

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL CALLAO

ESCUELA DE POSGRADO

**UNIDAD DE POSGRADO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS CONTABLES**



**“GASTOS DE REPRESENTACIÓN Y UTILIDAD TRIBUTARIA
EN LA EMPRESA COMUNICACIONES PERÚ EIRL, LIMA
2010-2015”**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE
MAESTRO EN TRIBUTACIÓN**

AUTORES

CARDENAS ESCAJADILLO CARMEN RICARDINA

RUMICHE ECHE CARMEN JACINTA

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Carmen Ricardina Escajadillo'.

**Callao, 2016
PERÚ**

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Carmen Jacinta Rumiche Eche'.

HOJA DE REFERENCIA DEL JURADO

MIEMBROS DEL JURADO

- Dr. Raúl Walter Caballero Montañez : Presidente
- Mg. Ana Cecilia Ordoñez Ferro : Secretario
- Mg. Fredy Vicente Salazar Sandoval : Miembro del Jurado
- Mg. Humberto Tordoya Romero : Miembro del Jurado

ASESOR: MG. MANUEL ENRRIQUE PINGO ZAPATA

- N° de Libro : 001
- N° de Acta : 006-2016-UPG-FCC/UNAC
- Fecha de Aprobación: 22 de Diciembre de 2016
- Resolución de Sustentación de la Unidad de Posgrado: 075-2016- UPG-FCC/UNAC

DEDICATORIA

Agradecemos en primer lugar a Dios, al Director de la Escuela de Posgrado, al personal administrativo, a nuestros docentes del ciclo de tesis por su paciencia y dedicación y de forma muy especial para nuestros familiares, principal motivación para el logro de nuestros objetivos.

AGRADECIMIENTO

Agradecemos en primer lugar a Dios
y a todos nuestros Asesores de Tesis
por su paciencia y dedicación.

ÍNDICE

Página

HOJA DE REFERENCIA DEL JURADO Y APROBACIÓN

DEDICATORIA

AGRADECIMIENTO

ÍNDICE

INDICE DE CUADROS

INDICE DE TABLAS

INDICE DE GRÁFICOS

RESUMEN

ABSTRACT

I.	PLANTEAMIENTO DE LA INVESTIGACIÓN	8
1.1	Identificación del problema	8
1.2	Formulación de problemas	12
1.2.1	Problema general	12
1.2.2	Problemas específicos	12
1.3	Objetivos de la investigación	13
1.3.1	Objetivo general	13
1.3.2	Objetivos específicos	13
1.4	Justificación	14
II.	MARCO TEÓRICO	16
2.1	Antecedentes del estudio	16
2.2	Fundamento Teórico	22
2.2.1	Gastos de representación	22
2.2.2	Utilidad tributaria	76

2.3	Definición de términos	86
III.	VARIABLES E HIPÓTESIS	98
3.1	Definición de las variables	98
3.2	Operacionalización de variables	99
3.3	Hipótesis	99
IV.	METODOLOGÍA	101
4.1	Tipo de investigación	101
4.2	Diseño de la investigación	101
4.3	Población y muestra	102
4.4	Técnicas e instrumentos de recolección de datos	103
4.5	Procedimientos de recolección de datos	103
4.6	Procesamiento estadístico y análisis de datos	103
V.	RESULTADOS	105
5.1	Sobre el Gasto de Representación	105
5.2	Sobre la Utilidad Tributaria	110
VI.	DISCUSIÓN DE RESULTADOS	117
6.1	Contrastación de hipótesis con los resultados	117
6.2	Contrastación de resultados con otros estudios similares	122
VII.	CONCLUSIONES	126
VIII.	RECOMENDACIONES	127
IX.	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	130
	ANEXOS	135

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 5.1	Exceso de los gastos de representación no deducibles en la Empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015 en S/	105
Cuadro 5.2	Exceso de crédito fiscal del IGV vs Gastos de Representación 2010-2015	107
Cuadro 5.3	Porcentaje de gastos de representación no deducibles 2010-2015	109
Cuadro 5.4	Utilidad Tributaria en la Empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015 en S/	110
Cuadro 5.5	Porcentaje de la Utilidad Tributaria en la Empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015	112
Cuadro 5.6	Estado de Resultados Integrales comparativo con la Utilidad Tributaria Empresa Comunicaciones Perú EIRL Al 31 de diciembre 2010-2015	113
Cuadro 6.1	Correlación entre los gastos de representación no deducibles y la utilidad tributaria en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima, 2010- 2015	117
Cuadro 6.2	Correlación entre los gastos de representación no deducibles y el Impuesto a la Renta Anual de Tercera Categoría en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, 2010- 2015	119
Cuadro 6.3	Gastos de representación no deducibles vs Principio de devengado en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, 2010- 2015	120
Cuadro 6.4	Gastos de representación no deducibles vs Principio de causalidad en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, 2010- 2015	121

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 5.1	Exceso de los gastos de representación no deducibles en la Empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015 en S/	105
Gráfico 5.2	Exceso de crédito fiscal del IGV vs Gastos de Representación 2010-2015	107
Gráfico 5.3	Porcentaje de gastos de representación no deducibles 2010-2015	109
Gráfico 5.4	Utilidad Tributaria en la Empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015 en S/	110
Gráfico 5.5	Porcentaje de la Utilidad Tributaria en la Empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015	112
Gráfico 5.6	Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de la Empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015 en S/	114
Gráfico 5.7	Relación del exceso de gastos de representación, la Utilidad Tributaria y su incidencia en el Impuesto a la Renta 2010-2015	116

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1	Impuesto a la Renta Ejercicio 2008	37
Figura 2	Criterios contables para el devengo del gasto	40
Figura 3	Oportunidad para el reconocimiento del gasto	44
Figura 4	Devengo del gasto con enfoque tributario	47
Figura 5	Criterios jurisprudenciales sobre gastos deducibles	51
Figura 6	Gasto o costo	57
Figura 7	Principales Gastos Deducibles Casuística Aplicativa y Requisitos para su Correcta Aplicación	66
Figura 8	Principio de causalidad	69
Figura 9	Principio de causalidad como requisito para la deducibilidad del gasto	71
Figura 10	Gasto deducible	74
Figura 11	Diagrama del impuesto a la renta diferido	83

RESUMEN

El trabajo titulado: "*Gastos de Representación y Utilidad Tributaria en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015*", tuvo como objetivo determinar la incidencia que existe entre el exceso de los gastos de representación no deducibles y la utilidad tributaria. El problema principal surge por el desconocimiento de la identificación de los gastos de representación los cuales se consideran deducibles para la determinación del impuesto a la renta anual de tercera categoría. Los gastos de representación no deducibles para efectos tributarios es un problema que subsiste para la mayoría de empresas de nuestro país, especialmente para aquellas empresas que desconocen cómo aplicar los principios de devengado y causalidad para hacer frente al uso correcto de las normas tributarias. La legislación tributaria crea gastos deducibles con límites que afectan la situación económica de las empresas, estableciendo la determinación de un impuesto elevado a favor del fisco y pagos innecesarios provenientes de sanciones tributarias impuestas por la Administración Tributaria los cuales originarían mayor desembolso de dinero al contribuyente. La investigación tuvo como objetivo determinar la relación que existe entre el exceso de los gastos de representación no deducibles y la utilidad tributaria en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015. El estudio fue descriptivo, correlacional, de diseño no experimental. Los resultados comprobaron la hipótesis propuesta ($p < 0,065$ y $r = ,9486$). Concluyendo que la relación que existe entre el exceso de los gastos de representaciones no deducibles y la utilidad tributaria en la empresa, en el período 2010-2015 es directa, porque a mayor gasto de representación no deducible mayor será la utilidad tributaria y por consecuencia tendrá un efecto mayor en la determinación del impuesto a la renta anual de tercera categoría.

ABSTRACT

The paper titled: "Representation and Tax Profit Expenditures in the company Comunicaciones Peru EIRL, Lima 2010-2015", aimed to determine the incidence between the excess of non-deductible representation expenses and taxable income. The main problem arises from ignorance of the identification of representation expenses which are considered deductible for the determination of the third category annual income tax. Non-deductible expenses for tax purposes is a problem that remains for most companies in our country, especially for companies that do not know how to apply the principles of accrual and causality to deal with the correct use of tax rules. The tax legislation creates deductible expenses with limits that affect the economic situation of the companies, establishing the determination of a high tax in favor of the tax authorities and unnecessary payments coming from tax penalties imposed by the Tax Administration which would lead to a greater disbursement of money to the taxpayer. The research was aimed at determining the relationship between the excess of non-deductible expenses and tax profit in the company Comunicaciones Peru EIRL, Lima 2010-2015. The study was descriptive, correlational, non-experimental design. The results verified the proposed hypothesis ($p < 0.065$ and $r = .9486$). Concluding that the relationship between the excess of expenses of non-deductible representations and the tax profit in the company, in the period 2010-2015 is direct, because the higher non-deductible representation expense will be the tax profit and consequently will have a greater effect on the determination of the third category annual income tax.

CAPÍTULO I

PLANTEAMIENTO DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 Identificación del problema

En el Perú existe el problema de cómo identificar los gastos deducibles para la determinación del impuesto a la renta, uno de ellos es el reconocimiento de los gastos de representación.

Uno de los errores e infracciones más comunes que se generan al momento de realizar la declaración jurada anual del impuesto a la renta que se tiene que pagar, es que se deducen gastos que del todo no deberían incluirse.

Esta acción sea que se cometa por desconocimiento o en todo caso porque se realice en forma maliciosa, puede traer problemas en el futuro a las empresas, ya que si la administración tributaria lo detecta en una fiscalización, probablemente tenga que desembolsar más dinero, además de incidir en sanciones tributarias que ocasionan multas e intereses moratorios.

Por otro lado, "ante la alta competencia entre los negocios, estos optan por diversas estrategias con la finalidad de mejorar su posición en el mercado y mantener fieles a los clientes o también atraerlos, una de las estrategias comunes es agasajarlos con cenas, almuerzos o diversas invitaciones, otras veces se les puede

enviar obsequios” (Bernal, 2011, p.1), dichos gastos se conocen como gastos de representación y contribuyen con la generación de ingresos gravados con el Impuesto a la Renta, es decir, se cumple con el principio de causalidad, por lo tanto, son deducibles para determinar la renta neta del ejercicio y también otorgan el derecho a crédito fiscal del IGV.

En efecto, dentro de la estructura del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, D.S. 179-2004-EF, el art.37 menciona cuales son los gastos deducibles para determinar la renta neta de tercera categoría, el cual en el inciso “q” menciona cuál es el límite deducible para los gastos de representación, siendo el 0.5% de los ingresos brutos con un tope de 40 UIT, lo que determina el resultado contable, según la NIC N° 12 para efectos de determinar el impuesto a la renta anual, este deberá ser determinado en base a la adición y/o deducción de gastos del resultado contable a efectos de determinar el resultado tributario sobre la cual se aplica la tasa del impuesto a la renta.

Según Aguilar, H. (2014): “Para efectos tributarios, estos desembolsos (gastos de representación) se encuentran sujetos a límites cuantitativos y cualitativos de acuerdo a lo regulado en la

Ley del Impuesto a la Renta, y su Reglamento, así como en la normatividad que regula el Impuesto General a las Ventas” (p. 5).

Los gastos de representación por parte de los ejecutivos de la empresa Comunicaciones Perú EIRL, no hacen observancia de los límites establecidos por ley, si bien es cierto dichos gastos son necesarios para mantener la fuente productora o generadora de renta de la empresa, pero tributariamente los montos que han superado los límites son reparados por parte de la administración tributaria, originando una utilidad tributaria la cual sirve como base imponible para el cálculo del impuesto a la renta anual de tercera categoría.

En el caso de la Empresa Comunicaciones Perú EIRL, ubicada en la ciudad de Lima, los ejecutivos también recurren a realizar obsequios o agasajos tanto a clientes como a proveedores, ello como una muestra de atención o generar ciertos mecanismos de fidelización.

Sin embargo, no cumplieron con ciertos criterios como:

Se contabilizaron egresos de dinero como gastos de representación por ejemplo los almuerzos y cenas personales de los gerentes, no teniendo en cuenta el principio de causalidad.

Se contabilizaron gastos de ejercicios anteriores los cuales no estuvieron provisionados estando aun obligados al pago.

Se contabilizaron desembolsos que, si fueron destinados a compra de obsequios para agasajar a nuestros mejores clientes, pero que en realidad muchos de los obsequios fueron repartidos entre los gerentes o personal de la empresa o salieron de la empresa con otro fin, mas no el de agasajar al cliente o mejorar la fuente productora de renta.

No se tomaron en cuenta los criterios cualitativos para la deducción del gasto: los gastos de representación no cumplen con el principio de causalidad, devengo, etc.

No se tomaron en cuenta los criterios cuantitativos de los gastos de representación, excediéndose el límite anual permitido estipulado por la Ley del Impuesto a la Renta.

Al exceder el límite anual de los gastos de representación, la empresa también utilizó crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas en forma indebida.

Por lo que se cree conveniente realizar el presente trabajo de investigación, en el periodo 2010-2015, en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, con el propósito de determinar la incidencia del exceso de los gastos de representación no deducibles y la utilidad tributaria en la empresa Comunicaciones Perú EIRL.

1.2 Formulación del problema

1.2.1 Problema general

¿Cuál es la incidencia entre los gastos de representación y la utilidad tributaria en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015?

1.2.2 Problemas específicos

¿Problemas específicos

¿Cuál es la incidencia del exceso de los gastos de representación no deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015?

¿De qué manera afecta el principio de devengado en la deducibilidad de los gastos de representación en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015?

¿De qué manera afecta el principio de causalidad de la deducibilidad de los gastos de representación en la empresa Comunicaciones EIRL, Lima 2010-2015?

1.3 Objetivos de la investigación

1.3.1 Objetivo general

Determinar la incidencia entre los gastos de representación y la utilidad tributaria en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015.

1.3.2 Objetivos específicos

Determinar la incidencia del exceso de los gastos de representación no deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015

Explicar de qué manera afecta el principio de devengado en la deducibilidad de los gastos de representación en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015.

Determinar de qué manera afecta el principio de causalidad en la deducibilidad de los gastos de representación en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015?

1.4 Justificación

La investigación tiene una justificación práctica porque busca demostrar la incidencia del exceso del límite de los gastos de representación para la determinación del Impuesto a la Renta Anual puesto que para la deducibilidad de dichos gastos la normatividad del Impuesto a la Renta establece un límite máximo calculado en función a los ingresos brutos acumulados del ejercicio, consecuencia de ello el exceso de dicho límite debe ser adicionado a la Utilidad contable, resultando así una utilidad tributaria que es la base imponible que determina un aumento en el Impuesto a la Renta Anual.

El resultado del presente trabajo de investigación permitirá demostrar cual es el efecto del principio de devengado y del principio de causalidad en la deducibilidad de los gastos de

representación, y además de ello analizaremos cómo influye el límite de aceptación de dichos gastos para la determinación anual del Impuesto a la Renta, y de esta manera dar alternativas de solución.

Además, permitirá realizar un análisis adecuado y preciso de la normativa tributaria en comparación con la normativa contable, debido a las diferencias que se pueden generar en la aplicación de cada una de éstas. Por lo tanto, podrá ayudar en la correcta aplicación de las normas tributarias, con el propósito de que, mediante el conocimiento de ésta, se puedan evitar posibles contingencias tributarias en la determinación del resultado contable y tributario en ejercicios futuros.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

2.1 Antecedentes

En nuestro país como en el extranjero, se han venido realizando investigaciones sobre los gastos deducibles y no deducibles y la incidencia que ello pueda generar dentro los Estados Financieros y en el cálculo del Impuesto a la Renta anual.

2.1.1 Antecedentes internacionales

Ávila, N. y Cusco, T. (2010) en Cuenca, Ecuador. En su tesis de investigación "Evaluación Tributaria de los Gastos Deducibles para el Impuesto a la Renta, del ejercicio fiscal 2010, aplicada a una Empresa de Producción y Comercialización de Muebles de Madera, Caso Vitefama", quienes en su trabajo de investigación concluyen: "Qué es de vital importancia analizar los gastos no deducibles, lo cual tienen un efecto en el aumento de la utilidad gravable, dicho rubro ha sido causante de un crecimiento considerable del impuesto a la renta causado, y es un rubro que se puede evitar si se cumplen con las condiciones que esclarece la ley".

Vásquez, C. (2009) en su tesis de investigación titulada “Los Gastos Deducibles y el Principio de Causalidad en la Determinación de Las Rentas Netas Empresariales – Caso Peruano” nos plantea: “La ley del Impuesto a la Renta genera una indebida restricción en la deducción de los gastos o costos, que son necesarios para la generación de la renta neta empresarial, condicionándolos al pago previo de los mismos, lo cual se contrapone a los principios de causalidad y devengado y de igual manera al principio de razonabilidad en relación con los ingresos y generalidad para algunos tipos de gastos ya que siempre se debe cumplir con la correlación de ingresos y gastos. La presente tesis refleja como recomendaciones que debería eliminarse la indebida restricción que condiciona el pago previo, la imputación y deducción del costo o gasto, para la determinación del Impuesto a la Renta neta empresarial, con la finalidad de que las empresas determinen adecuadamente sus rentas netas empresariales.

2.1.2 Antecedentes nacionales

Ramírez J. y Villarreal, J. (2015) desarrollaron la investigación “Gastos deducibles y no deducibles y su incidencia en la situación económica y financiera de la

empresa Multiservicios TICLA SAC, período 2012-2013”, con el objetivo de determinar los gastos deducibles y no deducibles y establecer su incidencia en la situación económica y financiera de la empresa MULTISERVICIOS TICLA S.A.C. El método de investigación es el inductivo. Observar fenómenos tal y como se dieron en su contexto natural, para después analizarlos como fue el caso de los Gastos deducibles y no deducibles y su incidencia en la situación económica y financiera de la empresa MULTISERVICIOS TICLA S.A.C. La relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa; no obstante ello el Principio de Causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o que estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones entre otros. La empresa no llevo un control sobre los Gastos deducibles con límites han existido excesos de los gastos sustentados con boletas de ventas, pueden ser deducibles para determinar la renta neta de

tercera categoría, gastos incurridos en vehículos, gastos por arrendamiento, no se aplicaron el límite cuando se trataron de gastos de viaje, que en la revisión ha generado un impuesto a la renta mayor a lo declarado.

Alvarado, R. y Calderón, M. (2013) realizaron la investigación "Los gastos no deducibles tributariamente y su incidencia en el estado de resultados de la distribuidora R&M E.I.R.L. La Libertad, Trujillo, 2012", con el objetivo de demostrar que los gastos no deducibles tributariamente inciden negativamente en el estado de resultados de la Distribuidora R&M E.I.R.L. Estudio de tipo descriptivo, cualitativo y cuantitativo. La muestra estuvo constituida por el conjunto de gastos no deducibles tributariamente de la Distribuidora R&M E.I.R.L. Las conclusiones principales a las que arribó fueron que: Los gastos no deducibles tributariamente han sido significativos en el 2012 respecto al año 2011, tal como lo evidencian las notas a los estados financieros; los principales gastos han sido las multas impuestas por la administración tributaria y gastos por no contener los requisitos mínimos en los comprobantes de pago. De acuerdo al análisis de los artículos 37° y 44° de la ley del impuesto a la renta y su respectivo reglamento, se

concluye que los gastos no deducibles tienen mayor incidencia en la presentación y preparación del estado de resultados del 2012 son: gastos realizados con comprobantes que no reúnen los requisitos mínimos establecidos en el reglamento de comprobantes de pago, gastos de representación los cuales exceden el límite permitido por la ley y las multas impuestas por entidades del sector público. Los gastos no deducibles tributariamente adicionados a la renta neta imponible, genera una mayor utilidad, en consecuencia, un mayor impuesto a la renta a pagar, esta situación perjudica a la empresa al tener que desembolsar mayores recursos.

