



UNIVERSIDAD NACIONAL DEL ALTIPLANO
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES Y
ADMINISTRATIVAS
ESCUELA PROFESIONAL DE CIENCIAS CONTABLES



**“LOS GASTOS DEDUCIBLES Y NO DEDUCIBLES Y SU
INCIDENCIA EN EL RESULTADO TRIBUTARIO DE LA
EMPRESA REGIONAL DE SERVICIO PÚBLICO DE
ELECTRICIDAD ELECTRO PUNO S.A.A. PERIODOS 2016 – 2017”**

TESIS

PRESENTADA POR:

LUIS RUDOLF BAUTISTA CONDORI

PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE:

CONTADOR PÚBLICO

PUNO – PERÚ

2019



DEDICATORIA

Con mucha fe a Dios todo Poderoso el que me dado la fortaleza para seguir adelante, cuando a punto de caer he estado; por todo ello y con toda la humildad en mi corazón dedico primeramente mi trabajo a Dios, porque sin el nada soy.

A mis queridos padres Julio y Antonia por haberme forjado como la persona que soy en la actualidad; muchos de mis logros se los debo a ustedes. Me formaron con reglas y con algunas libertades, pero al final me motivaron constantemente para alcanzar mis anhelos.

A mis hermanos Nora, Julio Saraeen y Lina, por sus ideas e incondicional apoyo que me motiva y recuerda que detrás de cada detalle existe el suficiente alivio para empezar nuevas búsquedas.

De igual forma a las demás personas que siempre estuvieron en esos buenos y difíciles momentos, una de esas personas siendo Marimar, Hugo, Adán e Ismael, siendo muy reconfortantes sus apoyos de manera incondicional.



AGRADECIMIENTOS

A la Universidad Nacional del Altiplano, porque recibimos el conocimiento intelectual y humano de cada uno de los docentes de la Escuela Profesional de Ciencias Contables.

A la Empresa Regional ELECTRO PUNO S.A.A., por haberme brindado información y documentos que hicieron posible el logro de mis objetivos, en mi trabajo de investigación.

Especial agradecimiento a mi director/Asesor Dr. Edgar Darío Callohuanca Avalos, por orientarme y aportando con ideas, conocimientos en la realización de mi trabajo de investigación.

Finalmente quiero agradecer a todos mis seres queridos, en especial a mis padres (en memoria a mi Padre Julio Bautista Iquise), por la confianza, por el apoyo, por los consejos y enseñanza por todo este tiempo.



ÍNDICE GENERAL

	Pág.
DEDICATORIA	
AGRADECIMIENTOS	
ÍNDICE GENERAL	
ÍNDICE DE FIGURAS	
ÍNDICE DE TABLAS	
ÍNDICE DE ACRÓNIMOS	
RESUMEN	10
ABSTRACT	11
CAPÍTULO I	
INTRODUCCIÓN	
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	13
1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	16
1.2.1. Problema General	16
1.2.2. Problemas Específicos	16
1.3. HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN	16
1.3.1. Hipótesis General.....	16
1.3.2. Hipótesis Específicas	16
1.4. JUSTIFICACIÓN DEL ESTUDIO.....	17
1.5. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	18
1.5.1. Objetivo General.....	18
1.5.2. Objetivos Específicos	19



CAPÍTULO II

REVISIÓN DE LITERATURA

2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN.....	20
2.1.1. Antecedentes Internacionales	20
2.1.2. Antecedentes Nacionales	22
2.2. MARCO TEÓRICO	26
2.2.1. El Derecho Tributario	26
2.2.2. El Sistema Tributario Peruano.....	49
2.2.3. El tributo	65
2.2.4. Principio de Causalidad	75
2.2.5. Gastos Deducibles	82
2.2.6. Gastos No Deducibles.....	86
2.3. MARCO CONCEPTUAL.....	87

CAPÍTULO III

MATERIALES Y MÉTODOS

3.1. UBICACIÓN GEOGRÁFICA DEL ESTUDIO	90
3.1.1. Características del Área de Investigación.....	90
3.1.2. Aspectos Generales de la Institución.....	90
3.2. POBLACIÓN Y MUESTRA DEL ESTUDIO	92
3.2.1. Población	92
3.2.2. Muestra	93
3.3. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	93
3.3.1. Diseño de Investigación.....	93
3.3.2. Nivel de Investigación	94
3.3.3. Tipo de Investigación	94



3.3.4. Métodos de Investigación	95
3.3.5. Técnicas e Instrumentos de Investigación	97
3.4. PROCEDIMIENTO	98
3.5. VARIABLES	99
3.5.1. Variables según la Hipótesis General	99
3.5.2. Variables según la Hipótesis Específicas	99

CAPÍTULO IV

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

4.1. RESULTADOS.....	101
4.1.1. Para el Objetivo Específico N° 1	101
4.1.2. Para el Objetivo Específico N° 2	114
4.1.3. Contrastación de la Hipótesis Específica N° 1	126
4.1.6. Contrastación de la Hipótesis Específica N° 2	128
4.2. DISCUSIÓN	130
V. CONCLUSIONES	132
VI. RECOMENDACIONES	134
VII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	136
ANEXOS.....	140

TEMA: Los Gastos Deducibles y No Deducibles

ÁREA: Sistema Tributario Nacional

FECHA DE SUSTENTACIÓN 18 DE OCTUBRE DEL 2019



ÍNDICE DE FIGURAS

	Pág.
Figura 1: Sistema Tributario Nacional	51



ÍNDICE DE TABLAS

	Pág.
Tabla 1: Personal de la División de Contabilidad.....	93
Tabla 2: Depreciacion en Exceso del Activo Fijo.....	102
Tabla 3: Mermas y Desmedros	106
Tabla 4: Provisiones por Deudas de Cobranza Dudosa	109
Tabla 5: Multas, Recargos e Intereses.....	115
Tabla 6: Donaciones y cualquier otro Acto de Liberalidad	117
Tabla 7: Gastos cuya documentacion sustentatoria no cumplan con requisitos y caracteristicas establecidas en el Registro de Comprobantes de Pago.	119
Tabla 8: Otros gastos no deducibles según Decreto Supremo 179-2004.....	121



ÍNDICE DE ACRÓNIMOS

LIR	: Ley del Impuesto a la Renta
GD	: Gastos Deducibles
GND	: Gastos No Deducibles
RLIR	: Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta
TF	: Tribunal Fiscal
PJ	: Poder Judicial
RTF	: Resolución del Tribunal Fiscal
SUNAT	: Superintendencia Nacional de Administración Tributaria
DT	: Diferencias Temporales
DP	: Diferencias Permanentes
TC	: Tribunal Constitucional



