

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ**

**ESCUELA DE POSGRADO**



**LAS INDEMNIZACIONES POR RESPONSABILIDAD CIVIL CONTRACTUAL  
Y SU DEDUCIBILIDAD COMO GASTO**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE  
MAGÍSTER EN DERECHO DE LA EMPRESA**

**AUTOR**

**DAVID ALEJANDRO RODRIGUEZ BULLON**

**ASESOR:**

**RENEE ANTONIETA VILLAGRA CAYAMANA**

**OCTUBRE, 2018**

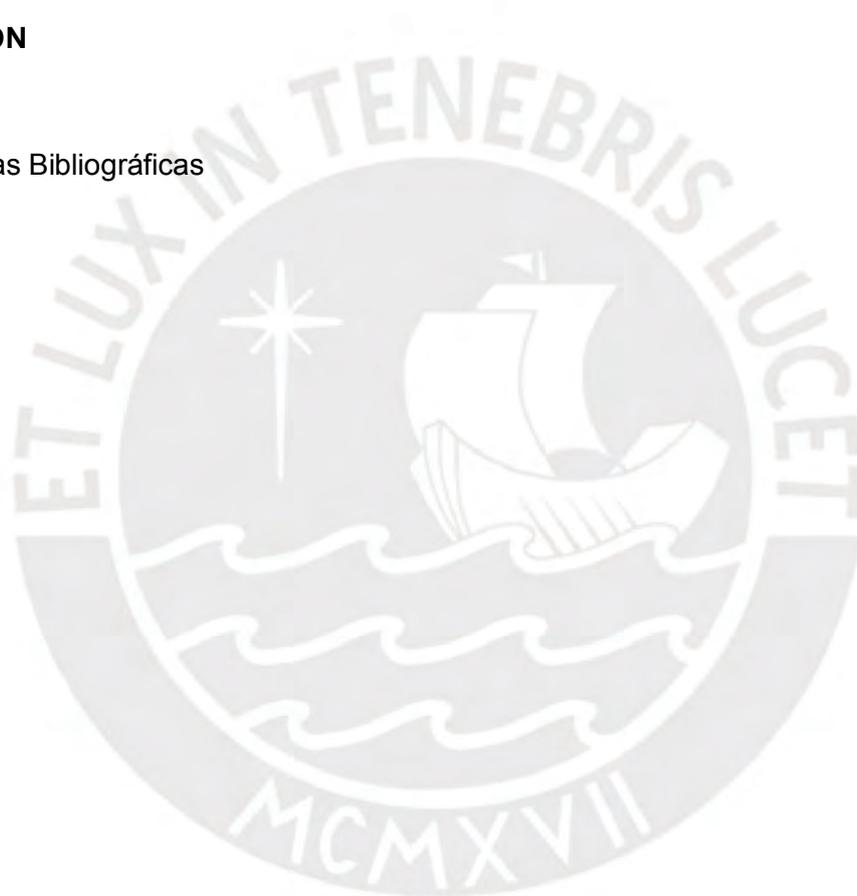
## RESUMEN EJECUTIVO

Mediante la presente investigación se busca determinar si es que las indemnizaciones pagadas por las empresas a terceros por haber incumplido alguno de los términos contenidos en un contrato con su contraparte califican como gasto deducible para fines de la determinación del Impuesto a la Renta, incumplimiento que puede surgir en el devenir de las diversas operaciones económicas aquellas empresas realizan y que puede deberse a un sinnúmero de factores. Lo señalado obedece a la ausencia de un tratamiento tributario en la legislación tributaria, teniendo como consecuencia una dispersión de criterios ya sea en entre las mismas empresas o en los distintos estamentos administrativos y judiciales, que originan incertidumbre y un debido cumplimiento referente a la correcta determinación de aquel impuesto. Para determinar si aquel gasto es aceptado para fines del Impuesto a la Renta, se analiza qué criterios o condiciones debe cumplir un gasto, cualquiera este sea, para que sea deducido por las empresas. Asimismo, se analiza la legislación actual concerniente al incumplimiento contractual y los factores que lo propician. Adicionalmente, se recurre a la jurisprudencia nacional así como de otros países, con la finalidad de examinar cuáles son las posturas que adoptan respecto a la deducción de un gasto por las indemnizaciones antes descritas y cuáles son los fundamentos que las soportan. Como consecuencia de las acciones descrito, se determina que las indemnizaciones en las que se incurren como resultado de incumplimientos contractuales no son gastos deducibles (o no aceptados tributariamente) para el Impuesto a la Renta, salvo situaciones particulares que excedan a la voluntad y actos del contribuyente, por lo que las empresas deben adoptar medidas adecuadas y planificar concienzudamente, para de esta manera evitar incurrir en incumplimiento de sus obligaciones contractuales que conlleven a un desembolso de indemnizaciones a favor de terceros.

# INDICE

<b>RESUMEN EJECUTIVO</b>	<b>1</b>
<b>INTRODUCCION</b>	<b>5</b>
<b>ESTADO DEL ARTE</b>	<b>13</b>
<b>1. Los Principios Constitucionales Tributarios</b>	<b>13</b>
1.1. Principio de no Confiscatoriedad	13
1.2. Principio de Capacidad Contributiva	14
<b>2. Los Gastos y las Teorías de Renta</b>	<b>15</b>
2.1 Teoría de la Renta Producto	15
2.2 Teoría de Flujo de Riqueza	16
2.3 Teoría de Consumo más Incremento Patrimonial	18
<b>3. El Principio de Causalidad y la deducción de los gastos para efectos tributarios</b>	<b>19</b>
3.1 La necesidad del gasto para producir renta y mantener la fuente productora	19
3.2 Los gastos expresamente prohibidos por ley y su no deducibilidad	30
3.3 Los gastos incurridos y su sustentación documentaria	31
<b>4. Indemnizaciones Por Responsabilidad Civil Contractual y su deducibilidad tributaria</b>	<b>32</b>
4.1 Posturas en torno a las Indemnizaciones desembolsadas por Responsabilidad Civil Contractual	32
4.2 Jurisprudencia relacionada a las Indemnizaciones por Responsabilidad Civil Contractual	34
4.3 Informes emitidos por la Administración Tributaria	43
<b>PROBLEMA DE INVESTIGACION</b>	<b>46</b>
<b>5. Las Indemnizaciones Derivadas de la Responsabilidad Civil Contractual</b>	<b>46</b>

5.1 La antijuricidad	47
5.2 El daño	48
5.3 La causalidad	48
5.4 Factores de atribución	48
<b>6. La Necesidad Del Gasto Para Su Deducción de la Renta Neta Imponible</b>	<b>49</b>
<b>7. Las Indemnizaciones resultantes de incurrir en responsabilidad Civil Contractual y su aceptación como gasto</b>	<b>52</b>
<b>DISCUSIÓN</b>	<b>63</b>
Referencias Bibliográficas	68



## INDICE DE TABLAS

		Pág.
Tabla N° 01:	Recaudación Tributos Internos 2013 al 2017	8
Tabla N° 02:	Gastos presupuestados por el Estado 2013 al 2017	9



## INTRODUCCION

En principio, debe mencionarse que en el desenvolvimiento de sus operaciones comerciales, las empresas se obligan a proporcionar bienes y/o servicios a terceros bajo ciertas condiciones, que se ven reflejadas en las cláusulas de un contrato de obligaciones recíprocas.

Sin embargo, puede ocurrir que, dadas ciertas circunstancias, las empresas incumplan con aquellas condiciones pactadas. En tal sentido, aquellas empresas incurren en responsabilidad civil contractual, que en buena cuenta es la obligación de resarcir económicamente el daño producido por el accionar de las empresas en perjuicio de un tercero al faltar al cumplimiento de las obligaciones, mediante el desembolso de un determinado monto que comúnmente se define como indemnización, contenida o no en un acuerdo de voluntades entre el deudor y el acreedor. Aquella indemnización busca remediar el daño emergente, definido como la pérdida que trae como consecuencia la disminución del patrimonio del acreedor, así como reponer el lucro cesante, que engloba a las ganancias futuras dejadas de percibir producto del incumplimiento del deudor ya sea por la pérdida por el costo de oportunidad o por la pérdida de la capacidad productiva del acreedor.

Según Osterling, el desembolso de aquella indemnización se dará en tanto se den simultáneamente tres factores, a saber:

- La inejecución de la obligación, o en otras palabras el incumplimiento o el cumplimiento tardío, parcial y/o defectuoso de la obligación.
- La imputabilidad del deudor, es decir la relación que debe existir entre la acción u omisión del deudor y la falta de ejecución de la obligación.
- El daño, que lo define como el perjuicio (o consecuencias negativas) que sufre una persona en razón de la inejecución de la obligación. Al respecto debe precisarse que la ocurrencia del daño debe ser cierta, al margen de que si el monto a desembolsar por la indemnización es determinable o no. (1985, pp.195-216)<sup>1</sup>.

Por otro lado, la responsabilidad civil se subdivide en responsabilidad civil contractual y extracontractual. Para el Tribunal Constitucional<sup>2</sup>, la diferencia entre aquellos tipos de responsabilidad civil radica en que se produce el primer tipo de responsabilidad cuando el deudor incumple las condiciones (en otras palabras obligaciones)

---

<sup>1</sup> Osterling, Felipe. Libro homenaje a José León Barandiarán. Lima, Perú: Cultural Cuzco, 1985.

<sup>2</sup> Sentencia Tribunal Constitucional N° 0001-2005-PI/TC de 06 de junio de 2005.

plasmadas en un contrato por un factor exclusivamente atribuible a él y por el que debe reparar los daños y perjuicios que causó aquel incumplimiento a él en tanto, en tanto que se incurre en el segundo cuando se quebranta el deber de no causar daño a otros por la acción intencionada por aquel que causa el daño, existiendo o no de manera anticipada relación jurídica alguna entre aquel causante y el afectado.

Asimismo, la responsabilidad civil contractual se divide en subjetiva y objetiva. Según Paredes (2017), el primer tipo de responsabilidad civil contractual se presenta cuando el incumplimiento de la obligación se produce por la conducta incurrida por el deudor (no siendo imputable la debida diligencia del deudor) y está normado en el artículo 1314° del Código Civil. Así también, respecto a la responsabilidad civil contractual objetiva, aquel autor señala que tiene lugar cuando el incumplimiento de la obligación resulta en la responsabilidad directa del deudor.

A mayor abundamiento, la definición legal de la Responsabilidad Civil Contractual se encuentra contenida en el artículo 1321° del Código Civil, cuyo texto se reproduce a continuación:

Queda sujeto a la indemnización de daños y perjuicios quien no ejecuta sus obligaciones por dolo, culpa inexcusable o culpa leve.

El resarcimiento por la inejecución de la obligación o por su cumplimiento parcial, tardío o defectuoso, comprende tanto el daño emergente como el lucro cesante, en cuanto sean consecuencia inmediata y directa de tal inejecución.

Si la inejecución o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de la obligación, obedecieran a culpa leve, el resarcimiento se limita al daño que podía preverse al tiempo en que ella fue contraída (Decreto Legislativo N° 295, 1984).

Por otra parte, las diversas operaciones en las que incurren las empresas durante el devenir de sus actividades, deben cumplir con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), normatividad que tiene como objetivo que aquellas personas jurídicas reflejen y presenten fielmente los resultados de aquellas operaciones mediante los Estados Financieros, estados que son cuatro, dentro de los cuales se encuentra el Estado de Resultados, que mide el desempeño del contribuyente durante un determinado período de tiempo y cuyos componentes básicos son los ingresos y gastos. Ahora bien, los gastos, de conformidad con lo

señalado en el párrafo 4.49 del Marco Conceptual de Información Financiera, se reconocen cuando surgen decrementos en beneficios económicos futuros, que tiene relación o vínculo con disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos (IASB, 2010). Es en este sentido, que las indemnizaciones desembolsadas por las empresas en favor de terceros, producto de haber incurrido en responsabilidad civil contractual, califica en la contabilidad como gasto, ya que se origina un aumento en los pasivos del contribuyente, específicamente abono en cuentas por pagar a terceros con cargo en cuenta de gastos.

La aplicación de las NIIF arrojará como resultado utilidades o pérdidas de naturaleza contable, resultado que será el punto de partida para determinar la Renta Neta Imponible, este último término que se definiría como utilidad o pérdida fiscal. A efectos de determinar la Renta Neta Imponible, debe analizarse si los ingresos o gastos incurridos por el contribuyente califican como tales por el Ley del Impuesto a la Renta<sup>3</sup>; ya que en el artículo 33° del Reglamento de Ley del Impuesto a la Renta<sup>4</sup> señala claramente que la aplicación de normas contables en el registro de las operaciones de las empresas podría originar diferencias con los tratamientos que los cuerpos legales mencionados en el presente párrafo otorgan a los ingresos y/o gastos para efectos tributarios. De lo expuesto, se arriba a la conclusión de que no todos los gastos serán deducibles como tales por la normatividad tributaria, a efectos de determinar la Renta Neta Imponible, sino solo aquellos que cumplan las definiciones, características y condiciones que tanto en la Ley del Impuesto a la Renta como en su respectivo Reglamento plantean a efectos de que puedan ser deducibles.

Dentro de este contexto, en lo referente a las indemnizaciones que surgen como consecuencia de que las empresas incurren en responsabilidad civil contractual en favor de otro(s) contribuyente(s), debe señalarse que existen discrepancias respecto a la deducibilidad como gasto de la referida(s) indemnización(es), principalmente entre los profesionales que brindan asesoría legal a aquellos contribuyentes, diferencias que también se perciben en el tratamiento que recibe aquel tipo de indemnización en el Tribunal Fiscal (instancia última a nivel administrativo, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 101° de la Código Tributario), así como en el Poder Judicial, instancia a la que pueden recurrir los contribuyente o la Administración Tributaria (esta última de manera excepcional) mediante la demanda contencioso administrativa, de

---

<sup>3</sup> Cuyo Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta fue aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias.

<sup>4</sup> Aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF y normas modificatorias.

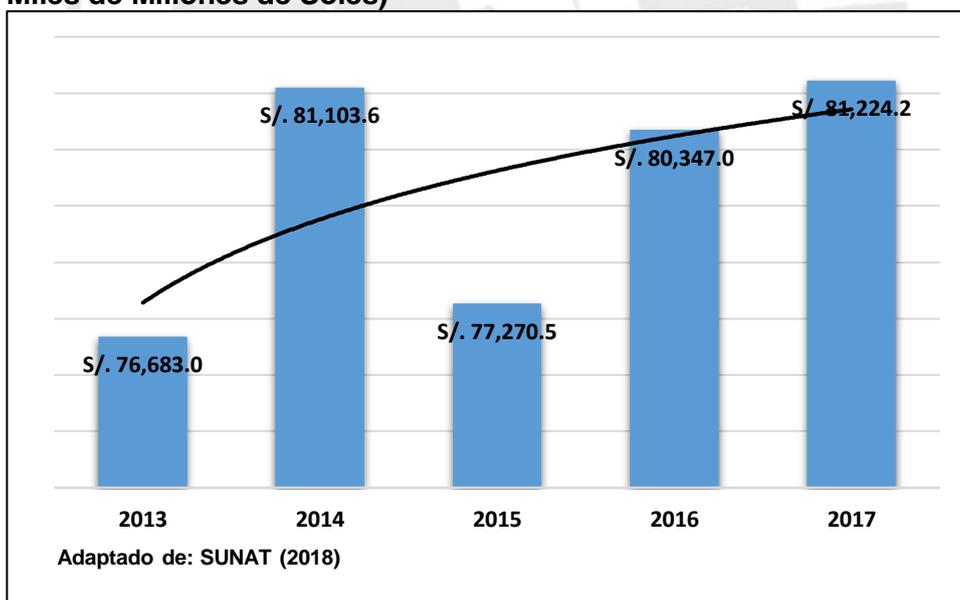
conformidad con lo señalado en el artículo 157° del TUO del Código Tributario, divergencias que tienen como desenlace la existencia de incertidumbre entre los contribuyentes al momento de encontrarse frente al desembolso de un gasto de esta naturaleza.

En este orden de ideas, es necesario dilucidar si el gasto, por concepto de indemnizaciones que un contribuyente eroga en favor de otro por incurrir en responsabilidad civil contractual, califica como gasto deducible a efectos de determinar la Renta Neta Imponible del Impuesto a la Renta.

Por consiguiente, la justificación del presente artículo de investigación se fundamenta en las siguientes principales razones:

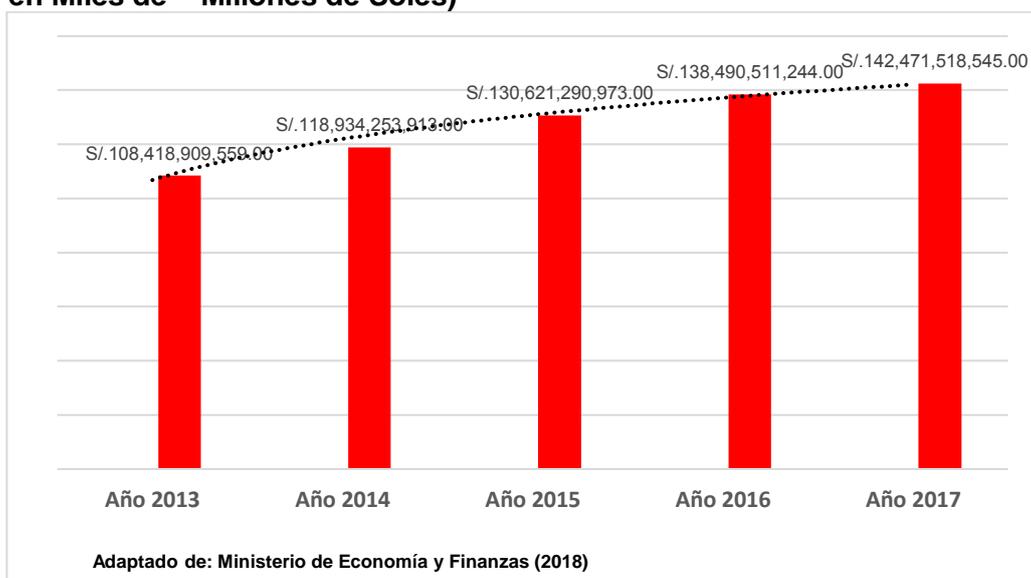
a) Se advierte que si bien existe un crecimiento en cuanto a la recaudación de tributos internos a cargo de la Administración Tributaria, este no es constante, conforme se puede apreciar en la siguiente Tabla N° 01:

**Tabla N° 01: Recaudación Tributos Internos 2013 al 2017(Expresado en Miles de Millones de Soles)**



Sin embargo, los gastos en los que incurre el estado para sus distintos fines han mantenido una tendencia creciente en los últimos años, acorde con lo que se visualiza en la siguiente Tabla N° 02:

**CUADRO N° 02: Gastos presupuestados por el Estado 2013-2017 (Expresado en Miles de Millones de Soles)**



Conforme se observa en los cuadros anteriores, existe un déficit fiscal<sup>5</sup> que es financiado con emisión de deuda (externa o interna), por lo que el gobierno se ha trazado como objetivo, entre otros, incrementar los ingresos fiscales permanentes, meta que se ha plasmado en el Marco Macroeconómico Multianual 2018-2021, a través de la ampliación de la base tributaria, combate a la elusión y evasión, mejoramiento de los procedimientos de fiscalización, etc. No hay que olvidar que la principal y óptima fuente de financiación del presupuesto de la nación descansa en la recaudación de impuestos, por lo que es imprescindible que la recaudación cubra en la mayor parte posible el mencionado presupuesto. En tal virtud, es de conocimiento público que la entidad encargada de la recaudación será mucho más rígida en las fiscalizaciones a realizarse respecto a la evaluación de los gastos deducidos por los contribuyentes en la determinación del Impuesto a la Renta.