Calixto, M. y De La Cruz, J. (2013) en su investigación "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", tuvo como objetivo demostrar que los Gastos Deducibles y No Deducibles inciden generando diferencias temporales y permanentes negativas entre el Resultado Contable y Tributario de la Empresa de Transportes El Milagro de Dios S.R.L. Estudio descriptivo, cuya muestra estuvo conformada por la Información Contable y Tributaria

de la empresa de Transportes El Milagro de Dios S.R.L en el periodo 2012. Los resultados mostraron que, las operaciones de la empresa se realizan en distintas zonas del país, por lo que el Gerente debe viajar para cerrar acuerdos con los clientes y proveedores, no hay presupuesto determinado para asignarle dinero para sus gastos, lo que en este caso, conlleva a un exceso en gastos de representación en relación a los ingresos del año, durante el periodo se registraron gastos de representación, que ascienden la suma de S/.123,191.55; de los cuales en el mes de octubre el importe de los gastos de representación fue el menor y mayor desembolso por concepto de dicho gasto se dio en el mes de agosto. Concluyendo que los gastos sustentados con boletas de venta por sujetos que no pertenecen al Nuevo RUS, los gastos sin comprobante de pago, el exceso de los gastos de movilidad del personal y el exceso de los gastos de representación constituyen adiciones al resultado contable, lo que genera diferencias de tipo permanente.

2.2 Marco Teórico

2.2.1 Gastos de representación

A. Definición

Según **Luna, A. (2005)** los gastos de representación “es el dinero empleado para asumir con decoro ciertos cargos. Se entiende por decoro el recato, es decir, la modestia o reserva” (p. 45).

Por su parte, el **Estudio Caballero Bustamante (2010)** lo define como “aquellos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes” (p.5).

La **Ley del Impuesto a la Renta (LIR)** establece que no se encuentran comprendidos en el concepto de gastos de representación, los gastos de viaje y las erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales, tales como los gastos de propaganda.

Bernal, J. (2011) complementa lo anterior y afirma que, 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” (p. 1).

B. Exceso de Gastos de representación no deducibles.

La Ley del Impuesto a la Renta, TUO D.S. N° 179-2004-EF, en su artículo 37, inciso q), indica que son gastos deducibles: “Los gastos de representación propios del giro del negocio son deducibles para fines del IR, siempre que anualmente no exceda del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos, hasta un máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias”, por lo que el exceso a dicho tope será considerado como un gasto no deducible para efectos del aumento de la Utilidad Tributaria y por consecuencia un mayor pago de impuesto a la Renta Anual de Tercera Categoría.

Alva, M. (2012) manifiesta que los gastos no deducibles, son aquellos gastos que no establece el artículo 37° de la ley Impuesto a la Renta y por el incumplimiento de

los criterios conceptuales, tales como causalidad, fehaciencia, razonabilidad, generalidad o límites cuantitativos, e incluso pudiera cumplirlos potencial o indirectamente, igual no es relevante porque no son deducibles, es decir prohibidos en todos sus contextos y efectos tributarios. Así el artículo 44° de la LIR nos indica claramente cuáles son los gastos no deducibles.

Sin embargo, desde la propia racionalidad o lógica de la LIR, podemos concluir que los gastos cuya deducción no es permitido por la ley son esencialmente aquellos que no cumple con el principio de causalidad que exige el artículo 37° o de aquellos que exceden los límites, como de aquellos que expresamente los declara no deducibles, cumplan o no con los rigores del artículo 37° de la LIR, el artículo 44° los prohíbe, que pudieran estar a criterio del contribuyente relacionados con el mantenimiento de la fuente productora de la renta o de la generación de mayor renta, no importa, legalmente son gastos no aceptados como deducibles.

Base legal: D.S. N° 122-94-EF, Art. 21° Inc. m)
Reglamento de la LIR.

A efectos de determinar el límite porcentual se considera los ingresos brutos menos las devoluciones,

descuentos, bonificaciones y demás conceptos similares que sean de costumbre de la plaza.

El Reglamento de la Ley del impuesto a la Renta (2012), señala que de conformidad con lo establecido de la ley N°28194, no serán deducibles como costo ni como gasto aquellos pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago, cuando exista la obligación de hacerlo (Art. 25).

Por lo que las empresas deben acreditar los gastos 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 efectos de la bancarización.

C. Principio de lo devengado

Un gasto sólo será reconocido cuando cumpla con los principios fundamentales establecidos y uno de esos principios para que el gasto de representación sea deducible para efectos del Impuesto a la Renta, es el principio del Devengado.

La Ley del Impuesto a la Renta (2012), establece que a efectos de determinar la renta neta de tercera categoría se aplica como regla general el criterio de lo devengado sobre los gastos. Textualmente la norma señala lo siguiente: “las normas establecidas en el segundo párrafo de este artículo serán de aplicación para la imputación de los gastos. Sin embargo. La norma no define que debe entenderse por devengo, motivo por el cual recurrimos a lo que dicen las normas contables y la jurisprudencia”. (Art. 57)

Según el principio del devengado los gastos serán deducibles cuando surge el hecho generador de renta más no cuando se realice el pago.

Es decir, el principio del devengo se menciona en la Ley del Impuesto a la Renta, más ésta no lo define, debido a que es un concepto netamente contable, cuya definición se extrae del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros.

Norma Internacional de Contabilidad N° 01 (2012), establece que se deberán reconocer las transacciones y hechos en el ejercicio en que ocurren; reconociendo los

gastos en el estado de resultados sobre la base de una asociación con las partidas de ingresos obtenidas, teniendo en cuenta lo siguiente:

Distribución sistemática y racional entre los periodos que beneficia.

Asociación directa con el ingreso que genera.

En la oportunidad en que se produce, si no genera beneficios económicos futuros. (paf. 25 y 26)

Alva, M. (2014) considera que la norma no define que debe entenderse por devengo, motivo por el cual recurriremos a lo que dice las normas contables y la jurisprudencia.

Es decir, se produce la llamada imputación o reconocimiento por el método del devengado cuando tanto los ingresos, los costos y gastos se ganan o incurren y no cuando estos se cobran o pagan, mostrándose en los libros contables y reflejándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Dado que el gasto debe estar relacionado con un periodo específico, es por esto que la preocupación más

importante en la contabilización de un gasto es determinar cuándo debe ser reconocido para ello es de suma importancia tomar en cuenta lo que nos comenta la NIC 1 que un gasto será reconocido cuando ocurra el hecho generador de renta así haya o no sucedido el desembolso de dinero respectivo.

Aguilar, H. (2014) señala que el devengado nos informará de sucesos sobre recursos económicos los cuales tendrán lugar en el periodo en los que fueron efectuados sin importar si estos ya fueron cobrados o pagados.

Pereda, F. (2013) considera que 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 LIR según el cual, las rentas, así como los gastos de la tercera categoría, se imputan en el ejercicio en que se devengan.

Alva, M. (2012) sostiene que el devengado es un elemento fundamental en la determinación de la Renta Neta Imponible del cual es la base de cálculo del impuesto a la renta es el Principio de lo devengado; si bien es cierto que

en la norma tributaria del mencionado impuesto no se encuentra una definición de lo devengado, como un criterio general del tribunal fiscal la podemos apreciar en la RTF 08534-5-2001 del 19.10.01, cuando se establece que los gastos se imputan al ejercicio en que se devenguen, en lo que implica que el hecho sustancial generador del gasto se origina al momento en que la empresa adquiere la obligación de pagar, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo.

Pérez, R. y Agapito, R. (2012) comentan que 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 elaborará 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.

Podemos concluir diciendo que las normas contables nos mencionan que el principio del devengado es uno de los requisitos para la elaboración y presentación de los estados financieros ya que todo gasto será computable cuando sean realizados, o sea cuando la operación que los origina queda perfeccionada provocando que sean deducibles en el periodo en el que se incurrió en el gasto.

Alva, M. y Garcia, J. (2012) comentan que el devengamiento de los ingresos y gastos está vinculado a un determinado ejercicio o periodo, en ese sentido, el aspecto netamente contable con el tributario el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre.

Lo antes mencionado lo podemos encontrar en el artículo 57 del TUO de la ley del impuesto a la renta en la misma que se establece las normas referentes a la imputación de las rentas, que a la vez es de aplicación analógica a la imputación de los gastos. Según manifiesta el autor nos dice que un gasto será deducible en un periodo determinado el cual tendrá lugar desde el 1 de enero al 31 de diciembre.

Mur, M. (2013) plantea que el criterio del devengo como sistema de imputación de rentas que debe aplicarse en el impuesto a la renta no tiene desarrollo legislativo, lo que nos lleva a la necesidad de tener que dilucidar sobre su contenido a partir de otras fuentes.

Las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Esta norma será de aplicación analógica para la imputación de gastos.

Jurídicamente el devengo suele ser definido como el momento en que surge el derecho a percibir la renta, sea que se perciba o no. Esta noción de devengo se deja entrever, entre otras, en las resoluciones del tribunal fiscal 274-3-98 y 311-98 que establecen lo siguiente: "... los ingresos se computan en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlos y los gastos son deducibles en el ejercicio en que surge la obligación de pagarlos y se determina el monto.

Navarro, I. y Torres, M. (2013) mencionan el criterio del devengado: bajo este supuesto, el efecto económico de

una transacción se reconoce cuando esta ocurre o se realiza sin entrar a distinguir si se ha cobrado o pagado por la transacción. Lo que implica que no hay ninguna correlación entre los flujos de entrada o salida de dinero que pudiera tener una operación y el efecto en los resultados que produce. Cabe señalar que, las rentas de primera y tercera categoría se rigen por el criterio del devengado.

Picón, J. (2011) considera que para el criterio del devengado: Se entiende por devengo al aumento de las cuentas por cobrar o por pagar durante un periodo determinado, aunque no se efectúen transacciones explícitas.

Según el postulado de lo devengado, los efectos de las operaciones y otros hechos se reconocen cuando se producen y no cuando se cobran o pagan dicho, en otros términos, "la sola existencia de un título o derecho de percibir renta, independientemente de que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y, por ende, imputada a ese ejercicio. Así nace la obligación tributaria desde el momento en que surge el derecho de percibirla aun cuando

dicha conducta no se produzca, de ahí que se encuentre imputada a dicho periodo.

Ortega, R. y Pacherras, A. (2011) manifiestan que de acuerdo al párrafo 22 del marco conceptual, se establece que, los efectos de las transacciones y demás hechos se reconocen cuando ocurran (y no cuando se recibe o paga el dinero u otro equivalente de efectivo) se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los periodos con los cuales se relacionan” la aplicación de este principio es recogido por la administración tributaria en el informe N° 044-2006-SUNAT/2B0000 en los siguientes términos.” En tal sentido, considerando que el servicio materia de consulta ha sido prestado en diciembre 2004, en atención al principio del devengado recogido por el TUO de la ley del IR, el gasto respecto a dicho concepto se considera que corresponde a dicho ejercicio 2004, independientemente a la fecha en que fuera emitido el comprobante de pago”.

Según las definiciones del autor podemos decir que un gasto se registrará en el momento en el que este fue consumido y la hará imputable al periodo en el que este tuvo

lugar. De la misma manera **SUNAT, en su Informe N° 021-2006** menciona: que “Para efecto del Impuesto a la Renta, los ingresos obtenidos por la prestación de servicios efectuada por personas jurídicas se imputan al ejercicio gravable en que se devenguen; vale decir, al momento en que se adquiere el derecho a recibirlos (sean percibidos o no), siendo irrelevante la fecha en que los ingresos sean percibidos o el momento en que se emita el comprobante de pago que sustente la operación”.

Lujan, L. (2008) afirma que conforme a la doctrina “en el sistema de lo ‘devengado’, también llamado causado’, se atiende únicamente al momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo”. Dicho de otro modo, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y por ende imputable a ese ejercicio.

Según **Fernández, I. (2008)** en el devengo de un gasto importa el nacimiento del derecho del acreedor percibir un importe determinado, careciendo de relevancia el hecho que se verifique el desembolso respectivo. En consecuencia,

el devengo de un ingreso o un gasto a fines del impuesto a la renta, requiere que la operación de la cual proviene se haya perfeccionado en forma definitiva, sin que exista condición establecida por la que pudiera quedar sin efecto.

En la Ley del Impuesto a la Renta en su Artículo 57° afirma, que para efectos de determinar la renta neta de tercera categoría se aplica como regla general el criterio del devengo sobre los gastos. En efecto textualmente, el mencionado artículo señala “Las normas establecidas en el segundo párrafo de este artículo (imputación en el ejercicio en que se devenguen) serán de aplicación para la imputación de gastos”

No obstante lo anterior, debe precisarse que la norma no define que debe entenderse por devengo, motivo por el cual recurriremos a lo regulado por la doctrina y normas contables.

En ese sentido, conforme a lo dispuesto en los párrafos 25 y 26 de la NIC 1 se deberán reconocer las transacciones y hechos en el ejercicio en que ocurren; reconociéndose los gastos en el estado de ganancias y

pérdidas en base de una asociación con las partidas de ingresos obtenidas.

Para concluir, se estima que el postulado de lo devengado se basa en los efectos de las operaciones que se reconocerán cuando se producen y no cuando se cobran o pagan, dicho de otra manera, basta la sola existencia de percibir renta, independientemente de que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y, por ende, imputada a ese ejercicio es así que nacerá la obligación tributaria.

Asimismo, **Fernández, I. (2008)** sostiene que el concepto de devengado, conforme al principio de realización.” ...los resultados económicos solo se deben computar cuando sean realizados, o sea cuando la operación que los origina queda perfeccionada desde el punto de vista de la legislación o prácticas comerciales aplicables y se hayan ponderado fundamentalmente todos los riesgos inherentes a tal operación”.

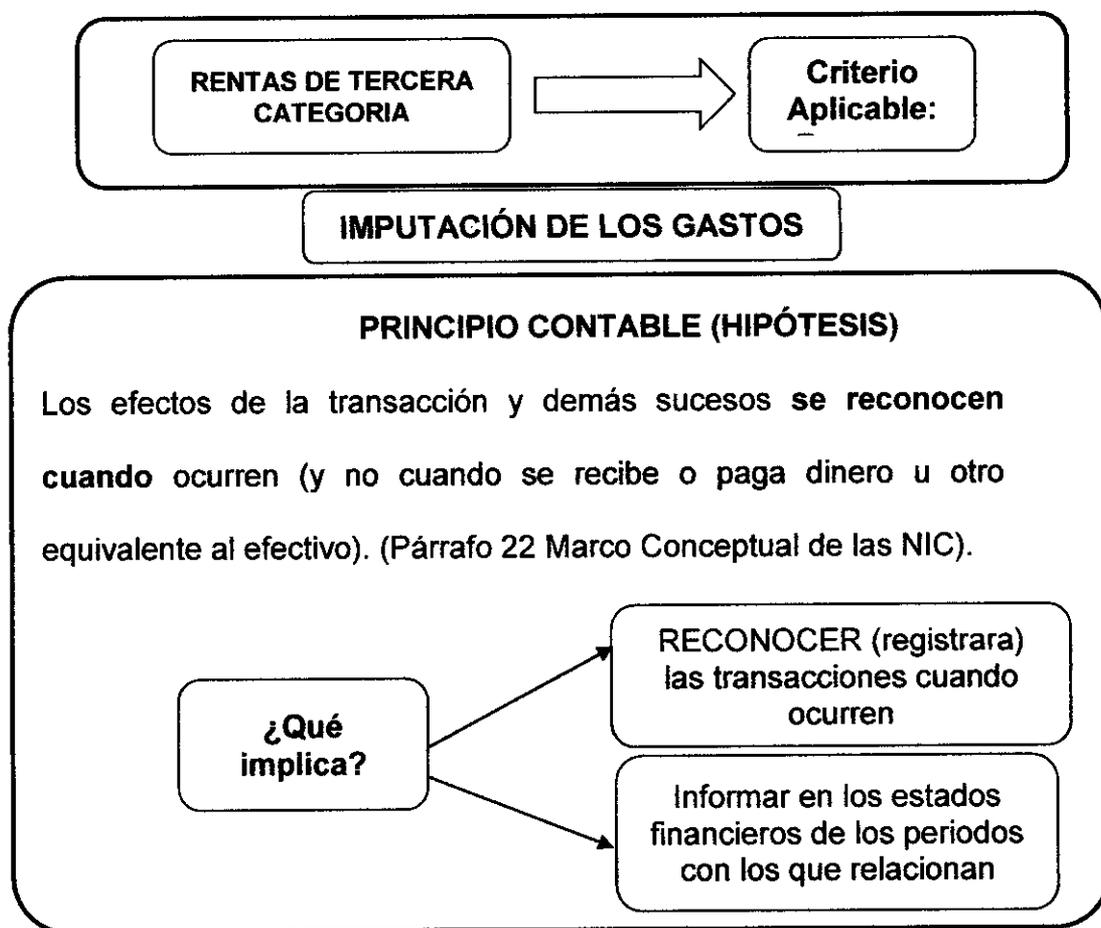


Figura 1. Impuesto a la Renta Ejercicio 2008

Fuente: Revista Caballero Bustamante (2009)

NIC 1 Presentación de Estados Financieros en sus párrafos 25 y 26 cuando se refiere a la hipótesis contable del devengo.

Párrafo 25 NIC 1: Salvo en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, la entidad elaborara sus estados financieros utilizando la hipótesis contable del devengo.

Párrafo 26 NIC 1 Cuando se utilice la hipótesis contable del devengo, las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos Gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos en el marco conceptual para tales elementos.

De lo expresado es de entender que el principio del devengado resulta un elemento central para la determinación de la base imponible del impuesto puesto que el devengamiento de los ingresos y gastos estará siempre vinculado a un determinado ejercicio o periodo en este sentido podemos decir que en lo contable este periodo o ejercicio comenzaría el 01 de enero y lo finalizaría el 31 de diciembre, de lo recolectado podemos rescatar que los autores coinciden en varios puntos uno de estos sería el que el devengo se atiende únicamente al momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo. Dicho de otro modo, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y por ende imputable a ese ejercicio.

Abanto, M. y Lujan, L. (2013) manifiesta que tratándose de gastos el principio de lo devengado requiere que se le reconozca

cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se hayan pagado, ni sean exigibles. De ello se desprende que el hecho sustancial generador del gasto se origina a momento en que la empresa adquiere dicha obligación de pagar, aun cuando a esa fecha no haya existido pago efectivo. El autor nos dice que un gasto será reconocido cuando nazca la obligación de pagarlos, aunque no se haya realizado dicha acción.

Por otro lado, **Ortega, R., Pacherras, A. y Miranda, I. (2009)** mencionan, el hecho de que todo gasto o costo debe sustentarse con un comprobante de pago (literal j) del artículo 44° del TUO de la ley del Impuesto a la Renta. Existe el criterio que los gastos para ser deducibles deben encontrarse sustentados con comprobantes emitidos en el período.

Fernández, I. (2008) menciona que el plan Contable General Revisado, aprobado mediante resolución N° 450-73-EF/11, contiene una definición del termino devengado conceptuándolo como principio según el cual, "...las variaciones que se deben considerar para establecer el resultado económico son las que corresponden a un ejercicio sin entrar a distinguir si se han cobrado o pagado durante dicho periodo".

En economía y contabilidad, el devengado es el principio por el cual todo ingreso o gasto nace en la etapa de compromiso considerándose en este momento ya como incremento o disminución patrimonial a efectos contables y económicos. Es un derecho ganado que todavía no ha sido cobrado.

El principio de devengado establece el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos en función de la corriente real de bienes y servicios, en vez de hacerlo atendiendo a las corrientes monetarias que se produzcan.