RESUMEN

El presente trabajo de investigación titulado “Los Gastos Deducibles y no Deducibles y su Incidencia en el Resultado Tributario de la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad ELECTRO PUNO S.A.A. periodos 2016 - 2017”, cuyo objetivo general fue: Demostrar que los gastos deducibles y no deducibles inciden generando diferencias temporales y permanentes en el resultado tributario de la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad ELECTRO PUNO S.A.A. periodos 2016 – 2017. Para ello se emplearon los métodos analítico, sintético, deductivo y comparativo, así como la observación documental, la observación directa y la entrevista para demostrar que los excesos de los gastos deducibles y no deducibles inciden generando diferencias temporales y permanentes en el resultado tributario. Los resultados que se obtuvieron fueron acorde a las hipótesis planteadas puesto que se concluyó que los factores en que incurre la empresa es a consecuencia de una interpretación y aplicación discordantes por parte de nuestro ordenamiento jurídico, esto así dando lugar a una incertidumbre jurídica, factores que dan lugar a las llamadas diferencias temporales y permanentes, a la misma vez se puede visualizar factores como la Depreciación, Mermas y Desmedros, Provisiones por estimaciones de cobranza dudosa, Multas y Sanciones, y entre otros reparos más que se tiene en ambos periodos y que el monto reparado para efectos del impuesto a la renta fue un monto ascendente para el periodo 2016 de S/ 17,050,178.00 soles y para el 2017 el monto en reparos tributarios asciende a la suma de S/ 15,745,514.00 soles; de acuerdo a lo descrito concluimos que los excesos de gastos deducibles y no deducibles fueron determinantes para la determinación del Resultado Tributario del Impuesto a la Renta.

Palabras clave: Deducibles, No Deducibles, Causalidad, Temporales, Permanentes.



ABSTRACT

This research work entitled “Deductible and Non-Deductible Expenses and their Incidence on the Tax Result of the Regional Company of Public Electricity Service ELECTRO PUNO S.A.A. periods 2016 - 2017”, whose general objective was: To demonstrate that deductible and non-deductible expenses have an impact by generating temporary and permanent differences in the tax result of the Regional Company of Public Electricity Service ELECTRO PUNO S.A.A. periods 2016 - 2017. For this, analytical, synthetic, deductive and comparative methods were used, as well as documentary observation, direct observation and interview to demonstrate that excesses of deductible and non-deductible expenses have an impact, generating temporary and permanent differences in the tax result. The results obtained were in accordance with the hypotheses proposed since it was concluded that the factors incurred by the company are as a result of a discordant interpretation and application by our legal system, this thus giving rise to legal uncertainty, factors that give rise to the so-called temporary and permanent differences, at the same time it is possible to visualize factors such as Depreciation, Losses and Losses, Provisions for doubtful collection estimates, Fines and Sanctions, and among other objections that are had in both periods and that The repaired amount for income tax purposes was an ascending amount for the 2016 period of S/ 17,050,178.00 soles and for 2017 the amount in tax reparations amounts to the sum of S/ 15,745,514.00 soles; According to what has been described, we conclude that the excess of deductible and non-deductible expenses were decisive for the determination of the Income Tax Income Tax.

Keywords: Deductibles, Non-Deductibles, Causation, Temporary, Permanent.



CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN

En la actualidad las empresas tanto como del sector privado y público están sujetas al cumplimiento de normas tributarias que regulan aspectos relacionados a la deducibilidad de los gastos realizados al momento de la realización de sus actividades, es por ello que en el presente trabajo de investigación se analizó la incidencia que tienen los exceso de gastos deducibles y no deducibles tributariamente al momento de la determinación del Resultado Tributario del Impuesto a la Renta, asimismo se identificaron los factores que determinan la deducibilidad y no deducibilidad de los gastos realizados por la empresa.

Por ende, el trabajo de investigación pretende dar un gran aporte debido a la importancia del manejo del exceso de gastos deducibles que generan una diferencia temporal y de los gastos no deducibles que genera una diferencia permanente dentro de la empresa ya que incide directamente al momento de la determinación de la base imponible del impuesto a la renta, y como consecuencia mayor pago en impuesto a la renta.

Frente a estos problemas detectados es necesario analizar e interpretar las normas tanto del ordenamiento jurídico como en relación a las normas tributarias, estas para así no poder tener una incertidumbre jurídica al momento de analizarlas, interpretarlas y aplicarlas en cada caso en concreto, para así poder optimizar los recursos de la empresa para que éstos puedan ser invertidos en la mejora de los servicios prestados a la población.

El desenlace y desarrollo integral de la investigación consta de cinco capítulos:

En el capítulo I, se abordará lo referente al planteamiento del problema, los antecedentes y los objetivos de la investigación.



En el capítulo II se muestra el marco teórico, marco conceptual y la hipótesis de la investigación.

En el capítulo III, se desarrolla la metodología de la investigación, que incluyen los métodos empleados en la investigación, población, muestra y las técnicas de recolección y procesamiento de datos.

En el capítulo IV, se presenta las características del área de investigación haciendo una breve caracterización del lugar donde se desarrolla la investigación.

En el capítulo V, se expone y analiza los resultados de la investigación prestándolo de manera ordenada y clara, además se realiza la contratación de las Hipótesis.

Y finalmente se realiza las conclusiones y recomendaciones correspondientes de acuerdo a los resultados obtenidos.

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En la actualidad, ya sea tanto personas naturales como personas jurídicas, estas tienden una tendencia hacia el mundo empresarial, a su vez esto generando una expectativa de inversión ya sea tanto a corto y largo plazo, esto posibilitando generar al contribuyente en un mayor desarrollo posible y a su vez en una rentabilidad proyectada acorde al mercado de negocios. Esto a su vez haciendo que se enmarque dentro del ordenamiento jurídico, para así poder realizar el normal desarrollo de sus actividades empresariales.

Bien, ahora se podrá tallar el tema de la determinación de la Renta Neta Imponible, ya que así lo exige nuestro ordenamiento jurídico, esto ya sea tanto acorde al código tributario y a las normas tributarias en específico. Aspectos que connotaran el normal y adecuado desarrollo tanto de las políticas contables en relación a las políticas tributarias.



