local comercial). ¿Durante la cuarentena obligatoria se cumplió con dicho objetivo?
- ¿Sería razonable en vía de adenda modificar el importe del arrendamiento pactado – durante los meses de cuarentena - basándose en las circunstancias extraordinarias de la inmovilización obligatoria?
- Sería razonable condonar – sin que ello sea considerado como una liberalidad – el arrendamiento de ciertos meses de la cuarentena – a condición de continuar con el contrato los meses siguientes a la cuarentena en las condiciones originalmente pactadas?
- Sería razonable otorgar bonificaciones o descuentos extraordinarios por reconocimiento de stocks para la mercadería de lenta rotación?
- Sería razonable vender vales de consumo otorgando a cambio servicios por un monto superior al valor nominal señalado en dicho vale (el vale es por 100 pero se le reconocen servicios por 120)?
- Serán deducibles las penalidades que corresponda pagar por incumplimiento debido a la pandemia?



# Posibles escenarios en materia contractual y comercial

**RTF N° 01217-5-2002, N° 10146-10-2014**

“las bonificaciones mercantiles (en especie) recibidas de proveedores, corresponden ser registradas como bienes propios, de acuerdo a su valor de ingreso al patrimonio, reconociendo un ingreso que se encontrará gravado con el Impuesto a la Renta; precisando que existirá dicho ingreso gravado con el impuesto en el momento en que se registre en el patrimonio de la empresa tales bonificaciones con independencia de su posterior venta (...) Que no resultan atendibles los argumentos del recurrente respecto de la forma de contabilización de las bonificaciones materia de análisis, en tanto aquélla no enerva su afectación con el Impuesto a la Renta”.

**RTF N° 364-4-2013; RTF N° 00774-3-2015**

Conforme con lo expuesto por la Administración, se advierte que la observación de sustenta en los descuentos efectuados a la recurrente por parte de sus proveedores y registrados por aquélla en la Cuenta 73 “*Descuentos, Rebajas y Bonificaciones Obtenidos*”, de lo que se colige que habiéndose facturado a la recurrente un importe por concepto de precio, éste se vió rebajado, lo que implica en todo caso un menor pago por el bien adquirido o la anulación de una compra, no así la generación renta, por lo que dicho reparo no se encuentra ajustado a Ley, procediendo revocar la apelada en este extremo.



# Posibles escenarios en materia contractual y comercial

## RTF N° 10648-4-2015

La Administración sostiene que el ajuste a los precios de los productos que fueron vendidos por la recurrente a sus clientes distribuidores (mediante notas de crédito por “reconocimiento de stock”) y que se efectuó con posterioridad a la emisión de las facturas correspondientes constituye un acto de liberalidad por parte de la recurrente, dado que la propiedad de dichos bienes le correspondía a dichos clientes distribuidores, quienes debían asumir los efectos sobre el precio de los bienes ocasionados por el avance tecnológico, desadaptación y baja rotación del producto en sus inventarios

... Conforme el criterio señalado por este Tribunal en la RTF N° 07823-4-2014, resulta razonable aceptar los gastos en que incurren los distribuidores exclusivos de una marca respecto de la mercadería entregada a sus clientes cuando dichos productos puedan caer en vencimiento respecto a su fecha de consumo (como podría ocurrir en el caso de medicamentos) o su obsolescencia o discontinuación para el caso de productos tecnológicos como en el caso de autos, pues resulta razonable, y redundante no solo en la comercialización de los productos, sino en la confianza de quienes los adquieren para su posterior venta (distribuidores), constituyendo en consecuencia un gasto que guardaba relación de causalidad con la obtención de la renta.



