

Pontificia Universidad Católica del Perú

Facultad de Derecho



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

TITULO: MIRADA CRÍTICA A REGULACIÓN DE GASTOS PRE OPERATIVOS.

Trabajo Académico para optar el grado de segunda especialidad en Derecho Tributario

Autor: Paola de la Cruz Rojas

Asesor: **Beatriz De la vega**

Código de alumno: 20088019

2018

RESUMEN

Tomando las diversas posiciones y pronunciamientos tanto del Tribunal Fiscal como de la Administración Tributaria, sobre lo que debe entenderse como gasto pre operativo, así como los problemas jurídicos derivados de la regulación de los gastos pre operativos dentro de la Ley de Impuesto a la Renta y normas sectoriales, se realizará revisión de la regulación comparada a efectos de plantear propuestas que permitirán salvar los problemas que se encuentran dentro de la normativa nacional.

Asimismo, tomando en cuenta los problemas derivados de la definición de inicio de actividades o incremento de actividades, se realizará mirada crítica a pronunciamientos y regulación vinculada a efectos de plantear propuestas que permitan una mejor aplicación e interpretación de la definición de inicio e incremento de actividades.

I. **Análisis de regulación nacional vinculada al Gasto preoperativo.**

II.1. **Referencial conceptual referentes a Gastos Preoperativo**

A efectos de tener un referente en cuanto a algunos conceptos relevantes vinculados a gastos preoperativos se procede a señalar:

De acuerdo a la Real Academia Española, se entiende como operativo: “Todo aquello preparado o listo para entrar en acción”, mientras que el prefijo “pre” significa “anterioridad local o temporal”. Así pues constituye preoperativo todo aquello en que se incurre con anterioridad a entrar en acción.

Asimismo, de acuerdo a Mur¹, los gasto preoperativos 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.

Cabe precisar que Kohler² señala en cuanto a “inversión” que constituye toda “Erogación para adquirir bienes – muebles o inmuebles, tangibles o intangibles- que produzcan ingresos o presten servicios”.

¹ Mur, M. (2013). Gastos Preoperativos: Su Tratamiento en el Impuesto a la Renta. Themis Revista de Derecho No 64 .

² Kohler, E. (2010). Diccionario para contadores. D.F: Limusa. Ministerio de Energía y Minas. (2004).

Asimismo, Cholvis³, señala que inversión es toda “Colocación de un capital en determinada empresa u operación. Agrega que en el campo de la contabilidad, los rubros activos representan la inversión de los capitales propios y ajenos que se utilizan para el cumplimiento de los objetivos de explotación”.

II.2.Problemática - Gasto preoperativo.

El inicio de cualquier actividad implica que las empresas incurran en una serie de gastos para poner en marcha el negocio, implementar una nueva línea o simplemente expandirla.

En ese sentido, las empresas que recién se constituyen, o buscan posicionarse en nuevos mercados o productos, invierten en bienes y servicios para su constitución o atención a los proyectos que intentan materializar, estos gastos suelen identificarse como preoperativos, pues se incurren antes del inicio de las actividades tendientes a generar ingresos, y abarcan desde gastos notariales de constitución, hasta complejos desembolsos por estudios de mercado, investigación, desarrollo proyectos, y similares.⁴

El ordenamiento legal no desarrolla una definición relacionada con los gastos de organización, preoperativos iniciales, y preoperativos por expansión de actividades; lo que conlleva a situaciones inciertas tanto para la Administración como para los contribuyentes, de lo que la aproximación a la noción de gastos preoperativos viene por la vía de la contabilidad, y su relación con otros conceptos, tales como devengo, diferimiento de gastos, correspondencia y causalidad.

Ahora bien, de acuerdo al artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, para establecer la renta neta de la tercera categoría, son deducibles de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté legalmente prohibida.

Así pues, la ley de impuesto a la Renta consagra el criterio de causalidad, por el cual la deducción de cualquier gasto para fines tributarios está condicionada a su contribución en la generación de ingresos gravados, o conservación de la fuente que los produce.

Así pues, los gastos preoperativos, deben cumplir con los requisitos de causalidad y/o necesidad, lo que a su vez genera que le resulten aplicables otros criterios fiscales para deducción de gastos, tales como razonabilidad y fehaciencia.

³ Cholvis, F. (1994). Contabilidad: 5to curso. Buenos Aires: Ateneo. Congreso de la República. (1980).