Por dichas cuestiones es necesario abordar esta problemática orientada a la correcta interpretación y/o determinación de la base imponible del impuesto a la renta, analizando a profundidad tanto los gastos deducibles y los gastos no deducibles, esto en cuanto se desarrolla ya sea a nivel de primera instancia como así en segunda instancia.

Tributo que vendría a grabar las actividades económicas de dicha Entidad, rentas que provengan de tercera categoría, asimismo rentas que provengan de una fuente duradera y susceptible de generar ingresos periódicos durante los ejercicios fiscales. Dentro de la determinación de la renta neta de tercera categoría para aquellos contribuyentes que generan dicha renta, deberán verificar su aplicación en caso concreto de acorde al nuestro sistema tributario nacional, para su correcta interpretación y aplicación necesaria.

La inconsistencia que puede presentarse al momento de realizar la determinación de la renta neta de tercera categoría, vendría a ser aquellos gastos que fueron incluidos y considerados durante el proceso de su generación, asimismo que estos gastos no estén acorde al principio de causalidad, causalidad que debe ser entendida desde un punto de punto jurídico.

En aplicación de la presente investigación se va analizar este problema abordado, para efectos de que los resultados de la misma contribuyan aportes, en principio para que dicha empresa pueda utilizar dicho criterio establecido, a su misma vez esta pueda venir a ser referente para otras actividades en mención a su giro de negocio.

Hablamos en la Ley del Impuesto a la Renta tanto de los gastos deducibles como no deducibles, ya sea que dichos gastos se encuentran plasmados taxativamente en el artículo 37 y 44 de dicha norma, norma que establece que dichos gastos



necesariamente en un primer momento tendrán que cumplir con el principio de causalidad para que estas luego en el siguiente filtro no tengan las tendencia de llegar a generar las llamadas Diferencias Temporales y Diferencias Permanentes, tal y como los establece el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 33°.

En los periodos 2016 y 2017 la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad ELECTRO PUNO S.A.A., ha reparado gran cantidad de gastos en sus estados de resultados como en sus cuadros de reparos tributarios, situación que ha ocasionado la determinación de un impuesto mayor a favor del fisco y consecuentemente un perjuicio económico y financiero en las arcas de dicha Entidad.

Por estas consideraciones, se puede plasmar que la empresa tiene distintas falencias, ya sea uno en cuanto al personal, debido a que todas las empresas se desenvuelven con un material logístico y sistemático, estos así generando contingencias tributarias y consecuentemente una mayor tributación.

En síntesis, se cree conveniente realizar el presente trabajo de investigación, investigación que solo abarcara los periodos 2016 y 2017, de la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad – ELECTRO PUNO S.A.A., con el único y solo propósito de analizar desde la perspectiva tributaria y mas no contable, ya que la parte contable vendría a ser la limitación del presente trabajo de investigación, y a su misma vez establecer criterios y en qué casos en concreto estos gastos generan las Diferencias Temporales y Permanentes.



1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

1.2.1. Problema General

¿De qué manera inciden los gastos deducibles y no deducibles en el resultado tributario de la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad ELECTRO PUNO S.A.A. periodos 2016 – 2017?

1.2.2. Problemas Específicos

- ¿Cómo incide el exceso de gastos deducibles en el resultado tributario de la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad ELECTRO PUNO S.A.A. periodos 2016 – 2017?
- ¿Cómo inciden los gastos no deducibles en el resultado tributario de la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad ELECTRO PUNO S.A.A. periodos 2016 – 2017?

1.3. HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN

1.3.1. Hipótesis General

Los gastos deducibles y no deducibles inciden generando diferencias temporales y permanentes en el resultado tributario de la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad ELECTRO PUNO S.A.A. periodos 2016 – 2017.

1.3.2. Hipótesis Específicas

- La evaluación del exceso de gastos deducibles incide generando diferencias temporales en el resultado tributario de la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad ELECTRO PUNO S.A.A. periodos 2016 – 2017.



- La evaluación de los gastos no deducibles incide generando diferencias permanentes en el resultado tributario de la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad ELECTRO PUNO S.A.A. periodos 2016 – 2017.

1.4.JUSTIFICACIÓN DEL ESTUDIO

Indefectiblemente y en la actualidad, en nuestro país el desarrollo económico adquiere gran importancia para todos los sectores de la economía nacional. De allí la necesidad de hacer un análisis cabal de la situación netamente tributaria de las empresas; al encontrarse un entorno difícil y volátil, las empresas deben luchar por ser más competitivas y eficientes contablemente y tributariamente, haciendo un mejor uso tanto de las normas contables y de las normas tributarias para el cumplimiento eficientes de sus obligaciones tributarias frente a la administración tributaria y así poder alcanzar mejores resultados.

La empresa está obligada a presentar la información tributaria al final de cada ejercicio fiscal, lo que permite conocer la aplicación e interpretación de todos aquellos gastos en que incurre la empresa para la generación de su fuente de trabajo, cuyos resultados deben ser utilizados y aplicados en relación a la ley del impuesto a la renta.

Es por ello que con esta investigación se llevará a cabo porque nos permitirá realizar un análisis adecuado y preciso de la normatividad en materia tributaria en relación con la normatividad contable, debido a las diferencias que se pueden generar en la aplicación de cada una de estas.

Por lo tanto, podrá ayudar en la correcta aplicación de las normas tributarias con el único propósito de que mediante un análisis exhaustivo tanto de la



normatividad contable y tributaria, se puedan evitar posibles contingencias tributarias en la determinación del resultado tributario en ejercicios futuros.

Tal situación hace necesaria realizar esta investigación que nos permitirá a través de herramientas y procedimientos de aplicación e interpretación, evaluar la real situación en que se encuentra o incurren los gastos deducibles y no deducibles de la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad ELECTRO PUNO S.A.A. para concientizar a los directivos y diversos usuarios sobre la importancia de realizar el análisis de las declaraciones juradas anuales en relación a las diferencias temporales y permanentes que estas pudieran ocasionar al momento de su deducibilidad frente a la administración tributaria.

Finalmente, el análisis tributario de los gastos deducibles y no deducibles en que incurre la empresa para la generación de su fuente nos permite evaluar la situación real frente a las obligaciones tributarias que puedan tener las empresas, a través de sus resultados y análisis permite a los gerentes evaluar, mejorar y optimizar los recursos invertidos en la empresa, en síntesis, poder tomar decisiones para alcanzar los objetivos y metas que se han propuesto.

1.5. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.5.1. Objetivo General

Demostrar que los gastos deducibles y no deducibles inciden generando diferencias temporales y permanentes en el resultado tributario de la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad ELECTRO PUNO S.A.A. periodos 2016 – 2017.