# Posibles escenarios en materia contractual y comercial

## Informe N° 097-2010-SUNAT/2B0000

- La entrega de vales, que en su contenido no especifican los bienes que podrían ser adquiridos mediante los mismos, y que es efectuada por la empresa emisora de aquellos a la empresa adquirente que cancela el monto que dichos vales representan no se encuentra gravada con el IGV.
- El ingreso para la empresa emisora de los vales se devengará cuando realice la venta de bienes o, cuando caduque el plazo para el canje de vales, siempre que no exista obligación por parte de la empresa emisora de devolver el dinero en caso que dichos vales no sean canjeados.
- Las empresas emisoras de los vales de consumo no están obligadas a emitir y entregar comprobante de pago a las empresas adquirentes que cancelan el monto que representan los referidos vales.
- Las empresas emisoras de los vales se encuentran obligadas a emitir y entregar los respectivos comprobantes de pago a los terceros que efectúen su canje, por la transferencia de bienes que realicen a favor de los mismos.

*Aplicable a servicios?: el vale representa una suma de dinero que servirá para el pago de una posterior adquisición de bienes que identifique el tercero, usuario o poseedor de los vales. Es decir, los referidos vales constituyen tan solo un documento representativo de moneda que como tal no califican como bienes muebles de acuerdo a la normatividad del IGV.*



# Posibles escenarios en materia contractual y comercial

## Penalidades Contractuales: ¿Deducibles?

- Porque no están expresamente prohibidas en la LIR
- Porque en algunos casos sus inclusión en los contratos constituye una obligación legal (v.g. artículo 132º del Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado)
- Porque en algunos casos constituyen una obligación contractual necesaria para el mantenimiento de la fuente generadora de renta (si no se aceptan las condiciones contractuales del cliente el contribuyente se ve imposibilitado se vender sus bienes y/o prestar sus servicios)
- Porque pueden estar vinculadas con la generación de mayor renta gravada



# Posibles escenarios en materia contractual y comercial

## Recomendación

Elaborar, implementar y/o actualizar una política comercial aprobada por las instancias correspondientes de la Compañía, respecto de las decisiones comerciales adoptadas (descuentos, bonificaciones, rebates, periodos de gracia, reprogramaciones), elaborar/modificar/hacer adendas a los convenios o acuerdos comerciales respecto de sus condiciones y evaluar con el área de contabilidad y finanzas los impactos tributarios que dichas medidas generarán.



**Otros aspectos a tener en cuenta dentro del nuevo  
contexto**





# Se puede suspender la depreciación por Estado de Emergencia?

**Primero:** Identificar método de depreciación: ¿Línea recta, unidades producidas?

## **Informe N° 066-2006-SUNAT/2B0000**

Procede la deducción de la depreciación de bienes del activo fijo que debido a razones propias de la actividad productora no son utilizados constante y permanentemente sino únicamente durante los meses que se realizan las operaciones propias del giro del negocio.

## **Informe N° 205-2005-SUNAT/2B0000**

tanto la Ley del Impuesto a la Renta como su reglamento no establecen como supuesto de suspensión de la depreciación, el hecho de que determinado bien del activo fijo no se utilice constantemente. En efecto, únicamente se ha previsto en los períodos analizados la posibilidad de dejar de computar la depreciación de todos los bienes del activo fijo, pero solo en la medida que la empresa hubiera suspendido temporalmente sus actividades y ella optara por tal posibilidad (...) siendo que para dicho efecto la suspensión operará desde la comunicación realizada a la SUNAT; lo que conlleva a afirmar que en principio la depreciación se computa tanto por períodos de inactividad como de funcionamiento del bien.



## Deducción de pérdidas extraordinarias

**RTFs N° 05509-2-2002 y 00016-5-2004, entre otras**

La copia de la denuncia policial no es prueba suficiente para acreditar la ocurrencia del hecho y de esta manera sustentar la referida deducción

**RTF N° 01272-4-2002**

Se dejó establecido que las pérdidas por robo son deducibles recién en el ejercicio en que se acredite que es inútil ejercer la acción judicial.