En razón de lo antes expuesto, es necesario que los contribuyentes planifiquen en forma óptima sus operaciones, entre ellas las transacciones que realicen con terceros, y sus consecuencias en el ámbito tributario, con la finalidad de evitar contingencias con el fisco.

b) Actualmente, no existen investigaciones en las que se hayan realizado análisis rigurosos en lo concerniente a que si las erogaciones efectuadas por los contribuyentes por concepto de indemnizaciones producto de haber incurrido en

<sup>5</sup> Entendiéndose como déficit fiscal, la diferencia existente entre los gastos en los que incurre el estado y los ingresos corrientes que ha sido recaudados por el ente recaudador de impuestos.

Responsabilidad Civil Contractual califican como gastos deducibles para la determinación de la Renta Neta Imponible del Impuesto a la Renta.

Es menester mencionar la existencia de autores que tienen opiniones distintas respecto a la deducibilidad de aquella indemnización. Prueba de ello, Tello señala que el gasto por indemnizaciones derivadas de incurrir en responsabilidad civil contractual es deducible como gasto para fines tributarios, por cuanto buscan una reducción de costos asociados a una potencial demanda de indemnización por daños y perjuicios (2015). Por el contrario, Alva arriba a la conclusión de que el referido gasto indemnización no es deducible para efectos fiscales por cuanto no cumple con el Principio de Causalidad consagrado en la Ley del Impuesto a la Renta así como por el hecho de que, si es deducible como gasto, todos los contribuyentes incurrirían en incumplimiento contractual con la finalidad de desembolsar las referidas indemnizaciones, aumentando así el gasto y por tanto determinar un menor pago de Impuesto a la Renta comparado con lo que pagaría de no incurrir en incumplimiento (2010).

Como puede observarse existen divergencias entre distintos profesionales respecto al tratamiento tributario de las indemnizaciones por responsabilidad civil contractual; por lo que es necesario determinar la deducibilidad o no de aquel gasto. Estas diferencias, conforme se señala en los párrafos anteriores, se observan a su vez entre lo determinado por las instancias administrativas tributarias y las instancias judiciales, conforme se verá más adelante.

Como consecuencia de que no exista un criterio uniforme respecto al tratamiento de las indemnizaciones desembolsadas como resultado de incurrir en Responsabilidad Civil Contractual a efectos de la determinación de la Renta Imponible para el Impuesto a la Renta, existe incertidumbre concerniente al tratamiento tributario que deba darse (ya sea por parte de las empresas o por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria), tiene como resultado que se presenten o potencialmente puedan presentarse contingencias en las fiscalizaciones efectuadas por la Administración Tributaria a los contribuyentes.

Por lo antes expuesto, el problema radica en establecer si las indemnizaciones erogadas como resultado de la Responsabilidad Civil Contractual califican como gastos deducibles para la determinación de la Renta Neta Imponible del Impuesto a la Renta.

## **OBJETIVO GENERAL**

-Determinar bajo qué circunstancias las indemnizaciones desembolsadas por las empresas en favor de terceros, como consecuencia de haber incurrido en Responsabilidad Civil Contractual, son deducibles como gastos para la determinación del impuesto a la renta.

## **OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

-Determinar cuáles son los criterios conformantes del Principio de Causalidad y otras condicionantes, que deben cumplir los gastos incurridos por las empresas, a efectos de ser considerados como deducibles para el Impuesto a la Renta.

-Analizar y contrastar las posturas que han adoptado las instancias administrativas y judiciales en lo concerniente a la deducibilidad del gasto por indemnizaciones.

## **HIPÓTESIS**

Las indemnizaciones desembolsadas por las empresas como consecuencia de haber incurrido en Responsabilidad Civil Contractual, no calificarían como gastos deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta en todos los casos. Esta hipótesis parte del hecho de que una indemnización es desembolsada como resultado de que el deudor, dado una situación determinada, que está vinculado por medio de un contrato con un acreedor y que en forma anticipada acuerdan voluntariamente ejercer diligentemente determinadas obligaciones, incumplió con los términos plasmados en aquel contrato por causas imputables a su conducta o proceder, afectando así al acreedor con el consecuente desembolso de la indemnización por incumplimiento de las cláusulas del contrato.

Por otra parte al consignar el deudor, en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, el gasto por la indemnización desembolsada, la Renta Neta Imponible (que es la base para el cálculo del Impuesto a la Renta que se abona al estado por la obligación tributaria de todo contribuyente) se ve disminuida, por lo que se afecta al fisco. En virtud a lo señalado, los gastos de indemnizaciones (y en general aquellas erogaciones que se surgen como resultado del comportamiento negligente de las empresas) no califican como gasto aceptado tributariamente.

En cuanto al método utilizado, cabe señalar se utiliza el método deductivo, el método de análisis de contenido así como el derecho comparado en aras de demostrar lo afirmado en el párrafo precedente, analizando cuáles son los argumentos vertidos por distintos autores e instancias administrativas y judiciales para determinar la deducibilidad de aquel gasto.



## ESTADO DEL ARTE

La investigación llevada cabo contiene el estado del arte respecto a la indemnización y su deducibilidad como gasto para efectos tributarios, tomando en cuenta lo que diversos autores analizaron al respecto, comprendiendo los distintos pronunciamientos existentes emanados de órganos administrativos y judiciales, así como señalando algunas jurisprudencia de países vecinos al Perú. Debe mencionarse que también comprenderá los antecedentes de investigaciones llevadas a cabo en lo concerniente al principio de causalidad, habida cuenta la relevancia que este principio posee en la determinación de la deducibilidad o no de los gastos por indemnizaciones otorgadas.

### 1. Los Principios Constitucionales Tributarios

En principio, debe señalarse que todo contribuyente debe contribuir con el mantenimiento del estado mediante el pago de impuestos. Sin embargo, aquella dinámica debe enmarcarse dentro de los principios tributarios consagrados en la Constitución, tanto implícita como explícitamente señaladas en la referida Carta Magna. Para efectos de la presente investigación se mencionará solo dos de aquellos principios, que tienen relación con los gastos en los que incurren los contribuyentes:

#### 1.1. Principio de No Confiscatoriedad

Establece un límite respecto del ejercicio de la potestad tributaria que tiene el estado, evitando así un uso desmedido e irrazonable. Como bien señala Sotelo: “Si el tributo es un límite jurídico e intrínseco al derecho de propiedad, el principio jurídico de no confiscatoriedad es un límite al ejercicio exagerado de ese poder del Estado para imponer tributos” (2007, p. 309).

Aquel principio busca evitar que el sujeto obligado a tributar incurra ya sea en confiscatoriedad cuantitativa que se presenta cuando un tributo afecta en forma importante y sobretodo irrazonable. A mayor abundamiento, el Tribunal Constitucional señala que se incurre en transgresión de este principio cuando un tributo excede aquel límite que razonablemente pueda justificarse; en otras palabras, todo tributo debe afectar el derecho a la propiedad en forma razonable y proporcional, con el fin de evitar una sustracción indebida de aquella propiedad (2004: Fundamento 5, Expediente N° 02727-2002-AA/TC).

Por otra parte, este principio constitucional busca evitar que tenga lugar la llamada confiscatoriedad cualitativa, que tiene lugar cuando un tributo es inconstitucional y pese a ello el sujeto es obligado a transferir aquel tributo al estado.

## **1.2. Principio de Capacidad Contributiva**

Debe señalarse que este principio, si bien es cierto no está recogido expresamente en la Constitución Política de 1993, está íntimamente ligado al principio de igualdad en materia tributaria. Este último sí está enunciado en el artículo 74° de la Carta Magna, principio que conforme lo señala el Tribunal Constitucional tiene como precepto medular “el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales”; debiéndose señalar que esta correlación ha sido enunciada en numerosas sentencias de aquel órgano colegiado, por lo que debe ser tomado en cuenta por el legislador cuando utilice su poder tributario.

Por otra parte, este principio busca salvaguardar la riqueza generada por los contribuyentes, mediante una limitación del poder tributario del estado para obligar a los contribuyentes a que tributen, teniendo como base su capacidad contributiva, para lo cual el legislador debe determinar cuáles son los hechos y circunstancias que reflejen la citada capacidad. Esta afirmación encuentra respaldo en lo que señala Villegas (1984):

La aptitud económica de cada uno para tributar no se puede medir materialmente ya que tiene muchos inconvenientes. Para superarlos se pase de la base de considerar los acontecimientos o situaciones fácticas generadoras de la obligación de tributar, ... es decir, circunstancias fácticas que habitual y razonablemente significan capacidad contributiva, y a estas circunstancias el legislador trata de aprehender y convertir en hechos imponibles (citado por Novoa Herrera, 2006, p. 105).

Siendo así, el principio de capacidad contributiva, en buena cuenta, define que todo contribuyente debe contribuir al erario público, tomando en cuenta su capacidad o aptitud económica. A mayor abundamiento, en cuanto a la definición de capacidad económica, Sainz de Bujanda señala que supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales ineludibles del sujeto (1963, p. 190).

Por otro lado, es menester mencionar que en el Perú respecto a las rentas calificadas como de tercera categoría y detalladas en el artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta, se aplica un sistema de imposición global, entendiéndose como tal al gravamen, con una tasa única, que se aplica al importe positivo resultante de consolidar la totalidad de las rentas obtenida, en el ejercicio gravable, por un contribuyente dado (sea persona natural o jurídica), ya sean rentas positivas y/o negativas.

## **2. Los Gastos y las Teorías de Renta**

Como anteriormente se ha señalado, los contribuyentes deben tributar en base a la capacidad económica que poseen, para lo cual deben sustraerse de los ingresos brutos obtenidos en un ejercicio, los gastos en las que se incurrió en aquel lapso de tiempo. En tal sentido, es necesario revisar las distintas teorías respecto a los ingresos y gastos que generan los contribuyentes en el país.

### **2.1. Teoría de la Renta Producto**

Bajo esta teoría, se define como renta como un producto que procedente de una fuente productora habilitada para efectuar aquella producción, cuya duración sea razonable en el tiempo (sea tangible o intangible), la misma que produce de manera constante (entiéndase por repetitiva) aquel producto, debiéndose de señalar que esta teoría encuentra soporte en el inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta.

A mayor abundamiento, la Administración Tributaria ha señalado que las rentas se encuadran en esta teoría tan solo si cumplen las siguientes condiciones<sup>6</sup>:

- Debe ser un producto
- Debe provenir de una fuente productora durable.
- Debe ser periódica.
- La fuente sea destinada a generar renta.

Asimismo y conforme lo indica García Mullin (1978), en esta teoría, la renta se considera como tal a la parte residual resultante de sustraer a la ganancia los costos y gastos en las que incurrió el contribuyente sujeto a aquel impuesto, con la finalidad de

---

<sup>6</sup> Informe N° 314-2005-SUNAT/2B0000 de fecha 23 de diciembre de 2005.

generar la referida ganancia así como las erogaciones que mantienen la fuente productora. Añade aquel autor que la producción constante no necesariamente debe traducirse en una renta concreta, sino que es suficiente con que exista la potencialidad que aquella renta se repita en el transcurso del tiempo.

Es menester señalar que esta teoría se aplica principalmente a personas jurídicas (empresas), ya que el fin supremo de una empresa es obtener beneficios, entendiéndose como tal a las utilidades, por lo que para ello utiliza determinado patrimonio (fuente generadora de renta). Asimismo, las utilidades son el resultado de restar a los ingresos brutos los costos y gastos en los que se incurren para generar aquellas ganancias. Tal como se observa, los términos utilidades, costos, gastos son eminentemente de naturaleza contable, por lo que se debe recurrir a las normas respectivas, en buena cuenta las Normas Internacionales de Información Financiera. Así, se tiene que aquellas normas determinan que los ingresos surgen ya sea en las actividades ordinarias o no ordinarias de la entidad<sup>7</sup>.

Adicionalmente, la hipótesis fundamental para que las normas contables tengan validez, es que el negocio se encuentre en marcha, es decir, que no exista la intención u obligatoriedad de liquidar las operaciones. Por lo tanto, conforme se puede visualizar, las normas contables se aplican para empresas y no para personas naturales. En consecuencia, la teoría renta producto se aplica primordialmente a las rentas obtenidas por empresas.

## **2.2. Teoría de Flujo de Riqueza**

A diferencia de la teoría renta producto, en donde la renta se limita a manifestarse a través de una riqueza generada constantemente por una fuente durable y que es capaz de generar ingresos periódicos; en este teorema la renta proviene de todo tipo de operaciones efectuadas con terceros, sin distinguir si aquella riqueza fue producida o no por una fuente durable u otras condiciones, adoptando el legislador esta teoría en el artículo 3° de la Ley del Impuesto a la Renta. Es importante señalar que bajo esta teoría, la renta debe obtenerse de transacciones en las que el contribuyente esté en igualdad de condiciones y que consientan el nacimiento de las obligaciones<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Párrafos 4.29 y 4.30 del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera.

<sup>8</sup> Informe N° 252-2005-SUNAT/2B0000 de fecha 06 de octubre de 2005.

En tal virtud, el inciso g) del artículo 1° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que existen ingresos que se encuentran comprendidos en la teoría del flujo de riqueza tales como las Ganancias de Capital, entendiéndose como tales a las rentas resultantes de la enajenación de bienes de capital (activos fijos y valores no destinados a ser comercializados), los ingresos eventuales y los ingresos a título gratuito (llámese donaciones, liberalidades, herencias, entre otros).

Si bien es cierto, la normatividad tributaria vigente ha definido que, en el contexto de la teoría del flujo de riqueza contenido en el artículo referido anteriormente de la Ley del Impuesto a la Renta, el término “empresa” comprende tanto a personas naturales así como las personas jurídicas<sup>9</sup>, es innegable que, en la realidad, estas últimas se identifican mayoritariamente con el término empresa así como por el hecho de que las actividades que califican como rentas de tercera categoría, generalmente son efectuadas por las personas jurídicas.

En cuanto a los gastos incurridos por los contribuyentes en esta teoría, estos serán restados de las rentas empresariales que obtengan los mismos. A mayor abundamiento, Rosa Ortega (2008) determina que ya que los ingresos (sean habituales o extraordinarios) provenientes de operaciones con terceros son gravables para el Impuesto a la Renta, las pérdidas tanto ordinarias como extraordinarias calificarán como deducibles; afirmación que es recogida por la Administración Tributaria en el Informe N° 064-2014-SUNAT/5D0000<sup>10</sup>.

Es importante mencionar que bajo esta teoría, no calificarán como renta, los ingresos que son resultado de un mandato legal, con el fin de otorgar un beneficio tributario; conforme lo precisa el Tribunal Fiscal en la Resolución 03205-4-2005 de fecha 20/05/2005. Sin embargo, un hecho interesante es el que postula Bravo Cucci (2018), respecto a la teoría de flujo de riqueza, por cuanto señala que el núcleo de esta teoría radica en la riqueza que fluye hacia el patrimonio de quien obtiene aquella renta y no de qué fuente emanó, llámese actividades empresariales o un mandato legal. En tal sentido, concluye que la teoría del flujo de riqueza es una variante de la teoría de la renta patrimonial, por lo que son irrelevantes si la renta procedía de operaciones con particulares o con el Estado (este último mediante entes empresariales o por ejercicio

---

<sup>9</sup> Conforme lo dispone el inciso g) del artículo 1° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>10</sup> “Sobre el particular, cabe señalar que las pérdidas de bienes que se originen en la comisión de delitos califican como pérdidas extraordinarias por cuanto son distintas(6) de las pérdidas ordinarias, que son las de carácter normal o habitual en las que suelen incurrir las empresas para el desarrollo de sus actividades...”

del *ius imperium*) y cuál es la naturaleza del acto jurídico en el que se origina aquella riqueza.

### **2.3. Teoría del Consumo más Incremento Patrimonial**

Mediante esta teoría, la renta es el resultado de la sumatoria de los consumos de un individuo más las variaciones sufridas por su patrimonio al final de un ejercicio dado, y encuentra su expresión en el inciso d) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo mismo contenido da a entender que es aplicable a las personas naturales<sup>11</sup>. De lo anterior, por consumo se entiende a las erogaciones incurridas por el individuo a efectos de la satisfacción de sus necesidades, así como por variaciones se entiende a los incrementos o decrementos en el valor de los activos del referido individuo. En lo concerniente a esta teoría, García Mullin (1978) sostiene que la renta, debe ser medida acudiendo a la verificación de las variaciones y consumos en el individuo en un período dado, dejando a un lado el hecho de determinar de dónde provino la renta.

Dicho de otro modo, esta teoría no solo engloba las rentas que califican como tales bajo las teorías de fuente producto y flujo de riqueza, sino que incluye variaciones en forma de incrementos en el patrimonio, con prescindencia de su procedencia. En tal virtud, guarda plena concordancia con la determinación del incremento patrimonial no justificado que se practica a las personas naturales, conforme lo prescribe el artículo 92° de la Ley del Impuesto a la Renta.

En este orden de ideas, se aprecia que tanto los ingresos así como las erogaciones efectuadas por un contribuyente, principalmente por las personas jurídicas, bajo la teoría de la Renta Producto y el Flujo de Riqueza han sido primariamente en la Ley del Impuesto a la Renta, por cuanto al tratarse de un costo o gasto, este desembolso tiene que sustraerse a los ingresos generados por aquel contribuyente, a efectos de determinar la renta que estará afecta al impuesto.

A su vez, es menester señalar que no todo gasto califica, para la legislación peruana, como deducible; por lo que a efectos de determinar qué gastos pueden ser deducidos de la renta es menester recurrir al principio de causalidad, por lo que bien puede afirmarse que la causalidad es un principio concretizador del principio constitucional de

---

<sup>11</sup> “El Impuesto a la Renta grava las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley”.

capacidad contributiva, que ayuda a objetivizar la renta sujeta al impuesto. Y es que resulta imprescindible que, para determinar la deducibilidad del gasto por indemnización derivados de incurrir en responsabilidad civil contractual, debe primero traerse a colación la definición del principio de causalidad.

### **3. El Principio de Causalidad y la deducción de los gastos para efectos tributarios**

Normativamente hablando, el principio de causalidad, que es el patrón a la luz del cual los gastos incurridos por las empresas durante un ejercicio deben ser examinados a fin de determinar su deducción para fines de la determinación del Impuesto a la Renta, está cristalizado en el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, que a tenor menciona lo siguiente: “A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, (...), en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley...”. Del párrafo señalado, puede extraerse las siguientes características que todo gasto (entre ellos, el gasto de indemnizaciones desembolsadas producto de incurrir en responsabilidad civil contractual) debe cumplir con la finalidad de cumplir con el referido Principio:

#### **3.1. La necesidad del gasto para producir renta y mantener la fuente productora.**

En relación a la primera característica, en el extremo concerniente a qué se entiende por gasto necesario, Rossetto afirma el gasto debe ser juzgado por su relación con el propósito a conseguir al incurrirlo<sup>12</sup>. Si aquel propósito no es factible de ser obtenido sin hacer el gasto, entonces el mismo es necesario y por tanto debe ser calificado como deducible. Añade que quien debe determinar si un gasto es necesario o no es el contribuyente, máxime si la Administración Tributaria es ajena al giro del negocio, por lo que no se halla en condiciones de juzgar en forma razonable. Esta postura que el contribuyente tiene la carga de la prueba respecto a la necesidad de una gasto, es compartida por Raimondi y Atchabahian, quienes sostienen que la necesidad del gasto “la evalúa quien decide, o sea el sujeto; el solo hecho de haber incurrido en el gasto con uno de los objetivos fijados es suficiente para admitir la deducción..., excepto simulación fraudulenta por parte del sujeto” (p. 582). Asimismo, afirman que no es

---

<sup>12</sup> Cr. Jorge Rossetto: “El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio”, Ediciones Rosgal 1976, pág. 129.

dable que “los funcionarios fiscales se arroguen la facultad de cuestionar la prudencia, oportunidad o sabiduría de las decisiones del sujeto, a quien debe reconocerse como único e irremplazable juez de lo que cree que le conviene hacer...”. Así también, Bordolli señala lo siguiente:

...a nivel general, la calificación de necesidad, debe efectuarse en dos planos sucesivos: primero cualitativamente, porque si no existe la debida conexión entre el rubro de que se trate y la obtención o conservación de la renta, el gasto no se puede deducir en absoluto; segundo si la erogación supera este escalón deberá apreciarse cuantitativamente (...) la apreciación de estos extremos es harto dificultosa, en especial en relación con el segundo (..) Cuando este escollo no puede ser superado, las consecuencias las soportará el Fisco porque no se le puede exigir al contribuyente una prueba que la propia Administración reconoce imposible (...) en estas situaciones las erogaciones sólo pueden ser cuestionadas cuando excedan los límites de lo razonable y se conviertan en superfluas (1988 citado por Acosta en 2008).