1.5.2. Objetivos Específicos

- Evaluar el exceso de los gastos deducibles en los que se incurre generalmente y su incidencia en el resultado tributario de la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad ELECTRO PUNO S.A.A. periodos 2016 – 2017.
- Evaluar los gastos no deducibles en los que se incurre generalmente y su incidencia en el resultado tributario de la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad ELECTRO PUNO S.A.A. periodos 2016 – 2017.



CAPÍTULO II

REVISIÓN DE LITERATURA

2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

En concordante a la revisión bibliográfica realizada ya sea tanto en el ámbito nacional e internacional y otros a su vez relacionados con el presente trabajo de tesis los cuales vendría a ser:

2.1.1. Antecedentes Internacionales

Vanoni (2016) Señala que los Gastos Deducibles y No Deducibles y su Incidencia en la Determinación del Impuesto a la Renta. Tesis para l obtención del título de Ingeniería en Contabilidad y Auditoría – CPA. Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil, concluye:

1. En el analice de la aplicabilidad de los gastos deducibles y no deducibles en la determinación del impuesto a la renta hubo un incremento de los gastos no deducibles comparado con el año anterior significativo casi un 2000%, y consolidando costos y gastos la variación llega a un 283% en los estado de resultado, lo que demuestra que la compañía no mantuvo un control adecuado que permita evitar caer estas cifras, una de las circunstancias fueron descuidar la provisión de activos biológicos, que por su elevado valor influyeron significativamente en los estados financieros de la compañía y en la determinación del impuesto.
2. En el detalle de las principales causas por las que se registran los gastos no deducibles se determinó la ausencia de políticas y procedimientos de ciertas actividades dentro de la empresa, la falta



de conocimientos tributarios que contribuyeron a que existan gastos no deducibles.

3. La gerencia y el área contable de la empresa no coordinan con las antelaciones suficientes las visitas de los auditores externos. Una gestión adecuada en este punto permitiría tener una panorámica del status de los estados financieros antes del cierre del año facilitando hacer los ajustes y provisiones correctas, minimizando el riesgo de tener saldos altos en la cuenta del no deducible.

Mangandi (2006), establece que los “Costos y Gastos Deducibles y No Deducibles en las Empresas Comerciales, Análisis del Impuesto sobre la Renta y las Normas Internacionales de Contabilidad”. Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, Guatemala. Concluye:

1. Cuando se cotejan la ley del impuesto sobre la renta y las normas internacionales de contabilidad, se observan discrepancias en lo que se refiere al reconocimiento contable de ciertos costos y gastos. Frente a ello es importante reiterar que, en todo caso, la norma legal debe prevalecer sobre la norma técnica en lo que respecta a la declaración de costos y gastos en el régimen del impuesto sobre la renta.
2. Las contradicciones entre la ley del impuesto sobre la renta y las normas internacionales de contabilidad se deben principalmente al enfoque deferente que persiguen ambas normativas. El enfoque de la ley del impuesto sobre la renta persigue que los contribuyentes paguen el impuesto sobre la base de eventos ciertos y comprobables, para la cual a los gastos que se puedan deducir de la renta bruta se les imponen una serie de requisitos y limitaciones para



evitar que los contribuyentes reiteradamente reporten perdidas y eviten el pago del impuesto.

2.1.2. Antecedentes Nacionales

Choque (2017), indica que los Gastos No Deducibles y su Incidencia en la Determinación de la Base Imponible del Impuesto a la Renta en la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad-Electro Puno S.A.A. Periodos 2014 – 2015. Tesis para optar el título de Contador Público. Universidad Nacional del Altiplano, Puno. Concluye:

PRIMERA: Electro Puno SAA carece de procedimientos claros para facilitar la adecuada gestión de los gastos puesto que un 64% de los encuestados desconoce y/o niega la existencia de procedimientos en la ejecución de gastos por lo que la deducibilidad de los mismos se ve comprometida debido a que los trabajadores que ejecutan el gasto desconocen la normatividad y por ende se incurre en contingencias tributarias. Los Factores que determinan la no deducibilidad de los gastos obtenidas de las encuestas dan como resultado que son: La capacitación de personal, el exceso de condiciones para deducir gastos, la falta compromiso de los trabajadores para con la empresa, el desconocimiento de la Ley del Impuesto a la Renta; asimismo algunos trabajadores indicaron que es a causa de la gestión de la Gerencia.

SEGUNDA: Los gastos reparados en los ejercicios 2014 y 2015 ascienden a una suma de S/ 1'938,155.95 soles, que a simple vista es un monto considerable teniendo en cuenta que Electro Puno al ser una empresa prestadora de un servicio básico y por ende debería tener una mayor eficiencia al momento de la utilización de sus recursos, sin embargo, en el 2015 se pudo ver una disminución mínima con respecto al 2014 de S/ 106,008.99 soles. Al analizar la incidencia



del Principio de Causalidad se deducen como Gastos de Ventas y Distribución un total de S/ 18'476,194.00 (2014) y S/ 17'449,272.00 (2015) soles. Se observa también que de acuerdo al Principio de Causalidad se deducen gastos de administración por S/ 7'305,724.00 (2014) y S/ 8'563,848.00 (2015).

Calixto M. y De la Cruz J. (2013), establecen que 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 Periodo 2012. Tesis para optar el título de Contador Público. Universidad Nacional del Altiplano, Puno. Concluye:

1. Los Gastos Deducibles y No Deducibles en los que incurre la Empresa de Transportes El Milagro de Dios S.R.L. generan diferencias temporales y permanentes negativas entre el Resultado Contable y Tributario, lo que trae como consecuencia el mayor pago de impuesto a la renta.
2. Los gastos en los que incurre generalmente la Empresa de Transportes El Milagro de Dios S.R.L. como consecuencia de sus operaciones, según la Ley del impuesto a la Renta, se encuentran sujetos a límites para que puedan ser considerados deducibles, como es el caso de los gastos de movilidad de los trabajadores, los gastos de representación propios del giro del negocio, los gastos sustentado con boleta de venta emitidas por sujetos del Nuevo RUS, por lo que los excesos de estos límites se constituyen como gastos no deducibles conjuntamente con los gastos no sustentados con comprobantes de pago , los gastos sustentados con recibos por honorarios que no han sido pagados dentro del plazo establecido para la presentación de la



declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio y los gastos sustentados con boletas de ventas emitidas por sujetos que no pertenecen al Nuevo Rus, según lo dispuesto en el artículo 37° y artículo 44° del TUO de la mencionada Ley y el artículo 21° y artículo 25° del Reglamento de la Ley.