**RTFs N° 05509-2-2002 y N° 06762-3-2013, entre otras**

Ante los casos de robos, la Resolución del Ministerio Público que dispone el archivo provisional de la investigación preliminar por falta de identificación del presunto autor del delito, acredita que es inútil ejercer la citada acción de forma indefinida, mientras no se produzca dicha identificación.



# Deducción de pérdidas extraordinarias

## Sentencia Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo (Exp. No. 11032-2015)

Con respecto al requisito referido a acreditar la inutilidad del ejercicio de la acción judicial, tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal sostuvieron que, de acuerdo a la Constitución y al Código Procesal Penal, el Fiscal es quien tiene a su cargo determinar si las denuncias interpuestas califican como tales y si debe ejercerse la acción judicial correspondiente. Por tanto, para acreditar este supuesto se requiere la Disposición emitida por el Ministerio Público en la cual se ordene el archivamiento final o provisional de la denuncia.

“De la lectura del artículo 37 de la LIR se advierte que dicha norma no ha establecido taxativamente la utilización de medios probatorios preestablecidos a efectos de acreditar la inutilidad de la acción judicial por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente, por lo que es claro que dicho dispositivo se inscribe en nuestro sistema de libre valoración de la prueba, no exigiendo una única prueba para demostrar el supuesto de hecho allí regulado (...) Asimismo, no resulta razonable y legal sostener que en razón a que el Ministerio Público tiene la facultad exclusiva de ejercer la acción penal, entonces solo con su pronunciamiento podría cumplirse con el inciso d) del artículo 37, toda vez que los hechos descritos en tal dispositivo -inutilidad del ejercicio de la acción penal-, pueden ser demostrados igualmente por las diligencias que efectúa la policía, máxime si el administrado no tiene el control y dirección de la actividad policial y/o del Ministerio Público, luego de realizada su denuncia”



## Estimación de Cobranza dudosa

El inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone, entre otros, que para efectuar la provisión de deudas incobrables a que se refiere el inciso i) del artículo 37° de la Ley, se requiere que la deuda se encuentre vencida y se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de doce (12) meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha.

### **RTF No. 17044-8-2010**

*“Que sobre el particular, resulta preciso anotar que la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no han precisado la forma o procedimiento especial que se debe seguir para efectuar la cobranza de la deuda, por lo que dicha gestión se puede efectuar por distintos medios, como puede ser por escrito, por llamadas telefónicas de carácter personal, no así de manera automática, personalmente, u otros medios tales como el correo electrónico, mensaje de texto, siempre y cuando se encuentre acreditada su efectiva realización y recepción por parte del deudor.”*



## Estimación de Cobranza dudosa

### RTF N° 4239-10-2016- Comunicaciones que acreditan gestiones de cobro

*“(...) Sirva la presente para saludarlo y hacerle llegar su respectivo Estado de Cuenta a la fecha, el cual registra un saldo a regularizar por un importe total de S/. (...) según se detalla en el anexo adjunto. Por lo expuesto, mucho agradeceremos la regularización de dicho importe (...)”.*

*“La presente tiene por finalidad informarle que a la fecha su deuda asciende a la suma de S/. (...) que se detallan en el anexo adjunto. Al respecto, le recordamos que en reiteradas oportunidades tratamos de comunicarnos con usted con el fin de regularizar el saldo deudor sin que a la fecha se haya verificado interés de su parte por lo que hemos procedido a informar su deuda a la base negativa de Infocorp. Adicionalmente, le otorgamos un plazo final de 48 horas desde la recepción de la presente para que cumpla con cancelar el saldo deudor más los intereses y gastos de cobranza, caso contrario estaremos evaluando el inicio de las acciones legales para exigir el pago de la deuda”.*



