



**FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES,
ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
ESCUELA PROFESIONAL DE CONTABILIDAD
CON MENCIÓN EN FINANZAS**

TESIS

Para optar el título profesional de Contador Público

Incidencia tributaria de los gastos de representación vehicular en las
empresas de servicios del distrito de Jesús María, año 2012
(caso: empresa M&M ARQUITECTOS Y CONSTRUCTORES S.A.C.)

PRESENTADO POR

Chamorro Tello, Alina Carmen
Meza Sangama, Waldir Martin
Noriega Lucas, Eliann Fiorela

ASESOR

Mejía Ramírez, Francisco Vicente

Los Olivos, 2016

SUSTENTADA ANTE LOS SIGUIENTES JURADOS:

.....
José Antonio REYES UGAZ

Presidente

.....
Pavel Otmaro TORRES MENDEZ

Secretario

.....
Liliana María ALAMA SONO

Vocal

.....
Francisco Vicente MEJÍA RAMÍREZ

Asesor

DEDICATORIA

A los profesionales, llámense asesores o profesores, que nos guiaron en el desarrollo y culminación de la presente tesis. También, a nuestros padres y familiares, por su esfuerzo, apoyo y fe depositada en nosotros y, por sobre todos, a Dios, que nos ilumina, guía y acompaña por el camino del bien.

RESUMEN

La presente investigación: “Incidencia Tributaria de los Gastos de Representación Vehicular en la empresa de servicios M&M Arquitectos y Constructores S.A.C. del distrito de Jesús María en el año 2012” tiene como finalidad aplicar las medidas correctivas para el buen uso de los gastos que se presentan en las empresas, tanto como los gastos de representación y los gastos vehiculares de la empresa.

En el presente trabajo de investigación se aplican diversos principios que nos ayuden a reconocer las causas del gasto, es decir, si estos se ajustan a la situación actual de la empresa, de acuerdo a sus ingresos. En este caso se aplicará el principio de causalidad el cual considera que gasto es deducible para efectos de poder determinar la renta neta de tercera categoría para mantener o incrementar la fuente generadora de renta.

El estudio realizado en esta investigación permite conocer los efectos que produce en la determinación de las rentas netas empresariales, dando como resultados un perjuicio económico en las empresas, así como al Estado. Se encontró que no existe un control sobre los gastos incurridos por parte de la empresa y la falta de control es de acuerdo a la falta de procedimientos con respecto a los gastos deducibles por desconocimiento de las normas tributarias aplicables a cada uno de ellos.

De acuerdo con la investigación además se puede percibir que en la Ley del Impuesto a la Renta, se han establecido limitaciones que afectan la determinación de las referidas rentas, desconociendo la realidad económica de la empresa.

Palabras clave: Tributos, Gastos, incidencia.

ABSTRACT

The present investigation: "Transport Tributary incidence of the Entertainment expenses in the company of services M&M Arquitectos y Constructores S.A.C. of the district of Jesus Maria in the year 2012" takes as a purpose to apply the correctional policies for the good use of the expenses that appear in the companies, so much like the entertainment expenses and the transport expenses of the company. In the present research work there is applied diverse beginning that help us to recognize the causes of the expense, that is to say, if these fit to the current situation of the company, in accordance with its income. In this case there will be applied the beginning of causality which thinks that expense is deductible for effects of being able to determine the clear revenue of third category to maintain or to increase the generating revenue source.

The study realized in this investigation allows to know the effects that it produces in the determination of the managerial clear revenues, giving like turned out an economic damage in the companies as well as to the State. One found that a control does not exist on the expenses incurred on the part of the company and the absence of control is in accordance with the absence of procedures with regard to the deductible expenses for ignorance of the tributary norms applicable to each of them. In accordance with the investigation also it is possible to perceive that in the Law of the Tax to the Revenue, there have been established limitations that affect the determination of the above-mentioned revenues, without knowing the economic reality of the company.

Keywords: Taxes, Expenses, incidence.

ÍNDICE

RESUMEN	iv
ABSTRACT	v
INTRODUCCIÓN	10
CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO Y FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	11
1.1.DETERMINACIÓN DEL PROBLEMA.....	11
1.2.FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	14
1.2.1. Problema principal	14
1.2.2. Problemas específicos	14
1.3.OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	14
1.3.1. Objetivo principal.....	14
1.3.2. Objetivos específicos	14
1.4.JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN	15
1.4.1. Justificación.....	15
1.4.2. Importancia	15
1.5.ALCANCES Y LIMITACIONES.....	15
1.5.1. Alcances	15
1.5.2. Limitaciones	16
CAPÍTULO II: ASPECTOS TEÓRICOS	17
2.1.ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN	17
2.2.BASES TEÓRICAS	19
2.2.1. Renta	19
2.3.DEFINICIÓN DE TÉRMINOS BÁSICOS	66

CAPÍTULO III: METODOLOGÍA – CASUÍSTICA	70
3.1.DESARROLLO INTEGRAL DE UN CASO PRÁCTICO.....	70
3.2.MISIÓN.....	70
3.3.VISIÓN	70
CAPÍTULO IV: INFORME DE INVESTIGACIÓN	76
4.1.DISCUSIÓN DE RESULTADOS.....	76
CAPÍTULO V: INFORME DE INVESTIGACIÓN	77
5.1.CONCLUSIONES.....	77
5.2.RECOMENDACIONES.....	78
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	79

ÍNDICE DE ESQUEMAS

Esquema 1.Obtención de Renta Neta.....	23
Esquema 2.Determinación del IR de tercera categoría.....	24
Esquema 3.Principios y normas que rigen los estados.....	25
Esquema 4.Propósitos y límites de los GRV.....	55
Esquema 5.Concepciones del PC.....	57
Esquema 6.Propósito y destino de los GR.....	62
Esquema 7.Derecho a crédito fiscal de los GR.....	63

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 Diferencias temporales deducibles e imponibles	64
Tabla 2 Casos en los que se genera diferencias temporales y activos o pasivos tributarios que la entidad debe reconocer	65
Tabla 3 Cuentas vinculadas con la NIC 12	66
Tabla 4 Cuadro de vehículos asignados a distintas actividades	71
Tabla 5 Gastos anuales de funcionamiento año 2012	71
Tabla 6 Asignados a distintas actividades	72
Tabla 7 Ingreso neto anual por número de vehículos	72
Tabla 8 Estableciendo el exceso reparable	73
Tabla 9 Estado de resultados por función	74

INTRODUCCIÓN

La aplicación de diversos principios nos ayuda a reconocer las causas del gasto, es decir, si estos se ajustan a la situación actual de la empresa, de acuerdo a sus ingresos. En este caso se aplicará el principio de causalidad el cual considera que un gasto es deducible para efectos de poder determinar la renta neta de tercera categoría y mantener o incrementar la fuente generadora de renta.

Para la consecución de esta investigación, se considera necesario para su mejor entendimiento, estructurarlo en los siguientes capítulos:

En el **Capítulo I** se desarrolla el planteamiento y formulación de nuestro problema y además se menciona los problemas que puedan existir acerca del tema de investigación para la aplicación correcta y apropiada de una solución, además de los objetivos que esperamos alcanzar con la investigación, respondiendo a los problemas planteados anteriormente.

En el **Capítulo II** se señalan todos los aspectos teóricos que debe tener nuestro proyecto de tesis basándose en investigaciones anteriores sobre el tema, además de un marco histórico y teórico de referencia, haciendo mención en los fundamentos que se requieran para una mejor redacción.

En el **Capítulo III** se muestran los casos prácticos relacionados al tema de investigación buscando en una empresa o institución y resolverla, es decir, en este capítulo trataremos de poner en práctica toda la teoría del trabajo de investigación en curso.

En el **Capítulo IV** mostramos el informe de investigación que consta de la discusión de resultados además de las conclusiones y recomendaciones que se desprende de la investigación.

Finalmente, se muestran las referencias bibliográficas que sustentan la investigación, así como los anexos vinculados a la misma.

CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO Y FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

1.1. DETERMINACIÓN DEL PROBLEMA

El impuesto a la Renta grava las ventas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales a aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. Las rentas peruanas afectas al impuesto están divididas en cinco categorías:

Primera categoría, las rentas reales (en efectivo o en especie) del arrendamiento o subarrendamiento, el valor de las mejoras, provenientes de los predios rústicos y urbanos o de bienes muebles.

Segunda categoría, intereses por colocación de capitales, regalías, patentes, rentas vitalicias, derechos de llaves y personas o empresas que reciben dividendos por ser accionistas de empresas.

Tercera categoría, en general, las derivadas de actividades comerciales, industriales, servicios o negocios es decir personas y empresas que perciben ingresos por empresas unipersonales o jurídicas.

Cuarta categoría, las obtenidas por el ejercicio individual de cualquier profesión, ciencia, arte u oficio es decir personas que perciben honorarios por prestar servicios como profesionales o técnicos independientes.

Quinta categoría, las obtenidas por el trabajo personal prestado en relación de dependencia esto quiere decir que son las personas que reciben ingresos mediante sueldo o salario por trabajar en una empresa como dependiente.

El Impuesto a la Renta grava la ganancia y por lo tanto se debe tener cuidado qué gastos se deben destinar para el cálculo del Impuesto siguiendo los

principios y los parámetros que indica el código tributario, la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento.

El artículo 37º de la LIR, establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la Ley. El tema que deseamos tratar es la incidencia tributaria de los gastos de representación vehicular en las empresas de servicios, CASO: Empresa M&M Arquitectos Y Constructores S.A.C. año 2012 distrito – Jesús María.

Las adiciones y deducciones tributarias son un tema muy importante pues ellas pueden modificar el resultado del ejercicio al grado de hacer que un balance en pérdida contablemente obtenga utilidad tributaria con tan solo poner las adiciones. Las adiciones tributarias sí representan un problema mayormente para los empresarios a fin de año ya que ellos mensualmente pagan sus tributos pero tal vez no todos pero sí la gran mayoría de negocios con tal de bajar el monto a pagar de sus impuestos mensualmente compran y registran comprobantes que no deben. Los reparos tributarios, de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta, están constituidos por las adiciones y deducciones que se realizan vía Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría y ajustan (aumentan o disminuyen) al resultado obtenido contablemente, con el objeto de obtener la Renta Imponible o Pérdida tributaria del Ejercicio.

La base legal de nuestra tesis se basa principalmente en el Art 37 inciso (w) de la Ley del Impuesto a la Renta y el art. 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta la cual hace referencia a que el gasto que genere el vehículo, se considera que son admisibles siempre y cuando tenga el vínculo directo con la finalidad de mantener operativa la fuente productora de la renta. El hecho de no realizar los reparos (deducciones), tal como lo establece la Ley del Impuesto a la Renta, origina distorsiones en la aplicación correcta de la norma tributaria sin mencionar las sanciones y la aplicación de los gastos. El problema de investigación radica en que la información contable presentada a la gerencia no

está de acuerdo a la realidad de la empresa, teniendo como resultado una mala toma de decisiones, como por ejemplo el presentar estados financieros con gastos incrementados indebidamente que no cumplen con los principios tributarios.

El aporte del trabajo de investigación corregirá la toma de decisiones adecuadamente de acuerdo a la realidad de la empresa M&M ARQUITECTOS Y CONSTRUCTORES SAC, año 2012, utilizando la correcta la aplicación de las normas y reglamentos de la ley del impuesto a la renta , elabore y se someta a un plan de charlas y capacitaciones a la dirección de la empresa en: Qué es un tributo, porque se cobra y en que se utiliza, como ya sabemos el estado recauda tributos para hacer caja y afrontar el pago de planillas, infraestructura(colegios hospitales carreteras), deuda interna y deuda externa consiguiendo que Tomen conciencia tributaria de que el hecho de utilizar gastos que no les corresponden para bajar sus pagos de IGV mensuales también inciden en el impuesto a la renta involucrándonos en un problema aun mayor a fin de año, como consecuencia sus reparos tributarios pueden llegar a ser más altos al haber utilizado y registrado comprobantes que no son aceptados como gasto también incurriríamos en infracción tributaria en el IGV de dichos comprobantes porque no pueden ser utilizados como crédito fiscal (NORMA LEGAL) con lo cual su incidencia tributaria y los gastos utilizados contablemente pueden ocasionar una perdida contable que podría generarles una utilidad tributaria.

Bajo este contexto también cabe mencionar: en nuestro país la evasión tributaria es alta, pero entramos a una paradoja; que es lo que prefiere el empresario: evadir el impuesto y pagar la multa sometido a gradualidad o pagar en el momento propicio el cálculo del impuesto correcto considerando que la tasa de castigo es mucho menor que el impuesto en sí.

1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

1.2.1. Problema principal

PP: ¿Cuál es la Incidencia Tributaria de los gastos de representación vehicular en la empresa de servicios M&M Arquitectos y Constructores S.A.C., año 2012?

1.2.2. Problemas específicos

PE 1: ¿Cuáles son los requisitos de la deducción de gastos de representación vehicular en la empresa de servicios M&M Arquitectos y Constructores S.A.C., año 2012?

PE 2: ¿Qué principios se reconocen para la deducción de los gastos de representación vehicular en la empresa de servicios M&M Arquitectos y Constructores S.A.C., año 2012?

PE 3: ¿En qué medida afecta internamente realizar los reparos tributarios (adiciones) aplicados en la empresa de servicios M&M Arquitectos y Constructores S.A.C., año 2012?

1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.3.1. Objetivo principal

OP: Determinar la incidencia de los gastos de representación vehicular en la empresa de servicios M&M Arquitectos y Constructores S.A.C., año 2012.

1.3.2. Objetivos específicos

OE 1: Indicar cuáles son los requisitos de la deducción de los gastos de representación vehicular en la empresa de servicios M&M Arquitectos y Constructores S.A.C., año 2012.

OE 2: Explicar que principios se reconocen para la deducción de los gastos de representación vehicular en la empresa de servicios M&M Arquitectos y Constructores S.A.C., año 2012.

OE 3: Analizar en qué medida afecta internamente realizar los reparos tributarios (adiciones) aplicados en la empresa de servicios M&M Arquitectos y Constructores S.A.C., año 2012.

1.4. JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN

1.4.1. Justificación

Las empresas en la actualidad hacen uso de vehículos en el área administrativa para darle comodidades a sus ejecutivos, sin embargo, ocurre que se exceden en los gastos con la finalidad de reducir el pago de tributos, por lo tanto, esta investigación busca cual es la incidencia en la aplicación de los gastos para la determinación de la base imponible del impuesto a la renta.

La investigación está orientada a los contribuyentes que tienen el deber de tomar conciencia en la aplicación de los tributos en todo su contexto, es decir la importancia que tiene la correcta determinación en beneficio de la sociedad.

1.4.2. Importancia

Es importante tomar en cuenta la presente investigación sobre los gastos realizados, para poder capacitar a los encargados del control de registros correctamente, logrando la disminución de las infracciones tributarias y tomando las mejores decisiones en beneficio de la empresa.

1.5. ALCANCES Y LIMITACIONES

1.5.1. Alcances

La ejecución del proyecto de tesis abarcará el tema tributario en el uso de los gastos de vehículos, servirá en parte para mejorar la utilización del gasto de vehículos y la mejor toma de decisiones en el ámbito financiero.

La investigación realizada servirá de base para otras investigaciones sobre aspectos del mismo tema.

1.5.2. Limitaciones

Las limitaciones del presente proyecto de tesis que se puede encontrar son:

A. Limitaciones de tiempo

Se puede tomar en cuenta al límite del tiempo que se requiera para la elaboración del proyecto de tesis, así como, la recolección de información y la redacción del mismo. Esto a causa de que la investigación del proyecto de tesis solo dura 1 año lo cual no nos permite hacer proyecciones a largo plazo.