Ortega, R., Pacherras, A. y Miranda, I. (2009) muestran la siguiente figura:

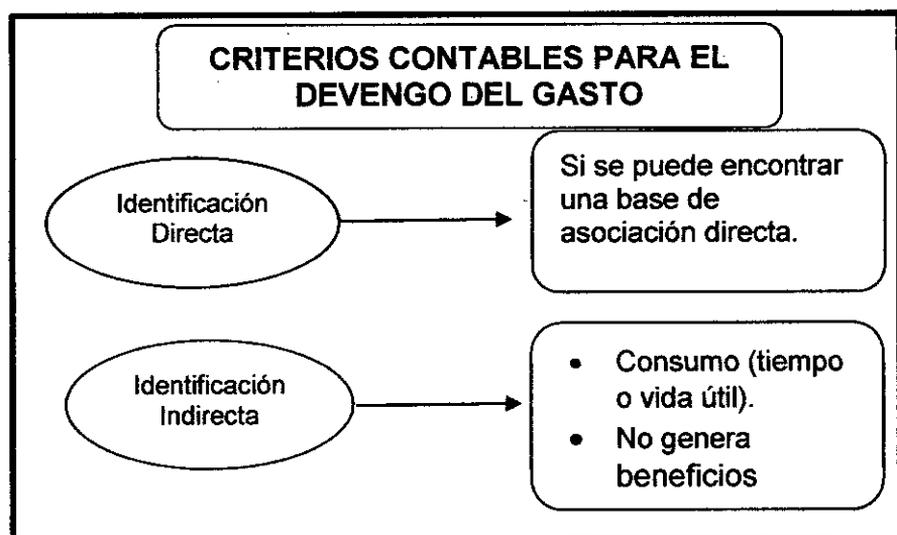


Figura 2. Criterios contables para el devengo del gasto

Dichos autores mencionan que, el efecto económico de una transacción se reconoce cuando este ocurre o se realiza si entrar a distinguir si se ha cobrado o pagado por la transacción. Lo que implica que no hay ninguna correlación entre los flujos de entrada o salida de dinero que pudiera tener una operación y el efecto en los resultados que esta produce.

La aplicación del principio de devengado proporciona a la contabilidad una información más fiable y relevante que el principio de caja. Este criterio es uno de los principios de contabilidad generalmente aceptados a nivel internacional. Reconocer las operaciones bajo este criterio implica que la operación se deba registrar en el momento en que ocurre el hecho económico que la genera, ya sea si este haya sido pagado tomando en cuenta también los otros principios ya mencionados como puede ser la fehcencia del gasto, ya que este debe contar con un comprobante de pago que hayan sido emitidos en el periodo.

Abanto, M. y Luján, L. (2013) explican que uno de los aspectos más importantes para determinar el resultado de una entidad, es que los gastos incurridos en el periodo sean reconocidos en el periodo al que corresponden, eso es lo que se denomina devengo o reconocimiento. Tal es su importancia, que el

párrafo 22 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros señala que, con la finalidad de cumplir con los objetivos de los Estados Financieros, los estados financieros deben prepararse sobre la base de la acumulación o del devengo contable, la cual constituye una de las hipótesis fundamentales sobre la que se elaboran los estados financieros. Ello, porque los estados financieros elaborados sobre la base de acumulación o del devengo contable informan a los usuarios no solo de las transacciones pasadas que suponen cobros o pagos de dinero, sino también de las obligaciones de pago en el futuro y de los recursos que representan efectivo a cobrar en el futuro; suministrando el tipo de información, acerca de las transacciones y otros sucesos pasados, que resulta más útil a los usuarios al tomar decisiones económicas.

De acuerdo a lo que sostiene **Abanto, M. y Luján, L. (2013)** los estados financieros elaborados en base a lo devengado nos informarán de transacciones pasadas que pueden ser cobros o pagos, de la misma manera también informará sobre las obligaciones de pagos futuros que tengamos.

Así mismo en el **Marco Conceptual para la Información Financiera IASB (2010)**, definen: Que la contabilidad de

acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente. Esto es importante porque la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa y sus cambios durante un periodo proporciona una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad que la información únicamente sobre cobros y pagos del periodo.

Pérez, R. y Agapito, R. (2012) sostienen que según lo establecido en el inciso a) del artículo 57 de TUO de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante TUO de la Ley), las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devengue; por expresa indicación de la misma norma este criterio será de aplicación para la imputación de gastos.

Como se puede apreciar, debe definirse que 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 aun ejercicio determinado.

El Estudio Caballero Bustamante (2008) afirma que conforme lo dispuesto en los párrafos 25 y 26 de la NIC 1 se deberá reconocer las transacciones y hechos en el ejercicio en que ocurren; reconociéndose los gastos en el estado de ganancias y pérdidas en base a una asociación con las partidas de ingresos obtenidas, teniendo en cuenta lo siguiente:

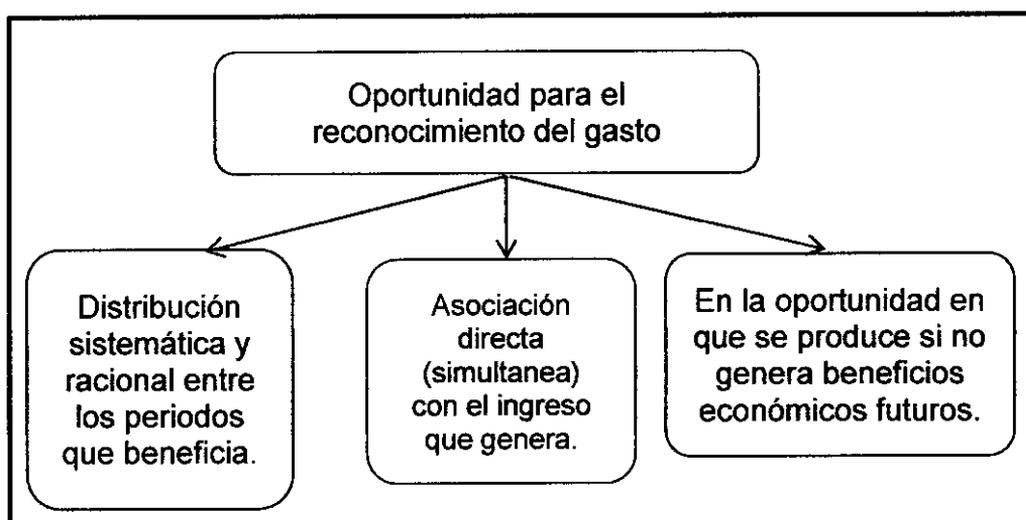


Figura 3. Oportunidad para el reconocimiento del gasto

Fuente: Revista Caballero Bustamante.

Alva, M. (2014) desde el punto de vista jurídico sostiene lo siguiente: La aceptación del rédito (renta) devengado como sistema para imputarlo al ejercicio fiscal, por oposición al rédito (renta) percibido, significa que al admitir un rédito (renta) devengado importa solo la disponibilidad jurídica, pero no una disponibilidad económica o efectiva de ingreso; existe pues un derecho del beneficiario que se incorpora a su patrimonio, que como tal pueden

valuarse en monedas, hay una realización potencial, pero no un realización efectiva, porque todavía no hay disponibilidad para beneficiarlo.

Concluimos en que una de las condiciones que debe cumplirse para que un gasto sea deducible o imputable a un periodo, es que este se haya devengado tal como lo señala el artículo 57 de la ley del impuesto renta donde nos dice que sólo será reconocido dicho gasto cuando cumpla con los principios fundamentales establecidos. El devengado es uno de los principios que tiene como propósito informar a los usuarios de transacciones pasadas que suponen cobros o pagos de dinero, pero a la vez también nos informara sobre obligaciones de cobros o pagos futuros.

Garrido, M. (2013) determina que la palabra "Devengo" fiscalmente se ha asimilado al significado de "pago", cuando son dos conceptos diferentes: Se produce el pago cuando alguien tiene "derecho" a ello; es decir, que en primer lugar se ha devengar el hecho para posteriormente hacer el pago. Existen situaciones que estos dos hechos el devengo y el pago son simultáneos.

El autor nos comenta acerca de cómo el devengado se ha visto relacionado al significado del pago cuando no es así ya que para el criterio del devengado no es necesario que dicho gasto; que será deducible; se la haya realizado el pago, puesto que este criterio será aplicable cuando se incurra en el gasto sin importar cuando se haya pagado.

Por otro lado el **Reglamento Específico del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada** comenta, que el devengamiento del gasto se produce cuando se genera la obligación de pago a favor de terceros por la recepción de bienes o servicios a conformidad, adquiridos por la entidad, al vencimiento de la fecha de pago de una obligación o cuando por un acto de autoridad competente se dispone efectuar una transferencia a terceros.

El Estudio Caballero Bustamante (2008), refiere que, para efectos fiscales en la determinación de la renta empresarial el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR) establece que la renta se imputará al ejercicio en el cual se devengue, aplicándose analógicamente esta imputación al gasto. Sin embargo, dicho dispositivo no contiene una definición del concepto del devengado ni tampoco indica en que consiste, motivo

por el cual nos vemos en la necesidad de recurrir a las Normas Internacionales de Contabilidad, a efectos de encontrar el concepto que requerimos. Debemos advertir que el devengado es un concepto netamente contable y en esa medida la referencia obligatoria es la NIC 1, relacionada con la Revelación de Políticas Contables. En aplicación de dicha Norma, se produce la llamada imputación (reconocimiento) por el método de lo devengado cuando tanto los ingresos y los costos y los gastos se ganan o se incurren y no cuando estos se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y reflejándose en los estados financieros.

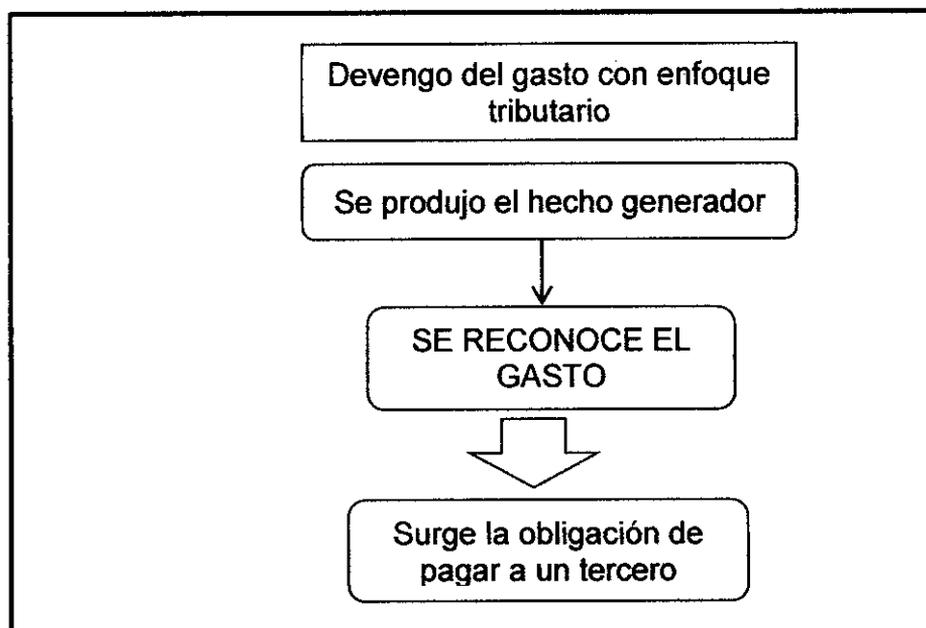


Figura 4. Devengo del gasto con enfoque tributario

Fuente: Estudio Caballero Bustamante (2008).

Según el Tribunal Fiscal (2008) RTF N° 01203-2-2008, comenta que la NIC 1 precisa que, de acuerdo con el criterio de los devengado, los ingresos, costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no, cuando se cobran o pagan. Mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros. En consecuencia, para determinar cuándo corresponde considerar devengados ingresos por operaciones de compraventa realizadas debe analizarse en qué momento se ganaron tales ingresos.

Alva, M. (2014) afirma que La ley del impuesto a la renta establece las siguientes excepciones en la aplicación del criterio del devengo:

- a) Costo de los bienes vendidos a plazos mayores a doce meses los cuales deberán imputarse al igual que el ingreso a los ejercicios comerciales en los que se hagan exigibles las cuotas señaladas para el pago (de acuerdo a lo indicado por el artículo 58 del TUO de la ley del impuesto a la renta).
- b) Gastos de ejercicios anteriores admitidos por la normatividad del impuesto a la renta.
- c) Gastos preparados en un ejercicio por no haber efectuado el pago a sus beneficiarios que son receptores de renta de segunda, cuarta o quinta categoría, de acuerdo a los literales I) y V) del artículo 37 de la ley del impuesto a la renta.

El principio del devengado según el plan contable general de contabilidad establece que es uno de los principios obligatorios en el registro contable de ingresos y gastos, así mismo la NIC 1 comenta que los gastos se reconocerán en el ejercicio en que estos ocurran puesto que no es necesario que este pagado o cobrado ya que basta la sola existencia del derecho al cobro o pago para que este sea reconocido como tal y será imputable al periodo al que tuvo lugar, y así mostrándose en los libros contables y reflejándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Abanto, M. y Lujan, L. (2013) sostiene que es pertinente que se recurra a los contenidos de la normativa contable, tal como se corrobora con el criterio vertido por el **Tribunal Fiscal en las RRTF N°s 08534-5-2001 y 00467-5-2003**, en donde se señala que resulta apropiado la utilización de la definición contable del principio de lo devengado a efectos de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos.

De igual forma, **el Artículo 78 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 1** establece que todas las partidas de ingreso o de gasto reconocidas en el período, se incluirán en el resultado de este, a menos que una norma o una interpretación establezcan lo contrario.

Según el Tribunal Fiscal en su RTF N° 01104-2-2007,
“Cabe agregar que para efecto de determinar cuándo se devengó el ingreso no tienen relevancia las fechas en que se efectuaron pagos por concepto del precio de venta ni si este fue cancelado en su totalidad o en cuotas”.

En el Apartado d) del Artículo 38.1 del Código de Comercio, establece que “se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieren los gastos e ingresos que afectan al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro al que afectan y no al de su cobro o pago”.

Huapaya, J., Chaupis, M. y Estrada, L. (2010), muestran Principio del devengado NIC 1 y NIC 18 y mencionan que a modo de conclusión para que un gasto sea deducible debemos distinguir que gastos son los que cumplen con el principio del devengado, este principio nos indica que un gasto será reconocido en el momento en el que nace el derecho al pago independientemente de cuando se haya efectuado ello, esto dará lugar a que dicho gasto en el que incurrimos sea computable a un periodo determinado.

Para que un gasto se considere deducible para efectos de poder determinar la renta neta de Tercera Categoría, necesariamente deberá cumplir con el denominado "principio de causalidad" lo cual se encuentra regulado en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

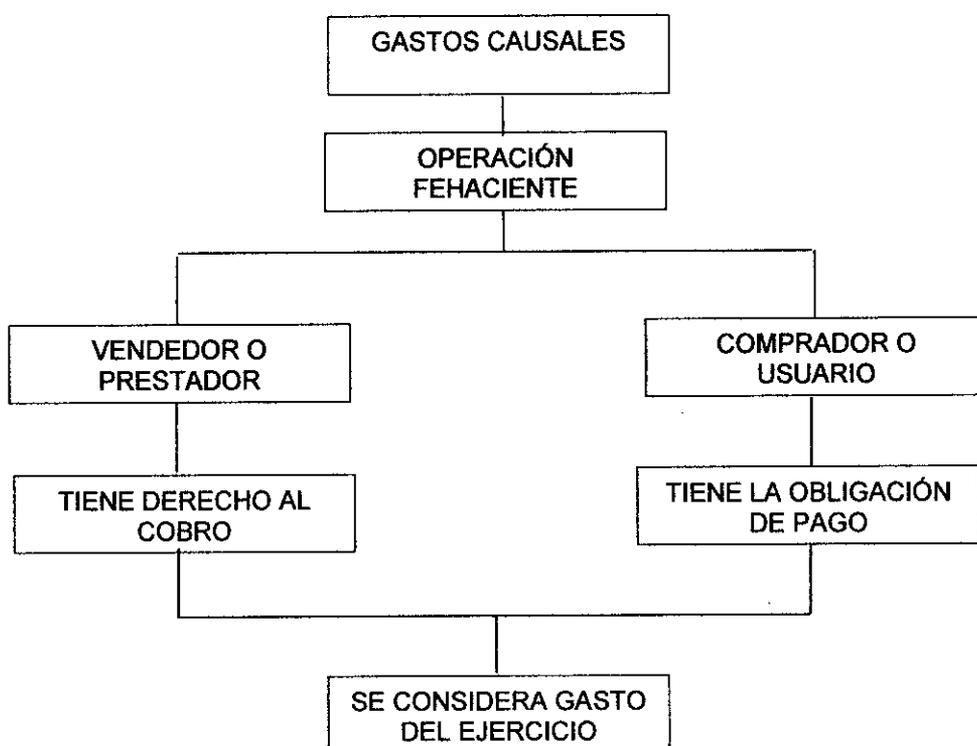


Figura 5. Criterios jurisprudenciales sobre gastos deducibles

Fuente: Huapaya, Chaupis y Estrada (2010)

D. Principio de causalidad

El principio de causalidad es uno de los principios fundamentales para la deducción del gasto, este principio abarca criterios que permiten determinar si el gasto en el que se ha incurrido puede ser

parte de las deducciones al momento de la determinación del Impuesto a la Renta anual.

El principio de causalidad debe verificar que los gastos de representación en los que se ha incurrido puedan establecer la relación existente entre el egreso y además explicar el motivo y cuan necesario es incurrir en algún gasto para generar renta, es decir este principio busca explicar cuál es la importancia del gasto para generar rentas o mantener la fuente productora de la misma, por ejemplo en el caso de los gastos de representación en los que la empresa incurra para agasajar a sus clientes y de esta manera mejore sus relaciones comerciales manteniendo presenta sus productos en el mercado, deben estar destinados a la generación de algún ingreso para la empresa o que haya la intención de ello.

Para determinar si los gastos de Representación cumplen con el principio de causalidad se debe tener en cuenta:

- a) **La razonabilidad:** Que el monto del gasto en el que se ha incurrido sea razonable a la finalidad de este. Quien debe estar destinado a mantener o producir la fuente generadora de renta.
- b) **La necesidad:** Si el gasto es indispensable para generar o mantener la fuente productora de renta.

- c) **La proporcionalidad:** se debe tener en cuenta el ingreso que se va a tener y con relación a ello, realizar dicho gasto.
- d) **La Normalidad:** Los gastos deben estar dentro del giro del negocio.
- e) **Generalidad,** el presente criterio debe ser cumplido cuando el gasto se encuentre vinculado con servicios de salud, gastos recreativos culturales, aguinaldo, bonificaciones etc., de esta forma el beneficio debe ser de carácter "general" para todos los trabajadores teniendo en cuenta su posición dentro de la estructura organizacional de la empresa, así el Tribunal Fiscal ha desconocido el gasto por incumplimiento de este criterio mediante la R.T.F. N° 6671-3-2004.

García, J. y Gonzáles, E. (2012) mencionan que para establecer la Renta Neta de Tercera Categoría se deducirá a la renta bruta, los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente. En tanto la deducción no este expresamente prohibida por esta ley. Como señala García Mullin "en forma genérica, se puede afirmar que todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que solo 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".

Los autores mencionan que la Ley del Impuesto a la Renta indica de manera general, que un gasto será deducible, siempre y cuando cumpla un número de principios, entre ellos el denominado "Principio de causalidad", el cual admite la deducción de un gasto siempre que este, tenga una relación de causa directa con la generación de ingresos o con el mantenimiento de la fuente de los mismos; es decir en el caso de que el gasto no cumpliera con dicho principio, este no será admitido por la Administración Tributaria.