Del mismo modo, recurriendo a Montestruque (2005) se puede señalar la existencia de una serie de postulados planteados al respecto, que se resumen en las siguientes:

- Gasto imprescindible: Es aquel gasto que directamente ha generado una renta, cuya erogación es obligatoria o imposible de sustraerse para obtener el ingreso.
- Gasto conveniente: Bajo esta tesis, el gasto necesario es el gasto adecuado o decidido por el contribuyente como el ideal para la generación de renta, con prescindencia de que la referida no se haya efectivamente generado.
- Gasto habitual o normal: El gasto necesario se determina por las prácticas usuales, como gastos normales o habituales del giro de negocio.
- Gasto inherente: Bajo esta teoría, debe distinguirse los gastos que son causales con la actividad que constituye el giro de negocio del contribuyente y los que no guardan dicha relación. Para efectos fiscales, serán deducible los gastos que tengan relación con la actividad económica del contribuyente.

Del párrafo anterior, puede agruparse aquellas tesis en dos concepciones de causalidad, a saber:

### **3.1.1. Causalidad Restrictiva**

En esta concepción, los gastos deben producir ingresos gravados inmediatos, o que la necesidad de incurrir en un gasto dado sea ineludible, es decir imprescindible. La principal desventaja de la concepción restrictiva de causalidad radica en el hecho de que desconocería los gastos indirectos, es decir aquellos gastos que a los que no podrían identificar o vincular a que renta gravada ayudó a producir, así como se desconocería aquellos que si bien es cierto se incurrieron no generaron renta gravada alguna, por lo que se penalizaría los errores de gestión por parte del contribuyente. Sin embargo, no es menos cierto que esta postura rígida de deducción de gastos, no es recogida en la jurisprudencia peruana y esto obedecería, muy posiblemente a la complejidad que tienen muchos gastos, que no están contemplados expresamente como deducibles en la legislación tributaria, para que se determine que están relacionados directamente con la generación de renta gravada, pero que indirectamente sí coadyuvan a la referido producción de renta.

### **3.1.2. Causalidad Amplia**

Bajo esta concepción, los gastos deben guardar relación con las actividades del contribuyente ya sea directo o indirecto, sin necesariamente desembocar en la generación de un determinado ingreso. Esta afirmación finalista (respecto a la potencialidad de un gasto para generar un posible ingreso) ha influido en las Resoluciones emitidas el Tribunal Fiscal, para lo que cual se trae a colación como ejemplos, las siguientes Resoluciones:

#### **a. Resolución N° 4971-1-2006 de fecha 12 setiembre de 2006**

Inicialmente la Administración Tributaria reparó el gasto de operaciones del ejercicio 2001 por servicios de investigación y formulación de productos, gastos incurridos con la finalidad de expandir el giro de negocio del contribuyente al rubro fabricación de productos químicos conforme lo señala aquel último, bajo el argumento de que los referidos gastos no generaron ingresos en aquel ejercicio.

Al respecto, esta última instancia administrativa arribó a la conclusión de que no correspondía desconocer el gasto por investigación para la elaboración de nuevo productos por parte del contribuyente, por cuanto lo importante no es si se generó efectivamente ingresos favorables a los intereses del referido contribuyente, sino la

potencialidad que tenía aquel gasto para generar potenciales ingresos futuros, aún si estos realmente no llegaron a producirse.

***b. Resolución N° 3625-10-2014 de fecha 19 de marzo de 2014***

En la fiscalización efectuada por la Administración Tributaria, se reparó los gastos de viaje al exterior durante el ejercicio 2003, bajo el argumento de que el contribuyente no presentó documentación alguna por parte de terceros que acredite la necesidad del gasto, al margen de que el contribuyente presentó vouchers de finanzas, liquidaciones e informes de viajes. El Tribunal Fiscal determinó que el principio de causalidad debe interpretarse en una forma amplia, es decir se permite la deducción de gastos que indirectamente sirvan para generar renta y/o mantener la fuente productora de renta, entendiéndose como relación indirecta a que el gasto debe ser razonable o justificado para obtener el beneficio, enfatizando que la sustentación de aquel gasto debe ser de tal fuerza que permita acreditar su relación de causalidad. En tal sentido procedió a levantar la observación.

Asimismo, en lo relativo a la concepción amplia del principio de causalidad, muchos autores se adhieren a aquel postulado. Así se tiene que Picón afirma lo siguiente:

Debe tenerse presente que este principio no se considerará incumplido con la falta de consecución del efecto buscado con el gasto o costo, es decir, se considerará que un gasto cumplirá con el principio de causalidad, aún cuando no se logre la generación de la renta (2007, p. 29).

Aunado a la posición de Picón, Villanueva asevera lo siguiente: “Nuestra jurisprudencia, al interpretar el principio de causalidad, ha adoptado la teoría de la causalidad objetiva o la teoría de la causalidad subjetiva para examinar si los gastos son deducibles para la determinación de la renta neta” (2013, p. 102); entendiéndose como causalidad objetiva a la vinculación existente entre los gastos y su deducción con la actividad productiva incurrida por el contribuyente (es decir, el mantenimiento de la fuente productora) evaluándose este concepto adicionalmente con los criterios de razonabilidad y normalidad y; por otra parte, la causalidad subjetiva se refiere a relación de los gastos con la generación de ingresos gravados.

Añade, a lo señalado en el párrafo anterior, Duran al indicar que todo gasto, a efectos de su deducción, necesariamente debe ser fehaciente para lo cual los contribuyentes

deben poseer la documentación que lo acredite (aparte de los comprobantes de pago correspondientes) tales como órdenes de compra o de servicio, proformas, ofertas, guía de remisión, documento de salida de almacén, kardex, informes de conformidad de servicios, entre otros, recalándose que la acreditación de la fehaciencia será mayor cuando el gasto sea uno de carácter objetivo (2009, p. 15 y 16). Así también se tiene que el profesor español Simón Acosta se inclina por esta concepción argumentando lo siguiente:

...no siempre se produce una relación causal directa entre el gasto y el ingreso, ya que el ingreso deriva a veces de múltiples causas, sin que sea posible determinar exactamente la influencia de cada una. Exigir solamente dicha relación directa entre el ingreso y el gasto implicaría determinar la existencia de una causación, es decir, de situarnos temporalmente después de haber erogado el gasto y tras el análisis de sus resultados exitosos o no, entendiendo que cada ingreso, considerado como efecto, tiene su causa principal en la realización de un gasto (1983, p. 215).

En adición a lo señalado, podemos encontrar que la propia Administración Tributaria se inclina a adoptar esta concepción amplia, plasmándose este accionar en diversos Informes, tales como los que se mencionan a continuación:

***a. Informe N° 175-2016-SUNAT/5D0000***

Respecto a la consulta respecto a que si el gasto por comisiones que cobra una Sociedad Agente de Bolsa (SAB) califica como gasto deducible, gasto que es producto de la búsqueda de obtención de liquidez al transferir a terceros, por intermediación de una SAB, letras por cobrar derivadas de transacciones con clientes En el referido informe, la Administración Tributaria concluye que para que un gasto sea considerado deducible tiene que ser necesario y tener relación lógica con la consecución de los objetivos empresariales del negocio.

Nótese que para la Administración Tributaria aquel gasto será deducible por cuanto el está destinado a obtener liquidez, que es una actividad normal en las operaciones de las empresas. Y es que existen situaciones en las que aquellos entes económicos necesitan imperiosamente efectivo para diversas circunstancias que se presentan, por lo que deben convertir sus cuentas por cobrar a clientes en dinero, no pudiendo

esperar a los plazos acordados de pago; por lo que recurren diversas agencias a fin de que intermedien o sean compradores de aquellos créditos. En tal sentido, las comisiones que cobren estos terceros sí son necesarias para el desarrollo las actividades de los contribuyentes, debiéndose señalar que aquella necesidad no exime de que el contribuyente deba demostrar que el gasto es razonable.

***b. Informe N° 097-2013-SUNAT/4B0000***

En aquel informe, la Administración Tributaria determina que los gastos derivados de la utilización, mantenimiento y depreciación de los vehículos de categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.4 que son utilizados por los vendedores y los que transportan a personal que laboran en la actividad minera, cuyo costo supera las 30 UIT, califican como gastos deducibles, por cuanto aquellas actividades no están enmarcadas en actividades de representación, dirección y administración de la empresa; mencionándose que los gastos de los vehículos, cualquiera sea su categoría y valor de adquisición, que se utilizan en actividades distintas a las que competen a las gerenciales tendrán que cumplir con el principio de causalidad a efectos de su deducción.

Al respecto, se puede extraer a manera de conclusión que las empresas deben demostrar con la documentación pertinente que aquellos gastos fueron necesarios para generar rentas y/o mantener la fuente productora de aquellas rentas así como se destinaron para actividades de ventas o de producción, así como que aquellos desembolsos fueron razonables y normales, no bastando un mero argumento para ello. Esto se debe a que es difícil que el fisco pueda determinar aquella causalidad por sí mismo, debiendo trasladarse la carga de la prueba al contribuyente

Por otro lado, es menester indicar que en determinados casos las instancias judiciales se adhieren a la posición del Tribunal Fiscal respecto al Principio de Causalidad. Esta afirmación encuentra asidero en el hecho que para la Corte Suprema de Justicia<sup>13</sup> no cumple con el principio de causalidad los desembolsos que tengan su origen en el mero cumplimiento de un deber societario, por cuanto aquel egreso no es necesario para generar renta alguna en beneficio del contribuyente ni tiene como destino el mantenimiento de la fuente productora de renta, criterio que es compartido por la última instancia administrativa<sup>14</sup> lo cual no deja de tener lógica debido a que no basta

---

<sup>13</sup> Casación N° 2579-2010 de fecha 30 de setiembre de 2014.

<sup>14</sup> Resolución Tribunal Fiscal N° 01755-1-2006 de fecha 31 de marzo de 2006.

un mero acuerdo de un grupo empresarial (situación que se presentó en aquella controversia) para que las pérdidas o gastos resultantes de las operaciones efectuadas entre las empresas de aquel grupo cumplan con el principio de causalidad, sino que el contribuyente debe demostrar documentariamente que aquella erogación cumplió con aquel principio.

Asimismo, la Corte Superior concluye que los gastos deben ser razonablemente necesarios y que los mismos deben tener como objetivo la generación de rentas gravadas y el mantenimiento de la fuente productora de renta<sup>15</sup>, en consonancia con lo dispuesto por el Tribunal Fiscal en resoluciones que fueron materia de procedimiento contencioso administrativo<sup>16</sup>. Añade aquella instancia judicial, que es imprescindible que los contribuyentes presenten documentación sustentatoria que permita demostrar que un gasto es necesario, independientemente de que si aquella deducción se relaciona o no con el giro de negocio.

Sin embargo, existen situaciones en las cuales las instancias judiciales se apartan del análisis efectuado por el Tribunal Fiscal respecto a que si un gasto cumple con el principio de causalidad. Prueba de ello, se tiene que para la Corte Superior de Justicia de Lima, a efectos de que un gasto cumpla con el principio de causalidad, no basta con que aquella erogación esté relacionada con el giro del negocio del contribuyente ya que esto *per se* aquella relación no demuestra en modo alguno que cumpla el principio de causalidad, posición contraria a lo señalado por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 05366-10-2012, sino que tiene que debe analizarse otros criterios, tal como es la razonabilidad del gasto (en aquella controversia, excedía el 200% del ingreso generado) deviniendo en nula aquella Resolución administrativa (Expediente N° 005356-2012, 2017).

Un razonamiento similar tiene la Corte Suprema de Justicia, en contraposición con lo determinado por el Tribunal Fiscal al calificar el gasto de mantenimiento y reparación de carreteras como liberalidad, al señalar que el gasto incurrido por el contribuyente (empresa minera) es una erogación necesaria en un contexto del sentido amplio del principio de causalidad, por cuanto el no incurrir en aquel gasto haría que los costos de transportes de los minerales se incremente y una mayor demora, máxime si el contribuyente presentó expediente técnico donde se demuestra la necesidad de

---

<sup>15</sup> Expedientes N° 014833-2015 de fecha 29/09/2017, 003703-2016 de fecha 28/09/2017 y 004504-2010 de fecha 03/05/2017.

<sup>16</sup> Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07366-10-2015 de fecha 23/07/2015, 10787-5-2015 de fecha 06/11/2015 y 01640-4-2010 de fecha 12/02/2012.

incurrir en aquel gasto, concluyendo así con la existencia de una conexión indirecta entre el gasto y la generación de renta gravada. Añade aquella instancia que para la deducibilidad de un gasto no basta que este deba ser obligatorio en razón de un mandato legal ni que esté relacionado al giro del negocio<sup>17</sup>.

Por otra parte, en la jurisprudencia comparada, podemos hallar una aproximación a qué se entiende por el término gasto necesario. Así se tiene que la Corte Suprema de Chile determinó que solo los gastos obligatorios y que tienen conexión directa con la actividad comercial del contribuyente, calificarán como deducibles, desvirtuando así el presupuesto de que las indemnizaciones resultantes de una sentencia judicial por actos dolosos o culposos, son gastos necesarios a pesar que aquella erogación sí tenía relación con el giro de negocio del contribuyente (Casación N° 4801-2009, 2011). Agregando a ello, aquella corte arribó a la conclusión que por gasto necesario se entiende a aquel egreso que tuvo, de un modo forzoso e inevitable, que incurrir el contribuyente a efectos de generar renta gravada (Casación N° 4164-2015, 2016).

Del mismo modo, debe recalarse que el Servicio de Impuestos Internos de Chile (el equivalente a SUNAT) ha ido aún más allá, al determinar que las costas personales (honorarios de abogados intervinientes en el proceso judicial), derivados de juicios en las que se determine una conducta antirreglamentaria o irregular (en el caso en particular, alza de los planes de salud que devinieron en improcedentes en sede judicial por ser arbitrarios según instancia judicial), no califican como gastos necesarios ya que no están destinados a generar rentas gravadas<sup>1819</sup>.

Por otra parte, el Consejo de Estado de Colombia (equivalente a la Corte Suprema peruana) posee un criterio similar a lo vertido por la Corte Suprema chilena, al señalar que los gastos necesarios son aquellas en las que debe incurrirse para la generar renta, sin importar si son permanentes o esporádicos, debiendo evaluarse si aquellos egresos son normales en la actividad económica del contribuyente; por lo que no son

---

<sup>17</sup> Casación N° 2743-2009 de fecha 14 de setiembre de 2010.

<sup>18</sup> Ordinario N° 137 de fecha 22 de agosto de 2016.

<sup>19</sup> A raíz del Informe emitido por la Administración Tributaria chilena, se interpuso acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad del artículo 31° de la Ley del Impuesto a la Renta de aquel país, en el extremo referido a la expresión "gastos necesarios"<sup>19</sup>. Y es que, al igual que la legislación peruana, se carece de una definición legal de aquel término, desarrollándose a través de la jurisprudencia tanto administrativa como judicial. El argumento que sostiene el contribuyente es que las costas procesales son gastos inevitables y obligatorios para generar renta, resultando contraproducente que se pretende desconocer aquel gasto, vulnerando así el principio constitucional de No Confiscatoriedad. A la fecha de la presente investigación, aquella acción está pendiente de evaluación, por lo se debe estar atentos a lo que decida aquel Tribunal, ya que puede marcar un derrotero a seguir en las distintas instancias judiciales peruanas.

aceptables los gastos superfluos, útiles o suntuarios, evaluación efectuada en la Radicación N° 630012331000200400908<sup>20</sup>.

Esta obligatoriedad que debe tener un gasto para generar renta, fue asimismo plasmada en la Radicación N° 76001233100020060200101<sup>21</sup>, en la que se puede arribar al razonamiento de que no es dable que la erogación de una indemnización sea propia del giro de negocio de un contribuyente; por el contrario, aquel gasto nace de un daño infligido a un tercero; así como la indemnización no califica como de naturaleza inevitable (en el caso de autos), ya que excluyendo aquel desembolso, es totalmente viable producir renta, ya que no intervienen en fase alguna de la producción de la misma ni ayudan a obtenerla. Señala aquella sala que el pago de las indemnizaciones no constituye un gasto obligatorio en la que se deba incurrir a efectos de que el contribuyente desarrolle sus actividades económicas ni tiene relación alguna de causalidad con aquellas.

Asimismo, es de notar que aquel tribunal recurre a lo señalado en el artículo 107° del Estatuto Tributario<sup>22</sup>, que guarda mucha similitud con el artículo de la Ley del Impuesto a la Renta del Perú, en la que se indica que los gastos son deducibles en tanto guarden relación de causalidad con la actividad económica que genera renta así como sean necesarias y proporcionales con la referida actividad.

Respecto a aquel artículo, interpreta que se debe establecer una conexión entre el costo o gasto y la actividad que genera renta y que tiene que ver con el giro de negocio del contribuyente. Por tanto, el tribunal razona que no es dable que la erogación de una indemnización sea propia del giro de negocio de una empresa comercializadora internacional; por el contrario, aquel gasto nace de un daño infligido a un tercero. Asimismo, concluye que aquel pago no califica como de naturaleza inevitable, ya que excluyendo aquel desembolso, es totalmente viable producir renta. Así también determinar que la referida indemnización no es un gasto normal o usual para producir o facilitar la generación de renta, ya que no intervienen en fase alguna de la producción de la misma ni ayudan a obtenerla.

Un símil se encuentra en la jurisprudencia argentina, ya que la Corte Suprema de aquella nación, determinó lo siguiente: "...el carácter de "necesario" se contrapone al de voluntario y espontáneo, de causas determinantes a los cuales es imposible

---

<sup>20</sup> De fecha 12 de marzo de 2012.

<sup>21</sup> De fecha 19 de agosto de 2010.

<sup>22</sup> Aprobado mediante Decreto 624 de fecha 30 de marzo de 1989.

sustraerse, faltar o resistir, porque inevitablemente han de suceder...los gastos cuya deducción corresponde...son únicamente los que tienden a impedir que el capital fuente se extinga o disminuya su productividad” (Fallo Defferari, Edmundo Americo, 1951).

Sin embargo, Jarach, citado por Bengochea, indica que el Tribunal Fiscal de la Nación adopta un criterio más flexible y amplio respecto a la necesidad del gasto para su deducción, señalando que el gasto debe estar destinado a la generación de renta y/o mantenimiento de la fuente productora de un modo amplio (2012, pp.16).

Como se puede observar, las instancias judiciales de aquellos países, a efectos de determinar si un gasto cumple con el principio de causalidad, analizan el hecho que originó aquel gasto, independientemente de que el contribuyente calificó a aquellas erogaciones como gastos necesarios, con la premisa de identificar si el referido gasto fue resultado de conductas atribuibles al contribuyente; procediendo a desconocer el gasto si es que la conducta califica como negligencia o descuido de aquel.