## Estimación de Cobranza dudosa

### RTF N° 4239-10-2016- Comunicaciones que NO acreditan gestiones de cobro

*“Por medio de la presente le saludamos y reiteramos que a la fecha aún mantiene un saldo deudor por un importe total de S/. (...), según se detalla en el anexo adjunto. Asimismo le recordamos que a partir de Enero próximo Ud. Deberá empezar a pagar por (...) 2005. Por lo expuesto, mucho le agradeceremos evitar atrasarse en el pago de (...) 2005 y cumplir con reprogramar el íntegro de los saldos deudores de (...) 2004 y anteriores. Con carácter excepcional le ofrecemos planes de refinanciamiento, los mismos que ya le fueron comunicados anteriormente por nuestros gestores de cobranzas. Recuerde que es mejor efectuar la reprogramación o refinanciamiento de la deuda a la brevedad posible a fin de poder otorgarle un plazo de pago mayor”.*

*“Sirva la presente para saludarlo y hacerle llegar su respectivo Estado de Cuenta a la fecha. El cual registra un saldo a regularizar por un importe total de S/. (...) según se detalla en el anexo adjunto. Por lo expuesto, mucho agradeceremos la regularización de dicho importe a la brevedad posible, a fin de que siga manteniendo un buen record de pagos en nuestra base de clientes”*



## Recomendación

Elaborar, implementar y/o actualizar una política de estimación (provisión) de cobranza dudosa estableciendo los plazos a partir de los cuales se considerará vencida las obligaciones con clientes, los procedimientos que evidencien las gestiones de cobro, el texto de las comunicaciones a los clientes morosos, entre otros aspectos que permitan la deducibilidad de dicha estimación.



## Otras situaciones contingentes

- Provisión por desvalorización de existencias
  - Pérdida por participación patrimonial
  - Pérdidas por valor razonable (disminución del precio en el mercado), deterioro (pérdida de la recuperabilidad de la inversión)
- ✓ *Inciso f) del artículo 44° de la LIR: No son deducibles para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta ley.*
- ✓ *Informe N.° 054-2015-SUNAT/5D0000 Cualquier provisión cuantificable y/o estimable según la NIC N.° 37, distinta a aquellas que están previstas como deducibles en el artículo 37° de la LIR, no debe considerarse como deducción para la determinación de la renta neta imponible en el periodo en que se efectúe dicha provisión.*





**Otros aspectos a tener en cuenta de alcance general**



## Gastos preoperativos por “expansión” de actividades

### Informe N° 173-2016-SUNAT/5D0000

Tratándose de una empresa inmobiliaria cuyo giro de negocio consiste en la venta al público de bienes inmuebles futuros y que tiene en cartera más de un proyecto, los gastos de venta y administrativos vinculados con la ejecución de uno de los proyectos cuya construcción aún no ha sido terminada califican como gastos preoperativos por expansión de actividades.

### RTF N° 09518-2-2004

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 en este caso no estamos en puridad ante una “expansión de actividades” y en tal sentido los gastos incurridos no se consideran preoperativos.



## Gastos preoperativos por “expansión” de actividades

### RTF N° 04971-1-2006, RTF N° 4964-8-2015

Los preoperativos son aquellos gastos que tienen por objeto lograr un nuevo producto o servicio (entendiendo por tal algo ajeno al giro del negocio principal).

### RTF N° 03942-5-2010

Los gastos financieros incurridos por el contribuyente tenían la condición de preoperativos en tanto los activos adquiridos estaban vinculados con una actividad no desarrollada por la empresa en los ejercicios materia de revisión, entendiéndose que con esta adquisición estaría expandiendo sus actividades.

### RTF N° 19983-9-2012

Los gastos financieros eran preoperativos porque la recurrente inició la producción o explotación de su nueva línea de negocio.



## Momento de la deducción de gastos preoperativos

### RTF Nº 7249-1-2017

Ni el inciso g) del artículo 37° de la LIR ni el inciso d) del artículo 21° de su Reglamento han considerado como requisito para la explotación o producción la obtención de ingresos devengados siendo más bien que debe evaluarse, caso por caso, si el contribuyente ha iniciado actividades para efectos del IR...si ya había comenzado a realizar actividades de su giro de negocio y si se encontraba en producción o explotación del negocio nuevo o de la expansión de actividades, resultando ilegal que se recurra al principio de Asociación de Ingresos y Gastos.