Sobre este principio y su relación con los gastos de representación los autores: **Alva, M. y García, J. (2012)** nos dicen lo siguiente: De acuerdo al presente principio (causalidad), corresponde deducir como gastos todos aquellos que se encuentren debidamente documentados de acuerdo a la norma del Impuesto a la Renta, los mismos que permitirán establecer la relación del gasto necesario para la generación de la renta o al mantenimiento de la fuente generadora de la misma.

En relación al principio de causalidad, el encabezado del **Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta** expresa que en 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 este expresamente prohibida por la referida norma tributaria.

Así mismo el **Tribunal Fiscal** en su **Resolución N° 04685-10-2012 (2012)** menciona que para deducir el gasto para efecto del Impuesto a la Renta este debe cumplir con el principio de causalidad, es decir que debe existir una relación entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Por otra parte, **Gaceta Jurídica en Contadores y Empresas (2010)** clasifica el principio de causalidad de la siguiente manera:

Causalidad como obligatoriedad: Dentro de los compromisos que asume la empresa puede encontrarse aquellos vinculados con la realización de determinados gastos como consecuencia de haber asumido compromisos como por ejemplo la firma de convenios colectivos de trabajo, es en estos casos que se señala que la causalidad es consecuencia de las obligaciones que la empresa ha asumido como tal.

Causalidad restringida: son gastos cuya realización sea indispensable, no obstante, los gastos recaen sobre bienes que no son de propiedad de la empresa.

Con lo expuesto anteriormente consideramos que los gastos son considerados deducibles cuando cumplen con el principio de causalidad teniendo en cuenta lo que indica la ley del Impuesto a la Renta, estos deben tener comprobantes de pago que permitan demostrar la razón por la que se han originado y que su finalidad sea generar o mantener su fuente productora de renta.

Picon, J. (2011) menciona que el principio de causalidad es “la relación existente entre un hecho (egreso, gasto o costo) y su efecto deseado o finalidad (generación de rentas gravadas o mantenimiento de la fuente). Debe tenerse en cuenta que este principio no se considerara incumplido con la falta de consecución del efecto buscando con el gasto o costo”, es decir, se considera que un gasto cumplirá con el principio de causalidad, aun cuando no se logre la generación de la renta.

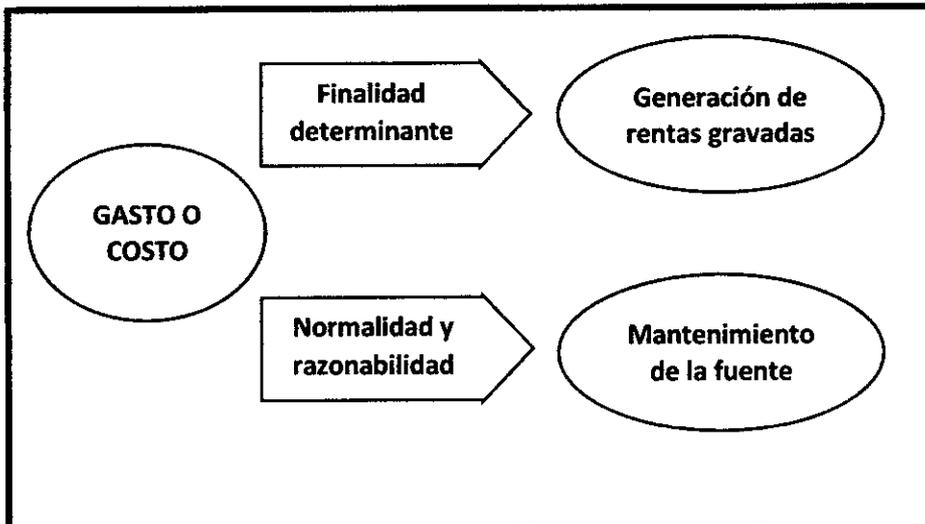


Figura 6. Gasto o costo

Fuente: Picón (2011).

Cabe recalcar que **Caballero (2009)** acerca del principio de la causalidad dice lo siguiente: La determinación de un gasto o egreso como deducible no se fundamenta en lo absoluto en el mero cumplimiento de aspectos formales como la acreditación del mismo con el respectivo comprobante de pago o documento autorizado sino que en primer lugar implica la existencia de causalidad, es decir, la determinación del hecho que dio pie a su realización, y su relación o nexo encaminado a la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente. En este aspecto, cabe precisar que ello no impedirá la deducción de un gasto cuya finalidad no se llegue efectivamente a concretar, dado que lo que deberá valorarse en estos casos, será la intencionalidad del mismo.

De la misma manera el **Tribunal Fiscal** en las **RTF N° 10813-3-2010** y la **RTF N° 13080-9-2010** afirman que: el denominado "Principio de Causalidad" es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Además, el **Tribunal Fiscal** en su **RTF N°05053-1-2013** nos dice: que, en tal sentido, para que los gastos sean deducibles para efecto del Impuesto a la renta, debe existir una relación de causalidad entre este y la renta generada, en tanto así queda acreditada el destino de gasto, es decir, la utilización de prestaciones, además de su proporcionalidad y razonabilidad.

Los autores **Abanto, Castillo, Bobadilla, Agapito, Romero y Paredes (2012)** señalan que el principio de Causalidad es: un principio recogido como regla general para admitir la deducibilidad o no de los gastos necesarios y así determinar renta neta empresarial, establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

El gasto necesario en sus diversas acepciones puede ser considerado como:

- a) Aquellas que guarden una relación causal directa (son imprescindibles) con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad.
- b) Aquellos gastos que sean adecuados, convenientes para la generación de la renta, definidos de acuerdo a las políticas internas de la empresa para el desarrollo de sus actividades como empresa.

Cabe indicar que los gastos deducibles que se expresan en los incisos que contiene el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta son de carácter enunciativo más no taxativos, es decir, que pueden existir otros gastos por el principio en mención son posibles de ser deducidos para determinar la renta neta. Para tal fin, para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o que estos mantengan cierta proporción con el volumen de operaciones, entre otros.

Los gastos de representación son muy habituales en cualquier tipo de empresa, puesto que este gastos en los que incurre la empresa sirven para la fidelización del cliente, si bien es

cierto debe acreditarse fehacientemente que se incurrió en dicho gasto con la finalidad de generar renta o mantener la fuente productora, no basta con tener el comprobante de pago para que estos gastos sean deducible, estos gastos deben cumplir con el principio de causalidad, es decir deben ser razonables, estar dentro del giro del negocio, tener proporcionalidad y ser necesarios para la empresa. Pero a menudo existen dudas en torno a este tema que llevan a muchas empresas y profesionales a realizar malas prácticas sin saberlo, como por ejemplo hacer pasar sus gastos personales como gastos de representación.

La deducción de los gastos bajo el principio de causalidad debe cumplir criterios que demuestren la relación del gasto con la generación de renta o mantenimiento de su fuente productora.

Fernández (2004): La determinación terminológica de principio de causalidad, debemos partir del análisis de los dos términos que gobiernan y delimitan lo que debe tenerse como gasto a efectos tributario. Estos son el término "necesario", donde el encabezado del artículo 37 de la Ley del IR señala que "son deducibles, los gastos necesarios para producirla (la renta bruta) y mantener su fuente, en tanto la deducción no se expresamente prohibida por esta Ley." Igualmente, se deberá analizar el alcance

del término “normal”, a que alude la precisión del contenido del principio de causalidad, ya que, justamente, lo que se precisa es que, los gastos necesarios para producir rentas y mantener la fuente productora deben ser “normales”.

Se señala en que, también se deberá cumplir con criterios tales como el de razonabilidad en relación a los ingresos del contribuyente, generalidad en el caso de los gastos por gratificaciones de orden laboral, entre otros. Así, se deberá establecer cuáles son los gastos “necesarios y normales”, para producir la Renta Bruta y mantener la Fuente productora, además de cumplir con criterios tales como el de razonabilidad, generalidad y similares.

El principio de causalidad para la deducción de gastos según **Informe Tributario Principio de Causalidad e Impuesto a la Renta de Tercera Categoría - Actualidad Empresarial (2014)** se manifiesta en la necesidad (causalidad) de los mismos para efectos de producir la renta y mantener la fuente. Al respecto, resulta importante tener en cuenta lo establecido por la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, norma que a la letra dice:

Que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la Ley el impuesto a la Renta, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo; entre otros.

La disposición legal vista líneas arriba establece ciertos criterios que deben verificarse respecto del principio de causalidad, como son la normalidad del gasto, la razonabilidad de los mismos en función de los ingresos del contribuyente, la generalidad tratándose de los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal.

Dicha enumeración de criterios aplicables, y la posibilidad abierta de aplicar otros adicionales, en realidad constituyen la manifestación del carácter práctico que ostenta el principio de causalidad. Este no es un principio que opere de manera abstracta o en términos claramente determinados y limitados, los cuales resulten aplicables de manera unívoca a cualquier tipo de gasto que se realiza, con el objeto de generar rentas de tercera categoría.

El Estudio Caballero Bustamante (2009) afirma que existen criterios que conforman el principio de causalidad:

- a) **Razonabilidad**, en virtud de este criterio debe existir una relación razonable entre el monto del desembolso efectuado y su finalidad, el mismo que debe estar destinado a producir y mantener la fuente productora de renta.
- b) **Necesidad**, implica que sin la realización del mencionado desembolso no habría renta o la fuente no podría subsistir; vale decir, la necesidad debería ser directa.
- c) **Proporcionalidad**, alude a un parámetro meramente cuantitativo, centrado en verificar si el volumen de la erogación realizado por una empresa guarda debida proporción con el volumen de sus operaciones.
- d) **Normalidad**, referido principalmente a que los gastos en los cuales se incurren deben realizarse dentro del giro normal de las actividades del negocio, como se puede observar muy vinculado con el criterio de razonabilidad.
- e) **Generalidad**, legislativamente se establece que el presente criterio debe ser cumplido cuando el gasto se encuentre vinculado con servicios de salud, gastos recreativos culturales, aguinaldos, bonificaciones, etc.; de esta forma el beneficio debe ser de carácter general para todos los trabajadores teniendo en

cuenta su posición dentro de la estructura organizacional de la empresa.

Es por ello que en el **Tribunal Fiscal** encontramos la **RTF N° 3228-1-2010, (2010)** que nos dice lo siguiente: la administración observó los comprobantes de compra de repelente y los artículos de tocador y aseo: Shampoo, talco, crema dental y jabón al considerar que constituían gastos ajenos al giro del negocio y no guardaban relación de causalidad con la renta gravada, sin embargo, toda vez que la actividad principal de la recurrente es la producción de carne de productos cárnicos, resulta razonable que facilite a sus trabajadores los mencionados artículos de tocador y aseo personal durante la jornada laboral, e incluso antes y después de esta, más aun si la cantidad y el costo de estos no son excesivos ni desproporcionados, así como la entrega de repelente que involucraría en el caso en particular el cumplimiento de normas de seguridad y salud en el trabajo, por lo que corresponde levantar la observación formulada a los comprobantes de compra.

Además de ello el mismo **Tribunal fiscal** en su **RTF N° 02301-2-2010, (2010)** nos manifiesta que; la Administración predetermina la deuda por Impuesto a la Renta, por cuanto se mantiene el reparo al gasto. Este reparo consiste en que, a pesar

de haber sido requerida expresamente, la recurrente no cumplió con acreditar que los gastos observados estuvieron destinados a la generación de rentas gravadas o al mantenimiento de su fuente productora. Asimismo, tampoco cumplió con acreditar que estos gastos resultaban estrictamente indispensables y que se aplicaran en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias de su giro ni su relación de causalidad con la generación de ingresos.

Resumimos entonces que el principio de causalidad consiste en explicar el motivo y cuan necesario es incurrir en algún gasto para generar renta, es decir este principio busca explicar cuál es la importancia del gasto para generar rentas o mantener la fuente de la misma, por ejemplo en el caso de los gastos de representación en los que la empresa incurra para agasajar a sus clientes y de esta manera mejore sus relaciones comerciales manteniendo presenta sus productos en el mercado, deben estar destinados a la generación de algún ingreso para la empresa o que haya la intención de ello.

La Ley del Impuesto a la Renta recoge, en su artículo 37° del TUO de la LIR, 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 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.

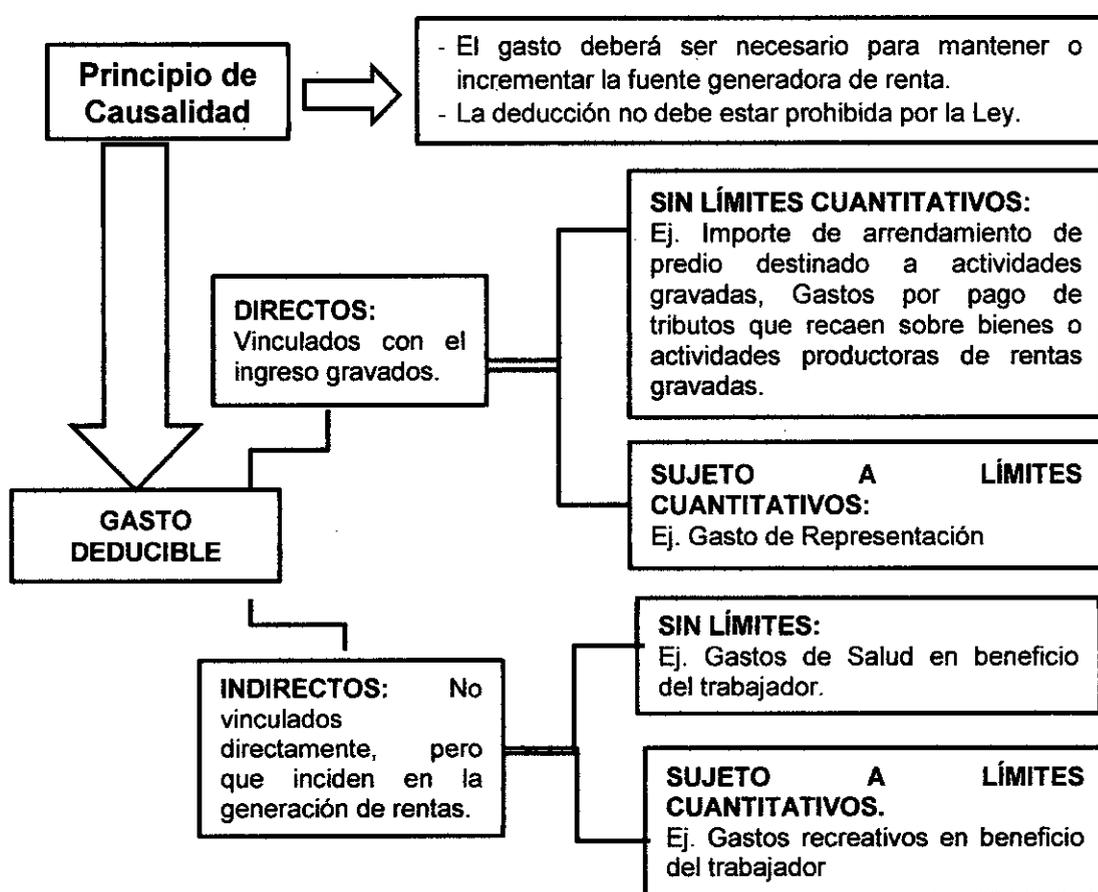


Figura 7. Principales Gastos Deducibles Casuística Aplicativa y

Requisitos para su Correcta Aplicación

Fuente: Ortega, R. y Pacherras, A. (2013)

De la misma manera otros autores señalan al principio de causalidad como base para la deducción de los gastos, puesto que estos deben generar o mantener la fuente productora de Renta, **Morales y Matos (2010)** definen: "Por regla general determinar la Renta Neta en base a la causalidad de los gastos con la actividad generadora de renta resulta ser el método más exacto y justo, ya que en virtud de él se permite la deducción de los gastos que guardan relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad, en la medida que el gasto no se encuentre limitado o prohibido por la norma tributaria.

Considerar que el desembolso debe estar acreditado documentalmente (medio probatorio), siendo exigible desde la perspectiva tributaria nacional el respaldo a través de un comprobante de pago habilitado para el fin. No obstante, ello, la acreditación del desembolso debe fluir y evidenciarse en la contabilidad del contribuyente.

Según el Tribunal Fiscal en su **RTF N° 10579-3-2009**, (2011), la Administración Tributaria no cuestiona la realización de los servicios prestados, sino la necesidad del gasto en tales servicios para la generación de renta (principio de causalidad). El

cuestionado Plan Estratégico de Marketing contiene un análisis del negocio de la recurrente, del tipo de servicio que presta, de los mercados en que actúa y del nivel de competencia, así como medidas para el crecimiento y posicionamiento de la empresa y estrategias de ventas, publicidad, promoción y relanzamiento del mercado de búsqueda de ejecutivos de alta gerencia a través de alianzas con socios estratégicos. Por tanto, resulta razonable que el gasto en que se incurrió para contar con el mencionado Plan Estratégico de Marketing, tuvo incidencia en la generación de renta gravada.

El Estudio Caballero Bustamante (2010) afirma: Se considera como gasto de representación a los obsequios y agasajos a los clientes. Somos de la opinión que, por clientes habrá de comprenderse a aquellos que se enmarcan dentro del denominado "criterio de la personalización". Es éste el rasgo diferenciador entre los gastos de representación y los de promoción o propaganda. En efecto, el gasto por representación lleva implícito un concepto de "selección" de los clientes, los cuales, según criterio vertido por el Tribunal Fiscal puede incluir tanto a clientes reales como potenciales, siempre que exista la posibilidad de su identificación.

El Estudio Caballero Bustamante (2008), considera el Principio de Causalidad como fundamento de la Renta Neta de Tercera Categoría:

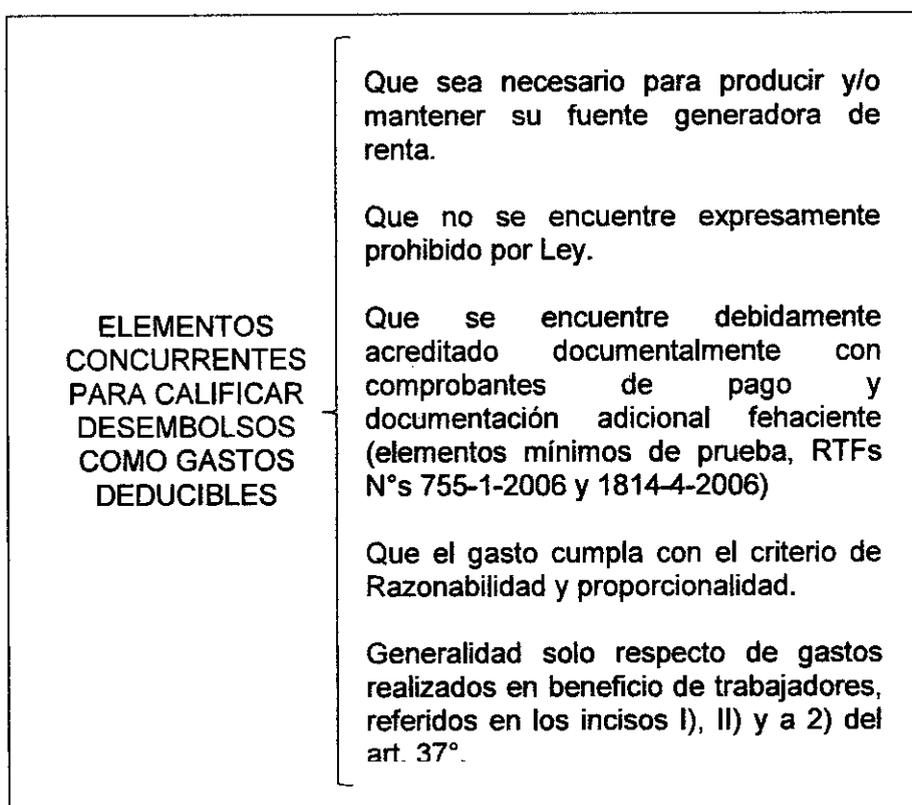


Figura 8. Principio de causalidad

Fuente: Estudio Caballero Bustamante (2008).