3. 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, así como los gastos sustentados con recibos por honorarios que no han sido pagados dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada constituye también una adición al resultado contable, pero generando una diferencia de tipo temporal. Por otro lado, la Empresa de Transportes El Milagro de Dios S.R.L. tiene una deducción adicional al resultado contable sobre las remuneraciones que se paguen a personas con discapacidad, generándole esta deducción una diferencia de tipo permanente.

Alvarado y Calderón (2013), señalan que 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. Tesis para optar el título de Contador Público. Universidad Nacional del Altiplano, Puno. Concluye:

1. 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.

2. El personal no está debidamente capacitado en materia tributaria, situación que conlleva a una incorrecta deducción de gastos, además la gerencia no tiene entre sus prioridades capacitar al personal en estos temas.
3. 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.

Vásquez (2007), indica que los Gastos Deducibles y el Principio de Causalidad en la Determinación de las Rentas Netas Empresariales – Caso Peruano. Tesis para optar el título de Contador Público. Universidad Nacional del Altiplano, Puno. Concluye:

1. La indebida restricción en la deducción de gastos o costos, condicionándolo al pago previo, se contrapone a la aplicación del principio de causalidad.
2. La Ley del Impuesto a la Renta establece una indebida restricción en la deducción de los gastos o costos, que son necesarios para la generación de la renta empresarial, condicionándolos al pago previo de los mismos, generando ello una mayor renta neta empresarial, o que trae como consecuencia el mayor pago de impuestos.
3. La indebida restricción establecida en la deducción de gastos o costos, condicionándolos al pago previo, afecta también en algunos casos al costo



- imputable, originando ellos una distorsión en la determinación de la renta neta empresarial.
4. La ley del Impuesto a la Renta procede adecuadamente cuando señala que, para efectos de poder deducir los gastos, estos deberán adicionalmente cumplir con el principio del devengado y causalidad, con los criterios de razonabilidad en relación con los ingresos y generalidad para algunos tipos de gastos, porque siempre se debe cumplir con la correlación de ingresos y gastos.
 5. La Ley del Impuesto a la Renta debe mantenerse contemplando los principios de causalidad y devengado para la determinación correcta de la Renta Neta Empresarial.
 6. La Ley del Impuesto a la Renta debe mantenerse aplicando supletoriamente las Normas Internacionales de Información Financiera, debido a que ellas con las directivas sobre las que se formulan y preparan los Estado Financieros y se determina la utilidad o perdida contable sobre las cual se realizan las adiciones y deducciones que permiten la determinación de la Renta Neta empresarial.

2.2. MARCO TEÓRICO

2.2.1. El Derecho Tributario

Actualmente, después de varios códigos publicados, llegamos al Código Tributario vigente “50 años después”, que se encuentra regulado mediante



Decreto Legislativo N° 816 de fecha 21 de abril de 1996 y cuyo último Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, publicado el 22 de junio de 2013 y normas modificatorias al 31 de diciembre de 2018.

El Código vigente establece los principios generales, Instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario, que sirve de base de todo el sistema tributario peruano. Sin embargo, durante su aplicación se ha podido y puede observar que debe ser sustancialmente modificado, por no decir que debe ser cambiado por otro cuerpo normativo. Esto es, dado que a la fecha nos encontramos con una evolución de la realidad en la cual se viene aplicando, debido al avance de la ciencia y la tecnología, con la regulación sobre la tributación electrónica, la fiscalidad internacional, los ilícitos internacionales, la mutación de la potestad tributaria nacional a una globalizada, entre otros cambios que se requieren en la misma estructura del sistema tributario. Todo ello, en busca de la justicia y el respeto de los derechos de los contribuyentes. (Estares, 2019).

Quienes formamos parte de la sociedad, desarrollamos nuestra vida cotidiana realizando una serie de actos que necesariamente deben estar regulados por el Derecho.

El Derecho es una ciencia que regula el conjunto de principios, preceptos y reglas a que están sometidas las relaciones humanas en toda la sociedad, cuyo cumplimiento puede ser exigido de manera imperativa.

Para facilitar la regulación y el estudio de los distintos aspectos de las relaciones sociales, el Derecho ha sido dividido en diversas ramas como son: El Derecho Civil, El Derecho Penal, El Derecho Laboral, El Derecho Comercial, El Derecho Tributario, entre otros.



Entonces, el Derecho Tributario es una rama del Derecho que contiene el conjunto de normas jurídicas que se refieren a tributos, regulándolos en sus distintos aspectos. (Carbajal Alvares, 2007).

a) Parte general: constituida por las normas que contienen los principios aplicables a las relaciones jurídicas entre el estado y los particulares, armonizando las garantías entre el acreedor tributario y el deudor tributario, las cuales están comprendidas en la constitución Política del Estado y Código Tributario.

b) Parte especial: Contiene las disposiciones específicas que regulan los distintos tributos, dentro de ello tenemos: Tributos que representan ingresos del Gobierno Central, de Gobiernos Locales e Instituciones Públicas. (Buleje, 2014).

2.2.1.1. Fuentes del Derecho Tributario

Son fuentes del Derecho Tributario:

- a) Las disposiciones constitucionales;
- b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;
- c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;
- d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;
- e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias;
- f) La jurisprudencia;
- g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y,
- h) La doctrina jurídica.



Son normas de rango equivalente a la ley, aquellas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios. Toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente. (Estares, 2019).

Las Fuentes del Derecho Tributario. - corresponde advertir ab initio que específicamente nos referiremos a las fuentes del derecho tributario entendiendo por tales a diversos modos de creación de las normas jurídicas tributarias, siguiendo el criterio expuesto precedentemente al ser tratada en general esta rica temática.

El tema de las fuentes del derecho exhibe en la materia tributaria una relevancia mayor a la que tiene otras disciplinas jurídicas, por cuanto el Estado asume una múltiple identidad en este complejo campo:

- 1) Es el creador de la norma tributaria en el ámbito legislativo;
- 2) Es quien, por medio de la SUNAT, organismo responsable de la gestión administrativa del tributo, resuelve en sede administrativa las controversias sobre la aplicación de la norma, dictando en su caso Resoluciones de Determinación o Multa, y resolviendo los recursos incoados por los contribuyentes;
- 3) Es el titular del crédito fiscal que dicha norma devenga;
- 4) Es quien, a través de la SUNAT, sustancia el procedimiento administrativo de Cobranza Coactiva, practicando cualquiera de los embargos establecidos en el TUO del Código Tributario.