Por otra parte, si bien es cierto un gasto puede calificar como necesario para generar renta gravada y/o mantener la fuente productora, existen criterios subsumidos en el principio de causalidad, que tienen la finalidad de coadyuvar a la evaluación de la vinculación del gasto con las actividades económicas de la empresa, con la finalidad de determinar si aquel egreso califica como deducible o no. Aquellos criterios son los siguientes:

-Normalidad: criterio que ayuda a evaluar la vinculación de los gastos con el giro de negocio de los contribuyentes, es decir, si aquella erogación califica como uno de naturaleza habitual en el devenir comercial de aquellos contribuyentes.

-Razonabilidad: criterio cuantitativo que busca vincular los importes de los gastos con los ingresos generados por los contribuyentes durante el ejercicio en que se desembolsó aquel gasto. Para Hernandez Berenguel, por razonabilidad se entiende a cuán conveniente era que aquel gasto tuviera lugar en relación al negocio a efectuarse, y que el importe de la erogación estuviera acorde al referido negocio (2002, pag. 299); y,

-Generalidad: aplicable a los gastos calificados como aquellos que regulan los incisos I), II) y a.2) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y conforme puede

desprenderse de lo señalado, actúa como limitante respecto a los gastos efectuadas a favor del personal que labora para el contribuyente. Es menester señalar que este principio no tiene naturaleza absoluta, sino que debe evaluarse, en el caso de los trabajadores, los beneficios otorgados a aquellos que laboran dentro de un mismo rango o condiciones similares, aún si se abarca a una sola persona.

En consonancia con todo lo expuesto anteriormente, tiene que mencionarse que, si bien es cierto existen gastos que cumplen con lo señalado en los párrafos anteriores, están sujetos a límites; dentro de los cuales se encuentran los gastos de representación, los gastos recreativos (son gastos en los que posiblemente estén sujetos a límite de deducción por cuanto una parte de los mismos podría servir para generar renta gravada y otra que bien podría calificar como gastos de consumo, siendo difícil distinguir aquella diferencia así como serviría para aligerar su proceso de fiscalización por parte de la Administración Tributaria), la depreciación de activos, remuneraciones de los directores de las sociedades anónimas, los gastos por mantenimiento, combustible, depreciación y arrendamiento financiero de vehículos identificados relacionados con la parte administrativa del contribuyente, etc.

Por último, es preciso referir que los gastos relacionados con la producción de rentas exoneradas y/o inafectas no serán deducibles, esto debido a que, conforme se desprende de lo señalado en los párrafos anteriores, ya que el principio de causalidad solo es aplicable a gastos que se les puede vincular con la generación de rentas gravadas con el Impuesto a la Renta. Con mayor precisión, esta afirmación encuentra asidero en lo que indica Enrique Reij:

Es evidente que al no considerar una parte de la ganancia como imponible por estar exenta, también una parte del gasto, la atribuible a la obtención de esa ganancia exenta, no será deducible; quedando sentado así el principio de la no deducibilidad de los gastos efectuados para producir ingresos exentos o excluidos del gravamen (1991, p. 316).

En adición a ello, la Administración Tributaria emitió los Informes N° 019-2014-SUNAT/5D0000, 118-2014-SUNAT/5D0000 y la Carta N° 003-2018-SUNAT/700000, dentro de los cuales se arriba a la conclusión de que serán deducibles los gastos solo si están vinculados a la generación de rentas gravadas con el Impuesto a la Renta y/o mantenimiento de la fuente productora, quedando excluidos del cálculo de la Renta Neta Imponible los gastos destinados a generar rentas no gravadas.

### **3.2. Los gastos expresamente prohibidos por ley y su no deducibilidad.**

Respecto a este extremo, el artículo 44° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta contiene una lista taxativa de los gastos que están expresamente prohibidas a efectos de su deducción para la determinación de la Renta Neta Imponible.

Así tenemos, por ejemplo, los siguientes gastos no deducibles:

- Gastos Personales del contribuyente y familiares.
- El Impuesto a la Renta
- Multas, recargos e intereses moratorios contenidos en el Código Tributario así como sanciones aplicadas por el Sector Público Nacional.
- Las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad.
- Los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Un gasto no deducible en particular son las liberalidades. Respecto a la que se entiende como liberalidad, el Tribunal Fiscal, mediante Resolución N° 09478-1-2013, lo define como “el desprendimiento, la generosidad, la virtud moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa”. Así también, la Corte Suprema, en la Casación N° 600-2007 de fecha 04 de abril de 2008, señala que:

Debe entenderse por tales actos a aquellos que no están relacionados con la actividad empresarial del contribuyente, sino más bien a gastos de atención a los clientes o trabajadores (por ejemplo, obsequios o agasajos, etc.) o de relaciones públicas o de viáticos; asimismo debe señalarse que tales actos constituyen un uso de utilidades más que un gasto necesario para su generación (Hernández, 2013, p.2)<sup>23</sup>.

Adicionalmente a lo antes mencionado, es importante afirmar que la jurisprudencia se ha encargado de señalar reiteradamente las liberalidades engloban a todos los gastos que los contribuyentes no justifiquen con documentación que no son indispensables y necesarios, con el consiguiente resultado de que aquellos desembolsos ni tienen

---

<sup>23</sup> Citado en Criterios para sustentar los principios de causalidad y fehaciencia de los gastos de responsabilidad social como escudo fiscal de las empresas del sector minero en el Perú, Canales Javier y Mori María (2016).

vinculación directa o indirecta con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente generadora de renta, por lo que puede señalarse<sup>24</sup>.

### **3.3. Los gastos incurridos y su sustentación documentaria**

En lo concerniente a esta característica, si bien no está contenido en la Ley del Impuesto a la Renta; ha sido desarrollado mediante la jurisprudencia. Así se tiene que el Tribunal Fiscal ha señalado en sendas y reiteradas resoluciones que para sustentar la fehaciencia y/o causalidad de un costo y/o gasto, es menester que los contribuyentes posean un nivel mínimo de elementos que acrediten que las operaciones contenidas en los comprobantes de pago del mencionado gasto califican como fehacientes, no bastando para ello la mera exhibición de los comprobantes y/o los libros y registros contables (RTFs N° 00886-5-2005 y 03025-5200). Aquel deber del contribuyente de suministrar la documentación relevante que permita determinar la fehaciencia y/o causalidad de una operación, encuentra asidero en el Expediente N° 02647-2011-AA de fecha 26/09/2011 emitido por el Tribunal Constitucional que en su Fundamento Quinto manifiesta lo siguiente:

...en cuanto a la presunción de veracidad que se reclama, la resolución objetada sustenta el requerimiento solicitado señalando que la veracidad de los documentos presentados no es absoluta, tal como lo indica el numeral 1.7 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444, por lo que se pidió documentación sustentatoria a fin de acreditar una correcta tributación; sin embargo, la recurrente presentó su descargo omitiendo adjuntar el sustento probatorio, lo cual determinó la sanción impuesta, no siendo obligación de la Administración procurar de oficio la documentación solicitada y no adjuntada diligentemente por las partes (subrayado es mío).

A mayor abundamiento, la Corte Superior de Lima determinó lo siguiente:

(...) la demandante estaba obligada a conservar documentación de las operaciones que constituyen hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que esté relacionado con ellas, no siendo óbice de ello alegar la falta de documentación por la naturaleza del servicio, más aun si

---

<sup>24</sup> Sentencias de la Corte Superior de Justicia de Lima N° 010636-2015 de fecha 24/03/2017, 005216-2016 de fecha 31/08/2017 y 007121-2012 de fecha 10/08/2017 así como las Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal N° 20274-9-2012 de fecha 05/12/2012 y 00421-3-2016 de fecha 15/01/2016.

contractualmente se estipuló el compromiso de Sojitz Perú S.A. a informar sobre el "Proyecto" (...), durante el procedimiento administrativo y el proceso judicial se valoraron los documentos presentados por la ahora demandante: el Contrato de Colaboración, el Anexo N° 02 al Contrato de Colaboración y los comprobantes de pago, documentos que resultan insuficientes para considerar la operación como real;... (2017: Fundamento décimo, Expediente N°004383-2016).

En virtud de la jurisprudencia antes invocada está claro que quien tiene la obligación de probar la fehaciencia y/o causalidad de un gasto es el contribuyente, y esto puede deberse a que es aquel quien tiene la ventaja indubitable respecto a la Administración Tributaria, en el sentido de contar con la documentación suficiente y pertinente que permita concluir respecto a la deducibilidad de aquel desembolso. Asimismo y en base a la doctrina de la carga probatoria dinámica, el Tribunal Constitucional ha determinado que el contribuyente debe sustentar el hecho positivo de que un gasto es fehaciente y/o cumple con el principio de causalidad (2007: Fundamento cincuenta, Expediente N° 1776-2004-AA/TC).

No obstante, lo señalado en el párrafo anterior no enerva el hecho de que la Administración Tributaria tiene el deber de inspeccionar e investigar las obligaciones tributarias, a efectos de determinar la realidad de las operaciones incurridas por los contribuyentes; para lo cual debe investigarse las circunstancias que rodean al caso en particular empleando para ello una serie de acciones, tales como cruces de información, comparecencia, inspecciones, pericias, entre otros; valorando para ello los medios probatorios que intervienen en el referido caso, conforme lo ha determinado el Tribunal Fiscal<sup>25</sup>.

#### **4. Indemnizaciones por Responsabilidad Civil Contractual y su deducibilidad tributaria**

##### **4.1. Posturas relacionadas a las Indemnizaciones por Incumplimiento contractual**

A través del tiempo ha existido controversia en lo concerniente a que si las indemnizaciones desembolsadas por los contribuyentes producto de incurrir en

---

<sup>25</sup> Resoluciones N° 16784-10-2012 de fecha 10 de octubre de 2012 y 03809-8-2017 de fecha 02 de mayo de 2017.

Responsabilidad Civil Contractual cumplen o no con el principio de causalidad. Así, por una parte, debe citarse que Mario Alva indica que la existencia de las penalidades tienen la función de disuadir el posible incumplimiento de las obligaciones de cualquiera o de ambas partes, ya que de forma anticipada el monto de aquel resarcimiento se conoce y es elevada en la mayoría de los casos, haciendo de esta manera que la conducta del deudor y/o acreedor esté orientada al cumplimiento de la obligación pactada (2010, pp. 118-120). Por tanto, se puede señalar que, al desembolsarse un determinado importe correspondiente a una indemnización por incumplimiento contractual no se generarían nuevos ingresos (renta gravada) o se obedeció al mantenimiento de la fuente productora de la renta; por lo que aquel gasto no sería deducible para la determinación del Impuesto a la Renta.

Similar criterio posee Antonio Casanoba (2016) quien en su página de LinkedIn señaló que las decisiones tomadas por el contribuyente, en lo concerniente Casación N° 8407-2013-Lima, originaron una omisión en sus obligaciones y por ende un incumplimiento de las condiciones pactadas en el contrato suscrito con su cliente, por lo que la indemnización desembolsada para resarcir el daño generado a raíz de aquel incumplimiento, no posee el carácter de indispensable, ya que no está destinado a generar renta gravada y/o sirve para mantener la fuente productora.

Por el contrario, existen autores que se inclinan por considerar que las indemnizaciones son perfectamente deducibles como gasto. Fernando Tello (2014), señala que la penalidad es un pacto accesorio a un contrato que tiene la finalidad de servir de coerción al cumplimiento, así como de indemnización de los daños que surgen por el incumplimiento o el cumplimiento tardío, defectuoso o parcial. La penalidad posee la calidad de accesorio ya que refuerza una obligación acordada así como permite anticipar el importe de la indemnización a desembolsarse de ocurrir un incumplimiento. En tal virtud, el objetivo primordial de la penalidad es evitar que se pueda incurrir en largos juicios para determinar la magnitud del daño causado por un potencial incumplimiento de la obligación. Adicionalmente, una cláusula indemnizatoria es un pacto cuya finalidad obedece a hacer cumplir las obligaciones del deudor o del acreedor, ya que de no hacerlo, la sanción resultante del incumplimiento de la obligación sería más gravosa que la señalada obligación; así como el destino de aquella cláusula es prevenir los costos derivados de un litigio (por medio de un arbitraje o un juicio). En virtud de lo señalado, Tello afirma que debido a que las penalidades por incumplimiento tienen las finalidades descritas en los párrafos anteriores, sí son gastos que cumplen el principio de causalidad, específicamente

relacionado con el mantenimiento de la fuente productora de renta, ya que evita costos que se generaría si se efectúa un proceso en el caso de no haber sido pactados. En tal sentido, aquel autor arriba a la conclusión de que una indemnización (o penalidad) por incumplimiento de obligaciones, al no poseer limitante alguna en la Ley del Impuesto a la Renta para deducirse como gasto para efectos fiscales, sí calificaría como un gasto que cumple el principio de causalidad.

Por último, el Manual del Impuesto a la Renta, señala que son válidamente deducibles las penalidades e indemnizaciones derivadas de incumplimientos contractuales, cuyos desembolsos efectuados por las empresas estén estipulados en un contrato o sean ordenados mediante sentencia o laudo arbitral, debiéndose señalar arriba a aquella conclusión en base a resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal<sup>26</sup>.

Como se observa en los párrafos anteriores, existe una señalada divergencia en torno a la deducibilidad de las indemnizaciones por incumplimiento contractual. En tal virtud, conviene desarrollar la jurisprudencia existente del gasto por indemnizaciones producto de incurrir en responsabilidad civil contractual.

#### **4.2. Jurisprudencia relacionada a las Indemnizaciones por Responsabilidad Civil Contractual**

Conforme se observará a continuación, existen discrepancias respecto a la deducibilidad de los gastos por indemnizaciones que tengan su origen en incumplimientos contractuales. Y es que tanto para la Administración Tributaria, a través de Informes emitidos por la Intendencia Nacional Jurídica, como para el Tribunal Fiscal, aquellas erogaciones tienen la naturaleza de deducibles; sin embargo, para el Poder Judicial, a través de la Corte Suprema, aquel gasto es reparable para efectos tributarios. Como resultado de aquella divergencia, es necesario analizar cuáles son los fundamentos sobre los cuales cada instancia mencionada funda su decisión en torno a la deducción de aquellos desembolsos.

##### ***4.2.1. Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal***

---

<sup>26</sup> Tomo I Manual del Impuesto a la Renta, páginas 94.3 y 94.3, impreso por el Ministerio de Economía y Finanzas, cuya actualización se realiza periódicamente.

***a. Resolución del Tribunal Fiscal Nº 13373-4-2009 de fecha 11 de diciembre del 2009: Dedución de gasto por indemnización derivada de incumplimiento contractual ordenado por mandato arbitral y judicial.***

La controversia radicaba en que si el gasto en la que incurrió una empresa por indemnización eran deducibles para el impuesto a la renta del ejercicio 2001. Aquel desembolso se dio en razón de que la empresa frustró la transferencia de máquinas tragamonedas que mediante contrato se había acordado con el demandante al final del período de arrendamiento de aquellos bienes. Debe señalarse que ello se produjo en un contexto que el contribuyente alquiló esas máquinas a otra empresa a un precio unitario determinado. Posteriormente se efectuó una adenda al contrato original (suscrito solo por el arrendatario) por el cual se redujo el precio de arrendamiento. Al existir discrepancias en torno al monto de pago por el alquiler de las máquinas tragamonedas, tanto el contribuyente como la empresa arrendataria recurrieron a arbitraje, instancia que determinó que el contribuyente debía pagar una indemnización al arrendatario, hecho que fue ratificado por la Corte Superior de Justicia expediente Nº 5880-2000 emitido por la Corte Superior de Justicia.

El contribuyente sostuvo que aquel gasto cumplía con el principio de causalidad en razón de que el desembolso de es un riesgo normal para la actividad económica en la que se desenvolvía (compra, venta, comercialización de máquinas tragamonedas y máquinas de juego) así como que el importe desembolsado era razonable y el gasto calificaba como necesario en razón de que el cumplimiento del pago dictaminado por el laudo arbitral era de cumplimiento obligatorio. Añadió que no es dable que se grave dos veces un mismo hecho, ya que de darse el reparo del gasto por indemnización, se gravaría tanto aquel gasto como el ingreso que la empresa arrendataria obtuvo por aquel concepto.

Por su parte, la Administración Tributario adujo que el gasto por indemnización no cumple con el principio de causalidad, ya que no está destinado a generar renta y/o mantener la fuente productora. Asimismo adujo que la falta de previsión del contribuyente que originó el gasto por indemnización, aún cuando exista una cláusula penal en el contrato, no puede ser asumida por el estado a través de un menor pago de impuesto.

En lo concerniente a lo señalado por las partes, el Tribunal Fiscal dejó sin efecto el reparo al concluir que aquel gasto si cumplía con el principio de causalidad, ya que para este colegiado la asunción de riesgos del pago de una indemnización califica como normal en giro de negocio en la que la empresa se desempeña el gasto por indemnización estaba relacionado con el giro del negocio de la empresa, si calificaba como normal para las actividades de la empresa y estuvo relacionada con la generación de renta gravada.

Como se aprecia, aquel órgano colegiado determina que, para determinar la deducibilidad de un gasto de indemnización por incumplimiento contractual, debe evaluarse si aquel egreso tuvo relación con la actividad económica de la empresa. En tal sentido, en el caso de autos, el giro de negocio era la comercialización de máquinas tragamonedas, por lo que incumplimiento en las condiciones de alquiler de aquellos bienes (que originó la indemnización) se relaciona con actividad empresarial del contribuyente. Asimismo, para esta instancia administrativa, el gasto por indemnización debe tener relación con la producción, tanto efectiva como potencial, de renta gravada. Ello se cristalizó con el hecho que las máquinas tragamonedas fueron arrendadas por la empresa a un tercero, generando ingresos gravados a la empresa.

***b. Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01640-4-2010 de fecha 12 de febrero de 2010: Gastos por penalidades asumidas por el contribuyente.***

En la presente resolución, existía controversia respecto a que si el contribuyente dedujo correctamente el gasto por penalidades impuestas por sus clientes del exterior en el ejercicio 2001, por no haber proporcionado las prendas de vestir de acuerdo al color y etiquetas acordadas mediante contrato de suministro de aquellos bienes.

El contribuyente adujo que el gasto cumplía con ser necesario por cuanto de haberse opuesto a la aceptar las observaciones de sus clientes y a desembolsar aquella penalidad, hubiera perdido importantes número de ellos, poniendo en peligro la permanencia de la fuente productora de renta.

Por otra parte, la Administración Tributaria señaló que el contribuyente no demostró que el gasto por penalidades desembolsadas era necesario y por ende que cumplía con el principio de causalidad.

El Tribunal Fiscal procedió a confirmar el reparo por cuanto de la descripción de los documentos emitidos por los clientes del contribuyente, no se aprecian detalles, circunstancias ni las fallas o defectos de las que supuestamente adolecían las prendas de vestir, por las cuales se originó el pago de las penalidades.

Para dejar sin efecto el reparo de la penalidad respecto a los clientes A y B, aquel tribunal determinó que, si bien no existía controversia respecto a la deducibilidad de las penalidades impuestas por compradores no domiciliados al contribuyente por incumplimiento contractual, no se acreditó el efectivo incumplimiento de las obligaciones contenidas en el contrato, por lo que se confirmó el reparo en este extremo.

Como se aprecia de los párrafos anteriores, para el Tribunal Fiscal las penalidades *per se* califican como gastos que cumplen con el principio de causalidad, la única condición para que sean deducibles es que el incumplimiento haya sido atribuible al contribuyente así como aquel desembolso haya tenido relación con el giro de negocio del contribuyente, en el caso materia de discusión, confección y exportación de prenda de vestir, teniendo el contribuyente el deber de acreditar aquel incumplimiento.