Después de realizar el análisis correspondiente concluimos en que el principio de causalidad es la relación que existe entre los gastos incurridos y la generación de la renta o mantenimiento de la fuente productora, pero el principio de causalidad tiene carácter amplio, puesto que permite deducir erogaciones que no son

necesarios directamente, pero de forma indirecta ayudan a generar rentas o a mantenerlas.

El principio de Causalidad es indispensable para la deducibilidad del Gasto para la determinación del Impuesto a la Renta.

Ortega, R. y Morales, J. (2013) refieren que:

El artículo 37 del TUO de la ley del impuesto la renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias, hace referencia a los gastos que serán deducibles para establecer la Renta Neta de Tercera Categoría, regulando en forma expresa que: A fin de establecer la Renta Neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener a su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no este expresamente prohibida por esta Ley.

Un aspecto relevante a observar es que 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 la vez el mantenimiento de la fuente. Es decir, debe tratarse de gastos necesarios o propios del giro de la empresa.

De la misma manera muchos autores prevalecen el principio de causalidad para determinación de la deducibilidad del gasto. Tal es el caso de: **Huapaya, J., Chaupis, M. y Estrada, L. (2010)** describen al principio de causalidad como requisito para la deducibilidad del gasto.

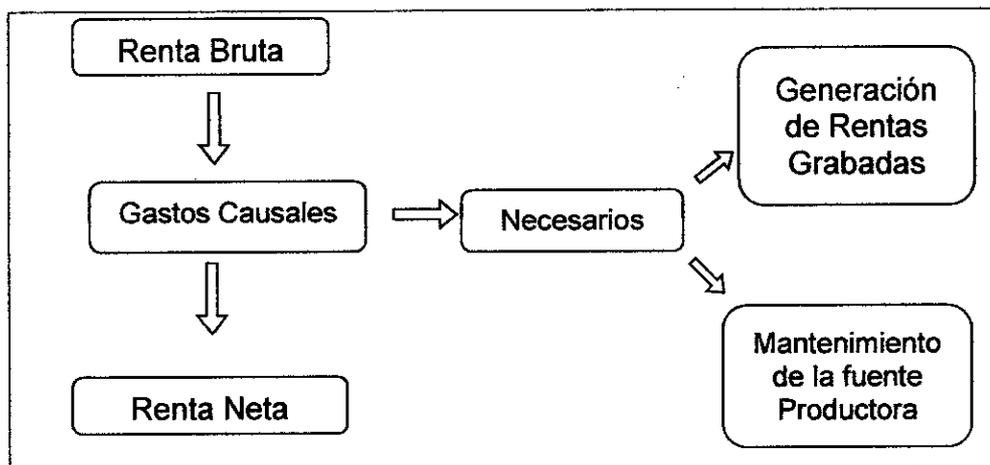


Figura 9. Principio de causalidad como requisito para la deducibilidad del gasto

Fuente: Huapaya, J. Chaupis, M. y Estrada, L. (2010)

La Superintendencia de Administración Tributaria y Aduanas también afirma que la deducibilidad del gasto depende del principio

de Causalidad y del Devengado, según **Informe N° 053-2012-SUNAT/4B0000**, como regla general, para la determinación de la renta neta de tercera categoría, los gastos se rigen por el principio de lo devengado y deben cumplir con la causalidad, para efecto de lo cual se deberá verificar que sean normales para la actividad que genera la renta gravada y que cumplan, entre otros, con el criterio de razonabilidad.

El **Tribunal Fiscal** también menciona que los gastos pueden ser deducibles según la necesidad que tenga la empresa para incurrir en ellos, en la **RTF N° 7213-5-2005 (25.11.2005)** "Procede el gasto por cuotas de leasing en la adquisición de vehículos asignados al jefe de reparto, al encontrarse reconocido el nexo causal entre dicha asignación y el desembolso por la transacción. Empero, se reparan aquellos gastos por vehículos asignados a trabajadores que desempeñan labores administrativas cuyas labores no requieren dichos vehículos".

Pero la fehaciencia también es fundamental para la deducción, el **Tribunal Fiscal** en la **RTF N° 1814-4-2006** reconoce la necesidad de la probanza para el reconocimiento respecto al gasto incurrido. (...) corresponde a la Administración tributaria efectuar la efectiva realización de las operaciones

fundamentalmente en base a la documentación proporcionada por el contribuyente, siendo necesario que estos mantengan, al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten en caso sea necesario que los comprobantes de pago que sustenta su derecho correspondiente a operaciones reales.

El principio de causalidad está estipulado en la Ley del impuesto a la renta, y señala que para que un gasto sea deducible deberá cumplir con el mencionado principio.

El primer párrafo del Artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría (renta de fuente peruana) 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 este expresamente prohibida por dicha ley.

En efecto, dicho artículo establece el principio para determinar la renta neta imponible de tercera categoría, por el cual los gastos para ser deducibles deben cumplir con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente

productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, y atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

De la misma manera, **Abanto, M. y Lujan, L. (2012)** afirman que: el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones ha señalado que los gastos deducibles del impuesto a la renta recogen el principio de causalidad, esto es, que todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que debe analizarse en cada caso en particular para lo cual debe tenerse en cuenta que nuestra legislación permite una deducción de carácter amplio, pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, es decir, que no son necesarios en un sentido restrictivo.

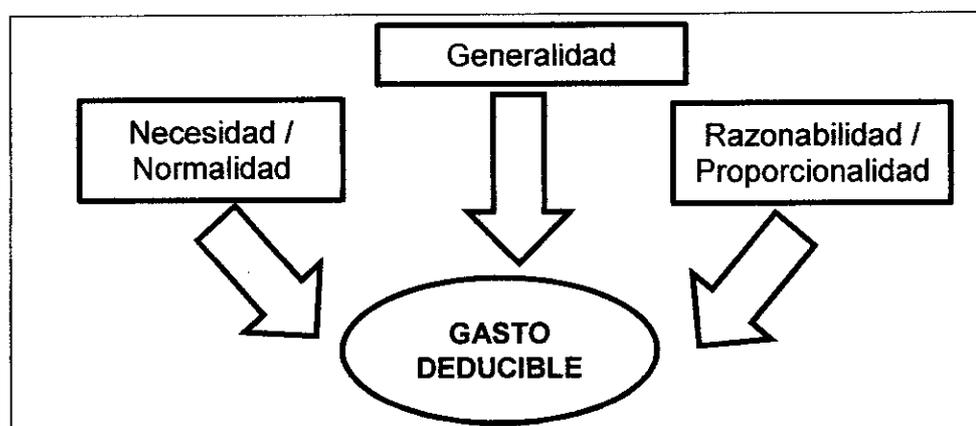


Figura 10. Gasto deducible

Fuente: Abanto, M. y Lujan, L.

Sobre los gastos deducibles **Bahamonde, M. (2012)** afirma que: En la determinación de gastos deducibles se establece la existencia de requisitos sustantivos y formales, dentro de los requisitos sustantivos se encuentra el principio de causalidad del gasto y el devengo de estos.

El **Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta**, aprobado por (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004), ofrece una lista de gastos que resultan deducibles a efectos 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.

Según el **Tribunal Fiscal en su RTF N° 182-8-2011, (2011)** confirma la apelada en el extremo referido al reparo por actos de liberalidad toda vez que el pago efectuado y registrado como gasto por asumir la cancelación de una obligación que corresponde a terceros no cumple con el principio de causalidad para ser deducible, al no estar vinculado a la generación o al mantenimiento de la fuente productora de renta de la recurrente. Se dispone que la Administración re-liquide el importe de la multa en función al

pronunciamiento que vaya a emitir sobre la resolución de determinación que la sustenta.

Se entiende que, para determinar la renta neta imponible de tercera categoría, debe verificarse el cumplimiento del principio de causalidad de los gastos incurridos para generar renta y que estos puedan establecer la relación existente entre el egreso y la generación de la misma o el mantenimiento de su fuente productora, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad además debe atender la naturaleza de la operación realizada por cada contribuyente.

2.2.2 Utilidad Tributaria

A. Definición

Es aquella que se determina como resultado de las reglas establecidas por la ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento a diferencia de la Utilidad Contable que es determinada por los Principios Contables.

Según **Tanaka, G. (2005)**: “Existen diferencias entre la utilidad contable, determinada en función del Estado de Ganancias y Pérdidas confeccionado de acuerdo a los Principios de

Contabilidad, NICs, etc., y la utilidad tributaria, que se determina de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad de administración tributaria”.

Coincidiendo con tal afirmación **Cayo, (2007)** sostiene que la utilidad contable se determina en función de un estado de ganancias y pérdidas confeccionado en aplicación de los Principios Contables Generalmente Aceptados, la utilidad tributaria se determina según las reglas establecidas por la administración tributaria.

B. Norma Internacional de Contabilidad N° 12 Impuesto a las Ganancias.

El objetivo de esta NIC es reconocer el gasto del impuesto a la renta en el mismo periodo en que se registran los ingresos y los gastos en los estados financieros.

Esta norma será aplicada cuando se contabilicen los impuestos a las ganancias, la cual incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición.

Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados, hasta el momento, pero solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.

Después del reconocimiento por parte de la empresa de los activos y pasivos, queda pendiente la pregunta de que se recuperara primero, de acuerdo a los valores que se encuentran registrados en los libros, correspondientes a estos conceptos.

Cuando exista la posibilidad de recuperación de dichos valores contabilizados den lugar a pagos fiscales mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, esta norma exige que la empresa reconozca un pasivo (activo) por el impuesto diferido.

El impuesto corriente que corresponde al periodo actual y a los anteriores, debe ser reconocido como una obligación de pago en la medida en que no haya sido liquidado.

Si la cantidad ya pagada excede el importe a pagar por esos periodos, el exceso debe ser reconocido como un activo. Los pasivos (activos) de tipo fiscal, ya sean de procedencia del periodo presente o de los periodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar o recuperar de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y las tasas impositivas que se hayan aprobado para la fecha del balance.

Tratamiento contable y tributario

El impuesto a la renta de una empresa se ve afectada por las reglas de reconocimiento de ingresos, las reglas de reconocimiento de gastos y las tasas impositivas. Las reglas de reconocimiento de ingresos y gastos para propósitos fiscales pueden diferir de las reglas contenidas en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en dos aspectos: si una partida de reconocer o no (diferencias Permanentes) y cuando se reconoce (Diferencias temporales).

Para aclarar lo manifestado en el párrafo anterior, a consecuencia de las diferencias que existen entre el tratamiento contable y tributario en la determinación de la utilidad neta gravable, ocasionan que ciertos hechos económicos sean considerado apropiados para incluir o no en un ejercicio determinado o en

diferentes periodos, generándose diferencias temporales y permanentes

a) Diferencia Permanente

Son diferencias que se originan en el periodo en curso y que no se revierten en periodos posteriores.

Básicamente son ingresos inafectos, exonerados y las deducciones prohibidas expresamente mencionadas en el Art. 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como los gastos que no cumplen con el principio de causalidad, los tributos asumidos que correspondan a un tercero, gastos que no cumplan con los parámetros señalados para su admisibilidad.

b) Diferencia Temporal

Ingreso o gasto que son reconocidos en distintos periodos por normas contables y tributarias, revirtiéndose en periodos posteriores.

La base de la NIC 12, son las diferencias temporales, las cuales se definen de acuerdo a la metodología del Balance General como las diferencias entre el monto de un activo o pasivo en el balance general y su base imponible. De la comparación entre lo

contable y tributario de una partida del activo o pasivo generará una diferencia tributaria deducible y una diferencia tributaria imponible.

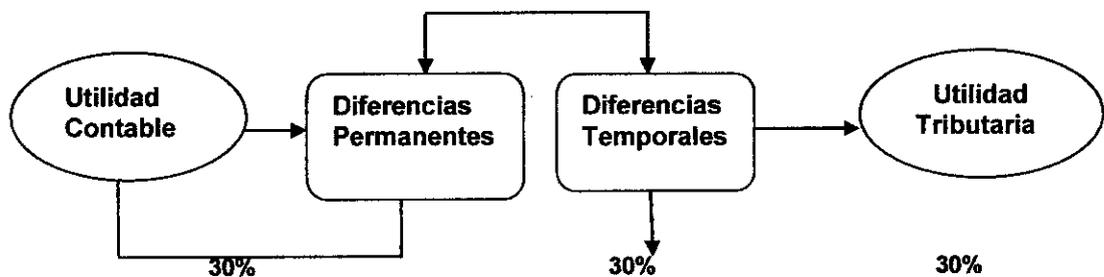
La citada diferencia proviene principalmente de ingresos y gastos no reconocidos para efectos tributarios por falta de requisitos para la admisibilidad de un gasto, pero que se va a cumplir en un periodo posterior afectando de esta manera a ejercicios gravables posteriores, como, por ejemplo:

- a) Gastos que para ser deducibles requieren pago previo hasta la fecha de presentación de la declaración jurada (Rentas de segunda, cuarta y quinta).
- b) Ingresos y ganancias incluidos en la utilidad imponible con posterioridad a su inclusión en la utilidad contable, como el caso de servicios de construcción realizado en más de un periodo.
- c) Gastos o pérdidas deducidos para la utilidad imponible con posterioridad a su deducción de la utilidad contable, como el caso de desmedro de existencias que solo se aceptan cuando se destruyen o se venden.
- d) Ingresos o ganancias incluidas en la utilidad imponible con anterioridad a su inclusión en la utilidad contable: cuotas devengadas no cobradas en la venta a plazos mayores de un año o el proveniente del retro arrendamiento (lease Back).

- e) Gastos o pérdidas deducidos para la utilidad imponible con anterioridad a la deducción de la utilidad contable: pago de arrendamiento financiero (Leasing).

La Corporación **PKF & Vila (2000)** mencionan que: El principio base para la aplicación de la NIC 12 – Impuesto a la Renta consiste en que los Estados Financieros reconozcan el gasto por Impuesto a la Renta en el mismo periodo en que se registran los ingresos y gastos; es decir, independientemente del monto que resulte por pagarle al fisco en ese mismo periodo por aplicación de normas tributarias.

Conocer el efecto financiero que tienen los reparos tributarios, exclusivamente a las diferencias de carácter temporal, es una información útil con la que debe contar la Gerencia, dado que le permitirá no sólo estimar adecuadamente el gasto tributario que se refleja en el Estado de Resultados también podrá conocer el pasivo tributario relacionado con sus operaciones actuales que deberá pagar en los siguientes ejercicios o por el contrario el impuesto pagado por adelantado en un ejercicio y que podrá aplicarlo en los siguientes periodos fiscales.



Gasto Tributario del periodo = Impuesto a la Renta diferido + (-) Impuesto por Pagar

Figura 11. Diagrama del impuesto a la renta diferido

Fuente: Cáceres, R. (2016).

Cáceres, R. (2016) menciona que la utilidad contable es distinta a la utilidad tributaria en el sentido de que las leyes que regulan el IUE (Impuesto a las Utilidades de las Empresas) consideran algunos ingresos y gastos válidos y otros no. Menciona que para la determinación de la utilidad contable y tributaria puede que algunos ingresos y gastos no sean imponibles. O sea, algunos ingresos no sean considerados como tales, tributariamente hablando, y que algunos gastos no sean deducibles para el IUE. Las leyes se concentran más en especificar que gastos no son deducibles, ya que si se tienen más gastos hacen rebajar la utilidad (ingresos-gastos=utilidad); y consecuentemente la tasa del impuesto a aplicar, el 25% en Bolivia, se aplicaría por menos utilidades. Esto no le conviene al fisco porque habría menos impuestos por pagar.

Acevedo, J. (2010) menciona que la utilidad contable se determina apegándose a los principios contables, en tanto que la utilidad fiscal o tributaria se determina de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento. Asimismo, menciona que las diferencias básicas entre ambas utilidades las podemos clasificar en cuatro tipos:

- Ingresos contables no acumulables fiscalmente
- Gastos contables no deducibles fiscalmente
- Ingresos acumulables fiscalmente no acreditados a las cuentas de resultados.
- Deducciones fiscales no cargadas a gastos.

Según **Ferrer, A. (2012)** los Principios de contabilidad y Renta Neta mencionan: "La contabilización de operaciones bajo Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados puede determinar, por aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta". "En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción.

Art. 33º Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta D.S. N° 122 -94-EF Concordancia: TUO art. 37º menciona que la Utilidad contable (perdida contable) es la utilidad o pérdida neta de un

ejercicio determinado según las normas contables y de deducir el gasto tributario corriente (Impuesto a la Renta).

Utilidad tributaria (pérdida tributaria) es la Utilidad (pérdida) ejercicio, que ha sido determinada de conformidad con las Normas tributarias y sobre la cual se produce una participación del trabajador (como gasto de personal) y un Impuesto a la Renta por pagar (por recuperar).

Diferencia permanente: Diferencia entre la renta imponible y la renta contable de un período originadas por partidas registradas en el período corriente, y no serán compensadas (reversión) en dicho período ni en períodos posteriores.

Ejemplo:

- Desembolsos por sanciones administrativas
- Intereses ganados en bonos del Estado

Diferencia temporal: Diferencia entre el monto de un activo o pasivo en el Estado de Situación Financiera (ex-Balance General) y su base tributaria, será revertida en períodos futuros.

Ejemplo:

- Estimación para cobranza dudosa
- Venta de bienes a largo plazo

2.3 Definición de Términos

Activos por impuestos diferidos

Son los impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, tomando en cuenta las diferencias temporales deducibles, la compensación de pérdidas en años anteriores, que no han sido sujeta a compensación fiscal y la compensación por créditos de periodos anteriores no utilizados.

Base Fiscal: Es el importe atribuido para fines fiscales a un activo o un pasivo

Cliente

Es aquel sujeto respecto del cual se decide realizar gastos que son considerados necesarios con la intención de mantenerlos fieles a la empresa. Asimismo, son ellos los que le dan sustento económico a la empresa por medio de las transacciones comerciales realizadas.

Comprobantes de Pago

Respecto de los comprobantes de pago, tenemos que la empresa que requiera sustentar costo o gasto deberá contar con los comprobantes de pago que sustenten tales egresos, los mismos que deberán cumplir con los requisitos de validez exigidos por el artículo 8º del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Por otro lado, corresponde emitir comprobante de pago por el retiro de bienes que efectúen las empresas con la finalidad de entregar obsequios a sus clientes o proveedores. Los mismos que se encuentran gravados con el IGV respecto de los bienes entregados. No así respecto de los servicios gratuitos prestados, en la medida que no se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la Ley del IGV. En este orden de ideas, el artículo 6º (numerales 1 y 2) establece la obligación de emitir comprobantes de pago por la transferencia de bienes, así como por la prestación de servicios a título oneroso o gratuito. Por lo que, deberá consignarse la leyenda “Transferencia a Título Gratuito” o Servicios Prestados a Título gratuito”, detallando además el valor referencial del bien o importe del servicio que se está otorgando, además del IGV.

En sentido estricto, los clientes son los sujetos económicos con los cuales se mantiene una relación comercial continua o permanente, son los llamados clientes reales, siendo estos sujetos compradores habituales por excelencia de uno o más productos de la empresa que los tiene dentro de su cartera. En sentido amplio, son considerados “clientes” también los compradores casuales, estos son los llamados clientes potenciales, no obstante, ello; solamente serán considerados así en relación con algunos productos de la misma empresa.