⁴ Mur, M. (2013). Gastos Preoperativos: Su Tratamiento en el Impuesto a la Renta. Themis Revista de Derecho No 64.

De todo ello que, se tiene que dentro del ordenamiento legal no existe una definición legal sobre gastos de organización, gastos preoperativos iniciales y gastos preoperativos por la expansión de actividades de una empresa; por lo que se intentará definir el mismo.

II. Análisis de Regulación.

III.1. Sobre gasto preoperativo –Regulación comparada

En la 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 pre operativos bajo el concepto de “gastos de organización y puesta en marcha”, el cual establece la deducibilidad de: “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”.

Así, los Gastos de Organización y Puesta en Marcha, señalados en el numeral 9 del Artículo 31° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deben ser amortizados obligatoriamente hasta en un plazo de seis ejercicios consecutivos en la proporción que estime el contribuyente.⁵

Dicho plazo se cuenta desde que el contribuyente incurre en el gasto o desde que la empresa empieza a tener ingresos de su giro principal.

La normativa señala que los gastos de organización y puesta en marcha reúnen las características de un activo intangible, y estos surgen debido a que toda empresa antes de iniciar sus actividades, debe incurrir en diversas erogaciones que no tienen correlación con los ingresos dado que estos podrían no existir.

Asimismo, se señala que todos estos conceptos son inherentes a la iniciación de actividades de una empresa y serán útiles durante un largo período en la vida de una empresa o durante toda la vida útil de la misma. Es por ello que dichas erogaciones no pueden cargarse al gasto en el primer resultado financiero determinado, sino que debe imputarse como gasto un valor definido por las políticas de la compañía durante más de un ejercicio.

⁵ Ormeño, R., & Pérez, X. (2004). Impuestos Diferidos. Seminario para optar al Título de Ingeniero en Información y Control de Gestión, Escuela de Sistemas de Información y Auditoría, Universidad de Chile, Santiago, Chile.

Por su parte, en la legislación Argentina, el inciso c) del Artículo 87° del Impuesto a la Ganancias cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto 649/97 del 06 de agosto de 1997, se regula los “gastos de organización” como una de las deducciones especiales de la tercera categoría (renta empresarial), estableciendo que: “La Dirección General Impositiva admitirá su afectación al primer ejercicio o su amortización en un plazo no mayor de cinco años, a opción del contribuyente”.

Así pues, la norma argentina y la doctrina admite en forma genérica el diferimiento de todo tipo de gasto que corresponde ser asignado a ingresos de ejercicios futuros activándolo.⁶

De ello que, se tiene que en la Legislación Comparada, los ordenamientos tributarios permiten diferir los gastos operativos y deducirlos en un período posterior al cual fueron incurridos. Así, la normativa tributaria peruana dispone la posibilidad de diferir los gastos preoperativos en un periodo posterior al cual fueron incurridos.

III.2. Sobre gasto preoperativo –regulación nacional.

Los desembolsos que efectúa una empresa durante la etapa previa al inicio de sus actividades productivas que permitirán la generación de ingresos para la empresa, tiene un tratamiento en el ordenamiento jurídico.

Así pues, se tiene que los gastos pre operativos son aquellos en los que incurre la empresa de forma previa a su operatividad, de lo que no se encontrarían vinculados a la generación de ingresos, pues aún la empresa no se encuentra generando rentas.

El tratamiento contable de los gastos pre-operativos y/o de constitución realizados por las empresas al iniciar sus operaciones, se encuentra en las normas contables, esto es a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38 referida a “Activos Intangibles”.

Así pues, en el párrafo 69 de la NIC 38 se establecen algunos casos en los cuales se incurre en desembolsos para suministrar beneficios económicos futuros a una entidad, pero que ello no deviene en que se considere que se adquiere o se crea algún activo intangible ni otro tipo de activo que pueda ser reconocido como tal.