***c. Resolución del Tribunal Fiscal N° 15692-10-2011 de fecha 16 de setiembre de 2011: Gastos por penalidad desembolsada por rescisión de contrato por cambios desfavorables en el precio internacional de un commodity.***

El motivo de la controversia radicó en que la Administración Tributaria reparó gastos por desembolso de penalidad durante el ejercicio 2002 por haber resuelto unilateralmente una compraventa de aceite refinado embotellado.

Al respecto, el contribuyente afirmó que el referido desembolso obedeció a que tuvo la obligación de desembolsar aquel gasto al incumplir con efectuar la operación antes descrita.

Por su parte, la Administración Tributaria señaló que se reparó el gasto por la penalidad en razón de que el contribuyente no sustentó la necesidad de aquel gasto ni presentó documentación alguna que permitiera determinar las condiciones en que se efectuó el pacto de compraventa por medio de un contrato forward. Asimismo sostuvo

que aquella penalidad, al ser accesorio a la obligación principal (compraventa de aceite refinado) y para probar su desembolso, debe estar estipulado en un contrato.

El Tribunal Fiscal procedió a confirmar el reparo efectuado por la Administración Tributaria, ya que el contribuyente no demostró la existencia de algún documento que acreditara la obligación de desembolsar aquel importe y de la evaluación presentada por el contribuyente en modo alguno acreditó que la penalidad desembolsada obedecía a alguna obligación efectuada con su proveedor.

Como se aprecia, para el Tribunal Fiscal, de existir alguna penalidad por la que el contribuyente se obliga a incurrir en un gasto, aquel debe tener como soporte un medio escrito, no siendo suficiente el hecho de que el contrato de la obligación principal sea realizado de manera verbal. Sobre el particular, cabe mencionar que el artículo 1344° del Código Civil indica que la penalidad debe conjunta o posteriormente ser estipulada con la obligación, por lo que claramente el pago de una penalidad debe estar sustentado en un documento. Asimismo, debe señalarse que es obligación del contribuyente presentar toda la documentación necesaria que permita sustentar lo que señala, conforme lo determina los numerales 7 del artículo 87° del TUO del Código Tributario.

***d. Resolución del Tribunal Fiscal N° 07844-3-2012 de fecha 22 de mayo de 2012: Indemnización desembolsada por daños y perjuicios ordenada por tribunal arbitral, por incumplimiento de contrato.***

En esta resolución, la Administración Tributaria desconoció un gasto por indemnización por daño emergente desembolsada en el ejercicio 2001 por motivo de cumplimiento de resolución judicial. Aquella indemnización erogada fue debido a que, originalmente, el contribuyente suscribió un contrato de colaboración empresarial (en calidad de asociante) con cuatro empresas, asociación que tuvo por finalidad la optimización de rentabilidad y generación de efectivo en cantidad suficiente a efectos de cumplir con las obligaciones financieras de las empresas intervinientes. Sin embargo, con el transcurrir del tiempo, el contribuyente resolvió el contrato, aduciendo la imposibilidad de alcanzar aquel objetivo debido a que uno de los asociados entró en proceso de insolvencia, por lo que otro asociado conformantes del contrato de asociación en participación entabló un proceso de arbitraje exigiendo la continuidad del proceso así como la indemnización antes señalada por la resolución del contrato.

El contribuyente señaló que el gasto por indemnización sí es causal ya que el beneficiario fue su socio en el negocio, siendo el desembolso ordenado por un tribunal de arbitraje, siendo aquel negocio compatible con la actividad empresarial del contribuyente así como la normalidad de un gasto no se relaciona a que sea evitable.

Por su parte, la Administración Tributaria señaló que la indemnización no tiene relación directa con la generación de rentas gravadas ni con el mantenimiento de la fuente productora de aquella renta, constituyendo aquel desembolso un resarcimiento del daño efectuado por el propio contribuyente, pudiendo aquel egreso evitarse si el contribuyente hubiera cumplido con las condiciones del contrato.

El tribunal administrativo determinó que el reparo efectuado debía quedar sin efecto por cuanto la indemnización por daños y perjuicios tienen su origen en el contrato de colaboración empresarial, contrato que a su vez está vinculado a las actividades del contribuyente y los riesgos inherentes que aquellos poseen. Finalmente, el tribunal aduce que la indemnización desembolsada obedece a una determinación contenida en un laudo arbitral que simultáneamente se origina en un incumplimiento contractual relacionado con la actividad del contribuyente, por ende no originándose en actividades ajenas; siendo así deducible como gasto.

Como se aprecia, para aquel colegiado, lo importante es que la indemnización se haya originado como resultado de incumplimiento de contrato de prestación de servicios y/o suministro de bienes relacionado al giro de negocio de negocio del contribuyente, es decir que tuvo relación con la actividad empresarial, actividad que produce rentas gravadas; máxime si aquel desembolso fue ordenado por un tribunal arbitral.

***e. Resolución del Tribunal Fiscal Nº 17929-3-2013 de fecha 03 de diciembre de 2013: Pago de penalidad por rescisión de contrato por precios desfavorables para los fines empresariales del contribuyente.***

En la referida Resolución, la Administración Tributaria reparó el gasto deducido por el contribuyente por concepto de indemnización por incumplimiento contractual desembolsada el 2004.

El contribuyente adujo que aquella erogación se debió a que, en un principio el contribuyente suscribió un contrato de suministro de trigo con un proveedor no domiciliado a un precio dado que estaría fijo, sin embargo a la fecha de entrega de

aquel commodity, su precio había disminuido de modo significativo; por lo que era necesario rescindir aquel contrato ya que no era conveniente para sus intereses el precio pactado inicialmente. Asimismo, agregó el contribuyente que de no haber pagado aquella penalidad hubiera puesto en riesgo futuras contrataciones con aquel proveedor.

Por otro lado, la Administración Tributaria señaló que el reparo de aquel gasto obedeció a que el contribuyente no sustentó que ese egreso fue un gasto necesario para la producción de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de renta. Asimismo, indicó que ese gasto no era consecuencia de un egreso necesario o favorable para las actividades económicas del contribuyente.

El Tribunal Fiscal procedió a levantar el reparo efectuado, señalando que la penalidad pactada entre las partes y que fue materia de reparo, proviene de los riesgos propios de la actividad del contribuyente, por lo que cumplía el principio de causalidad. Añade que los convenios privados pueden generar responsabilidades contractuales, debiendo el contribuyente asumir las consecuencias de su incumplimiento, adicionando que el argumento de la Administración Tributaria consistente en que la indemnización no puede ser asumida por el Estado (a través de un menor pago de impuesto a la Renta) es imprecisa por cuanto aquel hecho es ajeno a la dinámica de contratación entre particulares.

Como se aprecia, para el Tribunal Fiscal, basta que una penalidad esté relacionado a una operación derivada de la actividad económica del contribuyente y que aquel egreso esté contemplado en un contrato para que sea deducible, al margen del motivo por el que se pagó aquella penalidad.

***f. Resolución Tribunal Fiscal N° 07722-1-2014 de fecha 25 de junio de 2014: Indemnización por daño moral.***

La máxima instancia administrativa confirmó el reparo realizado por la Administración Tributaria por el gasto de indemnización laboral en el ejercicio 2001, ya que si bien es cierto es deducible el pago de indemnizaciones, en el presente caso fue en cumplimiento de un por mandato judicial por resarcimiento de daño moral, debido a que el contribuyente efectuó una falsa atribución de enriquecimiento ilícito el contribuyente, lo cual no tiene relación alguna con el giro del negocio del negocio, máxime si no presentó documentación alguna que haya acreditado el efectivo

desembolso. Sin embargo, aquel tribunal recalca que el pago de una indemnización será causal, por ende será un gasto deducible, siempre que se origine en riesgos propios del giro de negocio del contribuyente.

Teniendo en consideración las resoluciones traídas a colación, para el Tribunal Fiscal, el gasto por indemnizaciones desembolsadas, será deducible en tanto cumpla con las siguientes condiciones:

1. La obligación principal cuyo incumplimiento originó el desembolso de la indemnización, tiene que estar relacionado con las actividades económicas usuales del contribuyente.
2. El desembolso de la indemnización tiene que estar contemplado en un contrato u otro documento de fecha cierta.
3. De corresponder, el pago de la indemnización debe ser ordenado por un laudo o fallo judicial.

#### **4.2.2. Sentencias emitidas por instancias judiciales**

##### ***a. Casación N° 8407-2013 de fecha 31 de agosto de 2016: Deducción como gasto de pago de indemnización por daños y perjuicios.***

En lo concerniente a esta Casación, la Corte Suprema declaró infundado el recurso de casación interpuesto por el procurador público a cargo de asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas contra la sentencia de la Corte Superior de fecha 02.03.2013 que a su vez declaró nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13373-4-2009, resolución en la que el tribunal administrativo determinó que el pago por indemnización por daños y perjuicios calificaban como gasto deducible. Basó su decisión en el hecho que la obligación de pago generada por la indemnización no tiene por finalidad producir y/o mantener la fuente generadora de renta, sino satisfacer una obligación de pago generada por un incumplimiento contractual, y como tal, no constituye un pago que deba ser deducido para efectos de la determinación de la renta neta imponible.

Añadió que el motivo para que operase la resolución contractual, causante del pago de la indemnización, fue responsabilidad exclusiva del contribuyente al negarse a dar cumplimiento a lo pactado en un contrato. En tal sentido, la Corte Suprema determinó que la indemnización pagada por el contribuyente no constituye un gasto deducible ya

que dicho gasto no cumple con el Principio de Causalidad, manifestando asimismo que aceptar la deducción del gasto por indemnización implicaría avalar la conducta de quien incumple con un contrato y pretende valerse de dicha transgresión para obtener beneficios tributarios a través de una menor base imponible para la determinación de aquel impuesto.

Es de notar que lo que realmente importa a la Corte Suprema, para determinar la deducibilidad de un gasto, es el hecho o suceso que originó que se haya desembolsado, ya que determinó que el contribuyente incurrió en acto doloso, por lo que no cabía deducir el gasto de indemnización. Es que para aquella instancia judicial, no interesa si la indemnización es necesaria en razón de un mandato judicial o laudo arbitral o inclusive si es fehaciente, lo que importar es si aquel hecho fue imputable a una conducta negligente o descuidada del contribuyente.

***b. Casación N° 8327-2015 Lima de fecha 02 de Julio de 2018.***

La Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal interpusieron recurso de casación contra la sentencia emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios, Aduaneros y de Mercado de la Corte Superior de Justicia de Lima, por cuanto esta instancia judicial declaró fundada la demanda interpuesta por el contribuyente, anulando de este modo la Resolución del Tribunal Fiscal N° 015692-10-2011 de fecha 16 de setiembre de 2011.

Al respecto, la Administración Tributaria sustentó su posición alegando que el desembolso de una penalidad debe estar estipulado contractualmente, no siendo imprescindible que esté plasmado en un contrato.

Por otra parte, el Tribunal Fiscal manifestó que el contribuyente no cumplió con acreditar de manera fehaciente que suscribió un pacto de penalidad con su proveedor, a efectos de sustentar aquel gasto, durante el proceso de fiscalización efectuado por la Administración Tributaria, por lo que no se pudo determinar que aquel gasto cumplió con el principio de causalidad normado en la Ley del Impuesto a la Renta.

La Corte Suprema arribó a la conclusión que el contribuyente no demostró que el pago de la penalidad efectuada a su proveedor se haya pactado con anterioridad a la fecha de aquel desembolso, esto debido a la ausencia de algún documento que pruebe el

acuerdo, en la fecha en que se pactó el suministro de bienes por parte del proveedor, de aquel desembolso; en consecuencia procede mantener el reparo de aquel gasto.

Respecto a la mencionada Casación, debe señalarse que el auditor, en principio, no sustentó el reparo del gasto por penalidad en base a una conducta negligente sino en razón que el contribuyente no sustentó que aquel egreso cumplió con el principio de causalidad. Esta aclaración es importante por cuanto la Corte Suprema no determina que una penalidad *per se* sea deducible para la determinación de la renta neta imponible, debiendo evaluarse cada caso en particular y las circunstancias en que se originó.

Dentro de este contexto, es de notar que para la Corte Suprema el gasto por penalidad debe estar consignado en algún documento que la misma o anterior fecha al momento en que se pactó el suministro de los bienes o servicios, siendo ineficaz cualquier documento que presente el contribuyente que tenga fecha posterior a una fiscalización iniciada por la Administración Tributaria, entendiéndose como aquella fecha a la de notificación de la Carta de Presentación de los agentes fiscalizadores y/o Requerimiento Inicial, e inclusive con fecha posterior al que se pactó el acuerdo de compraventa de bienes y/o servicios. Asimismo, la Corte Suprema ratifica el hecho de que, para acreditar la deducción de un gasto, el contribuyente está en la obligación de acreditar la causalidad de aquel gasto con documentación fehaciente adicional a los comprobantes de pago emitidos.

### **4.3. Informes emitidos por la Administración Tributaria**

#### ***4.3.1. Informe N° 091-2003-SUNAT/2B0000: Causalidad del pago de penalidades por incumplimiento de obligaciones contractuales.***

Se realizó la consulta concerniente a la deducibilidad de los gastos incurridos por penalidades que el comprador domiciliado en el exterior (importador) impone al vendedor domiciliado en el país (exportador) por el incumplimiento de los términos contractuales, en un contexto de operaciones de compra-venta efectuadas en el comercio internacional.

La Administración Tributaria señala que una característica esencial de la cláusula penal es su accesoria respecto a la obligación principal (ya que su existencia está

supeditada a la existencia de aquella obligación principal), cuya función es reforzar el cumplimiento de la referida obligación.

En tal sentido, debido a que el incumplimiento de los términos pactados en los contratos de compra-venta origina el pago de penalidades, para la Administración Tributaria dicho pago es un gasto vinculado a la producción y mantenimiento de la fuente productora de renta gravada.

Por lo tanto, se determina que las penalidades desembolsadas por incumplimientos contractuales constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta neta imponible.

#### ***4.3.2. Informe 308-2005-SUNAT/2B0000: Deducibilidad de penalidades durante la ejecución de contrato suscrito con el estado.***

Este informe surge como consecuencia de que se hizo una consulta respecto a que, dentro de la vigencia de un contrato con una entidad estatal, se tiene que desembolsar una penalidad contractual y si aquel desembolso califica como gasto deducible.

La Administración Tributaria concluyó que las penalidades derivadas de un contrato con el sector público no son sanciones administrativas, estas últimas calificadas como gastos no deducibles al amparo de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, así como existe el factor de que las penalidades están consideradas como tal en la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado en razón de una demora injustificada de la ejecución de las prestaciones acordadas y por otras situaciones, por lo que para el fisco sí es un gasto deducible siempre que cumpla con el principio de causalidad.

Conforme se observa, de modo implícito, la Administración Tributaria acepta la existencia de penalidades que son necesarias para generar renta y/o mantener la fuente productora. En consecuencia, el contribuyente está en la obligación de demostrar que el gasto por penalidad cumple con el principio de causalidad a efectos de su deducibilidad de la Renta Neta Imponible.

No obstante, un hecho que debe recalcar es que aquellos Informes son anteriores a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 981 (01 de abril de 2007) mediante el cual se modificó el artículo 94° del Código Tributario, adicionándose al mismo un

párrafo referido a que los pronunciamientos emitidos por la Administración Tributaria son de obligatorio cumplimiento para los órganos de la referida entidad estatal, por lo que no son vinculantes.

Acorde con lo que se ha expuesto, se carece de uniformidad de criterios en lo que a tratamiento tributario de las indemnizaciones desembolsadas resultantes de incurrir en responsabilidad civil contractual; haciéndose hincapié en la diferencia sustancial existente entre el tratamiento que le otorga el Tribunal Fiscal, la Administración Tributaria y las instancias judiciales correspondientes. Por lo tanto, la presente investigación adquiere relevancia, a fin de brindar un marco normativo único para los contribuyentes que incurran en aquellos gastos.



## **PROBLEMA DE INVESTIGACION**

Durante las operaciones comerciales que las empresas efectúan durante su ciclo de vida, estas suscriben contratos de con terceros, sean clientes o proveedores, generalmente para el suministro de bienes y/o servicios así como para efectuar otras acciones. Mediante la suscripción de aquel contrato, las empresas se sujetan a cumplir con las obligaciones contenidas en referido acto jurídico. Sin embargo, puede ocurrir que las personas jurídicas incumplan con las cláusulas pactadas por distintos motivos; cuya consecuencia, en muchos casos, desemboca en el pago de indemnizaciones por daños y perjuicios, cuyo quantum será determinado mediante cláusula comercial, laudo arbitral y/o orden judicial. Al respecto, existe la controversia si aquel gasto será aceptado tributariamente en la determinación del Impuesto a la Renta; fundamentándose esta afirmación en el hecho de que para el Tribunal Fiscal las indemnizaciones son deducibles como gasto y esta postura se ha mantenido a lo largo del tiempo; no obstante, para la Corte Suprema que es una suerte de la última instancia a nivel judicial, ha determinado que aquel gasto no cumple con el principio de causalidad para efectos de ser deducible.

Como puede apreciarse, aquella falta de unidad en cuanto a la deducibilidad del mencionado gasto, aunado al hecho de que no existe un apartado expreso en las normas tributarias respecto a su tratamiento, originan una incertidumbre entre las empresas, máxime si existen períodos pasados que no fueron objetos de fiscalización por parte de la Administración Tributaria y en los que puedan presentarse reparos a gastos de indemnizaciones desembolsadas por incumplimientos contractuales, e inclusive para períodos posteriores al presente ejercicio.

En consecuencia, se hace necesario efectuar un análisis respecto a la deducibilidad de las indemnizaciones provenientes de incurrir en responsabilidad civil contractual así como los hechos que rodean al mismo.

### **5. Las Indemnizaciones Derivadas de la Responsabilidad Civil Contractual**

Con la finalidad de determinar si las indemnizaciones califican como gastos deducibles o no, resulta claro que se tiene que analizar la naturaleza de aquellos egresos. Para ello, debe partirse que un contrato es un acuerdo de voluntades entre dos o más personas que genera derechos y/o obligaciones, que debe tener, a efectos de ser

válido, los requisitos señalados en el artículo 140° del Código Civil<sup>27</sup>: agente capaz, objeto física y jurídicamente posible, fin lícito y observancia de la forma prescrita. Para llegar a suscribir aquel acuerdo, las partes debieron de antemano llegar a un consenso en lo que respecta a los términos en que se efectuarán el intercambio ya sea de bienes y/o servicios en un contexto de acatamiento de las normas legales vigentes que regulan aquella transacción por lo que alcanzan que aquella legislación brinde reconocimiento a aquel acto jurídico pero a su vez origina que las partes suscriptoras del contrato se obliguen a obedecer los términos consignados en el mismo, dentro de un marco de lealtad y buena fe, es decir las partes deben honrar sus compromisos y actuar con rectitud.

En este sentido, es importante mencionar que la Corte Suprema<sup>28</sup>, ha señalado que la responsabilidad civil contractual es resultado del incumplimiento de una obligación (dar, hacer y/o no hacer) que tiene como consecuencia, frente al incumplimiento por parte del deudor, que el acreedor puede exigir el pago de una indemnización (sea de naturaleza compensatoria o moratoria).

Respecto a este tipo de responsabilidad civil, se puede mencionar que está conformado por los siguientes elementos primarios, en base a la Casación señalada en el párrafo anterior:

### **5.1. La antijuricidad**

Esta característica se origina a raíz del incumplimiento de una obligación, obligación que a su vez nace de un contrato o algún otro acto jurídico; por lo que en buena cuenta se diría que la antijuricidad es actuar contrario a derecho, principalmente por parte del deudor. Aquel incumplimiento puede incurrirse de diversos modos, ya sea a través de la no ejecución de la obligación, ejecución defectuosa, ejecución parcial de la obligación pactada. Como consecuencia de aquel incumplimiento, el deudor está obligado a satisfacer la expectativa del acreedor y de no ser posible aquello, entonces se dará lugar a una indemnización de daños y perjuicios. Tan solo tendrá lugar la dispensación de toda responsabilidad, si el deudor acredita que, a pesar de ser diligente en sus acciones, existieron factores ajenos a su voluntad que impidieron la total o parcial ejecución de la obligación.