Diferencias Temporales

Son las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo y la base fiscal de los mismos. Estas diferencias pueden ser imponibles o deducibles, y son aquellas que dan lugar a cantidades imponibles o deducibles según sea el caso, al establecer la ganancia o pérdida fiscal de periodos futuros, cuando el importe en libro del activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.

Diferencia Permanente

Es la diferencia entre el monto de un activo o un pasivo en el balance general y su base imponible o tributaria. De las dos diferencias la más resaltante es la Diferencia Temporal ya que esta es la diferencia entre la base contable y la base tributaria que origina los activos y pasivos por Impuestos Diferidos.

Empresa

La empresa que realiza el gasto, podrá utilizar el IGV sustentado en los comprobantes de pago. El artículo 18º (requisitos sustanciales) de la Ley del IGV establece que sólo otorgan derecho a deducir crédito fiscal, las adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios que sean costo o gasto y que además estas deban destinarse a operaciones gravadas con este impuesto.

Por otro lado, debemos tener en cuenta que la utilización del crédito fiscal tiene dos límites cuantitativos. Uno respecto de los ingresos brutos los cuales en conjunto no deben exceder del 0.5% de estos ingresos acumulados en el año calendario, hasta el mes en que corresponda aplicarlos, con un límite máximo de 40 UIT acumulables durante un año calendario. El IGV que corresponda al exceso no será considerado como crédito fiscal, el cual será enviado al gasto.

Ganancia Contable

Ganancia o pérdida neta del periodo antes del gasto de impuesto a las rentas.

Ganancia o Pérdida Fiscal

Es la ganancia a pérdida del periodo de acuerdo a la autoridad fiscal sobre la que se calcula en impuesto a pagar o recuperar.

Gasto o Costo

Los gastos de representación serán considerados así siempre que cumplan con todos los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta. Su carácter de deducible o no se encontrará limitado por la acreditación del cumplimiento de las exigencias legales. Asimismo, será el comprobante de pago el que respalde el gasto de

manera fehaciente, por lo que dicho comprobante pago deberá necesariamente identificar a los clientes beneficiarios de tales obsequios. Al respecto la RTF N° 06749-3-2003 establece que la entrega selectiva y personalizada a los clientes, califica como gastos de representación. Así los sujetos (clientes) deberán estar identificados para que el gasto no sea reparado por parte de la Administración tributaria.

Gastos de Representación

Los gastos de representación son todo egreso que la empresa pueda realizar con la finalidad de mantener a sus clientes, buscando satisfacer las expectativas de los mismos, generando una mejor imagen de la empresa respecto de sus clientes reales y potenciales siempre que confluya dentro de un mismo sujeto ambos calificativos.

Ante la acelerada producción de bienes de consumo masivo, algunas empresas guían sus campañas publicitarias con mayor repercusión en los consumidores no fidelizados. Es por esta razón, que las empresas que no son de producción masiva se ven obligadas a mantener una interacción personal con sus clientes buscando generar un vínculo emocional y lealtad por parte de ellos, a fin de que no se vean persuadidos por las campañas publicitarias que pretenden captarlos.

Impuesto Corriente

Es el monto que debemos pagar de impuesto de acuerdo a las ganancias del ejercicio, tomando en cuenta la ganancia fiscal de este periodo

Impuesto General a las Ventas

Respecto del IGV, debemos tener presente que el gasto realizado con la finalidad de hacer obsequios a favor de clientes deberá estar sustentado por el comprobante de pago que sustente de manera fehaciente la realización del gasto. Asimismo, dichos comprobantes de pago deberán cumplir con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago (Resolución de Superintendencia 007-99/SUNAT). Así también, deberá tenerse en cuenta que para la utilización del crédito fiscal se deberá cumplir con los requisitos exigidos, tanto los requisitos sustanciales como los formales, contemplados en los artículos 18º y 19º de la Ley del IGV respectivamente.

Otras empresas

También se considerarán como gastos de representación los gastos realizados a favor de otras empresas que se encuentran vinculadas con el mantenimiento de la imagen de la empresa dentro de su ámbito empresarial. Tales empresas, no son clientes ni

proveedores. Lo que se traduce en una comunidad de empresas que buscan posicionarse dentro del mercado y para lo cual conforman alianzas de estrategia comercial.

Pasivos por impuestos diferidos

Son los impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, tomando en cuenta las diferencias temporales imponibles.

Proveedores

Son los agentes encargados de proveer los bienes y servicios a favor de las empresas comercializadoras, las que a su vez trasladan tales bienes o servicios a sus clientes (consumidores finales u otras empresas comercializadoras). Dentro de las prácticas comerciales, los proveedores cumplen un rol fundamental como agentes económicos del mercado los cuales interactúan con las demás empresas buscando posicionarse, por cuanto son ellos los sujetos que definen los costos de los bienes y/o servicios.

Principio de causalidad

Este principio es recogido en la Ley del Impuesto a la Renta entendiéndose como tal al nexo existente entre aquellos gastos que guardan una relación con los ingresos gravados y el giro de la empresa. Estos gastos deben encontrarse destinados a generar

ingresos para la empresa que los desembolsa. Este límite tiene una naturaleza cualitativa, está en función del tipo de gasto a realizar el cual se encuentra directa o indirectamente con la generación del a fuente.

Asimismo, la norma impone límites cuantitativos a algunos gastos entre ellos se encuentran los gastos de representación, el cual se sujeta a dos límites. Por un lado, el límite subjetivo, que está contemplado en el artículo 37º inciso q) de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo el 0.5% de sus ingresos netos. El artículo 21º del Reglamento del Impuesto a la Renta, señala que los ingresos netos son los ingresos brutos menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a las costumbres de la plaza.

Por otro lado, el segundo límite cuantitativo es de carácter objetivo no encontrándose vinculado a los ingresos netos, este se establece en función a las cuarenta (40) Unidades Impositivas tributarias, esto a fin de evitar que las empresas con mayor cantidad de ingresos netos puedan deducir ilimitadamente.

Principio Devengado

Ni el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, ni su Reglamento, ni ninguna otra norma tributaria, han definido al criterio del devengado. Por dicho motivo tanto los contribuyentes, como las

Administraciones Tributarias, e incluso el Tribunal Fiscal, deben recurrir a las normas contables sobre reconocimiento de ingresos y gastos.

Las Normas Internacionales de Contabilidad señalan que, el efecto económico de una transacción, se deberá reconocer cuando esta ocurre o se realiza sin entrar a distinguir si se ha cobrado o pagado por dicha transacción.

Artículo 57°, inciso a: Rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en el que se devenguen.

Imputación de Gastos => Mismo criterio

Los gastos se reconocen cuando surge la obligación de pagarlos, aun cuando no se hayan pagado ni se puedan considerar como exigible.

Dado esta situación particular, se observa que, como consecuencia del devengo, no necesariamente existe una correspondencia o relación entre los ingresos y gastos, puesto que bien se puede no haber pagado o no haber cobrado y, aun así, si se debe pagar el impuesto.

Renta de Tercera categoría

El artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto supremo 179-2004-EF) publicada el 08.12.2004 y normas modificatorias establece de manera expresa 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 vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no este expresamente prohibida por esta ley...”

La necesidad de demostrar que el gasto es necesario se encuentra vinculado al criterio de razonabilidad recogido en el último párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo necesario aquello que se encuentra directa o indirectamente vinculado con la generación de la renta. Por lo que, se encontrará en concordancia con el principio de causalidad todos los gastos que son necesarios. Así también, tenemos que este artículo en su inciso q) señala que son deducibles los gastos de representación y que son propios del giro o negocio de la empresa, en la parte que en conjunto, no exceda del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias.

En este sentido, resulta necesario analizar el principio de causalidad, así también deberá verificarse que se cumplan los límites establecidos a estos gastos, y para lo cual la Administración Tributaria ha señalado dos límites. Por un lado, se impone un límite subjetivo, haciéndolo depender directamente de la empresa que va a sustentar dichos gastos, y, por otro lado, impone un límite objetivo el cual no depende directamente de los ingresos netos de la empresa, sino que se establece en función a un límite objetivo aplicable de manera general y que corresponde a las cuarenta UIT, esto con la finalidad de que tal deducción no sea ilimitada.

Por otro lado, el artículo 21º inciso m) del Reglamento del Impuesto a la Renta establece que gastos se consideran como gastos de representación propios del giro del negocio. Asimismo, señala aquellos gastos que por su naturaleza no son considerados gastos de representación.

Agrega también la norma, el concepto de ingresos netos (límite subjetivo), señalando a estos como los ingresos brutos menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

Una vez que se ha determinado que tales gastos, cumplen con el principio de causalidad, así como respecto de los límites establecidos, y si tales gastos se encuentran sustentados

fehacientemente en los respectivos comprobantes de pago que dan derecho a sustentar costo o gasto, estos serán deducibles.

Tratamiento Tributario

En relación al tratamiento tributario debemos señalar, que los gastos de representación tienen implicancias en la Renta Anual, es por ello; que resulta necesario analizar si tales egresos son deducibles para efectos tributarios, de lo contrario serán reparados y consecuentemente adicionados en la declaración jurada anual, correspondiente al ejercicio gravable en el cual se realizaron tales gastos.

CAPÍTULO III

VARIABLES E HIPÓTESIS

3.1 Definición de las variables

Variable Independiente

Gastos de representación, son “aquellos desembolsos a realizar a favor de los clientes destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, estos gastos pueden ser: obsequios y agasajos a clientes” (Estudio Caballero Bustamante, 2008).

Variable Independiente

Utilidad tributaria.

“Existen diferencias entre la utilidad contable, determinada en función del Estado de Ganancias y Pérdidas confeccionado de acuerdo a los Principios de Contabilidad, NICs, etc., y la utilidad tributaria, que se determina de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad de administración tributaria” (Tanaka, G., 2005).

3.2 Operacionalización de variables

Variables	Dimensiones	Indicadores
Gastos de representación (X) Variable dependiente	Exceso de los gastos de representación no deducibles. Principio de devengado Principio de Causalidad	A. Indicador Variable Independiente Valor del exceso del límite de los Gastos de representación no deducibles.
Utilidad Tributaria (Y) Variable independiente	NIC N° 12 Impuesto a las Ganancias Impuesto a la Renta de Tercera Categoría	B. Indicador Variable Dependiente Valor de la Utilidad Tributaria con el exceso del límite de los gastos de representación no deducibles

3.3 Hipótesis

3.3.1 Hipótesis General

El exceso de los gastos de representación influye en la utilidad tributaria en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015, de manera directa

3.3.2 Hipótesis Específica

- El exceso de los gastos de representación no deducibles incide en la determinación del Impuesto a la Renta anual de Tercera Categoría en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015.
- El principio de devengado incide de manera directa en la deducibilidad de los gastos de representación en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015.
- El principio de causalidad incide de manera directa en la deducibilidad de los gastos de representación en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015.

CAPÍTULO IV

METODOLOGÍA

4.1 Tipo de investigación

Según Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2010), el tipo de investigación fue descriptivo correlacional, que es aquella investigación que busca conocer la relación o grado de asociación que exista entre dos o más conceptos, categorías o variables en un contexto en particular para predecir cómo se puede comportar un concepto o una variable al conocer el comportamiento de otras variables vinculadas.

4.2 Diseño de la investigación

De acuerdo con Hernández, et al. (2010), el diseño de investigación fue no experimental, que es aquel que se realiza sin manipular deliberadamente variables. Es decir, se trata de estudios donde no se hace variar en forma intencional las variables independientes para ver su efecto sobre otras variables. En este tipo de investigación se observan, describen y explican determinados fenómenos de la realidad.

4.3 Población y muestra

Según Bisquerra, R. (2009) en esta investigación no se requiere distinguir entre los conceptos de población y muestra porque los datos son ex post facto. El término ex post facto significa después de hecho. En este tipo de diseño "el investigador se plantea la validación de las hipótesis cuando el fenómeno ya ha sucedido. Generalmente se trata de una búsqueda de las causas que lo han producido, de forma retrospectiva, es un tipo de investigación que se aplica cuando no se puede producir el fenómeno o no conviene hacerlo" una perspectiva amplia, estos engloban la mayoría de los métodos de la investigación descriptiva, es decir, casi todos aquellos estudios que no son experimentales.

"Una característica esencial de la investigación ex post facto es que no se tiene control sobre la variable independiente, puesto que sus manifestaciones ya han ocurrido. Es decir, ha ocurrido un hecho (variable independiente) y se observan posteriormente los efectos en las variables dependientes" (Bisquerra, R., 2009, p.218).

La muestra estuvo constituida por los datos de las variables gastos de representación y utilidad tributaria correspondientes al período 2010-2015.

4.4 Técnicas e instrumentos de recolección de datos

En el presente estudio se utilizó como técnica el análisis de contenido, la cual es una técnica que permite realizar la descripción objetiva, sistemática y cuantitativa del contenido de datos. Como instrumento se hizo uso de una Ficha de recolección de datos, expot facto validado por tres expertos que se presenta en los anexos.

4.5 Procedimientos de recolección de datos

Se solicitó permiso a los directivos de la empresa Comunicaciones Perú EIRL para la realización de la investigación. Luego se coordinó con el contador para que nos brinde acceso a los datos referentes a los gastos de representación y la utilidad tributaria del período 2010-2015. Luego se vaciaron los datos en una Ficha.

4.6 Procesamiento estadístico y análisis de datos

Para el análisis de los datos, se utilizó la estadística descriptiva, que “consiste en la presentación de manera resumida de la totalidad de observaciones hechas” (Sánchez, H. y Reyes, C., 2006).

Luego de concluida la recolección de datos, se vaciaron éstos en una hoja de cálculo utilizando el programa Excel, la

información fue procesada utilizando el software estadístico SPSS versión 23.

La correlación se presentó en tabla utilizando el Coeficiente de Spearman. Para la presentación de los resultados se utilizaron tablas y gráficos.

CAPÍTULO V

RESULTADOS

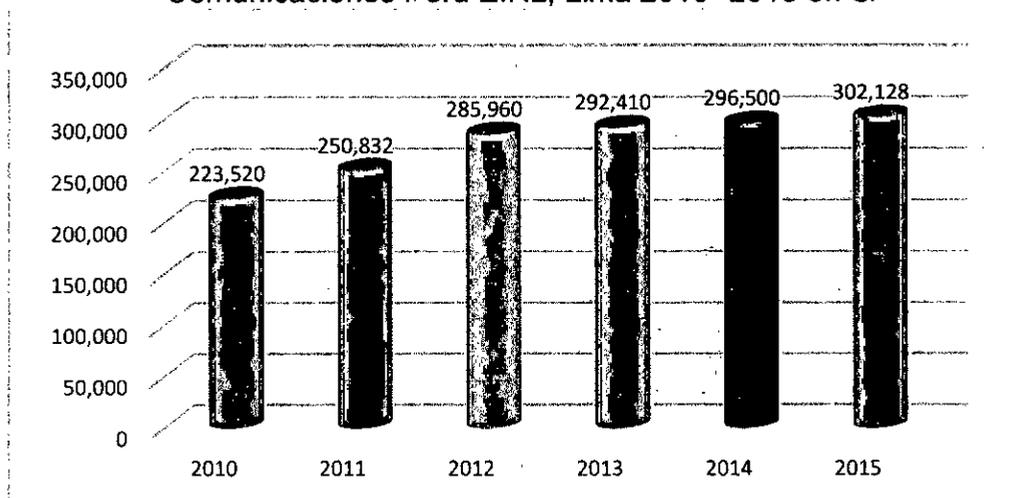
5.1 Resultados del Gasto de representación

CUADRO 5.1
Exceso de los gastos de representación no deducibles en la Empresa
Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015 en S/

Años	Exceso de los gastos de representación no deducibles
2010	223,520
2011	250,832
2012	285,960
2013	292,410
2014	296,500
2015	302,128

Fuente: Empresa Comunicaciones Perú EIRL

GRÁFICO 5.1.
Exceso de los gastos de representación no deducibles en la Empresa
Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015 en S/



En el cuadro y gráfico 1 se presenta el valor de los gastos de representación no deducibles, durante el período 2010-2015, los cuales muestran que éstos exceden el límite permitido por la administración tributaria. En el artículo 37° inciso "q" de la ley del impuesto a la renta establece los gastos de representación propios del giro o negocio, que son deducibles en la parte que, en conjunto no exceda del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos, con un límite máximo de cuarenta unidades impositivas tributarias.

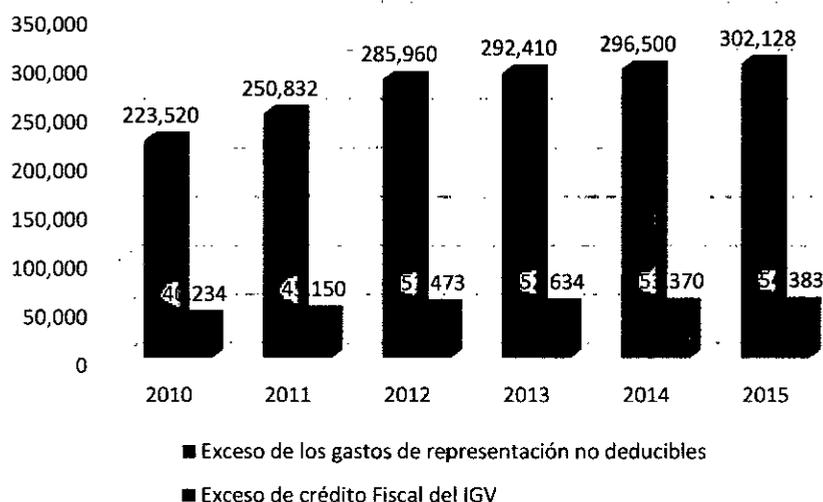
Estos gastos no deducibles que produjeron el exceso corresponden a salidas de dinero que se contabilizaron como gastos de representación como los almuerzos ofrecidos a trabajadores por cumpleaños, aniversarios, y cenas personales de los gerentes, no teniendo en cuenta el principio de causalidad. Asimismo, se contabilizaron gastos de ejercicios anteriores los cuales no estuvieron provisionados en los ejercicios mencionados no teniendo en cuenta el principio de devengado.

Muchos de los obsequios fueron repartidos entre los gerentes o personal de la empresa por como incentivos al trabajo, cumpliendo otro fin, mas no el de agasajar al cliente o mejorar la fuente productora de renta.

CUADRO 5.2
Exceso de crédito fiscal del IGV vs Gastos de Representación
2010-2015

Años	Exceso de los gastos de representación no deducibles	Exceso de crédito Fiscal del IGV
2010	223,520	40,234
2011	250,832	45,150
2012	285,960	51,473
2013	292,410	52,634
2014	296,500	53,370
2015	302,128	54,383

GRÁFICO 5.2
Exceso de crédito fiscal del IGV vs Gastos de Representación
2010-2015



Al incurrir en el exceso del límite anual de los gastos de representación, la empresa determino un problema con la utilización del IGV como crédito fiscal ya que según lo señalado por el numeral 10 del artículo 6º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se precisa que los gastos de representación propios del giro del 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 (40) UIT acumulables durante un año calendario. Por lo tanto la empresa utilizo un crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas en forma indebida ocasionando infracciones y sanciones tributarias.