“ 69. En algunos casos, los desembolsos se realizan para suministrar a la entidad beneficios económicos futuros, pero no se adquiere, ni se crea ningún

⁶ Sánchez, L. (2011). El Criterio de lo Devengado y los Gastos Diferidos. Repositorio Digital San Andrés. Extraído el 25 Febrero, 2016

activo, ni intangible ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En esos casos, el importe se reconocerá como un gasto en el momento en que se incurra en él. Por ejemplo, excepto cuando formen parte del coste de una combinación de negocios, los desembolsos para investigación se reconocerán como un gasto en el momento en que se incurra en ellos (véase el párrafo 54). Otros ejemplos de desembolsos que se reconocen como gastos son los siguientes:

- 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);*
- b. Gastos de actividades formativas.*
- c. Gastos en publicidad y otras actividades promocionales.*
- d. Gastos de reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.(...)"*

De la norma contable se tendría que los gastos pre operativos son los gastos de establecimiento, de puesta en marcha de operaciones, de inicio de actividades tales como los costes legales y administrativos soportados en la creación de la entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, actividad o para dar inicio a una explotación, o costes para el lanzamiento de nuevos productos o procesos.

Es preciso señalar que, la doctrina contable ha señalado 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. De acuerdo al postulado contable de equiparación de ingresos y gastos, si un coste producido en un periodo va a beneficiar a uno o varios periodos futuros, mediante una contribución a los ingresos o una reducción a los costes, ese coste debe diferirse hasta el correspondiente periodo futuro.”⁷

De ello que para efectos contables los gastos pre-operativos, de constitución y organización deben ser reconocidos como gasto en el momento en que incurrén.

⁷ Informe N° 079-2016-SUNAT/5D000.

La Ley de impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo 774, dispone el tratamiento de los gastos pre operativos en el inciso g) del Artículo 37:

«Los gastos de organización, los gastos pre operativos iniciales, los gastos pre operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el periodo pre operativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el período máximo de diez (10) años»

A su vez, en el Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo 122-94-EF se dispone en el inciso d) del Artículo 21 del reglamento de dicha Ley, lo siguiente:

«La amortización a que se refiere el inciso g) del Artículo 37 de la Ley, se efectuará a partir del ejercicio en el que se inicie la producción o explotación.

Una vez fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT. El nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud por el contribuyente, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años.

Los intereses devengados durante el periodo pre operativo comprenden tanto a los del periodo inicial como a los del periodo de expansión de operaciones de la empresa».

De las disposiciones señaladas que regulan los gastos pre operativos en el Perú se tiene que dichos gastos comprenden los gastos de organización, los gastos pre operativos iniciales y gastos pre operativos de expansión, así como los intereses devengados.

De ello, que no sólo están comprendidos los gastos de organización, tales como los gastos administrativos y legales de constitución, sino que incluye:

- Cualquier gasto que se incurra en el periodo pre operativo inicial, esto es antes del inicio de operaciones
- Los intereses por financiamientos incurridos durante el periodo pre operativo inicial.
- Los gastos devengados una vez iniciadas las operaciones, pero asociados con la expansión de las actividades de la empresa.

- Los intereses por financiamientos incurridos durante el periodo pre operativo de expansión para dicho propósito, que se devenguen durante tal periodo.

Cabe precisar que existen normas especiales que establecen un tratamiento diferenciado para algunos gastos preoperativos incurridos en ciertas actividades productivas. Tal es el caso de los gastos de exploración y desarrollo incurridos por las empresas mineras, regulados por el Artículo 74° del Decreto Supremo 14-92-EM, Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, así como los gastos de exploración y desarrollo incurridos por las empresas de hidrocarburos, regulados por el Artículo 53 de la Ley 26221, Ley Orgánica de Hidrocarburos.

Así pues, las disposiciones de la Ley de Impuesto a la Renta establecen reglas generales para los gastos pre operativos, mientras que la Ley General de Minería y Ley Orgánica de Hidrocarburos establecen reglas especiales para los gastos incurridos en la etapa pre operativa que califiquen como gastos de exploración o desarrollo bajo las referidas normas sectoriales.

Sin perjuicio de ello, se tendrá que los gastos incurridos antes del inicio de las operaciones de las empresas mineras o petroleras o incurridos con motivo de la expansión de sus actividades, que no se encuentren alcanzados por las disposiciones especiales deberán ceñirse al tratamiento general establecido por el inciso g) del Artículo 37° de la Ley del IR.

Es preciso señalar que, la aplicación de la Ley de impuesto a la Renta; y la normativa sectorial no es clara, lo que ha generado controversias a nivel de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

III. Primer ejercicio - Deducción.

De acuerdo a la normativa peruana, esto es, la Ley de Impuesto a la Renta, los gastos pre-operativos por inicio de actividades deben amortizarse a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación.

No obstante ello, no se precisa qué es lo que debe entenderse como “primer ejercicio”.