B. Limitaciones bibliográficas

Las limitaciones bibliográficas que hemos encontrado es que hay muy pocas investigaciones sobre los gastos de vehículos por lo tanto no tenemos tanta bibliografía como hubiéramos deseado.

C. Limitaciones metodológicas

Las limitaciones metodológicas que podemos encontrar en nuestro tema de investigación, es al momento de unir las ideas que tenemos y así darle la coherencia necesaria para redactarlo.

CAPÍTULO II: ASPECTOS TEÓRICOS

2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

Para la presente investigación se tomó como fuentes de estudio diversas tesis, tanto nacionales como internacionales que han sido desarrolladas en diferentes centros de estudio a lo largo del tiempo, las cuales han servido como guía para ampliar el tema central a investigar.

2.1.1. Catia Evelyn Vásquez Tarazona (2009:13) *Los Gastos deducibles y el principio de causalidad en la determinación de las rentas netas empresariales- caso peruano*. Tesis para optar el grado académico de Magister en Contabilidad con Mención en Política y Administración Tributaria.

En nuestro país, hasta el 31 de diciembre de 2000, la Ley del Impuesto a la Renta permitía la deducción para la determinación de la renta neta empresarial, sin exigir el pago previo, de los gastos que constituyen para su perceptor de rentas de la segunda, cuarta y quinta categoría. Por otro lado, en la mencionada Ley ya se permitía realizar la deducción de los gastos para la determinación de las rentas empresariales por concepto de aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que establezca la empresa para el personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, restringiendo la deducción al pago de las referidas rentas.

El contribuyente generador de renta neta empresarial (renta de la tercera categoría), solicitaba un préstamo a una persona natural en el ejercicio gravable 1, cuyos intereses pactados no eran pagados, en razón de ello los efectos tributarios eran que los intereses pactados eran plenamente deducibles en la empresa en aplicación del principio del devengado imputando los gastos desde el ejercicio 1, mientras que al no ser pagados los intereses, no se materializaba el ingreso en la persona natural no pudiendo imputarse renta alguna en la medida

que para este tipo de renta, la imputación rige bajo el principio de lo percibido, y al no estar estos intereses pagados no había renta a imputar.

2.1.2. Catia Evelyn Vásquez Tarazona (2009:13). *Los Gastos deducibles y el principio de causalidad en la determinación de las rentas netas empresariales-caso peruano*. Tesis para optar el grado académico de Magister en Contabilidad con Mención en Política y Administración Tributaria.

Con la presencia de los mencionados gastos deducibles, indicados en el primer párrafo del presente numeral se observó que los contribuyentes deducían muchos gastos relacionados a las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría, que los contribuyentes utilizaban como gastos deducibles, pero que al no realizar el pago al perceptor de la renta, los perceptores de la renta nunca tributaban, sin embargo, los generadores de rentas empresariales, se beneficiaban con la deducción, produciéndose un uso abusivo por parte de algunos contribuyentes en el tratamiento tributario en la aplicación de la determinación de la renta neta empresarial, a través de la imputación de algunos gastos en el ejercicio en que se prestaban por las personas naturales, los mismos que no eran pagados, conllevando ello, a que las rentas que se originaban en las personas naturales no se imputaban a ellas en la medida en que estas no eran pagadas. Por ejemplo, en el caso de las empresas de servicios públicos tributan IGV de acuerdo a lo cobrado o en el vencimiento del documento por lo tanto quien utiliza el crédito fiscal tiene que haber pagado el recibo o en caso contrario haya vencido su pago de la misma manera una empresa puede tomar el gasto cuando la otra lo ha percibido como ingreso y por lo tanto se canceló los tributos correspondientes.

2.1.3. García Castañeda Ramón (2012:3). *Evolución de la Ley de Impuestos sobre la Renta*. Tesis para optar el grado de Licenciatura Universidad de las Américas de Puebla (ULAP), del año 2003.

La renta desde sus principios ha ido evolucionando de diferentes maneras, de acuerdo a los países, de acuerdo a la escuela y al autor que la estudie. Muchos de los autores que definen **renta** la asimilan al capital, pero llega a tener

diferentes definiciones, ya que para unos la misma puede variar desde los ingresos que se integren a la renta, la época de pago, o simplemente la ven desde un punto de vista diferente por pertenecer a diferentes escuelas. Por aplicación del principio y la evolución del estudio del Impuesto a la Renta, la interpretación depende del tiempo, lugar, y persona según quien la comente de acuerdo al tipo de renta.

2.2. BASES TEÓRICAS

A continuación, presentaremos a partir de diversos autores las diferentes teorías acerca de la incidencia tributaria de los gastos de representación vehicular que se explicarán en nuestro trabajo de investigación:

2.2.1. Renta

A. Impuesto a la renta

Según la obra *Aplicación Práctica del Impuesto a la Renta: Ejercicio 2012-2013*, del autor Mario Alva Matteucci, Editorial: Instituto Pacífico, (2012), Pág. 9., un tributo que se precipita directamente sobre la renta como manifestación de riqueza. En estricto, dicho impuesto grava el hecho de percibir o generar renta, la cual puede generarse de fuentes pasivas (capital), de fuentes activas (trabajo dependiente o independiente) o de fuentes mixtas (realización de una actividad empresarial = capital + trabajo). Por otro lado, según sostiene el autor C.P.C. Pascual Ayala Zavala en su obra: "*Aplicación Práctica de Activos Pasivos Tributarios Diferidos*" (2008), pág. 16, el impuesto a la Renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales a aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. Las rentas de fuente peruana afectas al impuesto están divididas en cinco categorías, además existe un tratamiento especial para las rentas percibidas de fuente extranjera.

En el blog de Mario Alva Matteucci (Artículos vinculados con el derecho tributario) “*El Principio de Causalidad y su Implicancia en el Sustento de los Gastos en el Impuesto a la Renta*” (2011), el Impuesto a la Renta constituye un tributo que grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. Según lo señala la Administración Tributaria – SUNAT (Tributo Creado por Decreto Legislativo N° 774), el Impuesto a la Renta es un tributo que se determina anualmente, que considera como “ejercicio gravable” aquel que comienza el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año. Grava las rentas que provengan de la explotación de un capital (bien mueble o inmueble), las que provengan del trabajo realizado en forma dependiente e independiente, las obtenidas de la aplicación conjunta de ambos factores (capital y trabajo), así como las ganancias de capital. Por su parte, Antonio Gómez Aguirre en su obra: “*Aplicación Práctica del Impuesto a la Renta Personas Jurídicas y Naturales*” (Editorial Contadores y Empresas, 2010, Perú ,9), Aquella que proviene del producto periódico de una fuente durable y susceptible de ser explotada por la actividad humana. Dicha fuente puede ser un capital, el trabajo personal o en combinación de ambos.

Es decir, determinamos que el Impuesto a la renta es un tributo que grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y ganancias de capital, una fuente durable y de la aplicación conjunta de ambos factores que generan utilidad o beneficios para la empresa se da en un periodo anual que empieza el primero de enero y termina el 31 diciembre y se le considera como un ejercicio gravable.

B. Renta de tercera categoría

Según la obra “*Impuesto a la Renta 2008-2009. Casuística tributaria contable NIFFs/ PCGE*”, del C.P.C. Mario Apaza Meza (2008), pág.

09, son consideradas rentas empresariales, las rentas de tercera categoría, sea que esta sea obtenida por una persona jurídica o una persona natural, denominándose a la última como empresa unipersonal; nos estamos refiriendo a la Ganancia o Utilidad que generan las actividades económicas consideradas para el Impuesto a la Renta. Así, la renta tiene su origen en la actividad económica o financiera realizada por la empresa a lo largo de un determinado tiempo.

Según sostiene el autor C.P.C. Luciano Carrasco Buleje en su obra *“Aplicación Práctica del Impuesto a la Renta Ejercicio 2011-2012”*, (2011), la fuente generadora de renta es la combinación del trabajo y capital, cuyo fin es netamente de carácter lucrativo, es decir obtener utilidades. Para efectos tributarios, todas las utilidades que obtiene una empresa tienen carácter de renta comercial, independientemente de que provengan de actividades habituales o no.

El autor C.P.C. José Luis García Quispe en su obra *“Impuesto a la Renta 2009- 2010”*, (2010), señala que las rentas que califican como de tercera vienen a ser las rentas que obtienen las personas naturales con negocio o personas jurídicas por sus actividades de comercio, industrial y otras que expresamente se encuentran contempladas en la Ley del impuesto a la Renta.

Por otro lado, según la Tesis *“Los gastos deducibles y no deducibles y su incidencia en el resultado contable y tributario de la Empresa de Transporte El Milagro de Dios S.R.L. del distrito El Milagro en el período 2012”*, de Calixto Rojas, Martin Alonso, De la Cruz Briones, Juan Jesús Salvador, las Rentas de Tercera Categoría son aquellas provenientes del comercio, industria y otras expresamente consideradas por la norma.

Sobre las Rentas no Empresariales tenemos:

- 1) El capital como fuente productora de renta.

- Rentas de Primera Categoría: Aquellas producidas por el arrendamiento, sub arrendamiento y cesión de bienes muebles e inmuebles.
- Rentas de Segunda Categoría: Aquellas producidas por el rendimiento y la cesión temporal o definitiva de otros bienes de capital diferentes a los que generan rentas de primera categoría.

2) El trabajo como fuente productora de renta.

- Rentas de Cuarta Categoría: Aquellas generadas por el trabajo o servicio realizado de manera independiente, sin que medie vínculo laboral o relación de dependencia.
- Rentas de Quinta Categoría: Aquellas generadas por el trabajo o servicio realizado que supone dependencia en la generalidad de los casos o preexistencia de un vínculo laboral.

En la página WEB de la SUNAT, encontramos que el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría grava la renta obtenida por la realización de actividades empresariales que desarrollan las personas naturales y jurídicas. Generalmente, estas se producen por la participación conjunta de la inversión del capital y el trabajo.

En resumen, la Renta de tercera es un régimen tributario que está comprendida por personas naturales y jurídicas. Aquellas que provienen de rentas de capital, trabajo o de la aplicación de ambos pertenecen al régimen general en el ejercicio grabable del primero de enero al 31 de diciembre, presentándose anualmente la declaración jurada declarándose mensualmente, durante el año, el PDT N° 621.

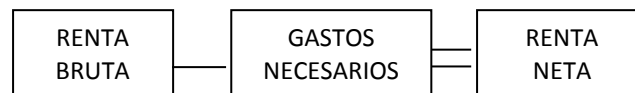
C. Determinación del impuesto a la renta

Según la obra: “*Impuesto a la Renta Empresarial*”, del C.P.C. Mario Apaza Meza (2008), pág. 17, y de acuerdo con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes que obtienen rentas de

tercera categoría (que por lo general lo constituyen las empresas o personas jurídicas) pueden en virtud del principio de causalidad, deducir de su renta bruta cualquier gasto “necesario” para producir la renta y “mantener su fuente”. El artículo 44° de la LIR establece, además, diversos gastos que no son deducibles para efectos de determinar la renta imponible.

Según el autor C.P.C. Pascual Ayala Zavala en su obra: “*Aplicación Práctica de Activos Pasivos Tributarios Diferidos*” (2008), pag.93, el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta determina que a fin de establecer la Renta Neta de tercera categoría se deducirá de la Renta Bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como lo vinculado con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta Ley, en consecuencia, son deducibles:

Esquema 1.

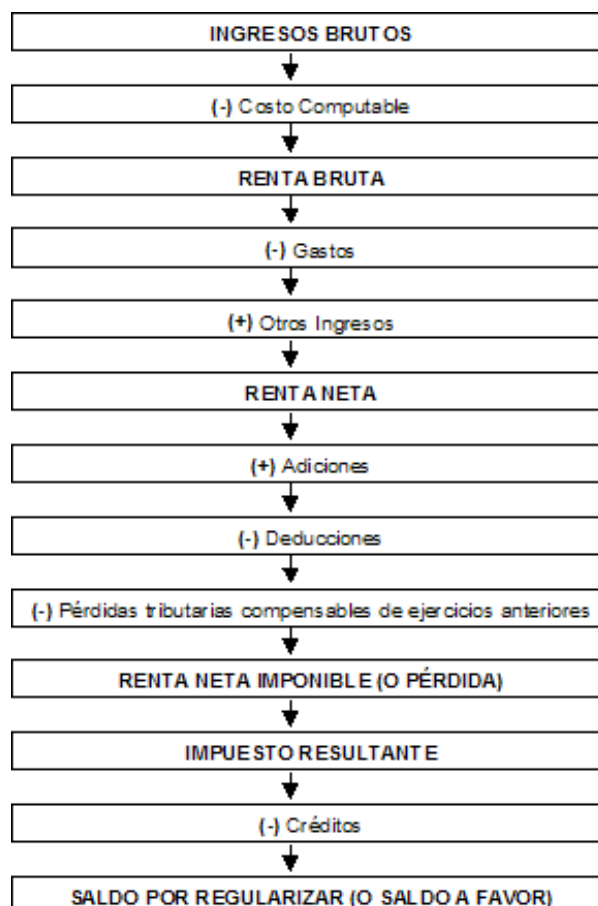


Esquema que resume la obtención de la Renta Neta.

Por otro lado, la autora Mery Bahamonde Quinteros en su obra “*Aplicación práctica de la ley del Impuesto a la Renta. Personas naturales y empresas*” (2012), Pág. 63, afirma que el impuesto a la Renta de tercera categoría se determina anualmente, teniendo en cuenta que el ejercicio inicia el primero de enero y finaliza el 31 de diciembre. Para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría, deben considerarse todas las rentas o ganancias que provengan de la actividad empresarial, los beneficios empresariales, así como las rentas que se consideren como tales por mandato de la propia Ley del Impuesto a la Renta, como ya lo analizamos en el capítulo anterior.

A continuación, presentamos el esquema general para su determinación, los que serán desarrollados en el presente Capítulo.

Esquema 2.



Esquema para determinar el IR de tercera categoría

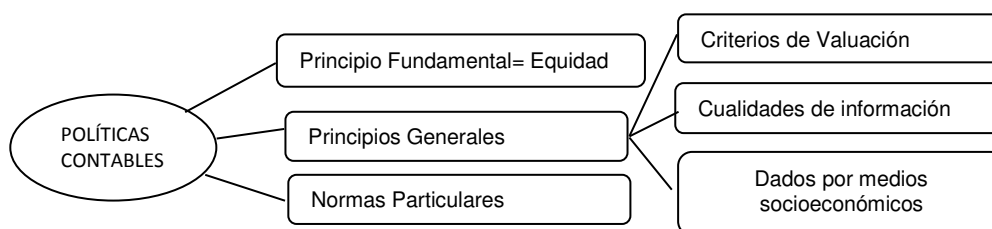
Concluimos que la determinación de la renta neta de tercera categoría debe deducir el gasto necesario y justificable para producir la renta neta imponible. Para no cometer infracciones tributarias, debemos leer el artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta donde se establece gastos que no son deducibles para la declaración anual presentada a la SUNAT.

D. Políticas contables NIC

Según la obra: “*Las Normas Internacionales de Contabilidad 2012 NIC, NIFF, SIC, CINIIF. Comentarios y Casos Prácticos*”, de Martha Abanto Bromley (2012), pág. 87, las políticas contables son los principios y bases, de acuerdo a reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad, en la elaboración y presentación de sus estados financieros. Su objetivo es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, el tratamiento contable y la información a revelar, acerca de los cambios en sus políticas contables y la corrección de los errores.