Así, si al verificar que se han excedido los límites, ya no se podrá utilizar ni el gasto ni el Impuesto general a las ventas. Solo que en el caso del IGV la deducción del crédito fiscal va de la mano con el gasto. Por lo tanto, se está incumpliendo el requisito señalado en el literal a) del artículo 18° de la Ley del IGV, lo cual implica que se debe reparar también el crédito fiscal de esas adquisiciones, configurándose la comisión de la infracción señalada en el numeral 1 del artículo 178° del Código "Tributario, por haber utilizado un crédito fiscal sin tener derecho a ello, aparte del pago del Impuesto General a las Ventas que no se canceló, el cual menciona lo siguiente "No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares"

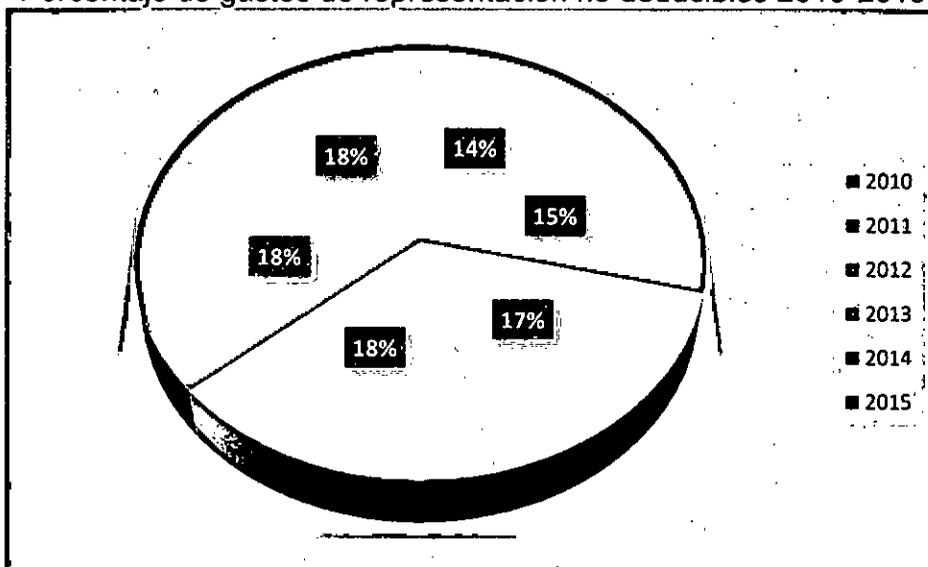
CUADRO 5.3

Porcentaje de gastos de representación no deducibles 2010-2015

Años	Exceso de los gastos de representación no deducibles	Porcentaje de gastos de representación no deducibles 2010-2015
2010	223,520	14%
2011	250,832	15%
2012	285,960	17%
2013	292,410	18%
2014	296,500	18%
2015	302,128	18%

GRÁFICO 5.3

Porcentaje de gastos de representación no deducibles 2010-2015



En el cuadro y gráfico 5.3 se observa el porcentaje que representan los gastos de representación no deducibles por el periodo 2010-2015, de la empresa Comunicaciones Perú E.I.R.L., con un incremento en los tres últimos años, el cual se mantiene en 18%, esto es debido a que la empresa todos sus gastos los contabiliza como gastos de representación sin tener en cuenta el principio de causalidad requisito indispensable para que el gasto sea deducible.

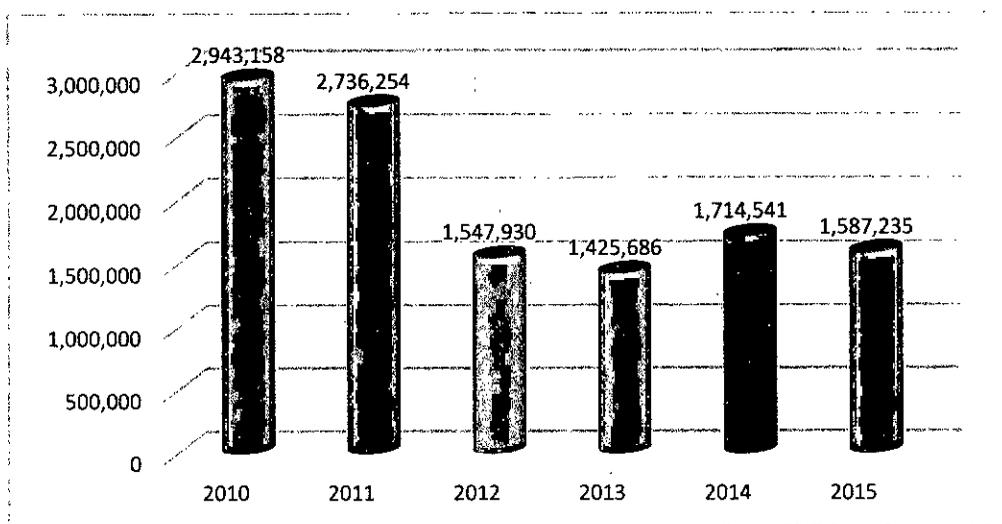
5.2 Sobre la Utilidad Tributaria

CUADRO 5.4
Utilidad Tributaria en la Empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015 en S/

Años	Utilidad tributaria
2010	2,943,158
2011	2,736,254
2012	1,547,930
2013	1,425,686
2014	1,714,541
2015	1,587,235

Fuente: Empresa Comunicaciones Perú EIRL

GRÁFICO 5.4
Utilidad Tributaria en la Empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015 en S/



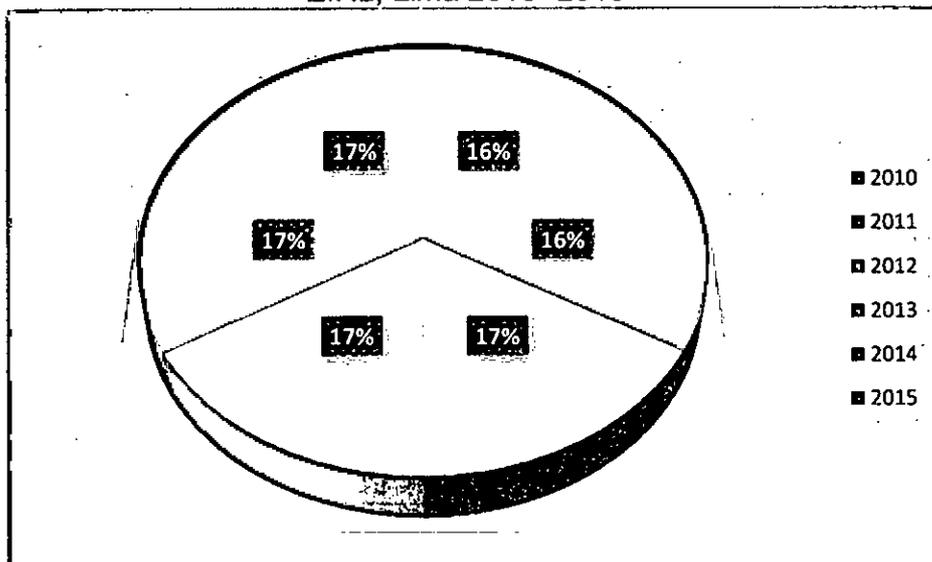
En el cuadro y gráfico 5.4 se presenta el valor de la utilidad tributaria, en soles durante el período 2010-2015, expresado en soles (S/), observándose en el año 2013 un menor valor de la utilidad tributaria con los gastos no permitidos, y en el año 2010 éstos llegaron a su pico más alto en el período analizado.

Al momento de la elaboración de los Estados Financieros de la empresa Comunicaciones Perú EIRL, que sirvieron de respaldo para la elaboración de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de tercera categoría, se aplicaron una serie de reglas contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta, lo que determinó que a mayor gastos de representación no deducibles mayor fue la utilidad tributaria debido a las adiciones efectuadas al resultado contable determinando así la utilidad tributaria durante el periodo 2010-2015, y así lograr ubicar la base imponible sobre la cual se aplicó la tasa para realizar el pago del Impuesto a la Renta,

CUADRO 5.5
Porcentaje de la Utilidad Tributaria en la Empresa Comunicaciones Perú
EIRL, Lima 2010- 2015

Años	Utilidad tributaria	Porcentaje
2010	2,943,158	16%
2011	2,736,254	16%
2012	1,547,930	17%
2013	1,425,686	17%
2014	1,714,541	17%
2015	1,587,235	17%

GRÁFICO 5.5
Porcentaje de la Utilidad Tributaria en la Empresa Comunicaciones Perú
EIRL, Lima 2010- 2015

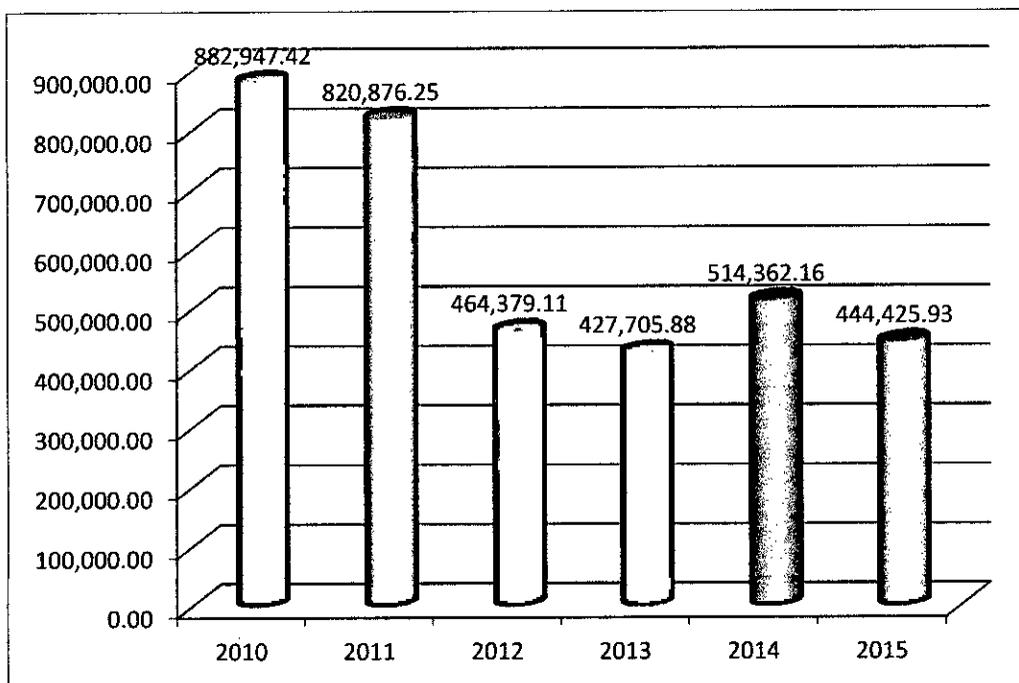


En el cuadro y grafico 5.5 se puede observar que la utilidad tributaria en porcentajes ha ido incrementando durante los tres últimos periodos periodo 2010-2015 esto es debido a las adiciones efectuadas al resultado contable que incidió en la utilidad tributaria.

CUADRO 5.6
Estado de Resultados Integrales comparativo con la Utilidad Tributaria Empresa Comunicaciones Perú EIRL
 AL 31 DE DICIEMBRE 2010-2015
 EXPRESADO EN NUEVOS SOLES

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Ventas	8,825,895.00	9,582,491.00	5,495,730.00	3,652,820.00	5,931,344.00	5,612,146.00
Costo de Ventas	<u>5,472,054.90</u>	<u>6,123,211.75</u>	<u>3,215,002.05</u>	<u>2,082,107.40</u>	<u>3,588,463.12</u>	<u>3,468,306.23</u>
Utilidad Bruta	3,353,840.10	3,459,279.25	2,280,727.95	1,570,712.60	2,342,880.88	2,143,839.77
Gastos venta	304,306.42	426,448.64	524,567.43	182,728.20	445,147.37	398,329.56
Gastos administrativos	<u>340,182.60</u>	<u>561,041.44</u>	<u>501,760.15</u>	<u>267,021.14</u>	<u>492,004.98</u>	<u>471,644.75</u>
Utilidad Operativa	2,709,351.08	2,471,789.17	1,254,400.37	1,120,963.26	1,405,728.53	1,273,865.46
Ingresos Financieros	15,610.00	18,523.00	14,320.00	15,901.00	16,875.00	16,452.00
Gastos Financieros	<u>5,323.00</u>	<u>4,890.00</u>	<u>6,750.00</u>	<u>3,588.00</u>	<u>4,563.00</u>	<u>5,210.00</u>
Resultado antes Participaciones e Impuestos	2,719,638.08	2,485,422.17	1,261,970.37	1,133,276.26	1,418,040.53	1,285,107.46
Adiciones						
Exceso Gastos Representación	223,520.00	250,832.00	285,960.00	292,410.00	296,500.00	302,128.00
Utilidad Tributaria	<u>2,943,158.08</u>	<u>2,736,254.17</u>	<u>1,547,930.37</u>	<u>1,425,686.26</u>	<u>1,714,540.53</u>	<u>1,587,235.46</u>
Impuesto a la Renta	882,947.42	820,876.25	464,379.11	427,705.88	514,362.16	444,425.93

GRÁFICO 5.6
Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de la Empresa
Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015 en S/



En el cuadro y gráfico 5.6 se presenta el Estado de Resultados Integrales comparativo con la Utilidad Tributaria Empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015 en soles (S/), observándose en el año 2010 un mayor valor (882,947.42) y en el año 2013 un menor valor del impuesto a la renta (427,705.88).

También explica las adiciones efectuadas a la utilidad o resultado contable, originando un mayor o menor pago de impuesto a la renta teniendo en cuenta que durante el periodo 2010-2014 la tasa del impuesto a la renta de tercera categoría aplicado fue de 30% y el año 2015 con la reforma tributaria se aplicó una tasa del 28%.

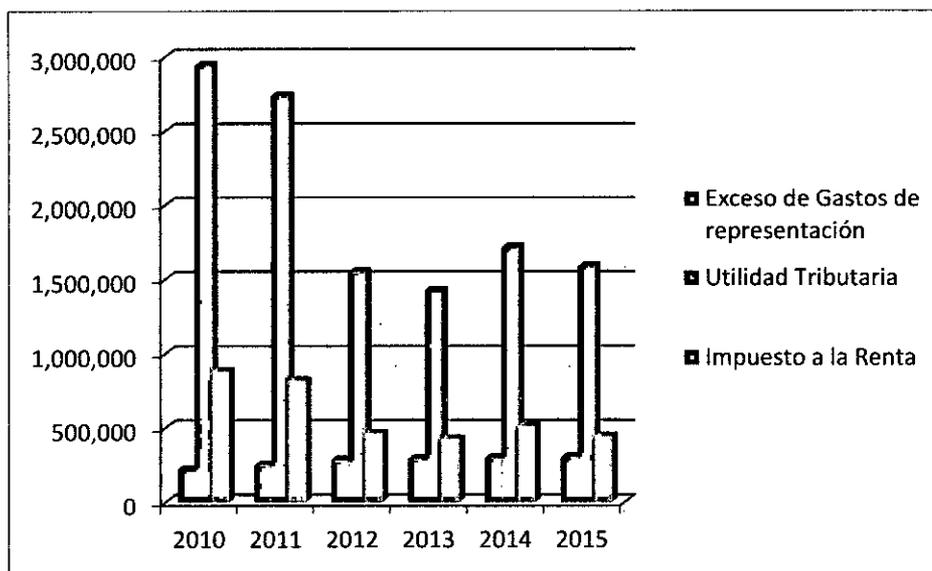
La ley del impuesto a la renta establece que para determinar la renta neta de tercera categoría son deducibles todos los gastos necesarios para producir y mantener la renta.

En el art 37 de la ley establece los gastos que están sujetos a límite en su deducción y el artículo 44° señala que gastos no son deducibles, es decir no están permitidos para la determinación de las rentas de tercera categoría.

La empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima, se encuentra comprendida en el régimen general y logro deducir todos los gastos, relacionados a la actividad que desarrolla, y el resultado que obtuvo fue la utilidad neta o renta neta fiscal sobre la cual se aplicó la tasa del 30% hasta el ejercicio 2014 y a partir del 2015 la tasa que aplico fue del 28% por impuesto a la renta de tercera categoría,

GRÁFICO 5.7

Relación del exceso de gastos de representación, la Utilidad Tributaria y su incidencia en el Impuesto a la Renta 2010-2015



Al crecer el exceso de los gastos de representación, aumenta la utilidad tributaria, incrementándose el pago del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. Aquí queda demostrado la relación que existe entre ambas y que es directa.

CAPÍTULO VI

DISCUSIÓN DE RESULTADOS

6.1 Contrastación de hipótesis con los resultados

De acuerdo con los resultados establecidos, se afirma que los objetivos trazados se han logrado y las hipótesis planteadas se han comprobado.

Hipótesis general

Ho: El exceso de los gastos de representación no influye en la utilidad tributaria en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015 de manera directa.

Ha: El exceso de los gastos de representación influye en la utilidad tributaria en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015 de manera directa.

CUADRO 6.1
Correlación entre los Gastos de Representación no deducibles y la Utilidad Tributaria en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, 2010- 2015

			Gastos de representación	Utilidad tributaria
Rho de Spearman	Gastos de representación	Coeficiente de correlación Sig. (bilateral)	1,000	,9486
		N	5	5
	Utilidad tributaria	Coeficiente de correlación Sig. (bilateral)	,9486	1,000
		N	5	5

Tipo de Prueba: Coeficiente de correlación de Spearman.

Decisión

Dado que $p=0,040 < 0,05$ se rechaza la hipótesis nula H_0 ; y se acepta la hipótesis verdadera H_a (Ver cuadro 6.1).

La correlación muestra el exceso de los gastos de representación en la utilidad tributaria en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015

Conclusión

El exceso de los gastos de representación de la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015 influye de manera directa ($r=,9486$).

Hipótesis específicas

Hipótesis específica 1

Ho: El exceso de los gastos de representación no deducibles, no incide en la determinación del Impuesto a la Renta anual de Tercera Categoría en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015.

Ha: El exceso de los gastos de representación no deducibles incide en la determinación del Impuesto a la Renta anual de Tercera Categoría en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015.

CUADRO 6.2
Correlación entre los gastos de representación no deducibles y el Impuesto a la Renta Anual de Tercera Categoría en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, 2010- 2015

			Gastos de representación	Utilidad tributaria
Rho de Spearman	Gastos de representación	Coefficiente de correlación	1,000	,9486
		Sig. (bilateral)		,040
		N	5	5
	Utilidad tributaria	Coefficiente de correlación	,9486	1,000
		Sig. (bilateral)	,040	
		N	5	5

Tipo de Prueba: Coeficiente de correlación de Spearman.

Decisión

Dado que $p=0,040 < 0,05$ se rechaza la hipótesis nula Ho; y se acepta la hipótesis verdadera Ha.

Conclusión

El exceso de los gastos de representación no deducibles incide en la determinación del Impuesto a la Renta anual de Tercera Categoría en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015, de manera directa ($r=,9486$).

Hipótesis específica 2

Ho: El principio de devengado no incide de manera directa en la deducibilidad de los gastos de representación en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015.

Ha: El principio de devengado incide de manera directa en la deducibilidad de los gastos de representación en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015.

CUADRO 6.3

Gastos de representación no deducibles vs Principio de devengado en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, 2010- 2015

Año	Gastos de representación no deducibles	Gastos que no cumplen con el principio de devengado
2010	223,520	82,702
2011	250,832	92,808
2012	285,960	105,805
2013	292,410	108,192
2014	296,500	109,705
2015	302,128	111,787

El 37% de los gastos de representación no deducibles en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015 no cumple con el principio de devengado que es uno de los requisitos para aceptar la deducibilidad del gasto de representación, debido a que se consideran gastos de ejercicios anteriores no provisionados, por lo tanto, se ha comprobado que el principio de devengado incide de manera directa en la deducibilidad de los gastos de representación en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015.

Hipótesis específica 3

Ho: El principio de causalidad no incide de manera directa en la deducibilidad de los gastos de representación en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015.

Ha: El principio de causalidad incide de manera directa en la deducibilidad de los gastos de representación en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015.