## El caso de los intereses “preoperativos”

### Informe N.º 059-2020-SUNAT/7T0000

“...Si bien tanto el inciso a) como el inciso g) regulan la deducción de los intereses, el primero constituye un mecanismo antielusivo que establece un límite cuantitativo a la deducción, en tanto el segundo regula la oportunidad en que pueden ser deducidos los intereses generados en etapa preoperativa.

### CONCLUSIÓN

Para la deducción de gastos por intereses devengados durante el periodo preoperativo a que se refiere el inciso g) del artículo 37 de la LIR, resulta de aplicación la regla establecida para calcular el límite a la deducción de gastos por intereses prevista en el numeral 1 del inciso a) del mismo artículo.



## El caso de los intereses “preoperativos”

### Artículo 37° LIR:

a) los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora.

“Para efecto de los gastos previstos en este inciso, se tendrá en cuenta lo siguiente:

1. Serán deducibles los intereses provenientes de endeudamientos, cuando dicho endeudamiento no exceda del resultado de aplicar el coeficiente de 3 sobre el patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior; los intereses que se obtengan por el exceso de endeudamiento que resulte de la aplicación del coeficiente no serán 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.



## El caso de los intereses “preoperativos”

**RTF N° 077194-2005 (observancia obligatoria)**

*i. “El requisito del pago previsto en el inciso v) incorporado por la Ley N° 27356 al artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, no es aplicable a los gastos deducibles contemplados en los otros incisos del referido artículo 37° que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta y quinta categoría”*



## La exigibilidad del pago para reconocer un costo o gasto

### Artículo 37° Ley del Impuesto a la Renta

(...)

v) Los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

- Excepciones: intereses (inciso “a”), regalías (inciso “p”) Dietas de Directorio (inciso “m”), de acuerdo con la RTF N° 077194-2005 (observancia obligatoria)
- La indemnización por no haber disfrutado del descanso vacacional, será deducible en el ejercicio de su devengo, por no calificar como renta de Quinta Categoría (Informe N° 051-2011-SUNAT/2B0000)





## La exigibilidad del pago para reconocer un costo o gasto

### Artículo 37° Ley del Impuesto a la Renta

(...)

a.4) Las regalías, y retribuciones por servicios, asistencia técnica, cesión en uso u otros de naturaleza similar a favor de beneficiarios no domiciliados, podrán deducirse como costo o gasto en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagadas o acreditadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Los costos y gastos referidos en el párrafo anterior que no se deduzcan en el ejercicio al que correspondan serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aun cuando se encuentren debidamente provisionados en un ejercicio anterior.“

### Informe N.° 130-2019-SUNAT/7T0000

Para la deducción de los gastos por intereses a que se refiere el inciso a) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, que sean retribuidos a sujetos no domiciliados, resulta aplicable la condición prevista en el inciso a.4) del mismo artículo, siempre que se destinen a la generación de renta de fuente peruana, en caso contrario dicho límite no aplica (**Informe 033-2019-SUNAT/7T0000**)



## Limitación de Gastos Financieros

¿Qué tipo de deuda debo considerar para efectos de determinar la deducción de intereses?

- Préstamos con Banco
- Carta de Crédito
- Sobregiro Bancario
- *Stand by Letter*
- *Carta Fianza*
- Deudas comerciales con proveedores

Para efectos de la determinación del monto total de intereses que cumplan con el principio de causalidad, sólo debo considerar los intereses o también otros gastos relacionados a la deuda, como por ejemplo:

- Gasto de comisión por apertura de carta de crédito
- Gasto de comisión por negociación
- Gasto de comisión de banco corresponsal
- Comisión de desembolso
- Comisión de Estructuración
- Comisión de Negociación



## Limitación de Gastos Financieros

### Artículo 37° LIR:

a) los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora.