Según señala la C.P.C. Rosa Ortega Salavarría en su obra: “*NIFF 2012 y PCGE Comentarios y Aplicación Práctica*” (2012), Pág. 132, en el párrafo 5 de la NIC 8 se define las políticas contables como los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos adoptados por las entidades en la elaboración y presentación de sus estados financieros. Se entiende su ordenamiento como reglas y orientaciones operativas, dado que el artículo 223° de la Ley General de Sociedades (Ley N° 26887), señala la obligación de los estados financieros a que se preparen y se presenten en conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Esquema 3.



Esquema que resume los principios y normas que siguen EF.

En la página WEB de Buenas Tareas, que trata sobre la NIC8, se afirma que el objetivo de esta Norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento

contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores. La Norma trata de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por esta en periodos anteriores, y con los elaborados por otras entidades. Los requerimientos de información a revelar relativos a políticas contables, excepto los referentes a cambios en las políticas contables, han sido establecidos en la NIC 1: Presentación de Estados Financieros.

La autora: Luz Laura Hirache Flores, en su obra: “*Normas Internacionales de Contabilidad (NICs e Interpretaciones – SICs)*”, (2012), Pág. 83, establece que la entidad debe seleccionar y aplicar las políticas contables de manera uniforme al momento de reconocer transacciones similares, a menos que una NIIF requiera o permita establecer categorías de partidas para lo cual es apropiado utilizar una política contable diferente. La uniformidad de las políticas contables es muy importante en las NIIF porque permite mejorar la comparabilidad de la información financiera, sin embargo, es posible que la entidad deba cambiar su política contable y esto puede conllevar a romper esa uniformidad.

El Lic. Johnny Quintana explica en un video la NIC 8 “*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*”. Podemos decir del mismo que las políticas contables en una empresa deben hacer referencia a los principios, bases, convenciones, reglas, procedimientos y prácticas específicas adoptadas por la administración para los efectos de la elaboración y presentación de sus estados financieros.

Las políticas contables son las reglas de juego de un negocio. La realidad económica de un negocio es plasmada en su estructura financiera. La base de presentación de los estados financieros, NIC1

está en las políticas y estimaciones contables que debemos adoptar de acuerdo con la NIC8.

Después de haber analizado los autores que hablan sobre la NIC 8 de acuerdo a las Normas internacionales de contabilidad, las políticas contables resultan ser principios que las empresas deben seguir al momento de elaborar y presentar los estados financieros. De acuerdo a la NIC 1 sobre los Estados Financieros, la norma fue creada para el tratamiento contable que realizan las empresas, lo que refleja la estructura financiera y contable de las mismas.

E. Infracción tributaria

De la obra: *“Infracciones y Delitos Tributarios”*, de Rosa María Montenegro Cossío (2008), Pág. 20, se extrae que el artículo 164 del Código Tributario define la infracción tributaria como toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal o en otras leyes o decretos legislativos. Asimismo, Juan Velásquez Calderón, en el artículo de la revista *“Actualidad Empresarial”*, segunda quincena de octubre (2008), Pág. 91, refiere que aun cuando las obligaciones tributarias se encuentran expresamente previstas en las normas tributarias, ya sea por desconocimiento u otro motivo, la realidad nos muestra que no son observadas ni cumplidas por un gran número de deudores tributarios, lo cual origina infracción por incumplimiento de las obligaciones tributarias. Además, la doctora Carmen del Pilar Robles Moreno, en la obra: *“Código Tributario Doctrina y Comentarios”* (2009), Pág. 1,039, considera infracción a la conducta de un sujeto que es contraria a la norma legal. Una infracción será “tributaria” en la medida que nos encontremos ante conductas que consisten en el incumplimiento de dispositivos legales relativos a la materia tributaria.

En el documento interno del portal de la SUNAT, la infracción es una pena administrativa que se impone a quien comete una infracción

relacionada con obligaciones formales o sustanciales de naturaleza tributaria. Puede ser de carácter patrimonial o limitativo de derechos.

La Dra. Norma Alejandra Baldeón Güere, en el artículo *“Acerca de la determinación de las infracciones tributarias y la aplicación del nuevo Régimen de Gradualidad”*, de la revista *“Actualidad Empresarial”*, primera quincena de abril de 2008, Pág. 91, refiere que la infracción tributaria es toda acción u omisión que importe o implique la violación de normas tributarias. La infracción, para ser considerada como tal, debe encontrarse tipificada en la norma legal respectiva, siendo el Código Tributario la norma que recoge la mayor parte de las infracciones. Es preciso señalar que las infracciones tributarias también pueden estar tipificadas en normas distintas al Código Tributario. Ello, al amparo de lo dispuesto por el artículo 164 del Código Tributario, norma que al establecer el concepto de infracción tributaria señala que la tipificación de la infracción puede encontrarse en el Título I del Libro Cuarto del Código Tributario o en otras leyes o decretos legislativos.

Concluimos que la infracción tributaria es la acción u omisión que realiza el contribuyente con la violación de la norma tributaria, según Juan Velásquez Calderón: *“infracción es la transgresión, el quebrantamiento, el incumplimiento de una norma legal. La infracción tributaria está constituida por la violación de una norma tributaria”*, revisando el Código Tributario de Ecuador, hallamos el Art. 314 que dice, sobre el concepto de infracción tributaria, lo siguiente: *“Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.*

Según la obra: *“Aplicación Práctica del Régimen de Infracciones y Sanciones Tributarias”*, de Elizabeth Nima, (2012), Pág. 14, sobre las **sanciones tributarias**, señala que estas constituyen la pena administrativa que se impone al responsable de la comisión de una

infracción tributaria. Tienen naturaleza preventiva y buscan incentivar el cumplimiento de una obligación tributaria.

Según el Dr. Mario Alva Matteucci, en el artículo: "*Conoce Usted las Sanciones Tributarias Más Frecuentes*", de la revista: "Actualidad Empresarial", primera quincena de agosto de 2012, la **sanción tributaria** es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado, encontrándose por ende condicionada su aplicación a la realización de un supuesto hecho que consiste en la observancia de un deber establecido por una norma a cargo del sujeto infractor que resulta sancionado.

BECKER, Alfredo Augusto, en su "*Teoría General do Delito Tributario*". Pág. 609-610, afirma: "**Sanción** es el deber preestablecido por una regla jurídica que el Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir o desincentivar, directamente, un acto o hecho que el orden jurídico prohíbe".

Según Mario Alva Matteucci (Artículos vinculados con el derecho tributario), sobre "¿Cuál es la Diferencia entre Infracción y Sanción Tributaria?" se señala que las **sanciones tributarias** que se imponen frente a la comisión de una infracción se pueden separar en dos grupos, el primero de ellos son las sanciones pecuniarias, tal es el caso de las multas y sanciones no pecuniarias, representadas por los cierres de locales, decomiso de bienes, cancelación de licencias e internamiento de vehículos.

El autor: Julio Banacloche Pérez, en la obra: "*Guía Práctica de Sanciones Tributarias*" (2008), define a la **sanción tributaria** como la acción de penalizar o castigar el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

En consecuencia, concluimos que la sanción tributaria es la acción de castigar al contribuyente debido a la acción u omisión de una infracción cometida por este frente a la Administración tributaria. Se está de

acuerdo con Eduardo García Maynes: *“la sanción jurídica que el cumplimiento de un deber produce en relación con el obligado, encontrándose por ende condicionada su aplicación a la realización de un supuesto hecho que consiste en la inobservancia de un deber establecido por una norma a cargo del sujeto infractor que resulta sancionado”*.

F. Determinación de la fracción tributaria

Rossa María Montenegro Cossío en su obra: *“Infracciones y Delitos Tributarios”* (2010), pág. 26, afirma que no es necesario que exista voluntad o intencionalidad (dolo o culpa) por parte del sujeto para cometer una infracción, ni tampoco es necesario que exista conocimiento de que la conducta que desarrolla constituye una infracción tributaria a ser sancionada, pues la comisión de la misma se determina de manera objetiva, no requiriéndose medir la intencionalidad de la conducta infractora. En ese sentido, para determinar si se ha cometido una infracción tributaria bastará con verificar si la conducta está tipificada como infracción.

La Dra. Norma Alejandra Baldeón Güereen el artículo: *“Acerca de la determinación de las infracciones tributarias y la aplicación del nuevo Régimen de Gradualidad”*, de la revista: *“Actualidad Empresarial”*, primera quincena de abril de 2008, pág. 91, agrega que las infracciones son determinadas objetivamente; es decir, que, para establecer la configuración de la infracción, se toma en cuenta solo la producción del supuesto hecho, sin considerar la intencionalidad del infractor (dolo o culpa); por lo tanto, no se toman en cuenta los aspectos subjetivos que estén vinculados con la intención del sujeto infractor.

El autor Miguel Arancibia Cueva, en su obra: *“Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria”* (2012), Pág. 375, menciona en el Artículo 165º, sobre la “Determinación de la Infracción, Tipos de

Sanciones y Agentes Fiscalizadores”, que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, con penas pecuniarias, decomiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado, para el desempeño de actividades o servicios públicos. En el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores, de acuerdo a lo que se establezca mediante Decreto Supremo.

El autor: C.P.C. Efraín salomón Vara en su trabajo sobre la Tributación de la Universidad Peruana Los Andes, (2012), Pág. 41, añade que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento, de oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgados por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

El documento interno del Club de Contadores refiere sobre la determinación de la infracción tributaria; es decir, para la configuración de la infracción bastará con su comisión, al margen de dilucidar la intencionalidad o no del infractor para cometerla. En otras palabras, lo importante al momento de determinar si se ha cometido o no una fracción tributaria será constatar si el resultado de una conducta calza o no dentro de la descripción típica de una infracción, dejando de lado el aspecto subjetivo (culpa o dolo) del sujeto responsable de su configuración. Para aplicar la sanción correspondiente, solo se debe demostrar la ocurrencia del hecho que se tipifica como tal.

En conclusión, para la determinación de la infracción tributaria no es necesario que exista voluntad o intencionalidad (dolo o culpa). No se toma en cuenta aspectos subjetivos por parte del contribuyente, al momento de cometer una infracción tributaria ante la Administración Tributaria.

G. Régimen general

Según la obra de Hernando Atanacio Jara: "*Fundamentos y Doctrina de la Contabilidad*" (2009), pág. 263, el Régimen General es un régimen tributario que comprende las personas naturales y jurídicas que generan rentas de tercera categoría (aquellas provenientes del capital, trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores).

La C.P. Laura Hirache Flores, en su obra: "*Impuesto a la Renta 2012-2013. Aspectos Tributarios y Contables*" (2012), pág. 285, dice que se encuentran en este régimen tributario, todas aquellas personas, naturales, jurídicas o que vienen realizando actividades empresariales las mismas que generan rentas de tercera categoría y que no se hayan acogido a otros regímenes tributarios como el Régimen Especial de la Renta (RER) y el Nuevo RUS, que es un régimen para personas naturales y sucesiones indivisas.

La Dra. Carmen del Pilar Robles Moreno, en el artículo: "*Aplicación de la Norma Jurídica a Propósito de las MYPE y las Modificaciones al Régimen General de Renta y al RER*", de la revista: "Actualidad Empresarial" N° 169, Segunda Quincena de Octubre de 2008, refiere

que es un régimen tributario que comprende las personas naturales y jurídicas que generan rentas de tercera categoría (aquellas provenientes del capital, trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores). Es el régimen tributario al que se puede acoger todo tipo de empresa de cualquier volumen o tamaño pues para estar comprendido, no establece requisitos ni límites en cuanto a volumen

de ingresos y compras anuales y tampoco señala un mínimo en el monto de activos fijos y numerosos trabajadores. Es un Régimen adecuado especialmente para las medianas y grandes empresas que generan ingresos por rentas de tercera categoría y desarrollan actividades sin que tengan que cumplir condiciones o requisitos especiales para estar comprendidas en él. También podríamos decir que incluye a todos los trabajadores por cuenta ajena de la industria y servicio.

El documento interno ¿Qué es el Régimen General del Impuesto a la Renta?, señala que es un régimen tributario que comprende las personas naturales y jurídicas que generan rentas de tercera categoría (aquéllas provenientes del capital, trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores).

De acuerdo con la SUNAT, el impuesto a la renta, luego de finalizado un determinado ejercicio, una de las obligaciones principales de toda persona (natural o jurídica), contribuyente del Impuesto a la Renta, acogido al Régimen General de Renta, es la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, sea cualquiera el resultado obtenido; quiere decir, la obligación de presentar se hará si ha determinado Renta y/o Pérdida Tributaria.

En conclusión, el impuesto a la renta grava al resultado de las operaciones que realiza un ente económico, después de haber realizado la distribución o participación de los trabajadores en un periodo determinado o ejercicio económico.

Sobre la **Determinación de la Renta Neta**, hay que añadir que para determinar el impuesto anual a cargo del contribuyente, es necesario primero identificar la Renta Bruta, la cual está constituida por el conjunto de ingresos efectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable de acuerdo con el principio de lo devengado. Cabe anotar

que la Renta Bruta no es igual a los ingresos brutos, pues se deberá deducir el costo tributario del bien enajenado. La determinación de la Renta Bruta, según fórmula, sería, en resumen:

Ingreso Neto Total – Costo Computable

Esto, según la obra: “Impuesto a la renta de empresas”, de los autores: Elizabeth Nima Nima y Miguel Bobadilla la Madrid, (2008), Pág. 22.

Por su parte, Luis Felipe Lujan Albuquerque en su obra: “Análisis y Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto a la Renta Empresas y Personas Naturales”(2012), Pág. 90, agrega que a fin de establecer la Renta Neta de Tercera Categoría denominada también Renta Neta Empresarial, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la ley. La determinación de la Renta Bruta, según fórmula, sería en resumen:

Renta Neta = Renta Bruta – Gastos Necesarios

H. Gastos deducibles

Según sostiene el autor C.P.C. Luciano Carrasco Buleje, en su obra “Aplicación Práctica del Impuesto a la Renta ejercicio 2011-2012” (2011), Pág. 271, el gasto deducible es el conjunto de desembolsos pecuniarios o de valores y bienes equivalentes, realizados en el ejercicio o desempeño de una actividad periódica permanente.

EL autor Luis Felipe Lujan Albuquerque en la obra: “El Costo, el Gasto y el Costo Computable” (2012), Pág. 62, define el gasto como el costo expirado, los desmedros en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del

valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento del pasivo que se consume inmediatamente y no genera beneficios.

EL autor Antonio Gómez Aguirre en la obra: *“Aplicación Práctica del Impuesto a la Renta Personas Jurídicas y Naturales”*, (2010), pág. 74, afirma que en la determinación de los gastos deducibles se establece la existencia de requisitos sustantivos y formales y que dentro de estos requisitos sustantivos se encuentra el principio de causalidad de los gastos y el devengado de los mismos.

Calixto Rojas Martin Alonso (2012), en la tesis: *“Los Gastos Deducibles y no Deducibles y su Incidencia en el Resultado Contable y Tributario de la Empresa de Transporte El Milagro De Dios S.R.L. del distrito El Milagro en el período 2012”*, siguiendo el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece una relación enumerativa de conceptos que son deducibles para efectos de determinar la Renta Neta de tercera categoría. Debe precisarse que esa relación no limita que otros gastos no incluidos expresamente en esa relación, puedan ser deducidos en cuanto cumplan con los criterios para la deducción de gastos como el principio de causalidad, el criterio de razonabilidad, el criterio de proporcionalidad, la generalidad, el devengado, la fehaciencia de las operaciones y la bancarización (de ser necesario).