CUADRO 6.4
Gastos de representación no deducibles vs Principio de causalidad en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, 2010- 2015

Año	Gastos de representación no deducibles	Gastos que no cumplen con el principio de causalidad
2010	223,520	140,818
2011	250,832	158,024
2012	285,960	180,155
2013	292,410	184,218
2014	296,500	186,795
2015	302,128	190,341

El 63% de los gastos de representación no deducibles en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015 no cumple con el principio de causalidad que es uno de los requisitos fundamentales para aceptar la deducibilidad del gasto de representación, debido a que se consideran gastos de personal, cumpleaños, aniversarios, etc., por lo tanto, se ha comprobado que el principio de causalidad incide de manera directa en la deducibilidad de los gastos de representación en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015.

6.2 **Contrastación de los resultados con otros estudios similares**

Al realizar el análisis de los resultados según los objetivos planteados encontramos que:

Los resultados permitieron comprobar que existe relación directa entre los gastos de representación y la utilidad tributaria en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, 2010-2015, es decir, a mayor gasto de representación, será mayor la utilidad tributaria ($r=,9486$).

Lo cual coincide con el estudio de **Ávila y Cusco (2010)** en **Cuenca, Ecuador**, quien en su tesis de investigación **“Evaluación Tributaria de los Gastos Deducibles para el Impuesto a la Renta, del ejercicio fiscal 2010, aplicada a una Empresa de Producción y Comercialización de Muebles de Madera, Caso Vitafama”**, encontró que los gastos no deducibles, tienen un efecto en el aumento de la utilidad gravable, dicho rubro ha sido causante de un crecimiento considerable del impuesto a la renta causado, y es un rubro que se puede evitar si se cumplen con las condiciones que establece la ley.

Por su parte, **Vásquez (2009)** en su tesis de investigación titulada **“Los Gastos Deducibles y el Principio de Causalidad en la Determinación de Las Rentas Netas Empresariales – Caso Peruano”** plantea que “La ley del Impuesto a la Renta genera una

indebida restricción en la deducción de los gastos o costos, que son necesarios para la generación de la renta neta empresarial, condicionándolos al pago previo de los mismos, lo cual se contrapone a los principios de causalidad y devengado y de igual manera al principio de razonabilidad en relación con los ingresos y generalidad para algunos tipos de gastos ya que siempre se debe cumplir con la correlación de ingresos y gastos.

Asimismo, Calixto y De La Cruz (2013) en su investigación "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., debido a que las operaciones de la empresa se realizan en distintas zonas del país, el Gerente debe viajar para cerrar acuerdos con los clientes y proveedores, conllevando a un exceso en gastos de representación en relación a los ingresos del año. Concluyendo que el exceso de los gastos de representación constituye adiciones al resultado contable, lo que genera diferencias de tipo permanente.

Por otro lado, de acuerdo a las normas contables y tributarias vigentes, en la contabilidad todos los gastos son aceptables sin entrar a distinguir ningún tipo de límites ni prohibiciones, pero para la determinación del Impuesto a la Renta Anual de Tercera

Categoría según el artículo 37° inciso (q) y Art 21° inciso (m) de su reglamento, si lo tienen, porque un gasto para que sea reconocido por la Administración Tributaria debe contar con características cualitativas y cuantitativas, uno de ellos, son los gastos de representación, según la ley tienen un límite de 0.5% el cual se calculará en base de sus ingresos brutos con un tope de 40 UIT, cabe recalcar, que si una empresa excediera dicho límite, el exceso debe adicionarse vía declaración jurada anual, y pagar el impuesto a la renta anual de tercera categoría correspondiente. Por consecuencia el exceso de los gastos de representación también afecta el Impuesto General a las Ventas que está incluido en los comprobantes de pago, ya que su exceso origina una indebida utilización del crédito fiscal.

El criterio de devengado según las Normas Internacionales de Contabilidad señala que, el efecto económico de una transacción, se deberá reconocer cuando esta ocurre o se realiza sin entrar a distinguir si se ha cobrado o pagado por dicha transacción. Es decir, la importancia del criterio del devengado, radica en que la empresa podrá deducir un gasto, en el momento en el que se incurra, sin dar relevancia, a si este gasto ya fue cancelado.

El principio de Causalidad según el primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que son deducibles como gastos aquellos que cumplan con dos requisitos fundamentales: Que sean necesarios para producir la renta y que sean necesarios para mantener la fuente. Por lo tanto el principio de causalidad mide la relación causal entre el ingreso y el gasto, es decir, que así como se realiza un gasto este debe generar ingreso alguno para la empresa, asimismo, dentro de él, también están los criterios de razonabilidad que expresa que debe existir una relación razonable entre el monto desembolsado y su finalidad, el criterio de proporcionalidad, el cual establece que el gasto debe guardar relación proporcional con los ingresos que genere, el criterio de normalidad, el cual hace mención a que el gasto debe realizarse dentro del giro normal de las actividades de la empresa. Asimismo, basta con demostrar la causalidad de un gasto para ser reconocido, sin distinguir si el gasto logro o no su objetivo.

CAPÍTULO VII

CONCLUSIONES

- A. Se pudo comprobar que la relación que existe entre el exceso de los gastos de representaciones no deducibles y la utilidad tributaria en la empresa Comunicaciones Perú EIRL Lima, en el período 2010- 2015 es directa, porque a mayor gasto de representación no deducible mayor será la utilidad tributaria y por consecuencia tendrá un efecto mayor en la determinación del impuesto a la renta anual de tercera categoría.

- B. El exceso de los gastos de representación no deducibles, durante el período 2010-2015, incidió en la utilidad tributaria y por consiguiente en el aumento del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015.

- C. El principio de devengado incide de manera directa en la deducibilidad de los gastos de representación en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015 en un 37%.

- D. El principio de causalidad incide de manera directa en la deducibilidad de los gastos de representación en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015 en un 63%.

CAPÍTULO VIII

RECOMENDACIONES

- A. Recomendamos hacer una revisión de los límites señalados en el TUO y Reglamento del Impuesto a la Renta, para el caso de los gastos de representación no deducibles evitar el exceso del límite establecido por la ley, así como el uso indebido del crédito fiscal, el cual en una posible fiscalización de la Administración Tributaria no pueda ser reconocido, por consiguiente se recomienda que la empresa lleve un control permanente e individual por cliente con toda la información relevante que pueda sustentar los comprobantes de pago que acrediten dicho gasto.
- B. Se recomienda a la empresa que para evitar excesos de los gastos de representación no deducibles y a fin de demostrar la fehaciencia de la operación y por ende evitar contingencias con la Administración Tributaria cuente con la siguiente información para sustentar los gastos de representación:
- Las cartas de atención enviadas a los clientes.
 - El cargo de recepción de los clientes, quienes deberán consignar el sello de la empresa beneficiaria y/o identificación de la persona que ha recibido los obsequios con la firma respectiva.

- Invitaciones a participar del agasajo de ser necesario.
- Correos electrónicos de coordinación con los clientes.
- Reservas (escritas o electrónicas) de las mesas en restaurantes para almuerzos o desayunos de negocios.
- Cuadros sobre las operaciones de venta que se haya tenido a lo largo de un periodo tributario.
- Otros que sean necesarios.

C. A fin de no incurrir en un aumento de la Utilidad Tributaria, se recomienda a la empresa, tener en cuenta el principio del devengado para la deducibilidad del gasto de representación, si bien es cierto no es el único requisito, pero es uno de los más fundamentales, recordemos que la ley del impuesto a la renta establece que los estados financieros deben estar elaborados teniendo en cuenta dicho principio. Por otro lado, es importante señalar que se deben reconocer los gastos en el momento en el que se incurren y por ello, según este principio no podríamos tomar gastos de años anteriores, de ser el caso se estaría incurriendo en infracciones tributarias y, por ende, se sancionaría con la multa respectiva además de la certificatoria que ocasionaría.

D. Además, se recomienda implantar el procedimiento de analizar la deducibilidad del gasto de representación antes de declararlo a la Administración Tributaria, es decir, se debe verificar que el gasto cumpla con todos los criterios para que sea deducible, tales como el Principio de Causalidad, y, asimismo, que también cumpla con tener razonabilidad, proporcionalidad, normalidad, documentos que acrediten la fehaciencia del gasto, etc. De esta manera se evitaría un posible desconocimiento del gasto de representación y por ende no incurriríamos en mayor pago del impuesto a la renta de tercera categoría ni en infracciones que ameriten una sanción por parte de la Administración Tributaria.

CAPÍTULO IX

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abanto, Castillo y otros (2012). *Diccionario aplicativo para contadores enfoque multidisciplinario y casuístico*. Lima: El Buho E.I.R.L.
- Abanto, M. y Lujan, L. (2012) *El gasto y la determinación de la renta neta*. Lima: El Buho.
- Abanto, M. y Lujan, L. (2013). *El gasto, el costo y el costo computable: Análisis contable y tributario*. Lima: El Búho.
- Acevedo, J. (2010). Diferencia entre Utilidad Contable y Utilidad Fiscal. *El Contador Virtual*. Recuperado de <http://elcontadorvirtual.blogspot.com/2010/04/diferencia-entre-utilidad-contable-y.html>
- Actualidad Contable (2012). *Norma Internacional de Contabilidad N° 01*. Lima: Actualidad Empresarial.
- Aguilar, H. (2014). Implicancias tributarias y contables de los Gastos de Representación. *Revista Asesor Empresarial*. Recuperado de http://www.asesorempresarial.com/web/webrev/_AOXZWSFL.pdf
- Alva, M. (2012). *Aplicación práctica del impuesto a la renta ejercicio 2011 - 2012*. Perú: Pacífico Editores SAC.
- Alva, M. (2012). *Cierre contable y tributario 2012*. Lima: Pacífico Editores.
- Alva, M. (2014). ¿Conoce usted cuáles gastos no son deducibles en la determinación de la renta neta de tercera categoría? *Actualidad empresarial*, Segunda Quincena Febrero 2014.
- Alva, M. (2014). *Diccionario de jurisprudencia tributaria*. Perú: Pacífico Editores.
- Alva, M. y García, J. (2012). *Aplicación práctica del impuesto a la renta ejercicio 2011-2012*. Perú: Pacífico Editores.
- Alvarado, R. y Calderón, M. (2013). *Los gastos no deducibles tributariamente y su incidencia en el estado de resultados de la distribuidora R&M E.I.R.L. La Libertad, Trujillo, 2012*.

- Avila, N. y Cusco, T. (2010). *Evaluación tributaria de los gastos deducibles para el impuesto a la renta, del ejercicio fiscal 2010, aplicada a una empresa de producción y comercialización de muebles de madera, caso vitafema*. Ecuador: Universidad Politécnica Salesiana.
- Bahamonde, M. (2012). *Aplicación práctica de la ley del impuesto a la renta, personas naturales y empresas Biblioteca Operativa Tivadel*. Perú: Gaceta Jurídica.
- Bernal, J. (2011). Tratamiento tributario de los gastos de representación. *Actualidad Empresarial* 243.
- Bisquerra, R. (2009). *Metodología de la investigación educativa*. (2ª ed.). Madrid: La Muralla S.A.
- Calixto, M. y De La Cruz, J. (2013). *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*. (Tesis de grado). Universidad Privada Antenor Orrego, Trujillo, Perú.
- Estudio Caballero Bustamante (2010). *Los gastos navideños otorgados a los trabajadores y clientes y su adecuada sustentación para efectos fiscales*.
- Estudio Caballero Bustamante (2009). *El principio de causalidad para la deducción del gasto, campaña 2009*. Lima: Caballero Bustamante.
- Estudio Caballero Bustamante (2008). *Principales gastos deducibles, no deducibles y pérdidas tributarias arrastrables para efectos del impuesto a la renta*. Lima: El Buho EIRL.
- Cáceres, R. (2016). *Utilidad contable y tributaria para el IUE*. Bolivia. Recuperado de <https://boliviaimpuestos.com/utilidad-contable-tributaria-iue/>
- Fernández, J. (2004). *El concepto del impuesto a la renta en el Perú. VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Ámbito de aplicación del impuesto a la renta en el Perú*. Perú: Instituto Peruana de Derecho Tributario.
- Fernández, I. (2008). *Las deducciones del impuesto a la renta*. Perú: Palestra Editores SAC.

- Ferrer, A. (2012). Revisando las NIFF: NIC 12 Impuesto a las Ganancias. *Actualidad Empresarial* 259. Segunda Quincena Julio 2012
Gaceta Jurídica en Contadores y Empresas. (2010). *Aplicación práctica del Impuesto a la Renta. Personas jurídicas y naturales*. Lima: El Buho EIRL.
- García, J. y Gonzales, E. (2012). *Gastos deducibles análisis tributario y contable*. Perú: Pacífico Editores.
- Garrido, M. (2013). *Criterios de: devengo y caja*. España.
- Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2010). *Metodología de la Investigación*. México D.F.: Editorial Mc. Graw Hill.
- Huapaya, J., Chaupis, M. y Estrada, L. (2010). *Criterios jurisprudenciales sobre gastos deducibles*. Lima: Pacífico Editores SAC.
- IASB (2010). *Marco Conceptual para la Información Financiera*.
- Informe Tributario Principio de Causalidad e Impuesto a la Renta de Tercera Categoría - Actualidad Empresarial (2014)
- Ley del Impuesto a la Renta.
- Lujan, L. (2008). *Reparos frecuentes efectuados por la Sunat en el IGV y el Impuestos a la Renta*. Lima: El Búho E.I.R.L.
- Luna, A. (2005). *Estudio Práctico del Régimen Fiscal de los viáticos y Gastos de representación*. (4ª ed.). México.
- Morales, J. y Matos, A. (2010). *Fiscalización tributaria sustento de operación*. Lima: Talleres Gráficos S.A.
- Mur, M. (2013). *El criterio de lo devengado en el impuesto a la renta*. Perú.
- Navarro, I. y Torres, M. (2013). *El devengando en la imputación de ingresos y gastos*. Perú.
- Norma Internacional de Contabilidad N° 1
- Ortega, R., Pacherrres, A. y Miranda, I. (2009). *Impuesto a la Renta – Ejercicios gravables 2008-2009*. Lima: Caballero Bustamante.
- Ortega, R. y Morales, J. (2013). *Reforma tributaria: casos prácticos y aplicación contable*. Lima: Tinco S.A.

- Ortega, R. y Pacherras, A. (2011). *Principales gastos deducibles*. Lima: dogma ediciones.
- Pereda, F. (2013). *Aplicación práctica del impuesto a la renta*. Perú: Entrelíneas Srltda.
- Pérez, R. y Agapito, R. (2012). *Cuando los gastos reparables pueden ser deducibles*. Lima: El Búho E.I.R.L.
- Picon, J. (2011). *Deducciones del impuesto a la renta empresarial ¿quien se llevo mi gasto? La ley, la sunat o lo perdi yo*. Perú: Dogma Ediciones.
- Ramírez, J. y Villarreal, J. (2015). *Gastos deducibles y deducibles y su incidencia en la situación económica y financiera de la empresa Multiservicios TICLA SAC, período 2012-2013*. (Tesis de grado). Universidad Nacional de San Martín, Tarapoto, Perú.
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta D.S. N° 122 -94-EF
- Sánchez, H. y Reyes, C. (2006). *Metodología de la investigación*. Lima: San Marcos.
- Sunat. (2012). *Informe N° 053-2012*. Lima, Perú.
- Sunat (2006). *Informe N° 021-2006*. Lima, Perú.
- Tanaka, G. (2005). *Análisis de estados financieros para la toma de decisiones*. Perú: Fondo Editorial
- Tribunal Fiscal (2001). *Resolución del tribunal fiscal 08534-5-2001*. Lima: RTF.
- Tribunal Fiscal (2003). *Resolución del tribunal fiscal 00467-5-2003*. Lima: RTF.
- Tribunal Fiscal. (2005). *Resolución del tribunal fiscal 7213-5-2005*. Lima: RTF.
- Tribunal Fiscal. (2006). *Resolución del tribunal fiscal 1814-4-2006*. Lima: RTF.
- Tribunal Fiscal (2007). *Resolución del tribunal fiscal 01104 -2-2007*. Lima: RTF.
- Tribunal Fiscal. (2008). *Resolución del tribunal fiscal 1203-2-2008*. Lima: RTF.

Tribunal Fiscal. (2010). *Resolución del tribunal fiscal 13080-9-2010*. Lima: RTF.

Tribunal Fiscal. (2010). *Resolución del tribunal fiscal 10813-3-2010*. Lima: RTF.

Tribunal Fiscal. (2010). *Resolución del tribunal fiscal 02301-2-2010*. Lima: RTF.

Tribunal Fiscal. (2010). *Resolución del tribunal fiscal 3228-1-2010*. Lima: RTF.

Tribunal Fiscal. (16 de 10 de 2011). *Resolución del tribunal fiscal 10579-3-2009*. Lima: RTF.

Tribunal Fiscal. (06 de 01 de 2011). *Resolución del tribunal fiscal 182-8-2011*. Lima: RTF.

Tribunal Fiscal. (2012). *Resolución del tribunal fiscal 04685-10-2012*. Lima: RTF.

Tribunal Fiscal. (2013). *Resolución del tribunal fiscal 05053-1-2013*. Lima: RTF.

Vásquez, C. (2009). *Los gastos deducibles y el principio de causalidad en la determinación de las rentas netas empresariales caso peruano*. (Tesis de maestría). Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

PKF & Vila. (2000). Comprendiendo la importancia de la NIC 12. *Boletín (18)*.

www.sunat.gob.pe

www.mef.gob.pe/

www.ciat.org/

<http://blog.pucp.edu.pe/blog/>

www.caballerobustamante.com.pe/

www.asesorempresarial.com/

ANEXO

Anexo 1: Matriz de Consistencia

Objeto de estudio	Problemas de Investigación	Objetivos de Investigación	Hipótesis	Variables	Indicadores	Metodología
La empresa Comunicaciones Perú EIRL Lima	<p>Problema general ¿Cuál es la incidencia entre los gastos de representación y la utilidad tributaria en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015?</p> <p>Problemas específicos ¿Cuál es la incidencia del exceso de los gastos de representación no deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015?</p> <p>¿De qué manera afecta el principio de devengado, en la deducibilidad de los gastos de representación en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015?</p> <p>¿De qué manera afecta el principio de causalidad de la deducibilidad de los gastos de representación en la empresa Comunicaciones EIRL, Lima 2010-2015?</p>	<p>Objetivo general Determinar la incidencia entre los gastos de representación y la utilidad tributaria en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015.</p> <p>Objetivos específicos Determinar la incidencia del exceso de los gastos de representación no deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015</p> <p>Explicar de qué manera afecta el principio de devengado en la deducibilidad de los gastos de representación en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015.</p> <p>Determinar de qué manera afecta el principio de devengado en la deducibilidad de los gastos de representación en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015?</p>	<p>Hipótesis general El exceso de los gastos de representación influye en la utilidad tributaria en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015, de manera directa.</p> <p>Hipótesis específica El exceso de los gastos de representación no deducibles incide en la determinación del Impuesto a la Renta anual de Tercera Categoría en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010- 2015. El principio de devengado incide de manera directa en la deducibilidad de los gastos de representación en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010-2015. El principio de causalidad incide de manera directa en la deducibilidad de los gastos de representación en la empresa Comunicaciones Perú EIRL, Lima 2010</p>	<p>Variable Independiente Gastos de representación (X)</p>	<p>A. Indicador Variable Independiente Valor del exceso del límite de los Gastos de representación no deducibles.</p>	<p>Tipo de investigación Descriptivo, correlacional</p> <p>Diseño No experimental</p> <p>Muestra Datos de la variable gastos de representación y utilidad tributaria.</p> <p>Procesamiento estadístico y análisis de datos Se utilizó la estadística descriptiva. Se utilizó el programa Excel y SPSS. Coeficiente de correlación.</p>
	<p>Variable dependiente Utilidad Tributaria (Y)</p>	<p>B. Indicador Variable Dependiente Valor de la Utilidad Tributaria con el exceso del límite de los gastos de representación no deducibles</p>				