Al respecto, se tiene que la Administración Tributaria se ha pronunciado en el Informe SUNAT N°. 062-2009-SUNAT y ha señalado lo siguiente:

“Como se aprecia, la legislación que regula el impuesto a la Renta autoriza a los contribuyentes perceptores de rentas de tercera categoría a deducir los gastos de organización y los gastos pre-

operativos en un ejercicio gravable o en un plazo máximo de diez años.

En el primer caso, según se desprende del tenor de la norma, la deducción de los gastos de organización y los gastos pre-operativos debe efectuarse en el primer ejercicio, el cual no puede ser otro que el ejercicio en que se inicie la producción o explotación pues el legislador ha interpretado el adjetivo “primer”.

De ello se desprende que, cuando la norma hace referencia al término primer ejercicio, debe entenderse que la deducción de tales gastos no deberá efectuarse en el ejercicio en que estos se incurra, sino a partir del ejercicio en que se inicie la explotación o el desarrollo de la actividad.

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha precisado que la amortización establecida en la legislación tributaria referida a los gastos pre operativos debe efectuarse a partir del inicio de la producción o explotación. Así, en la Resolución RTF N° 5349-3-2005 señaló:

“(…)la amortización a que se refiere el inciso g) del Artículo 37 de la IR, deberá efectuarse a partir del ejercicio en el que se hubiera iniciado la producción o explotación, entendiéndose por ejercicio al periodo que se inicia el 1 de enero de cada año y que finaliza el 31 de diciembre del mismo año y proporcionalmente, esto es, en partes iguales entre los años del plazo que el contribuyente optó para efecto de la amortización.

Que lo antes expuesto se sustenta en la propia naturaleza de los desembolsos efectuados, que como gastos diferidos, a diferencia de los activos fijos tangibles, su asignación no se encuentra relacionada con la vida útil de un activo tangible, no siendo por tanto razonable entender que la proporcionalidad de la amortización a la que alude el precitado inciso g) del Artículo 37 de la Ley del IR obedezca al reconocimiento de los beneficios económicos obtenidos durante dicha vida útil”.

Sobre la circunstancia que marca el inicio de actividades, es pertinente replicar el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal 9538-3-2008, en el que se señala que *“se entiende que una empresa ha iniciado sus operaciones productivas cuando realiza la primera transferencia de bienes o prestación de bienes o prestación de servicios (...) que sea inherente al objeto social o giro de negocio de la empresa”.*

Cabe tener en cuenta que la deducción del gasto por la amortización de los gastos pre operativos 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 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 tanto, en caso un proyecto determinado deviniera en un proyecto trunco, el gasto pre-operativo 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 en donde se tiene certeza que el mismo no será realizado.

En virtud de lo expuesto, se tendría que se debe considerar que se da inicio a las actividades, a efectos de la deducción de gastos preoperativos, en el momento en que se efectúa la prestación de servicio, transferencia de bienes que sean inherentes a la actividad que se desarrollará.

IV. ¿Qué debería entenderse como gasto pre-operativo?

Siendo que el ordenamiento legal no desarrolla una definición relacionada con los gastos de organización, preoperativos iniciales, y preoperativos por expansión de actividades; lo que conlleva a situaciones inciertas tanto para la Administración como para los contribuyentes, de lo que la aproximación a la noción de gastos preoperativos viene por la vía de la contabilidad, y su relación con otros conceptos, tales como devengo, diferimiento de gastos, correspondencia y causalidad.

Los desembolsos que efectúa una empresa durante la etapa previa al inicio de sus actividades productivas – que son las que potencialmente le permitirán la generación de rentas gravadas en el futuro – suelen tener un tratamiento tributario particular en los ordenamientos jurídicos atendiendo a la naturaleza de los mencionados desembolsos, habría que anotar que se trata de gastos

que, de ser incurridos por una entidad operativa, afectarían la determinación de la renta neta tributaria en el periodo en que se incurren.⁸

Lo que ocurre con los gastos pre operativos es que en el momento en que se incurren, no se encuentran vinculados con la generación de ingresos, pues la entidad que los incurre aún no se encuentra generando rentas.

En dicho contexto la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), Decreto Supremo N° 179- 2004-EF, prescribe sobre el tratamiento de los gastos pre operativos en el inciso g) del Artículo 37°, reglamentado, en el inciso d) del Artículo 21°, aprobado por el Decreto Supremo 122-94-EF (en adelante, el Reglamento).