Por otro lado, según sostiene Norma Baldeon Guere, en la obra: *“Aplicación Práctica del Impuesto a la Renta Personas Naturales y Jurídicas”* (2009), Pág. 70, en la determinación de gastos deducibles se establece la existencia de requisitos sustantivos y formales y, dentro de los requisitos sustantivos, se encuentra el principio de causalidad del gasto y el devengado de estos, apoyándose en la *RTF N° 1275-5-2004 “el tribunal señala que es un gasto deducible aquel que es normal, proporcional, razonable respecto de la actividad económica de la empresa, incluso cuando el gasto no produce renta de manera directa e inmediata, sino de manera indirecta o mediata. En tal sentido el tribunal se adscribe a la causalidad limpia”*.

Determinamos que los gastos deducibles son desembolsos realizados por la empresa que son necesarios para producir renta y mantener la fuente generadora, que tienen que ser de acuerdo al giro del negocio, los gastos han de ser razonables, proporcionales, generales y cumplirán con el principio de causalidad para la determinación del impuesto a la renta.

I. Comprobante de pago

En el texto: "*Principales Problemas Relacionados con los Comprobantes de Pago y Guías de Remisión*", de Antonio Gómez Aguirre y Jorge Castillo Chihuán (2009), Pág. 11, se afirma que los comprobantes de pago son documentos que se emiten para acreditar la transferencia de bienes, entrega en uso, prestación de servicios, siempre que reúnan todos los requisitos y las características mínimas establecidos por el reglamento de comprobantes de pago y hayan sido impresos o importados por imprentas, empresas gráficas, importadores o entidades que se encuentren inscritos en el registro de imprentas, que para tal fin la SUNAT tiene registrados.

En resumen, los comprobantes de pago son aquellos documentos que cumplen con todas las características y requisitos mínimos establecidos en el reglamento mencionado.

Por otra parte, Giancarlo Giribaldi Pajuelo, en el libro: "*Principales Reparos en el IGV*" (2011), Pág. 103, se menciona la necesidad de contar con el comprobante de pago para sustentar gasto o costo; como habíamos indicado al inicio de la presente investigación, la necesidad de contar obligatoriamente con un comprobante de pago a nombre de la empresa, a efectos de poder deducir tributariamente el gasto contable, constituye una restricción al derecho a la libertad probatoria del contribuyente, la cual encuentra respaldo en la satisfacción del deber constitucional de contribuir (en vista de que la SUNAT cuenta con menores dificultades en su facultad de fiscalización de las

obligaciones tributarias cuando todos los contribuyentes emiten comprobantes de pago por sus operaciones de venta o prestación de servicios).

En efecto, el artículo 44 inciso (j) de la LIR prescribe imperativamente que: “no son deducibles los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el reglamento de comprobantes de pago”. Si en el caso concreto, el contribuyente no cuenta con ningún comprobante de pago que sustenta una determinada adquisición, resulta obvio que se está incumpliendo con lo dispuesto en este artículo. Nótese que el artículo 2 de la ley de comprobantes de pago Decreto Ley N° 25632, considera como comprobante de pago a todo documento que acredite la transferencia de bienes, entrega en uso o prestación de servicios, calificado como tal por la SUNAT. Por lo tanto, es una norma con rango de ley la ley que determina la obligatoriedad de disponer de un comprobante de pago (con los requisitos que señale la SUNAT) para acreditar tributariamente la propiedad de un bien, o la recepción de un servicio.

Como bien expresan Ortega Salavarría Rosa, Pacherras Racuay Ana, Morales Mejía Jaime y Bueno Vásquez Antonio en su obra: “*Principales Modificaciones Tributarias y Contables*” (2011), pág. 107, que de acuerdo al numeral 6 del artículo 12° del Reglamento de Comprobantes de Pago (en adelante RCP), los comprobantes de pago no pueden ser enmendados, borrados y/o tachados, a fin de que se les considere válidamente emitidos. Consecuentemente, no es posible tachar y consignar el nuevo dato. Por lo cual, si seguimos la literalidad de la norma, se podría concluir que dichos comprobantes no podrían ser utilizados en el presente ejercicio. Sin embargo, una opción posible es la utilización de un sello para consignar el año 2011, no debiendo superponerse a la fecha pre impresa.

De acuerdo a lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 60 del RCP, las personas naturales que sin ser habituales requieran otorgar comprobantes de pago por la realización de operaciones de venta o servicios a sujetos que necesiten sustentar gasto o costo para efectos tributarios, deberán solicitar el Formulario N° 820 de comprobantes por operaciones no habituales. No obstante lo señalado anteriormente, la obligación de emitir el mencionado Formulario N° 820 no será aplicable en el caso de operaciones que requieran ser inscritas en determinados registros tales como el Registro de Propiedad Inmueble, Registro de Bienes Muebles a cargo de la Superintendencia Nacional de Registros Públicos -SUNARP; Registro Público de Valores a cargo de la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores CONASEV; o el Registro de Propiedad Industrial a cargo del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Industrial - INDECOPI.

En atención a ello, en el presente caso, si la empresa va a adquirir un inmueble cuyo propietario es una persona natural sin negocio (no generador de rentas de tercera categoría), no requerirá que esta le extienda el Formulario N° 820 - Comprobante por operaciones no habituales, debiendo dicha operación registrarse ante el Registro de Propiedad Inmueble a cargo de la SUNARP. En tal sentido, dicha operación se sustentará con el respectivo contrato de compra-venta y la documentación de la inscripción en el citado registro.

Según sostiene el C.P.C. Fernando Effio Pereda en un artículo de su de la revista "*Asesor Empresarial*" (2011), pág. 5, los contribuyentes sabemos que, para la deducción de gastos, es necesario que estos estén sustentados con comprobantes de pago. Sin embargo, el solo hecho de tener los comprobantes de pago no basta para deducir el gasto, pues la legislación prevé que estos documentos deben cumplir con una serie de condiciones. A esto debe agregarse que deben ser emitidos por sujetos que no tengan la condición de No Habidos.

El Dr. Jorge Raúl Flores Gallegos, en el artículo “*comprobantes de pago. Consideraciones para evitar Contingencias Tributarias*”, de la revista “*Actualidad empresarial*” (2012), pág. 8, nos indica la finalidad de los comprobantes de compra con la siguiente pregunta ¿Cuál es la finalidad de un comprobante de pago? Una de las preguntas fundamentales para desterrar la confusión entre el nacimiento de la obligación tributaria o el hecho imponible de la operación u otros términos equivalentes que hagan referencia a la operación gravada en sí de la obligación de emitir el respectivo comprobante de pago es entender cuál es la finalidad – razón de ser - de los comprobantes de pago.

La diferencia no es fundamental ya que nos libera de la situación de creer que el documento ‘comprobante de pago’ es la materialización del hecho imponible, creencia que lleva a los contribuyentes a estar cautivos entre la fecha de la emisión del comprobante de pago del momento real en que ocurrió el nacimiento de la obligación tributaria.

Por ello, el artículo 2° del Decreto Ley N° 25632 establece que se considera comprobante de pago, todo documento que acredite la transferencia de bienes, entrega en uso o prestación de servicios, calificado como tal por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT. En ese mismo sentido, lo dispone el párrafo del artículo primero de la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, cuando establece que: “*El comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios.*”

Como podemos observar el comprobante de pago es un documento que acredita hechos, no ‘personifica los hechos mismos’, y esto implica que perfectamente se puede emitir los comprobantes de pago con una fecha posterior a la fecha en que ocurrió el nacimiento de la obligación tributaria.

J. Crédito fiscal

Nuestro régimen de imposición al consumo se basa en la aplicación de un impuesto plurifásico y de tasa única, que responde a la técnica del valor agregado, bajo el método de sustracción sobre base financiera, dentro de la modalidad “impuesto contra impuesto” (debito contra crédito fiscal).

Siendo esto así, se permite deducir del impuesto que grava la realización de operaciones que califican dentro de la hipótesis de incidencia, el impuesto que ha gravado las adquisiciones de bienes y servicios (directos o indirectos) e importaciones necesarias para tal fin, lo que se conoce en nuestra legislación como el crédito fiscal.

En ese orden de ideas, la ley del IGV establece, adscribiéndose a la técnica del valor agregado en nuestra legislación, cuáles son los requisitos sustanciales para la existencia del crédito fiscal (constitutivos) y los formales para ejercerlo. Así, el artículo 18 de la Ley del IGV señala que el crédito fiscal está constituido por el impuesto general a las ventas, consignado separadamente en el comprobante de pago que respalda la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, primera o posterior venta gravada de inmuebles o el pagado en la importación del bien, o con motivo de utilización de servicios prestados por no domiciliados.

Del libro: “*Crédito Fiscal: Errores Frecuentes*”, de Dennis San Martín Huamán, (2009), págs. 3-4, se concluye que el derecho al crédito fiscal ya existe al momento de cumplirse con los requisitos sustanciales del artículo 18 de la Ley, quedando pendiente únicamente el momento de su aplicación (ejercicio del derecho), para lo cual se requiere el cumplimiento de las formalidades contempladas en el artículo 19 (requisitos formales).

Consecuentemente, una primera conclusión nos permite indicar que, en sentido estricto, no existiendo en nuestra legislación nomas sobre caducidad de los créditos tributarios, el crédito fiscal no es un derecho que puede perderse; pues si la adquisición de bienes y servicios no reúne los requisitos del artículo 18, simplemente no se ha originado. En ese contexto, el IGV pagado no se habría constituido como crédito fiscal. Tal es el caso, como veremos a continuación, de las adquisiciones que no respondan al principio de causalidad a efectos del impuesto a la renta, así como las destinadas a operaciones exoneradas o inafectas del IGV. En estos supuestos, el IGV consignado en los comprobantes de pago constituirá costo o gasto para efectos tributarios, no pudiendo calificar como crédito fiscal, en aplicación a *contrario sensu* del artículo 69 de la ley del IGV, el cual establece que el IGV no constituye costo ni gasto a efectos de la aplicación del impuesto a la renta cuando se tenga derecho a aplicar como crédito fiscal.

Los contadores Viviana Cossio Carrasco, Sara Campos Torres y Jorge Castillo Chihuán, en el artículo: “*Temas Laborales con Implicancias Tributarias*” de la revista: “*Contadores & Empresas*”, (2008), pág. 48, nos indican que sí se puede utilizar el crédito fiscal por gastos de representación, de conformidad con el numeral 10 del artículo 6 del referido reglamento, los gastos de representación propios del giro o negocio otorgarán derecho a crédito fiscal, en la parte que, en conjunto, no excedan del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos acumulados en el año calendario hasta el mes en que corresponda aplicarlos, con un límite máximo de cuarenta UIT acumulables durante un año calendario.

Por otro lado, Antonio Gómez Aguirre, Miguel Bobadilla La Madrid y Gloria Villa Rojas, en el artículo: “*Contabilidad Sectorial*”, de la revista: “*Contadores & Empresas*” (2008), pág. 87, nos indican la distribución del crédito fiscal del IGV. Como se ha desarrollado en la parte del impuesto a la renta, los contratos de colaboración o los consorcios que

no lleven contabilidad independiente no son contribuyentes de ese impuesto.

De igual manera, en el caso del IGV, tampoco tienen dicha calidad. Ello significa que los miembros del contrato serán los que respondan como contribuyentes. En ese sentido, el operador deberá distribuir tanto los gastos como el crédito fiscal del IGV, cumpliendo las formalidades señaladas por la norma.

Así, a efectos de utilizar el crédito fiscal del IGV respecto de las operaciones del consorcio se deberá nombrar un operador, el cual llevará la contabilidad y atribuirá a cada parte contratante el impuesto que corresponda a la adquisición de bienes servicios y contratos de construcción, así como el impuesto pagado en la importación, en función de la participación en los gastos que se señale en el contrato. Dicha atribución se realizará mensualmente de manera consolidada, y además, deberá estar sustentada con el documento que cumpla las características establecidas por la SUNAT.

Por otra parte, el operador no podrá utilizar como crédito fiscal ni como gasto o costo para efecto tributario, la proporción del impuesto correspondiente a las otras partes del contrato, aun cuando no se haya realizado la atribución respectiva. Por lo tanto, el partícipe que a su vez sea operador, solo podrá utilizar el costo, gasto o crédito fiscal que le corresponda en proporción a su participación o según lo establecido en el contrato.

Además, Giancarlo Giribaldi Pajuelo, en el artículo: “*Presunciones Tributarias Aplicadas por la SUNAT*” de la revista: “*Contadores & Empresas*”, de julio de 2010, pág. 299, nos da a entender cómo procede la deducción del gasto y el crédito fiscal en el caso de adquisiciones sustentadas con comprobantes que no reúnen los requisitos del reglamento de comprobantes de pago.

En lo que respecta al IGV, las modificaciones normativas introducidas en el año 2008 han flexibilizado los requisitos formales para poder hacer uso del crédito fiscal, y así lograr que este impuesto sea neutral para el empresario y finalmente incida en el sujeto que ostenta la verdadera capacidad contributiva, el consumidor final. Sin embargo, a nivel del impuesto a la renta se mantiene el desfase normativo, en vista de que un error en el comprobante de pago recibido por una adquisición, o un servicio acarrea el desconocimiento por la administración tributaria del gasto, gravándose finalmente algo más que la renta neta del contribuyente, lo que se ha visto confirmado con el informe N° 146-2009-SUNAT/2B0000. El objetivo del presente artículo es dar a conocer al lector que el incumplimiento de una formalidad por parte del proveedor no debería acarrear automáticamente la denegación del gasto en todos los casos.

El C.P.C. Edson Martín Gonzales Peña, en la revista *“Actualidad Empresarial”* (2012), Pág. 15, nos interpreta que el crédito fiscal es el mismo Impuesto General a las Ventas pagado por el usuario o consumidor, que se encuentra desagregado en la factura. Dado que el Impuesto General a las Ventas es un Impuesto al valor agregado, el mismo que va trasladándose en el transcurso del flujo de las transacciones hasta llegar al consumidor final; es que en cada una de las etapas de dicho flujo se gravará la ganancia obtenida, es decir: *“Con ocasión de cada venta, se grava cada una de estas en su totalidad (sobre el valor de venta); sin embargo y como ya se ha mencionado, el IGV grava el valor agregado que se da en cada etapa, por lo que el IGV acumulado determinado con cada venta o prestación de servicios realizado, no es el impuesto real a pagar por cada vendedor o prestador de servicios”*.

De esta forma, se concluye que el crédito fiscal, independientemente a lo definido en el primer párrafo del artículo 18º del Texto Único Ordenado de la Ley del IGV no es más que el Impuesto General a las Ventas pagado con ocasión de la adquisición de bienes o servicios

que, descontado el IGV de una posterior venta o prestación de servicios por parte del adquirente, permite determinar el impuesto real.

Podemos ver de lo citado que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, por lo que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y que tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento.

K. Devengado

Una de las condiciones que debe cumplirse para que un gasto sea deducible, es que el mismo se haya devengado. Así lo señala el artículo 57° de la ley del impuesto a la renta según el cual, las rentas, así como los gastos de la tercera categoría, se imputan en el ejercicio en que se devengas. Sobre el particular, debe considerarse que la forma tributaria no ha efectuado una definición de este concepto.

No obstante, lo anterior, es preciso considerar que la norma contable si efectúa una definición del término “devengado”. Así según el párrafo 22 del marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros, se señala que, por el devengo, “los efectos de las transacciones se reconocen cuando ocurren y no cuando se cobran o se pagan, asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los ejercicios con los cuales se relacionan”.

Según los C.P.C. Fernando Effio Pereda y Henry Aguilar Espinoza, en la obra: “*Empresas y Personas Naturales 2011-2012*” (2012), pág.59, para efectos tributarios, la definición de devengado no varía mucho, pues se toma como criterio de devengo al momento en que nace la

obligación a un pago, aunque no se haya hecho efectivo, es decir, la sola existencia de una obligación a efectuar el pago de una renta, lleva a considerarla como devengada y por ende imputable a ese ejercicio.