“Para efecto de los gastos previstos en este inciso, se tendrá en cuenta lo siguiente:

1. Serán deducibles los intereses provenientes de endeudamientos, cuando dicho endeudamiento no exceda del resultado de aplicar el coeficiente de 3 sobre el patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior; los intereses que se obtengan por el exceso de endeudamiento que resulte de la aplicación del coeficiente no serán deducibles (...)

**Nota.-** La limitación sólo está referida a los intereses por endeudamientos y no a gastos y/o comisiones.



## Limitación de Gastos Financieros

**Stand by Letter:** No constituye un medio de pago propiamente dicho sino que funciona más bien como una garantía frente al posible impago de un importador.

**Carta Fianza:** Constituye un documento de garantía, en respaldo de cumplimiento de obligaciones adquiridas por el cliente ante terceros.

### **Resolución SBS No. 8181-2012**

#### **“Artículo 9°.- Definición de comisiones y gastos.**

*Las comisiones y gastos se determinarán libremente de conformidad con lo establecido en el artículo 9° de la Ley General:*

- a. *Las comisiones son retribuciones por operaciones o servicios adicionales y/o complementarios a las operaciones contratadas por los usuarios, que hayan sido previamente acordados y efectivamente prestados por la empresa.*
- b. *Los gastos son costos por operaciones o servicios adicionales y/o complementarios a las operaciones contratadas, debidamente acreditados en que incurre la empresa con terceros por cuenta del usuario que pueden ser trasladados al cliente, en caso así se establezca expresamente en los contratos respectivos*



## Causalidad de los Gastos Financieros

### Casación N° 1111-2016-LIMA

Posición empresa recurrente:

“el inciso a) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta no establece ninguna exigencia especial para acreditar el destino de los financiamientos para la generación de renta gravable, en consecuencia, podrá sustentarse ello a través de mecanismos razonables e idóneos, como es el caso de los Estados de Flujos de Efectivo debidamente auditados, que fueron oportunamente presentados en la etapa de fiscalización y que constituyen un medio probatorio suficiente para el efecto, conforme lo ha establecido la Corte Suprema de Justicia de la República en la Casación 3412-2008-Lima”

Posición de la Sala Superior:

«...contrariamente a lo alegado por la empresa demandante, dentro del procedimiento de fiscalización no se le requirió identificar específicamente el uso del efectivo proveniente de cada operación de financiamiento recibido, sino sustentar por escrito así como con documentación original, contratos traducidos en castellano (sic), entre otros, la naturaleza, origen y aplicación de los gastos financieros transferidos de su empresa vinculada en su Cuenta Contable 671110- Intereses deuda, debiendo sustentar las operaciones que originan la citada carga financiera y demostrar que se tratan de gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente gravada ...»



## Causalidad de los Gastos Financieros

### Casación N° 1111-2016-LIMA

Posición de la Corte Suprema:

La Sala Superior exige los mismos requisitos que la resolución del Tribunal Fiscal N° 01596-3- 2003, que bajo el principio de causalidad todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, debiendo apreciarse ello con criterios de razonabilidad y proporcionabilidad así como el "modus operandi" de la empresa; Que asimismo dicho Tribunal ha establecido en la Resolución N° 02792-4- 2003, que para la sustentación de estos gastos financieros, no solamente es necesario que se presenten registros contables de los mismos sino también su documentación sustentatoria y/o análisis que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas.

Por consiguiente, se concluye que la Sala Superior interpretó correctamente las exigencias contenidas en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; por tal motivo, corresponde desestimar la casación interpuesta por la recurrente.