Así, el inciso g) del Artículo 37° de la LIR establece lo siguiente: «Los gastos de organización, los gastos pre operativos iniciales, los gastos pre operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el periodo preoperativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el período máximo de diez (10) años»

Así, la norma de la LIR establece reglas generales para los gastos pre operativos, mientras que las normas citadas de la Ley General de Minería y Ley Orgánica de Hidrocarburos establecen reglas especiales para los gastos incurridos en la etapa preoperativa que califiquen como gastos de exploración o desarrollo bajo las referidas normas sectoriales.

Sin perjuicio de ello, los gastos incurridos antes del inicio de las operaciones de las empresas mineras o petroleras o incurridos con motivo de la expansión de sus actividades, que no se encuentren alcanzados por las disposiciones especiales, ni que califiquen como costos del proyecto o activos fijos, deberían ceñirse al tratamiento general establecido por el inciso g) del Artículo 37° de la Ley del IR, tal sería el caso, por ejemplo, de los gastos de constitución de la empresa minera o petrolera, los cuales no califican como gastos de exploración o desarrollo por lo que no se encuentra regulados por las normas especiales antes citadas.

Ahora bien, de acuerdo al artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, para establecer la renta neta de la tercera categoría, son deducibles de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté legalmente prohibida.

⁸ Hidalgo, G., & Aldazabal, C. (2013). Gastos preoperativos en la Ley del Impuesto a la Renta. Forseti. Jarach, D. (1980). Impuesto a las Ganancias. Buenos Aires: Cangallo.

Respecto al cumplimiento del principio de causalidad se tiene que no es necesario que exista una generación de renta inmediata, que esta se llegue a producir efectivamente, o que se genere en el mismo ejercicio en que se efectúa el gasto.⁹

Así, conforme lo ha señalado el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia, se cumple con el principio de causalidad, cuando dicho gasto está vinculado con la potencial de renta gravada, sea que haya certeza o no en la generación de este beneficio en el futuro.

Así pues, el Principio de Causalidad debe ser entendido de manera amplia, comprendiendo no sólo a aquellos desembolsos que traen como consecuencia la efectiva obtención de la renta; sino que también abarca a aquellos que tengan como finalidad contribuir con la generación potencial o cierta de la renta o mantener la fuente productora de ella. Es decir, se cumplirá con el principio de causalidad independientemente de la existencia de un ingreso para la empresa, pues es suficiente que se destine a la posibilidad de generar ingresos gravados o mantener la fuente. Así lo ha confirmado el Tribunal Fiscal en diversos pronunciamientos como:

RTF N° 16591-3-2010

“el principio de causalidad no puede ser analizado de una forma restrictiva, sino más bien amplia, comprendiendo en él todo gasto que guarde relación no solo con la producción de rentas, sino con el mantenimiento de la fuente, siendo que esta relación puede ser directa o indirecta, debiendo analizarse en éste último caso los gastos conforme con los principios de razonabilidad y proporcionalidad.” (El subrayado es nuestro)

Asimismo, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09013-3-2007 aplica el criterio reiterado de las Resoluciones N° 657-4-97, 710-2-99, 1154-2-2000 y 08634-2-2001, las cuales señalan:

“Que el citado artículo 37º recoge el Principio de Causalidad de los gastos, respecto del cual el Tribunal Fiscal ha dejado establecido en reiteradas resoluciones N° 657-4-97, 710-2-99, 1154-2-2000 y 08634-2-2001, que es la relación que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, por lo que corresponde aplicar criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o que éstos

⁹ Arroyo, G. (2013). La deducción del Impuesto a la Renta de los denominados "Gastos de Responsabilidad" efectuados en etapas preproductivas. Revista 53 del Instituto Peruano de Derecho Tributario .

mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros, (...)”(El subrayado es nuestro)

Así pues, los gastos preoperativos, deben cumplir con los requisitos de causalidad y/o necesidad, lo que a su vez genera que le resulten aplicables otros criterios fiscales para deducción de gastos, tales como razonabilidad y fehaciencia.

Siendo que no existe una definición de gastos preoperativos en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su Reglamento, se plantean dos alternativas¹⁰:

1. Considerar que todos los gastos incurridos durante la etapa preoperativa constituyen gastos preoperativos. Todos los gastos se deducirán en el ejercicio en que se inicia la explotación del proyecto.
2. Considerar solo aquellos gastos vinculados directamente al proyecto. Los gastos no vinculados directamente al proyecto, se podrán deducir antes del inicio de la explotación del mismo (gastos administrativos).