Lo anterior significa que, tratándose de gastos, el principio de lo devengado se aplica considerándoseles deducibles cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se hayan pagado ni sean exigibles.

Asimismo, Roxana Pérez Peralta y Richard Agapito Custodio en el artículo: “¿*Cuándo los Gastos Reparables pueden ser Deducibles?*”, de la revista: “*Contadores & Empresas*” (2012), pág. 11, como se puede apreciar, debe definirse qué se entiende por el concepto de “devengado”, dado que este término no está definido en el TUO de la ley, y de ello depende establecer la oportunidad en que deban reconocerse los ingresos e imputarse los gastos a un ejercicio determinado. Para definir qué se entiende por el término devengado nos remitiremos a las normas contables.

De acuerdo con la NIC 1 Presentación de Estados Financieros, una empresa elaborara sus estados financieros (excepto lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo) sobre la base contable del devengado, precisando que, de acuerdo con este criterio, se reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos, y gastos (elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el marco conceptual.

En el artículo: “*Tratamiento de gastos vinculados al personal. Enfoque tributario y laboral*”, de la revista: “*Contadores & Empresas*”, de setiembre de 2012, pág. 118, se afirma, sobre el criterio de lo devengado y de lo percibido, que es conocido por todos que en el artículo 57 de la LIR se dispone que los sujetos generadores de rentas de tercera categoría tributan conforme al criterio de lo devengado; sin embargo, la definición de este no ha sido incorporada en la Ley. Es

mayoritariamente aceptado que, a fin de definir cuándo es que un gasto se devenga, debemos recurrir a los criterios contables establecidos en la NIC 1 y la NIC 18:

NIC 1 (párrafo 26): Las transacciones y demás sucesos económicos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga efectivo u otro medio líquido equivalente), registrándose en los libros contables e incluyéndose en los estados financieros de los ejercicios con los cuales están relacionados (...). Por su parte, la NIC 18 es aplicable tanto para el reconocimiento de ingresos como para el de gastos, por lo que su correcta interpretación y alcances es vital a efectos de determinar si el gasto se devengó o no en el ejercicio (31), toda vez que el legislador tributario no ha proporcionado una definición autónoma en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Según Jorge Luis Picón Gonzales en el artículo: “¿Quién se llevó mi gasto?”, de la revista: “Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial” (2011), Págs. 89-90, se entiende por “devengado” el aumento de las cuentas por cobrar o, en este caso, por pagar durante un periodo determinado, aunque no se efectúen transacciones explícitas. Según esta noción, los efectos de las operaciones y otros hechos se reconocen cuando se producen y no cuando se cobran o pagan.

Según el Informe N° 088-2009-SUNATTI2B0000, tratándose de los perceptores de rentas de tercera categoría, los gastos deberán imputarse al ejercicio gravable en que se devenguen y no en la oportunidad en que se paguen. Por su parte, la jurisprudencia del tribunal fiscal señala específicamente, en las resoluciones N° 466-3-97, N° 8534-5-2001, N° 2812-2-2006 y N° 11911-3-2007, que, para que un ingreso o gasto se devengue, se requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del crédito y que el ingreso o gasto no esté sujeto a alguna condición que pueda hacerlo inexistente. Veamos en detalle estas premisas.

Rosa Ortega Salavarría y Ana Pacherras Racuay, en el libro: *“Impuesto a la Renta. Ejercicios gravables 2009-2010”* (2010), pág. 51, señala que, dado que el ingreso debe estar relacionado con un periodo específico, la principal preocupación respecto al rubro de ingresos es determinar cuándo deben ser reconocidos. Para ello, resulta de suma importancia aplicar la base de la acumulación o devengado que de conformidad con el párrafo 22 del marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros constituye una de las hipótesis fundamentales para la preparación de los estados financieros, por la cual “los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente de efectivo), asimismo, se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los periodos con los cuales se relacionan”.

En base a lo anterior, resulta atendible lo señalado en el párrafo 26 de la NIC1 (modificada en 2003), sobre la presentación de estados financieros, en el que se señala que: “Cuando se emplea la base contable de acumulación (o devengo), las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio neto, ingreso y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos en el Marco Conceptual para tales elementos”.

L. Gastos que no le corresponden a la empresa

Según Viviana Cossío Carrasco, en el artículo: *“Errores Frecuentes en la Dedución de Gastos de una Empresa”*, de la revista: *“Contadores & Empresas”*, en su edición de mayo de 2010, pág. 14, tal como ha sido objeto de descripción, el principio de causalidad implica que el gasto esté vinculado con la generación de ingresos de la empresa que incurre en ellos. Por tanto, resulta un error imperdonable para cualquier empresa pretender deducir gastos que no le son propios sino de terceras personas, ya sean estas sus accionistas y familiares,

clientes, proveedores o cualquier persona distinta a la empresa. A este tipo de gastos que corresponden a terceros, pero son asumidos por la empresa sin un fin directo o indirecta en la generación de rentas gravadas también clasifican como liberales.

Para los C.P.C. Rosa Ortega Salavarría y Ana Pacherras Recuay, en su obra: *“Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. Ejercicios gravables 2010-2011”* (2011), pág. 237, el artículo 37º del TUO de la LIR, además de regular la aplicación del principio de causalidad como criterio rector obligatorio para admitir la deducción de un desembolso, establece también una lista enunciativa de gastos fijando respecto parámetros para efectos de su deducibilidad.

Por tal razón, en el presente capítulo se retoma el precitado artículo, incluyendo cuando sea pertinente el tratamiento contable que puede servir de sustento o complemento a la normativa tributaria o bien pueda diferir, en cuyo caso se procederá a efectuar el ajuste (adición o deducción) vía declaración jurada anual. Asimismo, se complementa el presente capítulo con el análisis de los gastos no deducibles tributariamente, en virtud al artículo 44º del TUO de la LIR.

Cabe señalar que el presente capítulo se subdivide en tres grandes temas: (i) gastos; (ii) depreciación y amortización y (iii) provisiones; en cada uno de los cuales se desarrolla conceptos que tienen un tratamiento específico regulado en los precitados artículos 37º y 44º del TUO de la LIR.

Por otra parte, Andrée Cachay Castañeda, en el artículo: “Reglas para Utilizar el Crédito Fiscal”, de la revista: *“Contadores y Empresas”*, de abril de 2012, Pág. 9, sobre la cuestión del gasto, *“En primer lugar, debe tenerse presente que de acuerdo con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta –cuyo TUO fuera aprobado mediante el Decreto Supremo N° 179-2004-EF–, “y a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios*

para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley (...)”.

Cabe señalar que lo indicado no necesariamente debe significar que todo gasto ha de tener el carácter de indispensable, ello sin soslayar el hecho de que, en todo caso, sí debe guardar una relación de causa - finalidad respecto a la obtención de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente productora. Esto es, se admite la deducción de gastos que potencialmente puedan conllevar la obtención de ingresos, aun cuando ello no fuera a ocurrir. En efecto, la deducción de un determinado gasto no se encuentra supeditada al éxito de la inversión, sino a su destino y a la forma en que puede probarse este. De igual manera, se debe aceptar los gastos que la empresa necesariamente tenga que realizar, es decir, que resultan ser obligatorios por imperio de la Ley o por convención privada, plasmada en un contrato.

Asimismo, Roxana Pérez Peralta y Richard Agapito Custodio, en el artículo: “¿Cuándo los gastos reparables pueden ser deducibles?, en la revista: “Contadores & Empresas”, de marzo de 2012, pág. 3, dicen que, analizando las reglas generales y específicas que SUNAT ha establecido respecto de la deducción de gastos que pueden tener incidencia en la determinación del impuesto a la renta anual, reglas que representan los parámetros o lineamientos básicos que la empresa deberá tener en cuenta para determinar su renta neta imponible.

Como regla general, tenemos el requisito exigido a todos los gastos, que es el cumplir con el principio de causalidad, establecido en el primer párrafo del artículo 37 de la ley del Impuesto a Renta. En efecto, la norma en mención dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirán de la renta bruta los gastos necesarios para producir y mantener su fuente, así como los vinculados con la

generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Finalmente, cada caso en análisis está siendo sustentado con criterios jurisprudenciales del tribunal fiscal, que, si bien no son de observancia obligatoria, constituyen un precedente para sustentar nuestra opinión.

El C.P.C. Fernando Effio Pereda y el C.P.C. abog. Henry Aguilar Espinoza en el *“Manual Práctico del Impuesto a la Renta. Empresas y Personas Naturales 2011-2012”* (2012), pág. 50, señalan respecto de los gastos permitidos tributariamente, que habría que recordar que los mismos han sido regulados básicamente por el artículo 37° de la ley del impuesto a la renta, estableciéndose una relación de ciertos gastos que podrían ser deducibles, sin embargo, debe considerarse que esta relación no es excluyente, puesto que podrían existir otros gastos que podrían ser deducibles, aun no estando en la relación antes citada.

En ese sentido, considerando las particularidades de estos gastos, en los capítulos siguientes se intenta realizar un análisis de cada uno de ellos.

Para fines tributarios, debe observarse que todos gastos, para ser deducibles en un periodo específico, deben cumplir con dos principios:

1. Principio de causalidad: Reconocido en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta-LIR, que a la letra reza 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, así como los gastos vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la ley (...).”*

2. Principio del devengado: El mismo que, conforme a lo previsto en el artículo 57° de la ley de la LIR, señala que, para la imputación o reconocimiento de los gastos, se aplica el principio del devengado.

No obstante, ello, la norma no define este principio, motivo por el cual se hace necesario remitirnos a la normativa contable.

En relación al análisis, determinamos que los mismos han sido regulados básicamente por el artículo 37° de la ley del impuesto a la renta, estableciéndose una relación de ciertos gastos que podrían ser deducibles, sin embargo, debe considerarse que esta relación no es excluyente, puesto que podrían existir otros gastos que podrían ser deducibles, aun no estando en la relación antes citada. En ese sentido, considerando las particularidades de estos gastos, en los capítulos siguientes se intenta realizar un análisis de cada renta.

M. Gastos de representación

El inciso (m) del Art. 21 del reglamento de la LIR, establece que se considera gastos de representación propios del giro del negocio: (i) los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de sus oficinas, locales o establecimientos, y (ii) los destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluyendo los obsequios y agasajos a clientes. Asimismo, se dispone que la deducción de los citados gastos que no excedan el límite de 40 UIT en el año, procederá en la medida en que aquellos se encuentren acreditados fehacientemente, mediante comprobantes de pago que den derecho a sustentar costo o gasto y siempre que pueda demostrarse su relación de causalidad con las rentas gravadas. Al respecto la RTF N° 09601-15-2004, establece como acreditar fehacientemente los gastos de representación:

1. Informe de gastos del señor (gerente)
2. Lista de clientes con quienes se ha reunido.

3. Resultados obtenidos como consecuencia de las reuniones.

Esta documentación acreditaría la vinculación con la renta gravada.

Estos datos se hallaron en la obra del C.P.C Mario Apaza Meza: *“Impuesto a la Renta 2008-2009”* (2009), pág. 363. Además, según sostiene el autor, es importante que la empresa cumpla con las normas otorgadas para que aquellos gastos de representación que sean efectuados por la empresa sean con el único requisito de que pueda ser demostrada en relación al giro del negocio de la empresa y sea comprobado con comprobantes de pago que acrediten dichos gastos, así como lo manifiestan los autores Jaime Morales Mejía y Alan Matos Barzola en su libro: *“Fiscalización Tributaria. Sustento de Operaciones”* (2010), pág. 189, quienes mencionan que los gastos efectuados por la empresa, con el objeto de ser representada fuera de sus oficinas, locales o establecimientos, como también los gastos destinados a presentar una imagen que le permite mantener o mejorar su posición en el mercado, incluidos los obsequios o agasajos a clientes. Asimismo, cabe mencionar que los gastos de representación serán reconocidos, es decir, imputados, en el ejercicio en que éstos se realicen (devengado), según lo previsto en el artículo 57º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por lo que también nos permite afirmar el C.P.C. Josué Alfredo Bernal Rojas en el artículo: *“Tratamiento tributario de los gastos de representación”*, de la revista *“Actualidad Empresarial”* N° 243 de la segunda quincena de noviembre de 2011, se considera gasto de representación propio del giro del negocio a los efectuados por la empresa con la finalidad de ser representada fuera de sus oficinas, locales o establecimientos. Los destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes o también proveedores. No se considera gasto de representación los desembolsos dirigidos a la

masa de consumidores reales o potenciales; es decir, clientes o posibles clientes, tales como gastos de propaganda.

Bahamonde Quinteros Mery, en el artículo: “*Aplicación práctica de la Ley del Impuesto a la Renta. Personas Naturales y Empresas*”, de la revista: “*Contadores & Empresas*”, primera edición de enero de 2012, pág. 112, señala que los gastos de representación son gastos en que incurre la empresa a efectos de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos de la empresa; asimismo, gastos destinados a presentar una imagen frente a sus clientes. A diferencia de los gastos de representación, los dos de promoción son gastos dirigidos a la masa general de consumidores. Los gastos de representación no deben exceder el 0.5% de los ingresos brutos con un límite máximo de 40 UIT (S/. 3,600 x 40 = S/. 144,000).

En aplicación del inciso (m) del artículo 21 del Reglamento de la Ley, pueden ser gastos de representación propios del giro del negocio los siguientes:

1. Representación fuera de sus oficinas: normalmente almuerzos o cenas con clientes, que deben ser acreditados con comprobantes de pago. Se considera dentro de estos gastos los eventos que se organizan a favor de los clientes, debiendo igualmente acreditarse la realización de estos (motivo, identidad de los clientes).
2. Mejorar la imagen de la empresa en el mercado: a través de obsequios y agasajos a clientes, identificando a las personas beneficiadas e indicando el tipo de relación que estos tienen con la empresa. En el caso de entrega de obsequios debe emitirse el correspondiente comprobante de pago.

Según el Dr. Mario Alva Matteucci y el C.P.C.C. José Luis García Quispe en su obra: “*Aplicación práctica del Impuesto a la Renta. Ejercicio 2012*” (2012), pág. 271-272, actualmente los negocios tratan de fidelizar a sus clientes potenciales, para ello ofrecen obsequios o

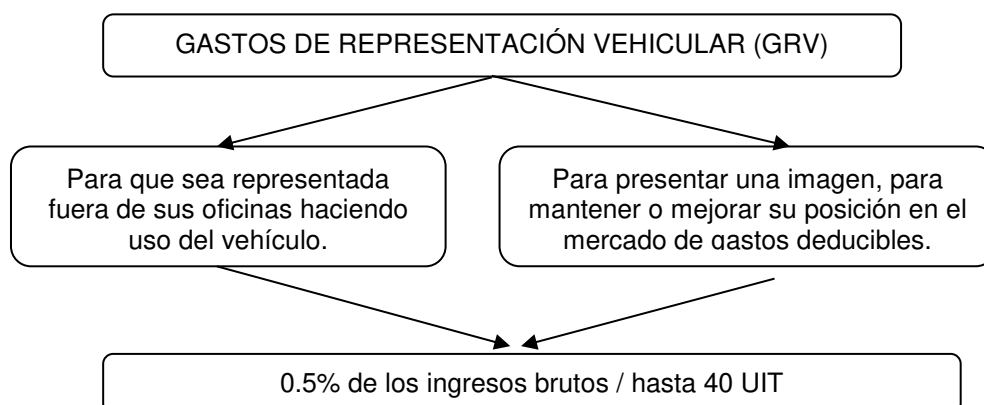
agasajos, con la finalidad de mantener dichas ventas potenciales. Se considera gasto de representación a:

“Aquellos en que incurre la empresa, con la finalidad de ser representada fuera de sus oficinas, locales o establecimientos, y que están destinados a presentar una imagen para mantener o mejorar su posición en el mercado, entre los que se incluye los obsequios y agasajos a cliente”.