A ello cabe sumar la particular circunstancia de que la Administración Tributaria no solo resulta sujeto obligado por las normas tributarias y aduaneras a través de resoluciones de carácter general y obligatorio.



En tal sentido, el Reglamento de Organizaciones y Funciones Sistematizado de la SUNAT en su artículo 4° enuncia las “Funciones y Atribuciones de la SUNAT” disponiendo en el inciso c) que el Organismo está facultado para:

“Expedir, dentro del ámbito de su competencia, disposiciones en materia tributaria y aduanera, estableciendo obligaciones de los contribuyentes, responsables y/o usuarios del servicio aduanero, disponer medidas que conduzcan a la simplificación de los trámites correspondientes a los regímenes aduaneros, así como normar los procedimientos que se deriven de estos”.

Precisamente, aquí hemos de cometer y profundizar el análisis de las fuentes del Ordenamiento tributario sobre la base de lo establecido en los ocho incisos en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario de Perú.

2.2.1.2. Las Disposiciones Constitucionales

El precepto sub examine determina que la primera fuente del ordenamiento tributario son las disposiciones constitucionales.

El tribunal constitucional acertadamente ha caracterizado a la constitución como norma jurídica vinculante y directamente aplicable, lo cual a criterio del mismo constituye la premisa básica para que se erija como fuente de Derecho y como fuente de fuentes, explicitando que:

“... la Constitución es una norma jurídica. En efecto, si expresa la auto representación cultural de un pueblo, y refleja sus aspiraciones como nación, una vez formulado el Estado Constitucional de Derecho, ella pasa a ocupar una posición análoga a la que ocupaba su creador. En buena cuenta, en el Estado Constitucional de Derecho, el status de Poder Constituyente, es decir la representación del pueblo políticamente soberano, lo asumirá la Constitución,



que de esta forma pasará a convertirse en la norma jurídicamente suprema”.
(Caso Alberto Borea Odria, 2003).

Queda visto entonces que las normas constitucionales constituyen la fuente de mayor jerarquía toda vez que la constitución brinda el andamiaje esencial de todo el ordenamiento jurídico tributario en particular.

El artículo 51, primera parte, de la Constitución Política del Perú de 1993 consagra lo que doctrinariamente se ha dado en llamar la “pirámide jurídica de Kelsen” al dejar perfectamente establecido que: “La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente...”.

Así se comprende con claridad meridiana el texto Artículo 102 del Código Tributario, relativo a la jerarquía de las normas, en cuanto reza:

“Al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 154.

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha dejado sentado que:

“Según el principio de supremacía de la Constitución, todos los poderes constituidos están por debajo de ella; de ahí que se pueda señalar que es lex superior y, por tanto, obliga por igual tanto a gobernantes como gobernados, incluida la Administración Pública...”.

La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico, por lo cual los órganos del Estado deben de manera ejemplar e inexcusable, someter su actuación a ella. Precisamente, este es uno de los elementos que distingue y



caracteriza al “Estado de Derecho”, toda vez que el mismo se somete a la ley en igualdad de condiciones que los particulares.

La normativa sub constitucional solo resultara valida si se ajusta a los mandatos constitucionales, mientras que las normas sub legales deberán respetar la letra y el espíritu de la ley.

Tanto la potestad tributaria, esto es, la facultad del Estado para crear, regular, suprimir tributos, como los límites y restricciones a la facultad de imposición, tienen raigambre constitucional.

La Constitución en su artículo 74, dispone en materia tributaria que:

“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de estas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. Las leyes de presupuesto no pueden contener normas sobre materia tributaria. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente Artículo”.

En nuestro criterio, siguiendo la calificada opinión de la cátedra salmantina, cabe distinguir entre principios tributarios constitucionales de los principios tributarios constitucionalizados.



Los principios aluden a principios comunes del ordenamiento jurídico público que lógicamente resultan aplicables al campo impositivo (v. gr. Reserva de ley; no confiscatoriedad; seguridad jurídica; etc.).

Por su parte, los principios tributarios son propios y caracterizantes de esta materia –v. gr. Capacidad contributiva, principio tributario por antonomasia – y han sido elevados en su rango jerárquico jurídico por el legislador constituyente. (García, 1990).

Adviértase que la constitución vigente consagra expresamente la potestad tributaria y solo de manera explícita lo hace con cuatro principios liminares del Derecho que constituyen un valladar al poder de imposición: reserva de ley; igualdad; respeto a los Derechos Fundamentales de la Persona y no confiscatoriedad.

Sin embargo, no cabe soslayar los principios tributarios constitucionalizados de manera implícita, los cuales se extraen de diversas cláusulas de la Carta Magna, es decir, son verdaderas normas de mandato que emanan de la interpretación armónica y sistemática de diversos preceptos constitucionales.

Ellos son los principios tributarios constitucionalizados de capacidad contributiva; proporcionalidad; equidad; generalidad; razonabilidad; etc. A los cuales cabe sumar los principios de publicidad y economía en la recaudación.

El último párrafo del Artículo 74 precedentemente transcrito, establece que no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que sus prescripciones.

Este precepto constitucional opera como un verdadero valladar o límite al ejercicio estatal de la potestad tributaria.



El Tribunal Constitucional, intérprete supremo de la Carta Magna, tiene dicho:

“De acuerdo con nuestra Constitución (artículo 74), la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios. Esta potestad se manifiesta a través de los distintos niveles de Gobierno u órganos del Estado – central, regional y local.

Que esta potestad no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen. La imposición de determinados límites que provee la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. Por ello, se puede decir que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74 de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y el principio de interdicción de la confiscatoriedad”. (Sentencia emitida en el Expediente, 2008).

Las normas tributarias que quebranten preceptos constitucionales resultan impugnables en el marco del proceso de inconstitucionalidad estructurado en la Carta Magna de 1993 y la legislación adjetiva dictada en su consecuencia.



El Título V de la Constitución del Perú “De las Garantías Constitucionales” consagra en su artículo 200 las “Acciones de Garantía Constitucional” ...procede contra las normas que tienen rango de ley; leyes, decretos legislativos, decretos de urgencia, tratados, reglamentos del congreso, normas regionales de carácter general y ordenanzas municipales que contravengan la Constitución en la forma o en el fondo”.