De todo ello que, al intentar definir de los gastos preoperativos se tendría que: Se refieren a los 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, no obstante, no todos los desembolsos realizados en la etapa preoperativa califican como gastos preoperativos, sobre todo, los desembolsos vinculados con la adquisición de activos fijos, que por mandato de la ley y de la técnica contable se integran al costo de tales activos y su recuperación se efectúa como parte de la depreciación por el uso o desgaste de los mismos.

V. ¿Qué debería entenderse como incremento de actividades?-Propuesta

En virtud de lo establecido en el inciso g) del artículo 37º de la Ley de Impuesto a la renta podrán deducirse los gastos pre operativos originados por la expansión de actividades.¹¹

Sin embargo, ni la norma ni el reglamento de la ley de impuesto a la renta precisan los criterios a tenerse en cuenta para considerar los gastos dentro del criterio de “expansión de actividades”.

¹⁰ De la Torre - 2016

¹¹ Artículo 37º inciso g): “Los gastos de organización, los gastos pre operativos iniciales, los gastos pre operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el periodo pre operativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el período máximo de diez (10) años.”

No obstante ello, en algunos pronunciamientos el Tribunal Fiscal ha venido señalando algunos criterios que permiten calificar a una inversión como una inversión destinada a expandir actividades.

Así, en la Resolución RTF N° 5242-1-2003, el Tribunal Fiscal señala: “(...) Que , sin embargo, los gastos en referencia constituyen gastos pre-operativos 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, arquitectura, investigaciones de mercado y movilidad.

Que, dada la naturaleza del objeto social de la recurrente 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”

De ello se tendría que es posible calificar un desembolso como un gasto pre-operativo por expansión de actividades, cuando se encuentre destinado a desarrollar nuevos proyectos relacionados al giro del negocio de la empresa.

Asimismo, el Tribuna Fiscal, en las Resoluciones RTF N° 591-4-2008 y RTF N° 3942-5-2010 señala: “(...) 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 pre-operativos por cuanto estos han sido incurridos para postular a una licitación y posteriormente, de obtenerse la buena pro, ejecutar la obra, siendo que los mismos se encuentren claramente vinculados con su actividad gravada.(...)”

“Que la Administración observo que la recurrente adquirió vía un contrato de leasing una maquina 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 esa adquisición estaría expandiendo sus actividades” (RTF N° 3942-5-2010)

De las resoluciones señaladas, se desprende que el Tribunal Fiscal considera que la calificación de un gasto como gasto pre operativo por expansión de actividades dependerá de su relación con un nuevo proyecto de la empresa, ya sea que éste se encuentra relacionado a actividades propias del giro de negocio, es decir, actividades comprendidas dentro de su objeto social o, nuevas actividades que anteriormente no se encontraban comprendidas.

En virtud de los criterios desarrollados por el Tribunal Fiscal¹², se tiene que de un lado se considera como gastos pre operativos por expansión de actividades aquellos gastos que se encuentren relacionadas con la diversificación de actividades de la empresa tales como desarrollo de nuevos productos o servicios; y de otro lado se considera que existe expansión de actividades cuando se da la planificación de nuevos proyectos o nuevos mercados.

Al respecto, siendo que la definición de gastos pre operativos por expansión de actividades no se encuentra normado, se deberá tener en cuenta si los gastos se encuentran vinculados ya sea al desarrollo de una nueva actividad, o el desarrollo de un nuevo proyecto o el ingreso a un nuevo mercado. De tratarse de tales circunstancias se tratarían de gastos vinculados a expansión de actividades que podrán ser deducidos en el ejercicio o amortizados en 10 años, de acuerdo a la normativa.

VI. Conclusiones

- El ordenamiento legal peruano no desarrolla una definición relacionada con los gastos de organización, preoperativos iniciales, y preoperativos por expansión de actividades; lo que conlleva a situaciones inciertas tanto para la Administración como para los contribuyentes.
- En la Legislación Comparada, los ordenamientos tributarios permiten diferir los gastos operativos y deducirlos en un periodo posterior al cual fueron incurridos.
- La normativa tributaria peruana dispone la posibilidad de diferir los gastos preoperativos en un periodo posterior al cual fueron incurridos.