Es importante remarcar que la empresa deberá demostrar la causalidad de dichas adquisiciones, respecto de la generación de rentas gravadas; por tanto, para la deducción del gasto, se acreditará fehacientemente mediante comprobante de pago que den derecho a sustentar costo o gastos.

De acuerdo con los autores citados, los gastos de representación no son deducibles cuando no cumplen con el principio de fehaciencia, los cuales deben ser acreditados fehacientemente mediante comprobantes de pago que den derecho a sustentar costo o gasto y demostrarse la causalidad con las rentas gravadas, sin dejar de lado la utilización de medios de pago cuando corresponda por efecto de la bancarización. Esto se debe a la alta competencia que hay entre empresas, que, para la mejor captación de clientes, optan por diversas estrategias con la finalidad de mejorar su posición en el mercado. Una de las estrategias más comunes es agasajarlos con diversas invitaciones u obsequios en fechas conmemorativas, en épocas de navidad, fiestas patrias. Dichos gastos se conocen como de representación y contribuyen a la generación de ingresos gravados con el Impuesto a la Renta; es decir, se cumple con el principio de causalidad, por lo que son deducibles para la determinación de la Renta Neta del ejercicio y también otorgan crédito fiscal.

Esquema 4.



Esquema que resume los propósitos y los límites de los GRV.

N. Principio de causalidad

Carolina Risso, antes citada, refiere que como el principio de causalidad que informa la deducción de los costos y gastos para efectos del impuesto a la renta presenta características y finalidades sustancialmente distintas a los del IGV, la remisión efectuada por la Ley del IGV a la legislación del Impuesto a la Renta no ha resultado ser la fórmula más adecuada. En consecuencia, dicha remisión debería ser eliminada, para enunciar el requisito en forma objetiva y que la adquisición sea destinada al ciclo de producción y distribución de los bienes y servicios. Por ello, debe aceptarse la deducción de los gastos que, siendo afines a los gastos personales, sean catalogados por la Ley como gastos empresariales deducibles, como por ejemplo, aquellos gastos de salud o los gastos recreativos a favor del personal de la empresa.

Giancarlo Giribaldi Pajuelo, en el artículo: "*Principales reparos en el IGV*", de la revista: "*Contadores & Empresas*", primera edición de abril de 2011, señala que deberá tomarse en consideración, para la aplicación del crédito fiscal, las limitaciones que la ley del Impuesto a la Renta ha previsto para algunos gastos. Es el caso de los gastos de representación propios del giro o negocio, los cuales otorgaran

derecho al crédito fiscal, en la parte que, en conjunto, no excedan del medio por ciento 0.5% de los ingresos brutos acumulados en el año calendario hasta en el mes que corresponda aplicarlos, con un límite máximo de 40 UIT acumulables durante un año calendario, así también los gastos por concepto de viáticos (alojamiento y alimentación) por viajes a nivel nacional, tienen un tope. Consecuentemente, el exceso incurrido podrá ser reparado por la administración tributaria no solamente para determinar el Impuesto a la Renta, sino también respecto del IGV pagado en dicho exceso, el que no podrá utilizarse como crédito fiscal.

Por otro lado, el Dr. Mario Alva Matteucci, en el artículo: “*El Principio de Causalidad y su Implicancia en el Sustento de los Gastos en el Impuesto a la Renta*”, de la revista: “*Actualidad Empresarial*”, N° 197, de la segunda quincena de diciembre de 2009, refiere que para que un gasto se considere deducible a efectos de poder determinar la Renta Neta de tercera categoría, necesariamente deberá cumplir con el denominado “Principio de causalidad”, el cual se encuentra regulado en el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Así, se señala que para 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. Como señala García Mullín, en forma genérica, se puede afirmar que todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que sólo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad.

Dentro de la doctrina nacional, en palabras de Picón Gonzales, se considera a la **causalidad** como:

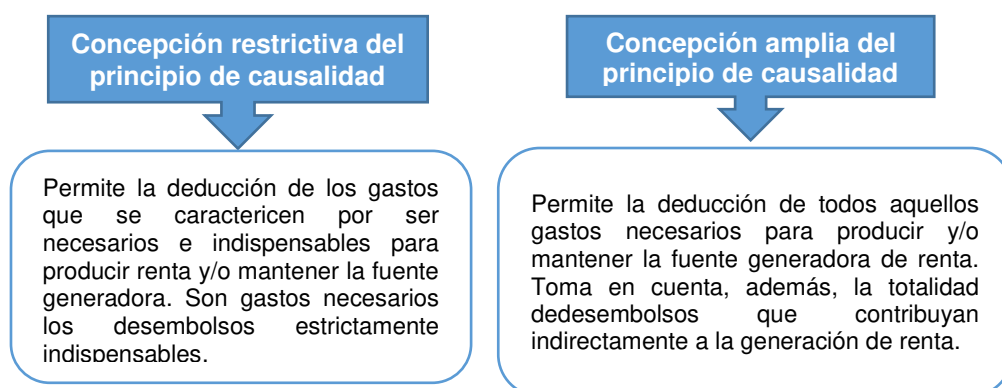
“(...) la relación existente entre un hecho (egreso, gasto o costo) y su efecto deseado o finalidad (generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente). Debe tenerse presente que este principio no se considerará incumplido con la falta de consecución del efecto buscado con el gasto o costo, es decir, se considerará que un gasto cumplirá con el principio de causalidad, aun cuando no se logre la generación de la renta”.

La propia SUNAT, al emitir el Oficio N° 015-2000—K0000 de fecha 07.02.00, en respuesta a una consulta formulada por la Asociación de Exportadores – ADEX, indicó que:

“(...) como regla general se consideran deducibles, para determinar la renta de tercera categoría, los gastos necesarios para producir y mantener la fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida. Además, se deben tener en cuenta los límites o reglas que por cada concepto hubiera dispuesto la LIR, cuyo análisis dependerá de cada caso en concreto”.

Para poder calificar determinados conceptos como deducibles, es necesario que se acredite una relación causal de los gastos efectuados con la generación de la renta y a su vez el mantenimiento de la fuente. Es decir, debe tratarse de gastos necesarios o propios del giro de la empresa. Observamos que los gastos deben guardar coherencia y que deben estar ligados a la generación de la fuente productora de la renta.

Esquema 5.



Esquema que resume las concepciones del PC

Sobre el **principio de causalidad**, en la determinación de gastos deducibles, se establece la existencia de requisitos sustantivos y

formales y, dentro de los requisitos sustantivos se encuentra el principio de causalidad del gasto y el devengado de estos. En lo que sigue, nos ocuparemos de la causalidad del gasto.

El texto único ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por decreto supremo N° 179-2004-EF, ofrece una lista de gastos que resultan deducibles a efecto del impuesto a la renta. Cabe señalar que no se trata de una lista taxativa, en la medida que se permite la deducción de otros gastos no establecidos, expresamente, pero que cumplen con el principio de causalidad estipulado en el primer párrafo del artículo 37 de la ley del impuesto a la renta: Artículo 37: “A fin de establecer la renta neta de 3ra. categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente; así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto su deducción no esté expresamente prohibida por esta ley”.

Por lo tanto, si el gasto cumple con el principio de causalidad será un gasto deducible, de lo contrario será no deducible. De la lectura de la norma surge la interrogante de lo que se debe entender como gasto necesario. El gasto necesario puede ser visto desde diversas ópticas como son gastos imprescindibles, convenientes, normales, inherentes, etc. El Gasto imprescindible: debe ser entendido como el gasto que de manera directa genera renta, que es imprescindible su erogación, es decir, que no haya posibilidad de sustraerse del gasto. Es en este sentido que debe entenderse la necesidad del gasto. En este caso la generación de renta está preestablecida. El Gasto conveniente: será entendido como el gasto que resulta adecuado para la generación de renta, no obstante, esta última pueda no generarse por circunstancias ajenas a la empresa. Estos gastos son definidos en las políticas internas que establece la empresa en el desarrollo de sus actividades, siendo que la propia empresa a través de su representante decide su realización. La generación de renta se establece con posterioridad a la realización del gasto, ya que este puede o no ocurrir. El Gasto normal: es considerado gasto normal

aquel que es efectuado habitualmente en la realización de las operaciones comerciales. En tal sentido, se evaluará el tipo de operación que efectúa cada contribuyente para establecer la necesidad del gasto.

De lo expuesto, se desprende que la necesidad del gasto está vinculada con la causalidad de este, estableciéndose un criterio amplio para su determinación, pues, en la práctica, no necesariamente el gasto en que se incurre genera renta directamente, ya que puede ocurrir el caso en el cual se incurre en un gasto a la espera de la generación potencial de renta, pero que este último no se produce por circunstancias ajenas a la voluntad del contribuyente. Tenemos, por ejemplo, el caso en el que la empresa realiza gastos de representación para contactar a clientes que pretenden adquirir un lote significativo de los productos que produce una empresa; sin embargo, dicha adquisición no se produce por un cambio en la dirección o gerencia de comercialización o las políticas de comercialización de la empresa potencialmente compradora.

En consecuencia, la necesidad del gasto en la aplicación del principio de causalidad debe ser entendida con un criterio amplio no literal para no rechazar la deducción de gastos que no generan renta o gastos que generan renta de manera indirecta.

Estas nociones fueron extraídas del libro: *“Aplicación práctica de la Ley del Impuesto a la Renta. Personas Naturales y Empresas”* (2012), de la autora Bahamonde Quinteros, Mery.

Por su parte, según comentan los CPCC Rosa Ortega Salavarría y Ana Pacherras Racuay, en el libro: *“Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. Ejercicio gravable 2010-2011”*, (2011), la Ley del Impuesto a la Renta recoge la causalidad como criterio directriz para la calificación de un gasto como deducible en la determinación de la renta neta de tercera categoría. Así, el mencionado principio admite

como gasto, para tales efectos, aquellos egresos que guardan una estricta relación con el ingreso gravado (en algunos supuestos sujetos a límites cuantitativos) así como también otros -que sin estar relacionados directamente-guardan relación con el mismo.

Grafico

Al respecto, cabe indicar que para que dicha relación se cumpla (causalidad) ello no implica que necesariamente el gasto en que se ha incurrido tiene que haber generado su correspondiente ingreso, si no que basta con que el mismo haya sido destinado a generar ingreso, es decir que, al momento de haber incurrido en el mismo, la intención haya sido de generar ingreso, lo cual obviamente tiene que quedar fehacientemente demostrado.

Este criterio de causalidad presupone la existencia de una relación causal objetiva entre el desembolso y la generación de renta gravada (causa generadora) o con el mantenimiento de su fuente productora (causa conservadora), lo que no necesariamente implica una relación entre gasto e ingreso.

Es importante resaltar que cuando se refiere a gastos necesarios no nos referimos en el sentido restrictivo a un gasto incurrido que sea imprescindible, sin cuya realización no habría renta o la misma no se generaría, sino también a aquellos gastos que se relacionen con el giro del negocio o mantengan proporción con el volumen de sus operaciones; identificando también a aquellos gastos que indirectamente guardan relación (RTF N° 814-2-98).

Según los autores Jaime Morales Mejía y Alan Matos Barzola que en su libro: *"Fiscalización Tributaria. Sustento de operaciones"* (2010), la Renta se define como cualquier tipo de ingreso periódico.

Existen diferentes tipos de rentas y estas dependen del nivel al que se ve el concepto de renta, quién es el acreedor de esta; y el concepto por el cual se cobra. Una de las características indispensables para poder llamar a un ingreso renta, es que su flujo se encuentre asegurado por lo menos por un monto.

Algunos ejemplos de Renta:

- Renta Nacional- Renta Nacional Bruta

Es el valor de todos los bienes (productos y servicios) producidos dentro de un país en un determinado tiempo. Por lo general, se habla de la Renta Nacional Anual. Es un valor que se emplea para comparar diferentes economías o el desarrollo histórico de la misma.

De la Renta Nacional, se puede calcular otros valores como el Monto de Ahorro / Inversión de un país; y se puede comparar con sus Niveles de Exportación.

La Renta Nacional Bruta incluye todas las rentas (salarios, alquileres, intereses, dividendos, etc...) que se generan dentro de un país en un periodo. Es mejor conocido como el Producto Interno Bruto.

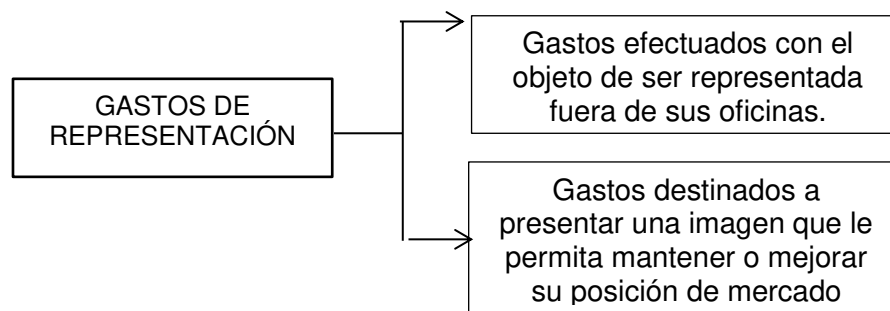
Otro concepto ligado es el Producto Interno Bruto Per Cápita, o Renta Per Cápita, el cual es el valor de la Renta Nacional Bruta dividido entre la población del país y es un indicador de cuánto sería la riqueza de cada persona si esta se distribuyera de forma equitativa.

Además, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y Aduanera en el documento interno, menciona que de acuerdo al TUO Decreto Supremo N° 122, el Impuesto a la Renta es un “tributo que se determina anualmente y considera como ejercicio gravable”, siendo aquel que comienza el primero de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año. Grava las rentas que provengan de la explotación de un

capital (bien mueble o inmueble), las que provengan del trabajo realizado en forma dependiente e independiente, las obtenidas de la aplicación conjunta de ambos factores (capital y trabajo), así como las ganancias de capital.

Según señala el antes citado Mario Alva Mateucci (2012), la manifestación de riqueza es uno de los elementos primordiales que determina la aplicación del Impuesto a la Renta. A través de este tributo se busca afectar fiscalmente tanto la posibilidad de percibir ingresos como el hecho de generar renta.

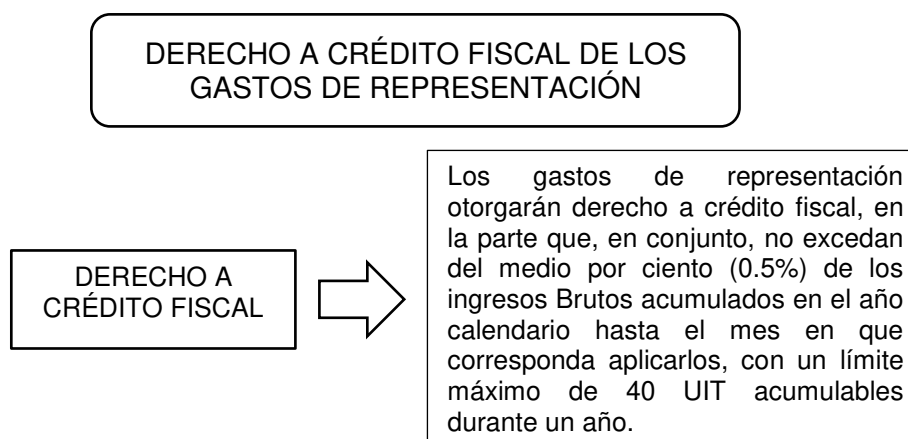
Esquema 6.



Esquema que muestra el propósito y destino de los GR.