---

<sup>27</sup> Si bien es cierto este artículo contiene los requisitos de validez de un acto jurídico, podría aplicarse de manera extensiva a los contratos.

<sup>28</sup> Casación N° 3168-2015 Lima de fecha 17 de marzo de 2016.

Es relevante mencionar que la Corte Suprema señaló que en la responsabilidad civil contractual la antijuricidad será típica, en tanto que en la extracontractual un comportamiento calificará como antijurídica cuando aquella conducta contravenga el sistema jurídico en su totalidad (2018, Considerando Sexto, Casación N° 1365-2016).

## **5.2. El daño**

Es la lesión a los derechos del acreedor por el que debe resarcirse materialmente al acreedor el daño emergente (valor de la pérdida sufrida en el patrimonio del acreedor productor del incumplimiento de la obligación) y el lucro cesante (renta dejada de percibir por el acreedor producto del incumplimiento). Se debe resaltar lo señalado en por la Corte Suprema:

...Solo nacerá la obligación de indemnizar, cuando se haya causado daño a otro u otros, mediante un proceder que no es amparado por el derecho, porque se incumple una norma imperativa, los principios del orden público, o las reglas de convivencia social, como las buenas costumbres; y en el caso de los asuntos contractuales, ésta surgirá del incumplimiento de una conducta pactada de forma previa, lo cual, es considerado como una conducta típica...(2017, fundamento cuarto, Casación N° 3168-2015).

Es por ello que el daño debe ser certero y real, a fin de que pueda darse lugar una indemnización por parte del acreedor.

## **5.3. La causalidad**

En buena cuenta, se refiere a que el daño, por consiguiente perjuicio, acaecido al acreedor debe ser causado directamente por acciones imputables al incumplimiento del deudor.

## **5.4. Factores de atribución**

Referido a que el incumplimiento de la obligación sea por causa del deudor, para lo cual este último debe haber en culpa (ya sea leve, grave o el dolo).

Es importante señalar que para que surja la obligación de desembolsar una indemnización por responsabilidad civil contractual, deben cumplir los elementos antes señalados; caso contrario no habrá obligación de indemnizar<sup>29</sup>.

Adicionalmente a lo antes expuesto y en palabras de León Leysser, la Responsabilidad Civil “significa el fenómeno de que el ordenamiento jurídico haga de cargo de una persona el deber de resarcimiento del daño ocasionado a otro como consecuencia de la violación” (2005, p. 52); ya sea por incumplimiento de las obligaciones o un cumplimiento defectuoso, tardío o parcial de los mismos, obligaciones que voluntariamente tanto el deudor como el acreedor aceptaron mediante un contrato, y añadiéndose que el señalado reparo se efectúa mediante el desembolso de una indemnización.

Sin embargo, existirán situaciones imprevisibles cuyo surgimiento harán imposible que se ejecute en forma parcial o total las obligaciones consagradas en un contrato, por lo que el deudor no sería pasible de ser imputado como responsable. Así se tiene que la Corte Suprema ha determinado que un robo acaecido sobre los bienes que transportaba el deudor exculpa la responsabilidad de aquel, ya que ese accionar delincuenciales sobrepasaba todo control posible así como no existía manera de que el conductor pudiera evitar aquel evento, con el riesgo que podía darse en perjuicio de su integridad física<sup>30</sup>.

Como se observa de lo anteriormente expuesto, en circunstancias normales el incumplimiento de las obligaciones conlleva a su vez a una responsabilidad civil contractual con el consiguiente resultado de un desembolso dinerario por indemnización y que se origina enteramente por causas atribuibles a la conducta del deudor, ya que fue debido a su imprudencia y/o negligencia que surgió aquella obligación de pago.

## **6. La Necesidad del Gasto para su deducción de la Renta Neta Imponible**

Como se desprende de los párrafos anteriores, existen distintas posturas en relación a la definición de “gasto necesario” dispuesto en el primer párrafo del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo concepto en la Ley no está establecido expresamente, por lo que en principio, por el término “necesario”, la Real Academia

<sup>29</sup> Considerando Séptimo Casación N° 4385-2015 Huancavelica de fecha 02 de mayo de 2018.

<sup>30</sup> Casación N° 902-2016 Lima de fecha 03 de octubre de 2017

Española puntualiza que “*hace falta indispensablemente para algo*”. Mayores luces otorga Giuliani Fonrouge y Navarrine al señalar lo siguiente: “El concepto de necesidad se vincula, en nuestra materia, con aquello que debe acontecer precisa, forzosa o inevitablemente, o lo que es menester indispensablemente o hace falta para algún propósito o fin”<sup>31</sup>.

Si se realiza una interpretación literal de la definición del vocablo “necesario”, podríamos concluir que solo los gastos directamente relacionados con la producción de renta gravada y real obtención de la misma, serían deducibles (la llamada “causalidad directa”). Sin embargo este razonamiento es del todo erróneo.

Y es que debe tenerse en cuenta que no todo gasto resultará en una generación de renta gravada, puesto que puede presentarse el caso que no se haya llegado a una producción efectiva de renta (ingreso potencial) pero no por ello se desconocerá el gasto incurrido, ya que lo verdaderamente relevante es que se tuvo desembolsar el gasto para posiblemente obtener la renta, que era el objetivo propuesto. Una aplicación práctica de aquel postulado es el caso de una empresa comercializadora de bebidas rehidratantes que auspicia una actividad deportiva como es una maratón. El gasto por el auspicio así como la distribución de material de propaganda y otros gastos relacionados al evento en los que se haga una publicidad en favor del contribuyente, calificarán como gastos deducibles aún si no se tenga la plena certeza que coadyuvarán a incrementar los ingresos. Una mayor precisión de esto se puede encontrar en la jurisprudencia colombiana, que a tenor señala lo siguiente: “El requisito de la necesidad del gasto, debe establecerse en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera; basta con que sea susceptible de generarlo o de ayudar a generarlo (subrayado es mío)”<sup>32</sup>.

Por otra parte, existen gastos cuya finalidad no es la de obtener directamente beneficios, sino que ayudan a que el giro del negocio se mantenga a fin de continuar generando renta (causalidad indirecta). Un ejemplo clásico es el gasto por reparación y/o mantenimiento de activos fijos del contribuyente, que si no se incurre en el mismo, puede derivar en el deterioro de aquellos activos, afectando así gravemente sus operaciones comerciales.

---

<sup>31</sup> Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Navarrine: “Impuesto a las ganancias. Análisis de Doctrina y Jurisprudencia”, Ed. Depalma Buenos Aires, 1976, pág. 161.

<sup>32</sup> Radicación número 25000-23-27-000-2005-01251-01 de fecha 13 de agosto del 2009.

Este criterio indirecto de la causalidad se ve reforzado por lo dispuesto por la Corte Suprema de Justicia en la Casación N° 10948-2014 Lima de fecha 30/04/2018, que a tenor señala lo siguiente:

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

A mayor abundamiento, aún el tratamiento proscrito en la Ley del Impuesto a la Renta concerniente a qué se entiende por gasto necesario, guarda similitud con el tratamiento que reciben los gastos en las Normas Internacionales de Información Financiera a efectos de reconocerlos y registrarlos en los Estados Financieros de los contribuyentes. Esta normatividad contable ha determinado que, en forma primigenia, todo gasto debe reconocerse como tal en asociación a un ingreso obtenido, producto de incurrir en aquella erogación; es decir, se estaría ante el teorema de gasto obligatorio o indispensable. Sin embargo, ello no enerva que la señalada norma contable reconoce que existen gastos que ayudarán de un modo indirecto a la generación de ingresos<sup>33</sup>.

Tal como se ha observado, el juicio de valor de la necesidad de un gasto debe tener como centro el objeto para el cual se incurrió en aquella erogación, que primariamente es generar renta gravada y/o mantener la fuente productora de renta, con prescindencia de la existencia de una relación directa o indirecta entre el gasto y el ingreso; en otras palabras, la necesidad de un gasto no debe ser vista en un sentido ultra restrictivo, sino que debe ser razonable y/o adecuado para la consecución de los objetivos comerciales del contribuyente, que es en buena cuenta la obtención de ganancias; por lo que si aquel gasto no se incurre, se pondría en serio riesgo el normal funcionamiento de las actividades del contribuyente.

Por otro lado, no debe olvidarse que el hecho que un gasto califique, a opinión del contribuyente, como necesario para generar renta y/o mantener la fuente productora

---

<sup>33</sup> Marco Conceptual Normas Internacionales de Información Financiero párrafos 4.50 y 4.51.

de renta, no significa que la referida calificación quede a su discreción. Si bien la facultad del contribuyente es incurrir en gastos que considere necesarios para obtener el fin que pretende (producir renta y/o conservar la fuente productora de renta), posteriormente la Administración Tributaria, mediante un procedimiento de fiscalización, usará su facultad de determinación a fin de comprobar si aquellas erogaciones realmente se ajustaron a lo que la norma legal establece como gastos deducibles, es decir que sean gastos necesarios, razonables y/o normales, para lo cual el contribuyente debe proporcionar la documentación suficiente y fehaciente para que la entidad recaudadora cumpla con aquel fin.

Por último, respecto a la lista de gastos contenida en el Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, esta tiene carácter enunciativo, debido a que sería imposible enumerar todos los gastos que pueden ser deducibles y es por ello que se podría afirmar que el principio de causalidad es de carácter amplio, como anteriormente se mencionó, ya que responde justamente a aquella imposibilidad de elaborar una lista cerrada de gastos deducibles, por lo que para los gastos no expresamente señalado en los incisos que conforman el referido artículo, entre ellos las indemnizaciones provenientes de incumplimientos contractuales, se deberá evaluar en cada caso en concreto si cumplen con el principio de causalidad a efectos de su deducibilidad de la Renta Neta Imponible.

En este orden de ideas y a la luz de la información recopilada conforme se visualiza en la sección anterior, es importante determinar si las indemnizaciones de incumplimientos contractuales son necesarios para generar rentas empresariales y/o mantener la fuente productora de renta.

## **7. Las Indemnizaciones resultantes de incurrir en Responsabilidad Civil Contractual y su aceptación como gasto**

En principio, debe señalarse que la suscripción de un contrato conlleva que las partes firmantes se obliguen a respetar las reglas impuestas y que son plasmadas en aquel acuerdo. En tal sentido, la inexecución de alguna de las obligaciones desemboca en responsabilidad contractual. Como resultado de aquella inexecución, el deudor está obligado a indemnizar al afectado; en tal sentido y conforme lo señala Planiot y Ripert citado por Ostering, la indemnización por daños y perjuicios es “una suma en efectivo equivalente al provecho que hubiera obtenido del cumplimiento efectivo y exacto de la obligación”, suma que surge por el incumplimiento al deber por parte del deudor. Del

mismo modo, Cabanellas define la indemnización como "resarcimiento económico del daño o perjuicio causado, desde el punto de vista del culpable; y del que se ha recibido, enfocado desde la víctima. En general, reparación de un mal, compensación, satisfacción de ofensa o agravio" (Cabanellas, pág. 424).

Para el Tribunal Fiscal, a través de distintas resoluciones señaladas anteriormente, lo que debe primar para evaluar la deducibilidad de una indemnización es si su desembolso está contemplado en el contrato suscrito y si tiene relación con las operaciones comerciales normales de las empresas. Sin embargo, la evaluación de aquellos factores no es suficiente para considerar que las indemnizaciones provenientes de incumplimientos contractuales califican como gasto aceptado tributariamente.

Y es que existen gastos que se generan como consecuencia de haberse incurrido en conductas contrarias a las normas legales establecidas, es decir son enteramente atribuibles a la conducta y responsabilidad de contribuyente, en específico las empresas, teniendo como consecuencia la imposición de sanciones impuestas por las distintas entidades del sector público; debiendo recordarse que conforme lo señala Herrera Jorge<sup>34</sup>, las normas tienen el riesgo de ser incumplidas si es que solo califican como enunciados sin naturaleza prescriptiva y dependientes enteramente de la voluntad de los individuos, por lo que se hace indispensable la imposición de sanciones para promover su cumplimiento. Tales sanciones impuestas claramente han sido calificadas como gastos no deducibles<sup>35</sup>, en razón de que provienen del quebrantamiento por parte del contribuyente de las normas jurídicas establecidas<sup>36</sup>, por lo que el objetivo de aquellas sanciones es desincentivar aquellos comportamientos ilícitos. Esta particularidad debe llevar a preguntar si es que el hecho de que en la Ley del Impuesto a la Renta se asigne claramente la condición de no deducibles a las sanciones emitidas por el sector público por conductas contrarias al ordenamiento jurídico, quiera decir que las sanciones así como otras formas de resarcir el daño causado entre privados, tengan la calificación de no deducibles.

Para dilucidar aquella interrogante es importante mencionar que las sanciones impuestas por entidades del sector público califican como gastos no deducibles, en razón del principio de derecho romano "*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*"

---

<sup>34</sup> Las Sanciones del Derecho Internacional página 116.

<sup>35</sup> Inciso c) del Artículo 44° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta

<sup>36</sup> Similar criterio se encuentran en las normatividades de otros países, teniendo como ejemplo la Circular N° 2/15 de Fecha 19/01/2015 emitido por Administración Federal Argentina AFIP.

cuyo significado es: “nadie puede alegar su propia torpeza o dolo en beneficio propio”<sup>37</sup>. Este aforismo prohíbe sacar provecho o beneficios del propio error, negligencia, descuido o dolo por los ciudadanos o por el propio estado. Mediante la aplicación de este principio se busca evitar la utilización abusiva del derecho a efectos de buscar la obtención de ventajas indebidas, lo cual ha sido señalado por el Tribunal Constitucional<sup>38</sup>.

Cabe señalar que la Corte Suprema de Justicia recurrió a la utilización de aquel principio jurídico para determinar que no correspondía la devolución de un vehículo incautado utilizado en el delito de contrabando a la persona a la que se le incautó, a pesar de lo determinado en el Decreto Legislativo N° 1111, por cuanto “...la ley dentro de un sistema constitucional de derecho no puede ser utilizada para que un acto que la contraviene se cubra con un manto de legalidad (en el presente caso) a través de una decisión judicial”<sup>39</sup>. Asimismo, aquella instancia ejemplifica el referido axioma jurídico, recurriendo al caso Rigg&Palmer, resuelto por el Tribunal de Apelaciones de Nueva York<sup>40</sup>. Aquel tribunal norteamericano arribó a la siguiente conclusión: “A nadie se le debe permitir beneficiarse de su propio fraude o tomar ventaja de su propio error, fundar cualquier demanda sobre su propia iniquidad o adquirir propiedad sobre la base de su propio crimen”. Adicionalmente, señala que cualquier acto jurídico puede no ser tomado en cuenta si es que existen actos ilícitos detrás del mismo y que este principio es de aplicación universal.

En tal virtud, se advierte que el principio “*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*”<sup>41</sup> si bien es utilizado para resolver controversias entre el sector público y el sector privado, no tiene limitante alguna en su aplicación en las relaciones de los privados con otros privados.

Asimismo, es importante mencionar que los gastos deben surgir de actividades o acciones lícitas y que no sean perjudiciales para los derechos de terceros (no teniendo sentido que provengan de acciones cuestionables en contra las normas jurídicas y sus efectos), recordándose que todo así como deben estar relacionados con el giro de

---

<sup>37</sup> Ya que las sanciones son resultado de incurrir en infracciones administrativas, que a su vez son consecuencias de no actuar conforme a las conductas establecidas en la Ley, es incongruente que se acepten como gasto tributario aquellas sanciones; de allí que la legislación tributaria en el derecho comparado determina expresamente la no deducción de aquellas sanciones. A mayor abundamiento, en la Radicación N° 73001-23-31-000-1999-02413-03, el Consejo de Estado Colombiano recurrió a este axioma jurídico a efectos de confirmar la sanción efectuada por una entidad pública a un ente privado.

<sup>38</sup> Expediente N° 00394-2013-PA/TC de fecha 17 de abril de 2013.

<sup>39</sup> Casación N° 113-2013 Arequipa de fecha 19 de febrero de 2015.

<sup>40</sup> Demanda resuelta el 08 de octubre de 1889.

<sup>41</sup> “No se escucha a nadie (en juicio) que alega su propia torpeza”.

negocio del contribuyente. Y es que aceptar la deducción de los gastos de indemnizaciones provenientes de incurrir en responsabilidad civil contractual, sería aceptar y apoyar comportamientos negligentes por parte de los contribuyentes, invalidando de esta manera el principio jurídico "*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*" así como poniéndolos en situación de ventaja indebida frente a otros contribuyente que sí procuran ser diligentes en su actuar respecto a sus compromisos con terceros.

Es así que la Corte Suprema ha señalado que debe evaluarse la conducta y/o proceder del contribuyente respecto a la erogación de un gasto para generar renta gravada, dejando fuera todos aquellos actos que se hayan realizado de manera anormal con la finalidad de obtener renta. Y es que esta instancia judicial, determinó que el gasto de asesoramiento y defensa jurídica del señor Dionisio Romero, deducido por el Banco de Crédito del Perú (BCP), no cumplía el principio de causalidad por cuanto la referida persona "gestionó" el nombramiento de administradores judiciales así como realizó la "gestión" para evitar la traba de embargo en forma de intervención, ante el aquel entonces jefe del Servicio de Inteligencia Nacional, señor Vladimiro Montesinos, siendo aquel una persona ajena al proceso; por lo que aquella conducta, en propias palabras de la referida instancia judicial "no resulta útil, ni idónea, con el propósito de mantener, producir o conservar la fuente generadora de la renta" (2016: Fundamentos 8 al 13, Casación N° 9209-2013 Lima).

Agrega aquella instancia judicial respecto al gasto desembolsado, la siguiente afirmación:

...tuvo como eje el «haber acudido ante el jefe del Servicio de Inteligencia Nacional a solicitar el nombramiento de administradores en un proceso judicial», sobre lo cual, no tenía competencia ni facultad alguna; en rigor no reúnen la relación de causalidad -gasto necesario, que debe existir entre el gasto realizado y su utilidad directa para mantener o producir la fuente generadora de renta...en consecuencia, es manifiesto que los gastos que el Banco realizó para defender al señor Romero Seminario, no pueden ser deducidos; toda vez que no tienen un correlato con la realidad para comprender de qué manera directa podría haber servido para la fuente generadora de la renta.

Del extracto citado de aquella sentencia, se concluye que para aquella instancia judicial, todo gasto debe estar directamente relacionado con la producción de ingresos gravados o el mantenimiento de la fuente productora de renta así como el hecho que el contribuyente debe sustentar que el gasto cumple con el principio de causalidad, respaldándolo en documentación distinta a comprobantes de pago, siendo indispensable esto último, por lo que no es suficiente que la naturaleza del gasto esté relacionado al giro del negocio<sup>42</sup>. Por otra parte, de la Casación N° 9209-2013 se puede concluir que todo accionar de un contribuyente, cuyo resultado sea el incurrir en un gasto cualquiera, no debe ir en contra de los actos y procedimientos establecidos por la normatividad vigente.

Ahora bien, aunque el principio jurídico "*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*" no está expresamente contenido de las normas que componen el ordenamiento jurídico, no es menos cierto que la Constitución Política del Perú señala que uno de los deberes de los ciudadanos es cumplir con el ordenamiento jurídico vigente en el país (Const., 1993, art. 38°). En tal virtud, si el contribuyente incurrió en una conducta afecta a sanción, es decir, quebrantó una o varias normas legales que regulan comportamientos o acciones a seguir, sería irrazonable y contraproducente que el mismo busque recuperar su patrimonio, disminuido como resultado de una salida de dinero para cancelar aquella sanción, a través de una deducción tributaria de aquel gasto; máxime si la Corte Suprema ha señalado que es ineludible el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico existente en el país<sup>43</sup>.