En forma concordante, el artículo 204 de la Constitución de 1993 establece los efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional declarativa de inconstitucionalidad, determinando que: “La sentencia del tribunal que declara la inconstitucionalidad de una norma se publica en el diario oficial. Al día siguiente de la publicación, dicha norma queda sin efecto. No tiene efecto retroactivo la sentencia del Tribunal que declara inconstitucional, en todo o en parte, una norma legal”.

He aquí entonces por mandato constitucional, queda sentado como principio general que la sentencia declarativa de inconstitucionalidad solo surte efecto “ex nunc”, es decir, “desde ahora”, hacia el futuro (pro futuro).

Ahora, de manera precedente hemos hecho alusión al último párrafo del Artículo 74 en cuanto expresamente particulariza la materia tributaria al dejar sentado que no surten efecto las normas tributarias dictados en violación de sus prescripciones.

En ese sentido, deviene oportuno señalar que la legislación adjetiva (léase Código Procesal Constitucional – Ley 28237) establece en su artículo 81 que:

“Las sentencias fundadas recaídas en el proceso de inconstitucionalidad dejan sin efecto las normas sobre las cuales se pronuncian. Tienen alcances



generales y carecen de efectos retroactivos. Se publican íntegramente en el diario oficial el peruano y producen efectos desde el día siguiente de su publicación.

Cuando se declare la inconstitucionalidad de normas tributarias por violación del artículo 74 de la Constitución, el Tribunal debe determinar de manera expresa en la sentencia los efectos de su decisión en el tiempo. Asimismo, resuelve lo pertinente respecto de las situaciones jurídicas producidas mientras estuvo en vigencia”.

Por lo tanto, la materia tributaria constituye por mandato constitucional una excepción a la regla general y consecuentemente, la sentencia declarativa de inconstitucionalidad dictada por el Tribunal Constitucional y produce efectos “ex tnc”, esto es “desde siempre” (hacia atrás), correspondiendo al Tribunal “...determinar de manera expresa en la sentencia los efectos de su decisión en el tiempo”.

La otra excepción está dada por el artículo 103 de la constitución y es “...en materia penal cuando favorece al reo” según reza el párrafo pertinente.

2.2.1.3. Los Tratados Internacionales Aprobados por el Congreso y Ratificados por el Presidente de la República

La teoría tradicional de las fuentes presenta en la actualidad nuevas aristas frente a la incorporación de los tratados internacionales en los sistemas jurídicos nacionales, principalmente en lo que aquí interesa en materia de derechos humanos-que proyectan efectos en todo el sistema jurídico interno lo cual lógicamente incluye lo tributario- y los convenios para evitar la doble imposición, cuyos modelos incluyen una cláusula para el intercambio de información tributaria o bien convenios específicos a estos últimos efectos.



Para la Convención de Viena de 1969, “Tratado” es un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos, conexos y cualquiera que sea su denominación particular, conforme reza el Artículo 2 numeral 1. Inciso a).

Ello así, desde una perspectiva lógico – formal, se formulan las dos conocidas posturas de los sistemas dualista y monista.

El sistema dualista reconoce la existencia de dos sistemas jurídicos separados y recíprocamente independientes. Al decir de Triepel en su célebre y centenaria monografía, constituye dos círculos en íntimo contacto, pero que no se superponen. Por ello, las normas internacionales inexcusablemente requieren un expreso acto legislativo para ser incorporadas al ordenamiento nacional.

Era el sistema predominante hasta hace cierto tiempo atrás.

Hoy el confronate del derecho muestra clara prevalencia del sistema monista, por el cual ambos sistemas jurídicos están íntimamente interrelacionados, a punto tal que luego de su ratificación, los tratados internacionales se incorporan automáticamente al ordenamiento jurídico nacional.

Precisamente, la republica de Perú adopta el sistema monista. Ello por cuanto el art. 55 de la Constitución dispone que: “Los tratados celebrados por el estado y en vigor, forman parte del Derecho Nacional”.

Además, Perú es parte de la Convención de Viena sobre el Derecho de os tratados y, por tanto, los tratados que celebre el Estado una vez ratificados, resultan vinculantes conforme el Derecho Internacional, sin que pueda alegarse válidamente obstáculo alguno emergente de la legislación interna.



La única excepción admitida por la Convención de Viena es la relativa a la competencia para celebrar tratados, caso en el cual deberá observarse el derecho interno.

Es sabido que la acción de inconstitucionalidad recogida en el Artículo 200 inciso 4 de la Constitución de Perú incluye a los tratados dentro de las normas “con rango de ley” y, por ende, susceptibles de control constitucional por ante el Tribunal Constitucional.

Este control “ex post” está vedado por el Derecho Internacional. La derogación “in totum” de un derecho solo cabe en el marco procedimental del propio tratado o las normas de la Convención de Viena de 1969 sobre los mismos.

En caso de pretenderse la derogación de alguna norma contenida en un tratado, se deberá seguir en su oportunidad los procedimientos de terminación, enmienda o modificación, según el caso.

Ello nos lleva a postular sin hesitar que se requiere una enmienda constitucional, plasmado un control de constitucional “ex – antes” como única forma posible de armonizar el derecho interno y el derecho internacional.

La constitución regla lo atinente a estos instrumentos internacionales en su Título II “Del Estado y la Nación”; Capítulo II “De los Tratados”, Arts. 55; 56 y 57, los que disponen lo siguiente:

“Artículo 55. Tratados. Los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional.

Artículo 56. Aprobación de tratados. Los tratados deben ser aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el Presidente de la República, siempre que versen sobre las siguientes materias:



- a) Derechos Humanos.
- b) Soberanía, dominio o integridad del Estado.
- c) Defensa Nacional.
- d) Obligaciones Financieras del Estado.

También deben ser aprobados por el Congreso los tratados que crean, modifican o suprimen tributos; los que exigen modificación o derogación de alguna ley y los que requieren medidas legislativas para su ejecución.

Artículo 57. Tratados Ejecutivos. El presidente de la república puede celebrar o ratificar tratados o adherir a estos sin el requisito de la aprobación previa del Congreso en materias no contempladas en el artículo precedente. En todos esos casos, debe dar cuenta al Congreso.

Cuando el tratado afecte disposiciones constitucionales debe ser aprobado por el mismo procedimiento que rige la reforma de la Constitución, antes de ser ratificado por el Presidente de la República.

La denuncia de los tratados es potestad del Presidente de la República, con cargo de dar cuenta al Congreso. En el caso de los tratados sujetos a aprobación del Congreso, la denuncia requiere aprobación previa de este. (Estares, 2019).