De acuerdo a lo expuesto por la Administración Tributaria y Aduanas sobre el Impuesto a la Renta, estamos de acuerdo con que la determinación del mencionado tributo se realiza por periodos tributarios, específicamente para el caso del primero de enero al 31 de diciembre. En la doctrina española, apreciamos la opinión y manifestación de riqueza que podría incluso parecer más vago, ambiguo y amplio que las anteriores. Cualquier cosa, cualquier bien o cualquier derecho en sí mismo considerado, podría ser una manifestación de riqueza. También se reconoce, para efectos tributarios los desembolsos llamados “gastos de representación” que se encuentran sujetos a límites, de acuerdo a lo regulado en la Ley del Impuesto a la Renta, en su reglamento, así como en la normatividad que regula el IGV.

Esquema 7.



Esquema que muestra el derecho a crédito fiscal de los GR.

Al respecto, resulta necesario traer a colación el INFORME N° 042-2004/SUNAT-2B0000 de fecha: 09.03.2004, en la cual se establece que en el caso que en un mes determinado se exceda alguno de los límites establecidos para el uso del crédito fiscal respecto de los gastos de representación propios del giro o negocio, dicho exceso no generará derecho a crédito fiscal.

Asimismo, es importante mencionar que es la reversión de las diferencias temporales deducibles dará lugar, como su propio nombre indica, a reducciones en la determinación de las ganancias fiscales de periodos futuros. No obstante, los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la entidad sólo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones. Por tanto, la entidad reconocerá activos fiscales por impuestos diferidos, sólo si es probable que disponga de esos beneficios fiscales futuros contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias.

De la misma forma, y considerando la normatividad del Impuesto a la Renta, podemos mencionar que las siguientes situaciones generan diferencias temporales deducibles:

- Estimación de deudas incobrables reconocidas como gasto que aún no cumplen con los requisitos exigidos en la normatividad del Impuesto a la Renta para su deducibilidad.
- Estimación de desvalorización de existencias, que aún no han sido destruidas.
- Diferencias de cambio relacionadas con pasivos identificados con la compra de existencias.
- Depreciación contable de un activo inmovilizado mayor a la depreciación aceptada tributariamente.
- Reconocimiento de deterioro de activos.
- Rentas de cuarta o quinta categoría que no han sido pagadas por el empleador a la fecha de la DJ anual del Impuesto a la Renta.
- Amortización de Intangibles.

Por consiguiente, y de acuerdo a lo antes expuesto, podemos resumir ambos conceptos en la siguiente tabla.

Tabla 1

Diferencias temporales deducibles e imponibles

DIFERENCIAS TEMPORALES DEDUCIBLES	Son aquellas diferencias temporales que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia(pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.
DIFERENCIAS TEMPORALES IMPONIBLES	Son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

En la Tabla 1, se caracteriza y se distingue los tipos de diferencias temporales.

De igual forma, y con ánimo de relacionar y sintetizar los conceptos estudiados, presentamos la siguiente tabla:

Tabla 2

Casos en los que se genera diferencias temporales y activos o pasivos tributarios que la entidad debe reconocer

DIFERENCIAS DE BASES			DIFERENCIA TEMPORAL	SE RECONOCE:
Base Contable Activo	>	Base Tributaria Activo	Imponible	Pasivo Diferido
Base Contable Activo	<	Base Tributaria Activo	Deducible	Activo Diferido
Base Contable Pasivo	>	Base Tributaria Pasivo	Deducible	Activo Diferido
Base Contable Pasivo	<	Base Tributaria Pasivo	Imponible	Pasivo Diferido

En la Tabla 2, se refleja los casos en los cuales se generan diferencias temporales y, en consecuencia, los activos o pasivos tributarios que la entidad debe reconocer.

Al respecto de las **pérdidas tributarias** bajo el ámbito de la NIC 12, debemos indicar que la NIC 12 señala que debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar con ganancias fiscales de periodos posteriores, las pérdidas no utilizadas hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas.

En ese sentido, cuando una entidad tiene en su historial pérdidas recientes, procederá a reconocer un activo por impuestos diferidos surgido de pérdidas, sólo si dispone de una cantidad suficiente de diferencias temporales imponibles, o bien si existe alguna otra evidencia convincente de que dispondrá en el futuro de suficiente ganancia fiscal, contra la que cargar dichas pérdidas.

Sobre la **medición de activos y pasivos tributarios diferidos**, los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas y normas tributarias que al final del periodo sobre el que se informa

hayan sido aprobadas o prácticamente terminado el proceso de aprobación.

En cuanto a la **aplicación del Plan Contable General Empresarial**, la NIC 12 “Impuesto a las Ganancias” esta está vinculada principalmente a las siguientes cuentas contables:

Tabla 3

Cuentas vinculadas con la NIC 12

<p>CUENTA 37, ACTIVO DIFERIDO SUBCUENTA 371 IMPUESTO A LA RENDA DIFERIDO</p>	<p>Esta subcuenta contiene el efecto acumulado en el Impuesto a la Renta originado en diferencias temporales deducibles, que se espera recuperar en ejercicios futuros. También acumula el efecto del escudo fiscal asociado a pérdidas tributarias que razonablemente se espera compensar en el futuro.</p>
<p>CUENTA 49 PASIVO DIFERIDO, SUBCUENTA 491 IMPUESTO A LA RENDA DIFERIDO</p>	<p>Esta subcuenta acumula los efectos del gasto contable por impuesto a la renta originado en diferencias temporales gravables, que se estima dará lugar al pago de impuesto a la renta en ejercicios futuros. Asimismo, acumula el efecto del Impuesto a la Renta diferido por actualización de valor sin efecto tributario, como es el caso de las revaluaciones, reconocidas directamente en el patrimonio neto.</p>
<p>CUENTA 88 IMPUESTO A LA RENDA, SUBCUENTA 881 IMPUESTO A LA RENDA – CORRIENTE</p>	<p>Es el gasto calculado sobre la base de la renta tributaria.</p>
<p>CUENTA 88 IMPUESTO A LA RENDA, SUBCUENTA 882 IMPUESTO A LA RENDA - DIFERIDO</p>	<p>Es el gasto o ingreso (ahorro) calculado sobre la base de las diferencias temporales (gravables y deducibles), determinadas por la comparación de saldos contables y tributarios. También incluye el ingreso (ahorro) en impuesto a la renta calculado sobre pérdidas tributarias que razonablemente se espera compensar en el futuro.</p>

En la Tabla 3 se muestra las cuentas vinculadas con la NIC 12, que son pertinentes para la aplicación del Plan Contable General Empresarial.

2.3. DEFINICIÓN DE TÉRMINOS BÁSICOS

Área Administrativa: Es aquella donde se proporciona oportunamente recursos económicos, entre otros que exija la empresa.

Costo: Es el valor asignado por un bien o servicio donde existe un retorno esperado por algo invertido.

Empresa: Es una organización, institución o industria, destinada a actividades o persecución de la satisfacción de una necesidad.

Gasto: Se denomina gasto a las salidas o egresos de dinero por parte de una persona en particular o de una organización.

Tributo: Los tributos son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas por el Estado, exigidas por una administración pública.

Gasto deducible: Son aquellos gastos que son aceptados tributariamente para poder deducir el Impuesto a la Renta.

Infracción tributaria: Es una infracción tributaria toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada en leyes o decretos legislativos.

Pérdida tributaria: una disminución periódica del valor de un bien material o inmaterial.

Ganancia: Incremento en beneficios económicos y como tales, no diferentes en los ingresos ordinarios. También podemos considerarlo como la riqueza que una o las distintas partes involucradas obtienen como producto de una transacción o proceso económico.

Obligación tributaria: Son obligaciones y deberes, derechos y potestades, los cuales configuran la relación jurídico-tributaria entre el obligado tributario y la administración.

Depreciación: Se refiere a una disminución periódica del valor de un bien material o inmaterial.

Renta: Incremento neto de riqueza. Todo ingreso que una persona física o jurídica percibe y que puede consumir sin disminuir su patrimonio.

Ingreso: Dinero o equivalente monetario que es ganado o recibido como contra partida por la venta de bienes y servicios.

Ventas: Transferencia de la literalidad de un bien o bienes o el compromiso de realizar un servicio a cambio de un pago efectivo actual o futuro.

Compra: Acto por que un agente económico adquiere el dominio de un bien (o recibe un servicio) contra el pago de un precio.

Balance: Es el estado que refleja la situación del patrimonio de una entidad en un momento determinado. El balance se estructura a través de tres conceptos patrimoniales, el Activo, el Pasivo y el Patrimonio Neto, desarrollados cada uno de ellos en grupos de cuentas que representan los diferentes elementos patrimoniales.

Presupuesto: Es la previsión de gastos e ingresos para un determinado lapso, por lo general un año. Permite a las empresas, los gobiernos, las organizaciones privadas y las familias establecer prioridades y evaluar la consecución de sus objetivos.

Patrimonio: Es el conjunto de bienes y obligaciones de una persona considerados como una universalidad de Derecho, una unidad jurídica. El patrimonio es un receptor universal, que no varía por las modificaciones a su contenido.

Ganancia bruta: Se considera ganancia bruta al total de las sumas abonadas en cada período mensual, sin deducción de importe alguno que por cualquier concepto las disminuya.

Ganancia neta: Es el ingreso bruto menos todas las deducciones mencionadas precedentemente excepto, mínimo no imponible, deducción especial y cargas de familia.

Costo de venta: Es el costo en que se incurre para comercializar un bien, o para prestar un servicio. Es el valor en que se ha incurrido para producir o comprar un bien que se vende.

Estado de flujo de efectivo: En este se presentan los cambios originados en el efectivo por: las actividades de operaciones, de inversión y de financiamiento de una empresa o negocio.

Principios de Contabilidad: Son un conjunto de reglas generales y normas que sirven de guía contable para formular criterios referidos a la medición del patrimonio y a la información de los elementos patrimoniales y económicos de un ente.

CAPÍTULO III: METODOLOGÍA – CASUÍSTICA

3.1. DESARROLLO INTEGRAL DE UN CASO PRÁCTICO

Razón Social:	M & M ARQUITECTOS Y CONSTRUCTORES S.A.C
RUC:	20509803910
Actividad:	CONSTRUCCIÓN DE EDIFICIOS COMPLETOS.

M & M ARQUITECTOS Y CONSTRUCTORES S.A.C

M Y M Arquitectos y Constructores SAC, es una empresa conformada por arquitectos con sólida experiencia en el campo del Diseño, Arquitecto, Construcción y Supervisión de Obras, Asimismo desarrollamos consultorías en general.

3.2. MISIÓN

Nuestra visión consiste en llegar a ser la empresa constructora líder en la región en términos de calidad y satisfacción al cliente.

3.3. VISIÓN

Desarrollar espacios y llevar a cabo obras capaces de mejorar la calidad de vida de las personas, asegurando la satisfacción de los clientes, inversores y proveedores, generando un ambiente de trabajo que garantice el desarrollo profesional y personal de los trabajadores y promoviendo la innovación en todos los ámbitos de nuestra empresa.

La empresa “M&M Arquitectos y Constructores SAC” asigna vehículos para uso de directivos y personal administrativo de la empresa, los cuales son usados en forma permanente utilizándolos inclusive para gestiones personales y familiares. El tema que tratamos fue la incidencia tributaria de los gastos de representación vehicular en la Empresa M&M Arquitectos y Constructores S.A.C. Jesús María.

APLICANDO EL OBJETIVO PRINCIPAL

Tabla 4

Cuadro de vehículos asignados a distintas actividades

Vehículo	Marca	Modelo	Actividad	Categoría
Camioneta	Nissan	Fiera	Traslado de mercadería(Operativa)	B
Camioneta	Nissan	Fiera	Traslado de mercadería(Administrativa)	B

En la Tabla 4, se detalla las características de los vehículos asignados a las distintas actividades.

FUENTE: Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y Ley del Impuesto a la Renta, Lima Instituto Pacifico primera edición.

Los ingresos del año 2011 fueron un monto de S/. 350,000.00 y los gastos anuales de funcionamiento del año 2012 de cada vehículo sin incluir IGV fueron los siguientes:

Tabla 5

Gastos anuales de funcionamiento año 2012

Vehículo	Marca	Modelo	Combustible	Lubricantes	Mantenimiento	Seguro	Total S/.
Camioneta	Nissan	Fiera	15,000	4,000	3,200	2,100	24,300
Camioneta	Nissan	Fiera	17,500	3,500	3,500	2,100	26,600
TOTALES			32,500	7,500	6,700	4,200	50,900

En la Tabla 5, se detalla los gastos anuales por funcionamiento vehicular.

FUENTE: Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y Ley del Impuesto a la Renta, Lima Instituto Pacifico primera edición.

De acuerdo con los datos mencionados, se pide determinar si existen gastos que exceden el límite permitido para vehículos asignados a actividades de dirección, administración y representación por el ejercicio 2012.

Para determinar los vehículos asignados a actividades de dirección, administración o representación y la categoría correspondiente:

Tabla 6

Asignados a distintas actividades

Vehículo	Marca	Modelo	Actividad	Categoría
Camioneta	Nissan	Fiera	Traslado de mercadería(Operativa)	B
Camioneta	Nissan	Fiera	Traslado de mercadería(Administrativa)	B

En la Tabla 6, se detalla las características de los vehículos asignados a las distintas actividades.

FUENTE: Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y Ley del Impuesto a la Renta, Lima Instituto Pacifico primera edición.

Como se puede apreciar en el cuadro anterior, la empresa cuenta con un vehículo de categoría B asignado a la gerencia, calificando como una actividad de dirección sujeta a límite para los gastos de funcionamiento, los gastos de vehículos asignados a actividades operativas no están sujetos a límite alguno.

APLICANDO EL OBJETIVO ESPECÍFICO 1

Determinar el número máximo de vehículos permitidos para la deducción de sus gastos:

Tabla 7

Ingreso neto anual por número de vehículos

Ingresos netos Anuales	S/.	Número de vehículos
Hasta 3200 UIT	11680000	1
Hasta 16100 UIT	58765000	2
Hasta 24200 UIT	88330000	3
Hasta 32300 UIT	117895000	4
Más de 32300 UIT		5

La Tabla 7 muestra la relación entre los ingresos netos y el número de vehículos.

De acuerdo con la tabla 6, la empresa puede deducir los gastos de funcionamiento de un vehículo, el cual sería el del auto Toyota que usa el gerente, pero sujeto al siguiente límite:

$$\frac{\text{Número de vehículos con derecho a deducción} * 100}{\text{Número total de vehículos de la empresa}} = \frac{1 * 100}{2} = \underline{50\%}$$

En virtud del numeral 5 del inciso (r) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos de funcionamiento del vehículo asignado a la gerencia no pueden sobrepasar el porcentaje determinado en función del número de vehículos con derecho a deducción y el total de vehículos de propiedad y/o en posesión de la empresa para el presente caso el porcentaje es 50%.

APLICANDO EL OBJETIVO ESPECÍFICO 2

Tabla 8

Estableciendo el exceso reparable

	S/.	
Gastos totales incurridos	50,900	
50% aceptable	25,450	
Gastos de funcionamiento del vehículo asignado a la gerencia	50,900	
Máximo aceptable	25,450	
Exceso reparable	25,450	
IGV 18%	04,581	
Total reparo	30,031	

La Tabla 8 muestra el cálculo del exceso reparable.

En vista de que el exceso de gastos de funcionamiento no se acepta para fines del Impuesto a la Renta, dicho importe no genera derecho a crédito fiscal del IGV; si la empresa usó como crédito fiscal el IGV pagado por el exceso, debe rectificar su declaración de IGV pagando el tributo omitido con los intereses respectivos y adicionalmente la multa que corresponde con los intereses diarios.