En este orden de ideas, se tiene que las indemnizaciones por incumplimientos contractuales no tienen como objetivo principal la generación de rentas gravadas y/o mantenimiento de la fuente productora, antes bien su función se reduce a resarcir daños intencionalmente efectuados a terceros, es decir es un gasto meramente conveniente. Asimismo, si bien estos gastos podrían calificar como necesarios, referidos a ser obligatorios, lo son por un imperativo legal contenido en el Código Civil debido al incumplimiento del ordenamiento jurídico establecido y no como resultado de intervenir en el proceso productivo corriente de las actividades del contribuyente a efectos de su contribución a la generación de renta, por lo que no califican como erogaciones normales u ordinarias<sup>44</sup>. Este hecho tiene concordancia con lo que señaló

---

<sup>42</sup> Expediente N° 11670-2014 de fecha 18 de julio de 2018, Corte Superior de Justicia de Lima.

<sup>43</sup> Casación N° 2439-2015 Lima de fecha 30 de Julio de 2018.

<sup>44</sup> Respecto a al proceso productivo, cabe precisar que este está conformado por los costos de materia prima, mano de obra y/o costos indirectos de fabricación; a lo cual claramente las indemnizaciones por incumplimientos contractuales no calzarían en alguno de aquellos conceptos descritos. Por otra parte existen los gastos de administración, gastos de

el Tribunal Fiscal en la Resolución 02116-5-2006, en la determinó que los aportes a las AFP son una obligación totalmente distinta al pago de remuneraciones, señalando que los gastos por intereses moratorios por pago extemporáneo no son deducibles, ya que no se trata de gastos necesarios, vinculados a la generación de renta y/o mantenimiento de la fuente productora de renta, sino que es un pago resultante de un incumplimiento del pago oportuno de los referidos aportes.

En ese sentido, al ser resultado aquel desembolso del quebrantamiento de obligaciones consignadas en un contrato, atribuible a la conducta del contribuyente, no califica como un gasto deducible, ya que aquella indemnización tiene como objetivo reparar el perjuicio derivado del referido incumplimiento de las condiciones pactadas con la otra parte suscriptora de un contrato. Esta afirmación responde al hecho de que el contribuyente incurrió en un gasto que era del todo evitable si hubiera actuado con la diligencia en la conducta que le imponía las cláusulas contenidas en el contrato respecto a las obligaciones principales pactadas y que se suscribieron en un marco de buena fe entre las partes, por lo que al deducir aquel gasto traslada el costo del perjuicio cometido al Estado, a través de un menor pago de impuesto a la renta, contraviniendo de esta manera lo dispuesto por el principio constitucional de capacidad contributiva<sup>45</sup>, ya que de este modo se busca disminuir la real capacidad económica del contribuyente así como se busca obtener un beneficio indebido al pagar un menor impuesto perjudicando al acreedor tributario, es decir el estado.

Contrariamente a la tendencia seguida por el Tribunal Fiscal, la Corte Suprema de Justicia se adhiere al hecho de analizar qué hechos motivaron al incumplimiento contractual que desembocó en un pago de indemnización. Es así que en la Casación N° 8407-2013, que dicho sea constituye la única sentencia en que la máxima instancia judicial analiza la deducibilidad de las indemnizaciones, la Corte Suprema enfatiza que la conducta negligente o ineficiente del contribuyente, al incumplir su obligación contractual, generó el desembolso de importes dinerarios para resarcir el daño emergente y el lucro cesante, no contribuyendo aquel desembolso a la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente productora de renta y por tanto no califica como gasto deducible para el Impuesto a la Renta.

---

ventas o gastos financieros, más estos gastos son aquellos inherentes al quehacer empresarial, quehacer que justamente tiene como fin generar renta y/o mantener la fuente productora de renta.

<sup>45</sup> Hector Villegas, citado por Diego Freedman, señala que "no puede seleccionarse como hechos imponibles o bases imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva" (página 509).

Lo determinado por la Corte Suprema, guarda uniformidad con lo que concluye la jurisprudencia comparada. Así se tiene que, la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos Mexicanos<sup>46</sup>, entidad que determinó que si bien el pago de una penalidad<sup>47</sup> puede estar previsto en un contrato y por ende ser un desembolso obligatorio de incurrirse en los supuestos para aquel egreso, ello no lo convierte automáticamente en un gasto necesario y deducible. Este hecho obedece a que aquel desembolso tan solo tiene una naturaleza accesorio, por lo que de por sí un contribuyente al incurrir en aquel gasto no genera ingresos o sirve como un medio para obtener los referidos ingresos.

Y es que debe tenerse en cuenta que ningún contribuyente celebra un contrato, en calidad de deudor, con un tercero únicamente en razón del pago de una indemnización, por el contrario aquel potencial desembolso tan solo es una prestación anexa a la obligación principal consistente en el intercambio de bienes y/o servicios; y que realmente el factor que debe evaluarse a efectos de calificar un gasto como deducible es si aquel egreso posee una naturaleza ordinaria, necesaria o convencional, siendo que a todas luces una indemnización no cumple con aquel requisito, ya que si bien la inclusión de una cláusula indemnizatoria en un contrato puede responder a costumbres del país y por ende ser necesaria para suscribir un contrato que permita poder obtener distintos activos que serán utilizados posteriormente para generar renta, el pago de aquella indemnización claramente no es necesaria para la consecución de los referidos activos, ya que es del todo evitable si el contribuyente se conduce de modo presto en el cumplimiento de sus obligaciones contractuales principales.

Asimismo, si se incurre en una obligación de pago de una indemnización será únicamente en razón de la propia conducta del contribuyente al no haber sido diligente en su actuar respecto a sus obligaciones especificadas en el contrato suscrito, así como a raíz de las propias decisiones del contribuyente al incluir en el referido contrato con el acreedor aquel desembolso.

Similar criterio comparte la Corte Suprema de Chile<sup>48</sup>, ya que para esta instancia judicial lo que debe evaluarse respecto a la deducibilidad de una indemnización es cuál fue el motivo por la que surgió esta obligación de pago y no si esta forma parte de

---

<sup>46</sup> Amparo en Revisión 1662/2006 de fecha 15 de noviembre de 2006.

<sup>47</sup> La penalidad es un pacto efectuado por anticipado respecto al desembolso de una indemnización, por lo que, en términos prácticos, ambos términos tienen la misma finalidad.

<sup>48</sup> Casación N° 4801-2009 de fecha 16 de setiembre de 2011.

una cláusula de un contrato, no calificando como un gasto necesario si aquel desembolso es resultado de un incumplimiento de las obligaciones contractuales celebradas con un tercero, con prescindencia de que si aquel incumplimiento de obligaciones estaba relacionado a actividades propias del giro de negocio del contribuyente. Así también aquella instancia judicial, ha determinado manifiestamente que los pagos establecidos en un contrato, cuyo desembolso sea consecuencia del incumplimiento de las cláusulas de un contrato, no son gastos necesarios<sup>49</sup>.

Adicionalmente a lo mencionado, la posición adoptada por la Corte Suprema chilena es compartida por el Consejo de Estado de Colombia (equivalente a la Corte Suprema peruana) al afirmar que el hecho de que un gasto sea obligatorio desde un punto de vista legal, no lo convierte en necesario, y esta condición se puede verificar al excluir aquel pago del desarrollo de la actividad comercial del contribuyente, concluyéndose que no es indispensable para generar renta gravada y/o mantener la fuente productora de renta<sup>50</sup>. Adicionalmente, recalca que el deducir aquel gasto de indemnización implicaría otorgar un beneficio tributario a través de un menor pago de impuestos.

Un hecho similar se puede encontrar en la jurisprudencia española, en la que el Tribunal Supremo se pronunció respecto a la deducibilidad de los gastos de los intereses moratorios derivados de actas de inspección<sup>51</sup>. Para aquel tribunal, si bien es importante evaluar si un gasto es necesario para generar renta, es mucho más relevante determinar si un gasto surge como consecuencia de un hecho ilícito, no calificando como deducible el egreso que cumpla con el último supuesto, a pesar que sí pueda estar relacionado con el giro de negocio del contribuyente.

Por lo tanto, bien podría aseverarse, en base a lo hasta ahora expuesto, que antes de determinar si un gasto es fehaciente y/o si cumple con el principio de causalidad para su respectiva deducción, es imprescindible analizar si el gasto proviene de un hecho ilícito<sup>52</sup> y/o proviene de hechos donde existió un comportamiento negligente, siendo no deducibles las erogaciones relacionadas a aquellos factores; por tanto, las

---

<sup>49</sup> Casación N° 7343-2012 de fecha 24 de octubre de 2013.

<sup>50</sup> Radicación N° 250002327000201200334 de fecha 23 de febrero de 2017.

<sup>51</sup> Sentencia N° 1462/2010 de fecha 25 de febrero de 2010.

<sup>52</sup> Si bien es cierto en el ordenamiento jurídico peruano no existe norma expresa relacionada a la deducibilidad de los gastos provenientes de actividades ilícitas, otros países sí han emitido normas que regulan su tratamiento, como por ejemplo el Criterio Institucional DGT-CI-001-2015 emitido por la Dirección General de Tributación de Costa Rica: "Se concluye que la Administración Tributaria en ningún caso podrá reconocer como gastos deducibles del Impuesto a la Renta, los montos que paguen los sujetos pasivos de este impuesto, por concepto de "soborno", o por cualquier otro acto o actividad que esté tipificado por la legislación costarricense como "ilícito o delito", aunque tales gastos colaboren de hecho en la obtención de ingresos ilícitos".

indemnizaciones por responsabilidad civil contractual no es un gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, debe resaltarse que no todas las indemnizaciones derivadas de incurrir en responsabilidad civil contractual calificarán como gastos no deducibles. En tal sentido, cabría señalar que existen eventos que califican como casos fortuitos o de fuerza mayor<sup>53</sup>, que escapan a la voluntad del contribuyente, y que harían imprescindible que aquel incurra en el desembolso de una indemnización a efectos de resarcir el daño generado. En lo concerniente a ello, es preciso remitirse al Código Civil, norma que reconoce este tipo de sucesos al señalar que el deudor no será responsable de los daños y perjuicios producto de que las obligaciones no se hayan ejecutado cuando medie una causa atribuible a un caso fortuito o de fuerza mayor<sup>54</sup>.

En el supuesto de que pese a que el contribuyente no tendría la obligación de desembolsar de demostrar la existencia de caso fortuito o de fuerza mayor, llegara a incurrir en aquel egreso (sea por un ahorro de tiempo y dinero que significa incurrir en un arbitraje o a una demanda judicial), deberá sustentar con la documentación pertinente los hechos acontecidos que impidieron la ejecución de aquellas obligaciones o la ejecución defectuosa de las mismas y estuvieron inmersos en aquellos sucesos; ya que de no hacerlo incurrirá en una liberalidad y, en consecuencia, en un gasto no deducible.

Del mismo modo, existirán situaciones en razón de que su capacidad para efectuar pagos se vea comprometida seriamente, por lo que la única salida para evitar caer en un estado de insolvencia sea la de resolver compromisos con terceros, con el consiguiente desembolso de una indemnización, de corresponder, por los daños y perjuicios por no haber cumplido a cabalidad las obligaciones contractuales contraídas; por lo que dentro de este contexto, aquella salida de dinero sí calificaría como gasto deducible para efectos tributarios.

Un hecho interesante es el desembolso de indemnizaciones desembolsadas por resolución de contrato debido a variaciones en alguna de las condiciones en las cuales se suscribió el contrato entre el deudor y el acreedor. Es así que en la RTF N° 17929-3-2013, el contribuyente a efectos de sustentar la causalidad de una penalidad

---

<sup>53</sup> El Código Civil en el artículo 1315° define el caso fortuito o fuerza mayor como “la causa no imputable, consistente en un evento extraordinario, imprevisible e irresistible, que impide la ejecución de la obligación o determina su cumplimiento parcial, tardío o defectuoso”.

<sup>54</sup> Artículo 1314°.

desembolsada a un proveedor, adujo que el precio del bien había disminuido en forma importante en relación a su precio inicial, por lo que convenía desembolsar la penalidad para resolver el contrato, para así buscar otros proveedores con los precios ya disminuidos, produciendo así un importante ahorro.

Respecto a aquel argumento, el Tribunal Fiscal no emitió pronunciamiento alguno, por lo que cabe la interrogante concerniente a que si aquel argumento (respaldado en documentación sustentatoria) permite determinar la causalidad de una indemnización. Debe mencionarse que, en operaciones de compraventa de productos primarios (commodities) frecuentemente productos minerales y agrícolas ya sea para su reventa y/o consumo como materia prima en un ciclo de producción, los precios pactados en los contratos generalmente tienen como referencia los precios internacionales, siendo necesario señalar que estos últimos sufren oscilaciones propias de la dinámica del mercado de aquellos productos.

Dentro de este contexto, puede darse el caso que el precio del commodity que venda la empresa (generalmente medianas y grandes empresas) sufra una disminución importante o el precio de aquel bien que adquiera el referido ente económico sufra un aumento importante, siendo ambas situaciones producidas entre la fecha de suscripción de contrato y la fecha de entrega del bien, teniendo como consecuencia que no sea conveniente para la empresa continuar con los términos del contrato (ya que de seguir con ello se incurriría en una importante pérdida), con el consiguiente desembolso de una indemnización.

En ese escenario, a pesar que las empresas puedan adoptar medidas para evitar variaciones bruscas en el precio de los bienes, tales como la utilización de derivados financieros, en específico un contrato de futuros<sup>55</sup>, que establezca el precio del producto primario o recurriendo al análisis de valores históricos con la finalidad de establecer un precio razonable del bien; no es fácil determinar el precio en un momento dado de aquel bien, por lo que ante una situación en que, por efecto de disminución de precio, no sea conveniente continuar con los términos de un contrato pactado con un proveedor, la indemnización desembolsada por incumplimiento contractual calificaría como gasto deducible.

---

<sup>55</sup> Se define como un contrato de futuro como "un contrato o acuerdo que obliga a las partes contratantes a comprar o vender un número determinado de bienes o valores (activo subyacente) en una fecha futura y determinada, y con un precio establecido de antemano" (Wikipedia).

Por último, debe señalarse que, mediante Casación N° 8327-2015 de fecha 02 de julio de 2018, la Corte Suprema determinó que el gasto derivado del pago de una penalidad no es aceptado tributariamente, por cuando en el caso concreto (que deriva de la RTF N° 015692-10-2011) el contribuyente no demostró que aquel desembolso era fehaciente así como que estaba soportado en un contrato u otros documentos escritos a la fecha del acuerdo de suministro del commodity (aceite refinado).

Es de notar que la Administración Tributaria no argumentó en el procedimiento contencioso tributario así como durante el proceso contencioso administrativo que el gasto de la penalidad derivaba de un incumplimiento contractual, ya que de un análisis de los hechos que rodean a esta controversia, se aprecia que la rescisión de contrato motivo del desembolso de la penalidad obedeció a que no era conveniente que la empresa prosiguiera con los términos del contrato debido a una rebaja sustancial del precio internacional del commodity que su proveedor le iba a suministrar en cierto momento, por lo que le resultaba ventajoso resolver el contrato y buscar otras ofertas con el precio ya disminuido; en consecuencia, la resolución de aquel contrato calificaba como un acto de fuerza mayor y por ende el gasto por penalidad era perfectamente deducible. En tal sentido, la Administración Tributaria argumentó que la empresa no acreditó la fehaciencia del pago de la penalidad así como que no demostró que la cláusula penal fue suscrita en la fecha de acuerdo de suministro del bien, con la finalidad de que el reparo del gasto por penalidad desembolsada fuese confirmado.

## DISCUSIÓN

Dada la existencia de una abierta diferencia respecto a la deducibilidad del gasto por indemnización incurrido como consecuencia de responsabilidad civil contractual entre el Tribunal Fiscal y la Corte Superior y la Corte Suprema, el hecho que ninguna de la resoluciones administrativas y judiciales estudiadas constituya precedente de observancia obligatorio, así como por el hecho de la inexistencia de un tratamiento definido en la Ley del Impuesto a la Renta, la presente investigación cobra importancia, por cuanto marca el derrotero a seguir por parte de las empresas respecto a si debe adicionarse aquel gasto a la utilidad financiera consignada en la declaración jurada anual, brindando estabilidad jurídica a aquellas personas jurídicas.

En tal sentido, ya que la responsabilidad civil contractual claramente está referido a conductas, actos o comportamientos que atentan contra la buena fe de un contrato y el ordenamiento jurídico existente relativo al cumplimiento forzoso de las obligaciones de un contrato por las partes que suscriben aquel acto jurídico, no cabe calificar como gasto deducible la indemnización proveniente de un incumplimiento contractual; criterio al cual se adhiere el Poder Judicial a través de la Casación N° 8407-2013 emitida por la Corte Suprema de Justicia.

Y es que al deducir aquel gasto en la determinación de la Renta Neta, la empresa que desembolsó aquella indemnización se beneficia, debido a que transfiere al estado el resultado de su ineficiencia, negligencia y/o irresponsabilidad resultante de incumplir o cumplir parcialmente sus obligaciones que ella mismo se comprometió a desempeñar antes de la suscripción de un contrato; consistiendo el beneficio señalado en que las empresas determinan y pagan un menor importe de impuesto a la renta, perjudicando al estado y colocándose en una situación de ventaja frente a otras empresas que son diligentes en su actuar con terceros y que por aquella correcta conducta no pagan indemnización alguna.

Para el Tribunal Fiscal, las indemnizaciones pagadas por incumplimientos contractuales son deducibles en la medida que su desembolso esté supeditado a una cláusula plasmada en un contrato así como que la obligación principal (generalmente conformada por el suministro de bienes y/o prestación de servicios), cuyo incumplimiento origine el pago de la indemnización, esté relacionada con la actividad económica en la que el contribuyente se desenvuelve, entendiéndose esta última

condición como la relación causa-efecto, descartándose así los gastos que pueden ser superfluos.

Sin embargo, para el Poder Judicial, aquellas indemnizaciones no tienen relación alguna con la generación de renta y/o mantenimiento de la fuente generadora de aquella renta, sino que derivan de una responsabilidad contractual, siendo irrelevante si son fehacientes y/o que cumplan con los criterios de proporcionalidad y razonabilidad, por lo que son gastos no aceptables tributariamente.

Una cuestión relevante es la existencia de un principio jurídico de universal aplicación que prohíbe sacar provecho o beneficios de hechos ilícitos cometidos por uno mismo ("*Nemo auditur propriam turpitudinem allegans*"). Este principio no tiene limitación alguna en cuanto a su aplicación en las transacciones efectuadas entre privados o entre privados con el estado. Siendo así y aplicando aquel principio en el terreno de la tributación, antes de evaluar si un gasto es necesario para generar renta y/o mantener la fuente productora de la misma, debe examinarse si el gasto incurrido tiene su nacimiento en un contexto en el que intervienen actos ilícitos y/o conductas negligentes de las empresas que resulten en un quebrantamiento del ordenamiento jurídico establecido, quebrantamiento que puede ejemplificarse en un incumplimiento de las obligaciones pactadas en un contrato.

Así también, es importante resaltar que las indemnizaciones no tienen relación alguna con la generación de renta y/o mantenimiento de la fuente productora, sino que obedecen a una situación de índole contingente, no teniendo participación activa en la actividad productiva y/o comercial ordinaria del contribuyente, sino que son desembolsadas para cumplir con resarcir el daño generado al acreedor, al haber este dejado de percibir beneficios económicos de parte del deudor por la interrupción de las obligaciones recogidas en el contrato suscrito por ambas partes, calificando aquella erogación como gasto anormal y por ende no deducible.