## NIIF 16 y deducción por “arrendamientos”

La NIIF 16 elimina la distinción entre arrendamientos *operativos* (“fuera del estado de situación financiera”) y financieros (“dentro del estado de situación financiera”) para arrendatarios. Esto resultará en cambios significativos para los estados financieros de los arrendatarios, incluyendo:

- Todos los arrendamientos se registran en el estado de situación financiera (excepto, como una opción, para arrendamientos de bajo valor y corto plazo)
- Mayor divulgación sobre las actividades de leasing de la entidad, incluyendo tablas para los tipos de activos arrendados

*¿Tributariamente deduciré el monto del arrendamiento pactado o la depreciación?*



## NIIF 16 y deducción por “arrendamientos”

*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:*

*(...)*

*s) El importe de los arrendamientos que recaen sobre predios destinados a la actividad gravada*

*(...)*

*w) Tratándose de los gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4 que resulten estrictamente indispensables y se apliquen en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa, los siguientes conceptos: (i) cualquier forma de cesión en uso, tales como arrendamiento, (...)*

*Tratándose de los gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.4, asignados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa, serán deducibles los conceptos señalados en el primer párrafo del presente inciso (...)*





## NIIF 16 y deducción por “arrendamientos”

### Informe N° 033-2012-SUNAT/4B0000

El artículo 1° de la Resolución N.° 046-2011-EF/94 del Consejo Normativo de Contabilidad ha precisado que el reconocimiento de las Participaciones de los Trabajadores en las Utilidades determinadas sobre bases tributarias deberá hacerse de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 19 Beneficios a los Empleados y no por analogía con la NIC 12 Impuesto a las Ganancias o la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes (...) así pues, para efectos contables, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas debe reconocerse como gasto o, excepcionalmente, como costo de un activo, según sea el caso (...) como quiera que la legislación tributaria regula expresamente el tratamiento que se le debe otorgar a la participación en comentario para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, no resulta de aplicación la Resolución N.° 046-2011-EF/94 del Consejo Normativo de Contabilidad, más aún cuando dicha Resolución contiene disposiciones opuestas a las tributarias.



## Deducción de intangibles de duración limitada

### **RTF 02035-4-2017; RTF 02231-3-2017**

Que el término “precio pagado” se encuentra tanto en la Ley del Impuesto a la Renta y en su Reglamento, de lo cual se debe entender que no sólo debe existir un precio, esto es, un valor del intangible, sino que además este precio debe encontrarse pagado previamente – utilizando medios de pago - a efecto de que proceda la deducción del gasto (...)

### **RTF N° 19029-3-2012**

al haber registrado la recurrente, la operación de la cesión de cartera de clientes como un activo intangible de duración limitada, correspondía la amortización en el ejercicio 2002, del 50% del monto pagado (S/. 114 040,00), por lo que el reparo formulado por la Administración carece de sustento; en consecuencia procede levantarlo y declarar fundada la apelación en tal extremo



## Deducción de intangibles de duración limitada

**RTF 10942-3-2016; RTF N° 11549-2-2016**

Por el término “precio pagado” utilizado en el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, debe entenderse que la adquisición del intangible sea a título oneroso (...) Que así tenemos que lo relevante es la calidad de la operación por medio de la cual se recibe el intangible, por lo que debe admitirse la deducción del gasto o la amortización en la medida que el intangible haya sido adquirido mediante una operación por la cual existe la obligación de pago, independientemente de cuándo se efectúe el pago (o que se encuentre totalmente cancelado). Una interpretación literal en el sentido que el término “precio pagado” se refiere al “precio efectivamente desembolsado” o “precio cancelado”, como plantea la Administración, generaría que mientras no se pague el íntegro del intangible adquirido, el contribuyente no podría deducir gasto o amortización alguno, a pesar que el intangible se haya empezado a utilizar en la generación de rentas gravadas, lo cual contraviene el principio de causalidad.



## Costos y gastos sujetos a límites y prohibiciones (en el nuevo contexto COVID 19)

David Bravo Sheen  
[dbravosh@ebsabogados.com](mailto:dbravosh@ebsabogados.com)