Dichos intereses y sanciones tampoco son deducibles para fines del Impuesto a la Renta.

APLICANDO EL OBJETIVO ESPECÍFICO 3

Tabla 9

Estado de resultados por función

M & M ARQUITECTOS Y CONSTRUCTORES SAC (Expresado en Nuevos Soles)		
ESTADO DE RESULTADOS POR FUNCIÓN AL 31 DE ENERO DEL 2012		
Ventas		1,380,074
(-) Costos de Venta		-966,052
UTILIDAD BRUTA		<u>414,022</u>
Gasto de Administración	85,121	
Gasto de Venta	<u>193,314</u>	
Total Gastos		278,435
UTILIDAD OPERATIVA		135,587
Gastos Financieros		-791
Ingresos Financieros		<u>48</u>
RESULTADOS ANTES DE IMPUESTOS Y PART.		134,844
Participación de trabajadores		0
Adiciones para el Impuesto a la Renta		<u>30,031</u>
UTILIDAD NETA IMPONIBLE		164,875
Impuesto a la Renta		<u>-49,463</u>
UTILIDAD NETA		115,413

La Tabla 9 señala el estado de resultados por función al 31 de enero de 2012.

CUADRO COMPARATIVO			
RESULTADO ANTES DE LAS ADICIONES		RESULTADO DESPUES DE LAS ADICIONES	
ESTADO DE RESULTADOS POR FUNCION AL 31 DE ENERO DEL 2012		ESTADO DE RESULTADOS POR FUNCION AL 31 DE ENERO DEL 2012	
VENTAS	1,380,074.00	VENTAS	1,380,074.00
(-) Costo de Venta	-966,052.00	(-) Costo de Venta	-966,052.00
UTILIDAD BRUTA	414,022.00	UTILIDAD BRUTA	414,022.00
Gastos de Administración	-85,121.00	Gastos de Administración	-85,121.00
Gastos de Venta	-193,314.00	Gastos de Venta	-193,314.00
Total Gastos	-278,435.00	Total Gastos	-278,435.00
UTILIDAD OPERATIVA	135,587.00	UTILIDAD OPERATIVA	135,587.00
Gastos Financieros	-791.00	Gastos Financieros	-791.00
Ingresos Financieros	48.00	Ingresos Financieros	48.00
RESULTADOS ANTES DE IMPUESTOS Y PARTICIPACIONES	134,844.00	RESULTADOS ANTES DE IMPUESTOS Y PARTICIPACIONES	134,844.00
Participación de trabajadores	-	Participación de trabajadores	-
Adiciones para el impuesto a la renta	-	Adiciones para el impuesto a la renta	30,031.00
UTILIDAD NETA IMPONIBLE	134,844.00	UTILIDAD NETA IMPONIBLE	164,875.00
Impuesto a la Renta	-40,453.20	Impuesto a la Renta	-49,462.50
UTILIDAD NETA	94,390.80	UTILIDAD NETA	115,412.50

CAPÍTULO IV: INFORME DE INVESTIGACIÓN

4.1. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

1. La situación tributaria de la empresa M&M ARQUITECTOS Y CONSTRUCTORES SAC ha mostrado deficiencias para determinar la base imponible del impuesto a la renta del ejercicio del 2012, que representa un 22.27% la cual sirve como base para poder demostrar nuestra problemática.
2. En la empresa M&M Arquitectos y Constructores SAC tenemos que determinar claramente si los comprobantes son fehacientes para sustentar el gasto y en caso se compruebe la fehaciencia de dichos comprobantes también debemos enfocarnos si cumplen con una serie de criterios como son los de proporcionalidad, razonabilidad y normalidad.
3. En el presente trabajo de investigación es aplicable el principio de causalidad que reconoce las causas del gasto y esto a su vez involucra a los criterios de proporcionalidad, es decir si sus gastos se ajustan a la realidad de la empresa en función de sus ingresos, razonabilidad en función del valor de gastos incurridos y normalidad si sus gastos de representación de vehículos es lo que normalmente debe gastarse o si en ese mes hubo más ventas,
4. El efecto de las adiciones afecta económicamente para la proyección del crecimiento y desarrollo de la empresa.

CAPÍTULO IV: INFORME DE INVESTIGACIÓN

5.1. CONCLUSIONES

La presente investigación nos permite desprender las siguientes conclusiones relevantes relacionadas con nuestros objetivos propuestos:

1. Los arquitectos de la empresa M&M Arquitectos y Constructores SAC, de acuerdo a su actividad, necesitan trasladarse en vehículos para las reuniones de trabajo con los clientes lo cual genera gastos de mantenimiento, combustible y la depreciación de los vehículos que están activados en la empresa. Sin embargo, la administración tributaria limita el uso de estos vehículos al área administrativa, generando a la empresa incidencias tributarias que le generarán en una fiscalización, multas, es decir, pagos a la administración tributaria, lo que afecta la liquidez de la empresa.
2. Luego de determinar los requisitos de los gastos de representación vehicular podemos decir que es muy genérico y, en consecuencia, no es aplicable en determinadas empresas, donde es necesario el uso de vehículos en mayor cantidad por lo cual la administración tributaria lo limita con los topes de ingresos muy altos, como por ejemplo un vehículo, cuando los ingresos no excedan las 3200 UIT que equivalen S/. 11'680,000.00; en el caso del giro de nuestra empresa, para generar el volumen de ingresos antes mencionado, necesita utilizar no solo un vehículo, sino muchos más.
3. Podemos decir que en este tipo de empresas se aplica el principio de causalidad porque cuantas más reuniones de trabajos tengan los arquitectos se generará mayores ingresos. En este rubro es necesario que cada arquitecto cuente con un vehículo que lo traslade a las diferentes actividades para cumplir con sus obligaciones, por lo tanto, la limitación que genera la administración tributaria frenaría el cumplimiento de las políticas que existen en este rubro; cabe mencionar también, el principio de razonabilidad que nos

dice que los gastos deben ser razonablemente proporcionales a los ingresos que genera la empresa.

4. Los gastos de representación vehicular que se han generado en la empresa por desconocimiento, han ocasionado reparos tributarios que han modificado los resultados financieros de la empresa de manera significativa, trayendo como consecuencia el pago de mayores tributos, lo que resultó excesivo, debido a que no estuvieron bien definidos los requisitos en la norma para este tipo de empresa.

5.2. RECOMENDACIONES

1. Realizar un planeamiento tributario con el fin de corregir cualquier infracción cometida evitando de esta manera sanciones de la administración tributaria que disminuyan la liquidez de la empresa poniendo en riesgo la rentabilidad de la misma.
2. Tener en cuenta los diferentes giros de las empresas y clasificar los topes de acuerdo a la necesidad de cada una de ellas; además, los topes deberían ser menores en las primeras escalas de cantidad de vehículos.
3. Realizar capacitaciones al personal del área contable para la aplicación correcta del principio de causalidad y razonabilidad evitando de esta manera infracciones tributarias que generen sanciones.
4. Enfatizar en el control de los gastos de representación vehicular para no caer en exceso de reparos tributarios que incidan en los resultados financieros de la empresa.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Apaza, M. (2002). *Diccionario Empresarial: Herramienta del nuevo milenio*. Tomo I. Lima. Pacifico Editores.
- Carrasco B. (2012). *Aplicación Práctica de Impuesto a la renta*. Código Tributario.
- Kohler, E. (1995). *Diccionario para Contadores*. México. Editorial Limusa. S.A.Ley del Impuesto a la Renta.
- Liu, R. (2012). *Gastos de Representación*. Recuperado de: http://www.caballero Bustamante.com.pe/plantilla/lab/nweb_171210_1GN.pdf
- Matteucci, M. (2013). *Aplicación práctica del Impuesto a la Renta*. 1era edición. Lima. Instituto Pacifico SA. Diccionario Contable. 1era edición. Lima. Editores e Impresiones Surco SA. 145.
- Picón, J. (2007). *Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial. ¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, la SUNAT o lo perdí yo*. Dogma Editores. Lima 2007.
- Quispe, J (2013). *Gastos deducibles: Análisis Tributario y Contable*. 1era edición. Lima. Instituto Pacífico S.A.
- Revista Actualidad. (2012). *Empresarial Adiciones y Deducciones del Impuesto a la Renta*.
- Revista Asesor Empresarial. (2012). *Implicancias tributarias y contables de los Gastos de Representación*
- Revista Caballero Bustamante. (2012). *Determinación del Impuesto a la Renta*.

SUNAT. (2012). *Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta*. Recuperado de:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/regla/>

SUNAT. (2013). *Tablas de Gastos de vehículos*. Recuperado de:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i126-2013.pdf>

Villa, J. (2012). *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*. Recuperado de:
http://www.ccee.edu.uy/ensenian/catcont1/material/MarcoConceptualNIC_30102008.pdf

ANEXOS

ANEXO A: MATRIZ DE CONSISTENCIA

TÍTULO: “INCIDENCIA TRIBUTARIA DE LOS GASTOS DE REPRESENTACIÓN VEHICULAR EN LA EMPRESA DE SERVICIOS M&M ARQUITECTOS Y CONSTRUCTORES S.A.C., AÑO 2012”.

PROBLEMAS	OBJETIVOS	VARIABLES	CONCLUSIONES	RECOMENDACIONES
<p style="text-align: center;">PROBLEMA PRINCIPAL</p> <ul style="list-style-type: none"> ¿Cuál es la incidencia tributaria de los gastos de representación vehicular en las empresas de servicios en la empresa de servicios M&M Arquitectos y Constructores S.A.C., año 2012? <p style="text-align: center;">PROBLEMAS ESPECÍFICOS</p> <p>PE 1. ¿Cuáles son los requisitos de la deducción de gastos de representación vehicular en la empresa de servicios M&M Arquitectos y Constructores S.A.C., año 2012?</p> <p>PE 2. ¿Qué principios se reconocen para la deducción de los gastos de vehículos de representación en la empresa de servicios M&M Arquitectos y Constructores S.A.C., año 2012?</p> <p>PE 3. ¿En qué medida afecta internamente realizar los reparos tributarios (adiciones) aplicados en la empresa de servicios M&M Arquitectos y Constructores S.A.C., año 2012?</p>	<p style="text-align: center;">OBJETIVO PRINCIPAL</p> <ul style="list-style-type: none"> Indicar la incidencia de los gastos de representación vehicular en la empresa de servicios M&M Arquitectos y Constructores S.A.C., año 2012 <p style="text-align: center;">OBJETIVOS ESPECÍFICOS</p> <p>OE 1. Determinar cuáles son los requisitos de la deducción de gastos de vehículos de representación en la empresa de servicios M&M Arquitectos y Constructores S.A.C., año 2012</p> <p>OE 2. Explicar qué principios se reconocen para la deducción de los gastos de vehículos de representación en la empresa de servicios M&M Arquitectos y Constructores S.A.C., año 2012</p> <p>OE 3. Analizar en qué medida afecta internamente realizar los reparos tributarios (adiciones) aplicados en la empresa de servicios M&M Arquitectos y Constructores S.A.C., año 2012</p>	<p style="text-align: center;">VARIABLE INDEPENDIENTE</p> <ul style="list-style-type: none"> Gastos de Representación Vehicular. <p style="text-align: center;">VARIABLE DEPENDIENTE</p> <ul style="list-style-type: none"> Incidencia Tributaria. 	<p>1. La administración tributaria limita el uso de los vehículos al área administrativa, lo que a las empresas generó incidencias tributarias (pagos a la administración tributaria, lo que afectó la liquidez de las empresas).</p> <p>2. Tras determinar los requisitos de los gastos de representación vehicular podemos decir que es muy genérico y, en consecuencia, no es aplicable en determinadas empresas donde un número mayor de vehículos es necesario.</p> <p>3. En estas empresas se aplica el principio de causalidad. A más reuniones de trabajo, mayores ingresos. Es necesario que cada arquitecto cuente con un vehículo que lo traslade a las diferentes actividades para cumplir con sus obligaciones. No se aplica en estas empresas el principio de razonabilidad. La limitación que genera la administración tributaria frena el cumplimiento de las políticas que existen en este rubro.</p> <p>4. Los gastos de representación vehicular generados en las empresas, ocasionaron reparos tributarios que modificaron sus resultados financieros de manera significativa, lo que trajo como consecuencia el pago de mayores tributos, pues en la norma no estuvieron bien definidos los requisitos para este tipo de empresas.</p>	<p>1. Realizar un planeamiento tributario con el fin de corregir cualquier infracción cometida evitando de esta manera sanciones de la administración tributaria que disminuyan la liquidez de la empresa poniendo en riesgo la rentabilidad de la misma.</p> <p>2. Tener en cuenta los diferentes giros de las empresas y clasificar los topes de acuerdo a la necesidad de cada una de ellas; además, los topes deberían ser menores en las primeras escalas de cantidad de vehículos.</p> <p>3. Deberá realizarse capacitaciones al personal del área contable para la aplicación correcta del principio de causalidad y razonabilidad evitando de esta manera infracciones tributarias que generen sanciones.</p> <p>4. Enfatizar en el control de los gastos de representación vehicular para no caer en exceso de reparos tributarios que incidan en los resultados financieros de la empresa.</p>

ANEXO B

1. CASOS EN LOS QUE SE GENERA DIFERENCIAS TEMPORALES Y ACTIVOS O PASIVOS TRIBUTARIOS QUE LA ENTIDAD DEBE RECONOCER

DIFERENCIAS DE BASES			DIFERENCIA TEMPORAL	SE RECONOCE:
Base Contable Activo	>	Base Tributaria Activo	Imponible	Pasivo Diferido
Base Contable Activo	<	Base Tributaria Activo	Deducible	Activo Diferido
Base Contable Pasivo	>	Base Tributaria Pasivo	Deducible	Activo Diferido
Base Contable Pasivo	<	Base Tributaria Pasivo	Imponible	Pasivo Diferido

2. DIFERENCIAS TEMPORALES DEDUCIBLES E IMPONIBLES

DIFERENCIAS TEMPORALES DEDUCIBLES	Son aquellas diferencias temporales que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia(pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.
DIFERENCIAS TEMPORALES IMPONIBLES	Son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

3. CUENTAS VINCULADAS CON LA NIC 12

<p>CUENTA 37, ACTIVO DIFERIDO SUBCUENTA 371 IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO</p>	<p>Esta subcuenta contiene el efecto acumulado en el Impuesto a la Renta originado en diferencias temporales deducibles, que se espera recuperar en ejercicios futuros. También acumula el efecto del escudo fiscal asociado a pérdidas tributarias que razonablemente se espera compensar en el futuro.</p>
<p>CUENTA 49 PASIVO DIFERIDO, SUBCUENTA 491 IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO</p>	<p>Esta subcuenta acumula los efectos del gasto contable por impuesto a la renta originado en diferencias temporales gravables, que se estima dará lugar al pago de impuesto a la renta en ejercicios futuros. Asimismo, acumula el efecto del Impuesto a la Renta diferido por actualización de valor sin efecto tributario, como es el caso de las revaluaciones, reconocidas directamente en el patrimonio neto.</p>
<p>CUENTA 88 IMPUESTO A LA RENTA, SUBCUENTA 881 IMPUESTO A LA RENTA – CORRIENTE</p>	<p>Es el gasto calculado sobre la base de la renta tributaria.</p>
<p>CUENTA 88 IMPUESTO A LA RENTA, SUBCUENTA 882 IMPUESTO A LA RENTA - DIFERIDO</p>	<p>Es el gasto o ingreso (ahorro) calculado sobre la base de las diferencias temporales (gravables y deducibles), determinadas por la comparación de saldos contables y tributarios. También incluye el ingreso (ahorro) en impuesto a la renta calculado sobre pérdidas tributarias que razonablemente se espera compensar en el futuro.</p>