Del mismo modo, el enfoque de la no deducibilidad de las indemnizaciones por incumplimientos contractuales ha sido recogido en controversias de índole tributario en distintos países, que en distintas resoluciones enfatizan aquella postura, ya que de aceptar esta deducción se incentivaría a los contribuyentes a incurrir o mantener aquel comportamiento para así pagar menores montos de impuestos así como se castigaría el buen actuar de empresas que se esfuerzan por cumplir con la normatividad así como con sus relaciones con terceros.

Asimismo, otro punto importante es que tanto la Corte Suprema peruana así como sus pares de la región señalan de manera implícita que si bien es significativo que el desembolso de aquellas indemnizaciones tenga relación con las actividades comerciales propias del contribuyente, esté previsto en el contrato suscrito y que el gasto cumple con el criterio de razonabilidad; el primer factor de evaluación que debe tener aquel gasto y en general cualquier egresos, es si aquel desembolso fue el resultado de una conducta poco o nada diligente del contribuyente, y si es así entonces es un gasto no aceptado tributariamente.

Empero, si el contribuyente demuestra que se incurre en gastos por indemnizaciones derivadas de resolver contratos celebrados con terceros al no poder ejecutar las obligaciones pactadas, que tienen su origen en hechos fortuitos o de fuerza mayor cuya magnitud es tal que hace inviable continuar con las condiciones establecidas en el contrato; sí calificarían como gastos deducibles las indemnizaciones desembolsadas.

Por lo anteriormente señalado, la hipótesis elaborada en la presente investigación tiene un cumplimiento parcial, por cuanto se determina que las indemnizaciones no califican como gastos deducibles con ciertas excepciones a aquella regla.

Por otro lado, con la finalidad de determinar cuál es la capacidad económica que poseen las empresas a efectos de fijar el importe del impuesto a la renta que está obligado a aportar de manera anual al fisco, debe evaluarse qué gastos poseen la condición de deducibles o no, a efectos de sustraerse a los ingresos afectos a aquel impuesto, conformando así la renta neta imponible. En ese sentido, la Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 37° establece una lista taxativa de los gastos deducibles, así como los límites y condiciones que deben poseer para poder ser restados de la renta bruta; instituyendo como regla general que los gastos deben ser necesarios para generar renta y/o mantener la fuente productora de aquella renta a efectos de ser aceptados tributariamente, regla que el legislador optó por recoger debido a la imposibilidad de regular cada uno de los gastos en las que pueden incurrir las empresas en el devenir de sus actividades comerciales.

Del mismo modo, es importante mencionar que los gastos deben cumplir, sin perjuicio de evaluar la deducción de un gasto en base al principio de causalidad, con los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad (este último se aplica a los gastos relacionados a erogaciones de personal contenidas en los incisos I), II) y a.2) del

artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta) a efectos de su deducción; siendo no menos importante el hecho de que el contribuyente tiene que demostrar que los gastos son fehacientes.

Para demostrar que un gasto cumple con la condición de ser necesario así como el hecho de que cumplen los criterios señalados en el párrafo anterior, el contribuyente está en la obligación de poseer la documentación sustentatoria suficiente que permita concluir que el gasto cumple con el principio de causalidad, no bastando meras afirmaciones para sustentar aquella condición.

Por lo anteriormente expuesto, es indispensable que el legislador modifique la Ley del Impuesto a la Renta incorporando un dispositivo específico que señale expresamente que las indemnizaciones resultantes de incumplimientos contractuales califican como gastos no deducibles.

Para ello, se podría recurrir a la legislación comparada, en específico, la Ley del Impuesto a la Renta que rige en el país de México contiene<sup>56</sup>, que adaptándolo a la realidad peruana, quedaría conformado por la siguiente estructura:

“Artículo 44°.- No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría:...

t) Las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penalidades. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penalidades, podrán deducirse cuando la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

El contribuyente tiene la obligación de demostrar con documentación de fecha cierta y fehaciente que las indemnizaciones y penas convencionales deducidas por aquel fueron resultado de responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros”.

---

<sup>56</sup> Artículo 28° Numeral VI de la Ley del Impuesto a la Renta: “Las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, podrán deducirse cuando la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente”.

Por lo antes expuesto y en consonancia con el hecho de que se demostró que no todas las indemnizaciones por responsabilidad civil contractual son aceptadas como gastos deducibles, la incorporación de la modificación planteada a la Ley del Impuesto a la Renta, otorgará mayor predictibilidad al sistema tributario en beneficio de las empresas, que en lo sucesivo deberán efectuar una planificación concienzuda en las transacciones que realizan con terceros (clientes, proveedores y/o trabajadores), no solo en aquellas operaciones que ya están siendo desarrolladas sino también las que van a realizarse, ello con la finalidad de optimizar sus procesos de producción, actividades de compraventa de bienes, prestación de servicios durante el ejercicio gravable para evitar incumplimientos contractuales.

Asimismo, de haber incurrido las empresas en el desembolso de una indemnización de tal naturaleza y no habiendo mediado factores ajenos a la voluntad, accionar de aquellas organizaciones, es recomendable reparar aquel gasto incurrido, adicionándolo a la renta neta imponible en la declaración jurada anual del impuesto a la renta, evitando así una contingencia tributaria en caso se presente una fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

Así también, se hace necesario que empresas recopilen y archiven la documentación e información suficiente y de fecha cierta, que permitan sustentar que una indemnización desembolsada corresponde a factores ajenos a la voluntad y comportamientos atribuibles a ellos, evitando de esta manera que el fisco acote aquel gasto por falta de sustento de los mismos.

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

ACOSTA, Simón.

1983 *Comentarios a las leyes financieras y tributarias, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: Editorial Edesa.

ALVA, Mateo.

2010 El principio de causalidad y su implicancia en el sustento de los gastos en el impuesto a la renta. *Actualidad Empresarial*. Lima, número 203, pp. 118-120.

Recuperado de [http://aempresarial.com/web/revitem/1\\_10800\\_08681.pdf](http://aempresarial.com/web/revitem/1_10800_08681.pdf)

BENGOCHEA, Fabián

2012 “*El gasto a las Ganancias. Su admisibilidad*”. Trabajo de especialización en Tributación. Junín: Universidad Nacional del Mar del Plata, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales.

Recuperado de [http://nulan.mdp.edu.ar/1696/1/bengochea\\_frm\\_2012.pdf](http://nulan.mdp.edu.ar/1696/1/bengochea_frm_2012.pdf)

BRAVO, Jorge.

2013 “El concepto de renta de las empresas”. *Derecho tributario: Reflexiones*. Lima: Jurista Editores.

Recuperado de <https://www.peruebooks.com/ebook/0285586/derecho-tributario-reflexiones>

BORDOLLI, José.

1988 “La autonomía del Derecho Tributario y el concepto de remuneración en el IRIC”, *Revista Tributaria*. Montevideo, número 84, pp. 176 y 177.

CABANELLAS, Guillermo.

2008 *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Buenos Aires: Editorial Heliasta.

CANALES, Javier y MORI, María

2016 “*Criterios para sustentar los principios de causalidad y fehaciencia de los gastos de responsabilidad social como escudo fiscal de las empresas del sector minero en el Perú*”. Tesis de licenciatura en Contabilidad. Lima: Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, Facultad de Negocios.

CASANOBA, Antonio.

2016 (20 de setiembre). Indemnización: ¿Deducible o no deducible? [Actualización LinkedIn].

Recuperado de <https://es.linkedin.com/pulse/indemnizaci%C3%B3n-deducible-o-antonio-casabona>

## CONSEJO DE ESTADO DE COLOMBIA

2010 Radicación N° 25000232700020060079201. Sentencia: 15 de abril de 2010.

Recuperado de  
[https://camacol.co/sites/default/files/base\\_datos\\_juridico/BD20100518112239.pdf](https://camacol.co/sites/default/files/base_datos_juridico/BD20100518112239.pdf)

2010 Radicación N° 76001233100020060200101. Sentencia: 19 de agosto de 2010.

Recuperado de  
<https://alanemiliomatosbarzola.files.wordpress.com/2015/06/jurisprudencia-colombiana-indemnizaciones-alan-emilio-matos-barzola.pdf>

2012 Radicación N° 630012331000200400908. Sentencia: 12 de marzo de 2012.

Recuperado de  
[https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:o\\_isO1-AbSEJ:https://forvm.com.co/wp-content/uploads/2015/02/Sentencia-N%25C3%25BAmero-18172-de-12-03-2012.-Consejo-de-Estado.-Doc.docx+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=pe](https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:o_isO1-AbSEJ:https://forvm.com.co/wp-content/uploads/2015/02/Sentencia-N%25C3%25BAmero-18172-de-12-03-2012.-Consejo-de-Estado.-Doc.docx+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=pe)

2017 Radicación N° 250002327000201200334. Sentencia: 23 de Febrero de 2017.

Recuperado de  
[http://legal.legis.com.co/document?obra=jurcol&document=jurcol\\_cb444519f0534078abaa5e4173480506](http://legal.legis.com.co/document?obra=jurcol&document=jurcol_cb444519f0534078abaa5e4173480506)

## CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERU

1993 29 de diciembre

Recuperado de  
[https://www.web.onpe.gob.pe/modCompendio/html/constitucion\\_peruana\\_menu.html](https://www.web.onpe.gob.pe/modCompendio/html/constitucion_peruana_menu.html)

## CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA, SEXTA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SUB ESPECIALIDAD EN TEMAS TRIBUTARIOS Y ADUANEROS.

2017 Expediente N° 005356-2012. Sentencia: 27 de marzo de 2017.

Recuperado de  
<https://app.vlex.com/#PE.open/search/jurisdiction:PE+basicSearchAll:1/005356/PE.open/vid/672269249>

2017 Expediente N° 004383-2016. Sentencia: 21 de julio de 2017.

Recuperado de  
<https://app.vlex.com/#PE.open/search/jurisdiction:PE+basicSearchAll:1/004383-2016/PE.open/vid/696084237>

2018 Expediente N° Expediente N° 11670-2014 de fecha 18 de julio de 2018. Corte Superior de Justicia de Lima.

Recuperado de  
<https://jurisprudenciatributariomercado.pj.gob.pe/jurisprudenciaweb/faces/page/resultado-tributario.xhtml>

#### CORTE SUPREMA CHILENA.

2009 Casación N° 4801-2009. Sentencia: 16 de setiembre de 2011.

Recuperado de  
[https://www.transtecnia.cl/newsletter/boletin\\_informativo/03\\_10\\_2011/contenido\\_tributario\\_contable\\_laboral\\_10.htm](https://www.transtecnia.cl/newsletter/boletin_informativo/03_10_2011/contenido_tributario_contable_laboral_10.htm)

2016 Casación N° 8407-2013. Sentencia: 31 de agosto de 2016.

Recuperado de  
<https://alanemiliomatosbarzola.files.wordpress.com/2016/09/casacion-8407-2013-lima2.pdf>

#### CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA, SALA DE DERECHO CIVIL.

2017 Casación N° 3168-2015. Sentencia: 28 de febrero de 2017.

2018 Casación N° 1365-2016. Sentencia: 02 de julio de 2018.

#### CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA, SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL PERMANENTE.

2008 Casación N° 600-2007. Sentencia: 04 de agosto de 2008.

2010 Casación N° 2743-2009. Sentencia: 14 de setiembre de 2010

2014 Casación N° 2579-2010. Sentencia: 30 de setiembre de 2014.

2016 Casación N° 9209-2013. Sentencia: 30 de junio de 2016.

2016 Casación N° 3168-2015. Sentencia: 16 de marzo de 2016.

2018 Casación N° 10948-2014. Sentencia: 30 de abril de 2018.

2018 Casación N° 8327-2015. Sentencia: 02 de Julio de 2018.

2018 Casación N° 2439-2015 Lima de fecha 30 de Julio de 2018.

DURAN, Luis.

2009 “Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial”, *Contabilidad y Negocios*, Lima, 2009, Volumen 4, número 7, pp. 5-16.

HERNANDEZ, Luis.

2002 “Algunas consideraciones sobre el principio de causalidad en el Impuesto a la Renta”. *Ius Veritas*. Lima, número 25, pag. 299.

Recuperado de  
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/16215>

HUAPAYA, Pablo.

2011 “¿Cuáles son los Principios Generales de los Gastos Deducibles?”. Actualidad Empresarial. Lima, 2011, Número 223, pp. 118-120.

Recuperado de [http://aempresarial.com/web/revitem/1\\_11962\\_53106.pdf](http://aempresarial.com/web/revitem/1_11962_53106.pdf)

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD.

El Marco Conceptual para la Información Financiera. *Ministerio de Economía y Finanzas*.

Recuperado de [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_public/con\\_nor\\_co/vigentes/niif/marco\\_conceptual\\_financiera2014.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/niif/marco_conceptual_financiera2014.pdf)

LEON, Leysser

2005 “La Responsabilidad Extracontractual. Apuntes para una introducción al estudio del modelo jurídico peruano”. *Revista del Magíster en Derecho Civil*. Lima, vol. 4-5, p. 52.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS (MEF)

S.F Ley de Presupuesto del Sector Público [base de datos en línea].

Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/presupuesto-del-sector-publico/aprobacion-presupuestal/nacional-regional-y-local>

1994 Decreto Supremo N° 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Lima, 21 de setiembre.

2004 Decreto Supremo N° 179-2004-EF, Ley del Impuesto a la Renta. Lima, 08 de diciembre.

MONTESTRUQUE, Karina.

2005 “A propósito del principio de causalidad”. *Análisis Tributario*. Lima, volumen XVIII, número 204, pp. 17-18.

Recuperado de: [http://www.aele.com/system/files/archivos/anatrib/05.01\\_AT\\_1.pdf](http://www.aele.com/system/files/archivos/anatrib/05.01_AT_1.pdf)

NOVOA, Gerardo.

2006 “El Principio de Capacidad Contributiva”. *Revista Derecho & Sociedad*. Año 17, número 27, p. 105.

ORTEGA SALAVARRÍA, Rosa y PACHERRES RACUAY, Ana.

2008 NIIFs. Principales diferencias entre la doctrina contable y la regulación tributaria. Ediciones Caballero Bustamante S.A.C., Lima, 2008. Págs. 142, 145 y 146.

OSTERLING, Felipe.

1985 “La indemnización de daños y perjuicios”. Libro homenaje a José León Barandiarán. Lima: Cultural Cuzco, pp. 395-416.

Recuperado de: <http://www.osterlingfirm.com/Documentos/articulos/La%20indemnizacion%20de%20da%C3%B1os.pdf>

PAREDES, Brando.

2017 “Cuál es la diferencia ente responsabilidad civil subjetiva y objetiva”. En: Legis.

Recuperado de <http://legis.pe/diferencia-responsabilidad-civil-subjetiva-objetiva/>

PERUANOS NEWS.

2017 “Presentan libro que permite a empresas evitar errores en gastos del impuesto a la renta”.

Recuperado de [www.peruanosnews.com](http://www.peruanosnews.com)

PICÓN, Jorge.

2007 *Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto?. La ley, la SUNAT o lo perdí yo...* Lima: Dogma ediciones.

RAIMONDI, Carlos y Adolfo ATCHABAHIAN.

1999 “*El Impuesto a las Ganancias*”. Segunda Edición. Buenos Aire: Editorial Depalma.

ROSSETTO, Jorge.

1976 “*El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio*”. Volumen 2. Montevideo: Ediciones Rosgal.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando.

1963 *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*. Tomo III. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

SOTELO, Eduardo.

2007 “Notas sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria”. *Derecho y Sociedad*. Lima, año 2007, número 29, pp. 309.

Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/issue/view/1368>

SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SUNAT).

Ingresos Recaudados por la SUNAT, 2000-2017 (Millones de Soles) [Base de Datos en línea].

- Recuperado de [http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/busqueda\\_ingresos.html](http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/busqueda_ingresos.html)
- 2005 Informe N° 308-2005-SUNAT/2B0000. Lima.
- Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i3082005.pdf>
- 2003 Informe N° 091-2003-SUNAT/2B0000. Lima.
- Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i0912003.htm>
- 2011 Informe N° 051-2011-SUNAT/2B0000. Lima.
- Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/i051-2011.pdf>
- 2013 Informe N° 097-2013-SUNAT/4B0000. Lima.
- Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i097-2013.pdf>
- 2016 Informe N° 175-2016-SUNAT/5D0000. Lima.
- Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i175-2016.pdf>

SUPREMA CORTE DE LA NACIÓN DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, PRIMERA SALA.

- 2006 Amparo en Revisión 1662/2006 de fecha 15 de noviembre del 2006.
- Recuperado de [www2.scjn.gob.mx/juridica/Engrosesold/Cerrados/241/06016620.002.doc](http://www2.scjn.gob.mx/juridica/Engrosesold/Cerrados/241/06016620.002.doc)

TELLO, Fernando.

2014. Deducibilidad del Gasto Vinculado con los Desembolsos Incurridos Como Consecuencia de una Transacción Extrajudicial: ¿Estamos ante un Verdadero Acto de Liberalidad?. *Derecho & Sociedad*. Lima, número 43.
- Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/viewFile/12554/13112>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PERUANO.

- 2002 Expediente N° 01124-2001-AA. Sentencia: 11 de Setiembre de 2002.
- Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2002/01124-2001-AA.pdf>
- 2003 Expediente N° 02727-2002-AA/TC. Sentencia: 19 de diciembre de 2003.
- Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>

2004 Expediente N° 0033-2004-AI/TC. Sentencia: 28 de setiembre de 2004.  
Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>

2007 Expediente N° 1776-2004-AA/TC. Sentencia: 09 de febrero de 2007.  
Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/01776-2004-AA.pdf>

2011 Expediente N° 02647-2011-AA. Sentencia: 26 de setiembre de 2011.  
Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/02647-2011-AA%20Resolucion.html>

2015 Expediente N° 00621-2012-PA/TC. Sentencia: 03 de febrero de 2015.  
Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/00621-2012-AA.pdf>

#### TRIBUNAL DE APELACIONES DE NUEVA YORK.

1889 Caso Rigg vs Palmer, volumen 115, pp.506.  
Recuperado de <http://www.rfd.es/numero11/21-11.pdf>

#### TRIBUNAL FISCAL

- 2013 Resolución N° 09478-1-2013 de fecha 02 de junio de 2013.
- 2006 Resolución N° 02116-5-2006 de fecha 25 de abril de 2006.
- 2006 Resolución N° 4971-1-2006 de fecha 12 setiembre de 2006.
- 2009 Resolución N° 13373-4-2009 de fecha 11 de diciembre de 2009.
- 2010 Resolución N° 01640-4-2010 de fecha 12 de febrero de 2010.
- 2011 Resolución N° 15692-10-2011 de fecha 16 de setiembre de 2011.
- 2012 Resolución N° 07844-3-2012 de fecha 22 de mayo de 2012.
- 2013 Resolución N° 17929-3-2013 de fecha 03 de diciembre de 2013.
- 2014 Resolución N° 3625-10-2014 de fecha 19 de marzo de 2014.
- 2014 Resolución N° 07722-1-2014 de fecha 25 de junio de 2014.

#### TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑOL, SALA DE LO CONTENCIOSO.

2012 Casación 2210-2010.  
Recuperado de <https://www.iberley.es/jurisprudencia/sentencia-administrativo-ts-sala-contencioso-sec-2-rec-2210-2010-09-02-2012-544191>

VILLANUEVA, Walker.

2013 “El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario”. *Themis Revista de Derecho*. Lima, año 48, número 64, pp. 101-111.

Recuperado de <http://themis.pe/wp/wp-content/uploads/2014/01/TH%C4%92MIS-Revista-de-Derecho-64-Derecho-Tributario.pdf>

WIKIPEDIA

S.F. Contrato de futuros.

Recuperado de [https://es.wikipedia.org/wiki/Contrato\\_de\\_futuros](https://es.wikipedia.org/wiki/Contrato_de_futuros)