¹² RTF N° 5355-2-2002 y RTF N° 9518-2-2004 señala: *“Que debe precisarse 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 pre-operativos originados por la expansión de actividades de la empresa previsto en el inciso d) del artículo 12 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.*

RTF N° 9518-2-2004: *“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 pre-operativos.”*

- Los gastos preoperativos se refieren a los 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.
- Se debe considerar que se da inicio a las actividades, a efectos de la deducción de gastos preoperativos, en el momento en que se efectúa la prestación de servicio, transferencia de bienes que sean inherentes a la actividad que se desarrollará.
- Se debe tener en cuenta que los gastos preoperativos por expansión de actividades se encuentran vinculados ya sea al desarrollo de una nueva actividad, o el desarrollo de un nuevo proyecto o el ingreso a un nuevo mercado. De tratarse de tales circunstancias se tratarían de gastos vinculados a expansión de actividades que podrán ser deducidos en el ejercicio o amortizados en 10 años, de acuerdo a la normativa.

VII. Bibliografía

Libros y Artículos

- SAMBUCETI, LUIA. “*Tratamiento tributario aplicable a los gastos pre operativos por expansión de actividades*”. En Revista Peruana de Derecho Tributario. Año 2015.
- Arroyo, G. “*La deducción del Impuesto a la Renta de los denominados "Gastos de Responsabilidad" efectuados en etapas preproductivas.*” Revista 53 del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Año 2013.
- Belaunde, W. “*Gastos de responsabilidad Social: Aspectos tributarios a considerar.*” Derecho y Sociedad N° 43. Año 2014.
- VILLANUEVA BARRÓN, Clara Karina. “*¿En qué momento pueden deducirse los gastos preoperativos?*”. En: Actualidad Empresarial N° 220- Primera Quincena de Diciembre 2010.
- Regis, R. “*Amortización de inversiones, gastos pre operativos y arrastre de pérdidas en materia petrolera.*” 2014.
- Cholvis, F. “*Contabilidad: 5to curso.*” Buenos Aires: Ateneo.
- Cossio, V. “*Errores frecuentes en la deducción de gastos de una empresa.*” Lima: Gaceta Jurídica.2010.
- De la Torre, D. “*Depreciación de activo fijo, Amortización de intangible y Gastos preoperativos.*” Lima. 2016
- Garcia, R. “*Impuesto sobre la Renta; Teoría y Técnica del Impuesto.*” Buenos Aires: Organizacion de Estados Americanos. 1978.
- Hidalgo, G., & Aldazabal, C. “*Gastos preoperativos en la Ley del Impuesto a la Renta.*” 2013.

- Jarach, D. *"Impuesto a las Ganancias."* Buenos Aires: Cangallo. 1980.
- AYALA ZAVALA, Pascual. *"Los gastos preoperativos no son activos intangibles"*. En Actualidad Empresarial N° 253- Segunda Quincena de abril 2012.
- Kohler, E. Diccionario para contadores. D.F: Limusa. 2010
- MUR VALDIVIA. *"Gastos pre-operativo: su tratamiento en el Impuesto a la Renta"*. En: Revista de Derecho-Themis 64.2013.
- Ormeño, R., & Pérez, X. *"Impuestos Diferidos. Seminario para optar al Título de Ingeniero en Información y Control de Gestión."* Escuela de Sistemas de Información y Auditoría, Universidad de Chile, Santiago, Chile. 2004.
- Real Academia Española. Diccionario de la lengua española (23° ed.). Madrid, España. 2014.
- Sánchez, L. (2011). "El Criterio de lo Devengado y los Gastos Diferidos." Repositorio Digital San Andrés. Extraído el 25 Febrero, 2016.

Normativa.

- Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1
- Norma Internacional de Contabilidad (NIC)38
- Texto único Ordenado de la Ley de impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF y modificatorias.
- Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF y modificatorias.
- Ley 26221, Ley Orgánica de Hidrocarburos
- Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, aprobado por Decreto Supremo N° 32-95-EF
- Texto Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 14-92-EM.

Resolución del Tribunal Fiscal e Informe de Administración Tributaria

- Resolución del Tribunal Fiscal N° 5355-2-2002
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 9518-2-2004
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 9518-2-2004
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 2989-4-2010
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 5349-3-2005
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 3942-5-2010
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 9538-3-2008
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 4971-1-2006
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 3942-5-2010
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 5355-2-2002

- Resolución del Tribunal Fiscal N° 00591-4-2008
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 12603-8-2011
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 3316-1-2015