2.2.1.4. Las Leyes Tributarias y las Normas de Rango Equivalente

Hemos visto en el acápite pertinente y con debido detenimiento, que el principio estructural de jerarquía normativa, magistralmente expuesto por Hans Kelsen y recogido por la Constitución de Perú, impera en todo el sistema y lógicamente, dentro de cada sub sistema normativo, resultando esencial en función de la certeza y seguridad jurídica que el mismo otorga.



En esta perspectiva, no resulta ocioso señalar el ordenamiento jurídico está caracterizado por su disposición escalonada, por lo cual una norma inferior que contradiga una superior, carece de validez. En otras palabras, el respeto de dicho principio es “conditio sine qua non” de validez de toda norma jurídica.

Así, se otorga primacía a la Constitución sobre las normas primarias (léase Ley o normas con fuerza de ley), y a estas últimas sobre las normas secundarias (Reglamentos).

Por tanto, las normas de idéntico rango ostentan la misma fuerza normativa.

Ello obliga a que además del referido principio, cuando existieren antinomias o conflictos normativos en el ordenamiento jurídico entre normas de la misma jerarquía, se deban aplicar para su resolución otros dos conocidos principios postulados por añeja doctrina:

- a) Principio cronológico, enunciado en el aforismo latino “lex posterior derogat priori”, implica que “la ley posterior deroga a la anterior” y por el cual, frente a la incompatibilidad de dos enunciados normativos que gocen de idéntica extensión y rango jerárquico, habrá de prevalecerla norma dictada con posterioridad en el tiempo.
- b) Principio de especialidad, en mérito al cual en caso de conflicto entre una norma general y otra especial, habrá de prevalecer esta última (“lex specialis derogat generali”).

El derecho tributario, lógicamente, está subordinado a la Constitución, al igual que todas las ramas del ordenamiento jurídico peruano.

La norma en análisis indica como fuente a las “leyes tributarias”, lo cual deriva del principio de legalidad, al cual habremos luego de referirnos. Ello



condice con la inexcusable regulación legal de los elementos esenciales del tributo, es decir, hecho imponible, sujeción pasiva, materia imponible, alícuota, etc.

La ley tributaria en sentido estricto es la ley sancionada por el Congreso de la República, sea ordinaria u orgánica, siendo estas últimas aquellas que desarrollan aspectos de regulación constitucional y el Código les reserva su tratamiento como fuente en el inciso siguiente.

A su vez, resultan “normas de rango equivalente a la ley” toda otra norma que, según la Constitución, resultare eficaz para crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios, tales como Decretos Legislativos u Ordenanzas.

Por expreso mandato legal, toda referencia a la ley enunciada en el Código, se entenderá referida también a las normas de rango equivalente. (Folco, Comentario, 2019).

2.2.1.5. Las Leyes Orgánicas o Especiales que Norman la Creación de Tributos Regionales o Municipales

La Constitución califica a las leyes orgánicas en su artículo 106, estableciendo que a través de las mismas “...se regulan la estructura y el funcionamiento de las entidades del Estado previstas en la Constitución, así como también las otras materias cuya regulación por ley orgánica está establecida en la Constitución”.

En su párrafo final, el citado artículo dispone lo relativo al procedimiento y mayoría necesaria para el trámite y aprobación de las mismas.

Es menester recordar que el artículo 74 de la Carta Magna estipulada que los “tributos” se crean, modifican, derogan o se exoneran “exclusivamente” por



ley. Reserva el Decreto Legislativo para cuando existiere delegación de facultades, excepción hecha de aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante Decreto Supremo.

La Constitución refiere en dicho precepto al género “tributos”, lo cual nos remite en el análisis al Código Tributario, en cuanto este cuerpo normativo rige especialmente las relaciones jurídicas originadas por los tributos y a tales efectos, deja debidamente aclarado que el término genérico “tributo” comprende al impuesto, contribución y tasa, receptando así la tradicional clasificación tripartita formulada en general por la doctrina.

Forzoso es concluir entonces que solo el Congreso de la Republica a través del dictado de leyes orgánicas o especiales está facultado para crear todas las especies de tributos (impuestos, contribuciones y tasas) regionales o municipales. El tema de los Decretos Supremos será tratado en el acápite pertinente.

Así, por ejemplo, ocurre con el impuesto predial, tributo creado por el Congreso que grava al valor de los predios rústicos y urbanos, cuya recaudación, administración y fiscalización corresponde a la Municipalidad Distrital donde se sitúa el predio alcanzado por el impuesto.

A su vez, los Gobiernos Regionales y Locales tienen la potestad de “...crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de estas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley”.

Les compete la creación y regulación de contribuciones y tasas.

Pero es claro que no tienen potestad para crear impuestos, entendiendo por tal a la especie de tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado, conforme lo define el



Código Tributario en la Norma II, inciso a) del presente Título Preliminar. (Folco, Comentario, 2019, págs. 223-224).

2.2.1.6. Los Decretos Supremos y las Normas Reglamentarias

Las facultades normativas del Poder Ejecutivo comprenden – en lo que aquí interesa – la de dictar Decretos Supremos y otras normas reglamentarias diferentes, los cuales se erigen en fuentes del Derecho Tributario.

Sabido es que los Decretos Supremos son normas de carácter general y sub legales que reglamentan normas con rango de ley o regulan la actividad sectorial funcional o multisectorial funcional a nivel nacional, requiriendo o no el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, según lo establezca la ley, debiendo ser rubricados por el Presidente de la Republica y refrendados por uno o más Ministros a cuyo ámbito de competencia correspondan, conforme el artículo 11 inciso 3 de la Ley N° 29158, Ley Orgánica del Poder Ejecutivo.

Según el Código Tributario mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias y por Decreto Supremo refrendado por el ministro del Sector competente y el Ministro de Economía y Finanzas, se fija la cuantía de las tasas.

Esta norma es de cuño constitucional, en cuanto el Art. 74 de la Carta Magna establece una excepción al mentado principio de legalidad y determina que, en materia de aranceles y tasas, la función legislativa de manera originaria, este en cabeza del Poder Ejecutivo, bajo condición que el mismo utilice a tales fines regulatorios el Decreto Supremo, que es el instrumento jurídico de mayor jerarquía en su ámbito competencial.

A su vez, entiéndase por “normas reglamentarias” toda otra norma jurídica obligatoria de carácter general dictada por el Poder Ejecutivo en merito



a su competencia propia, encontrándose jerárquicamente subordinado a la Constitución y a la ley.

Estas normas reglamentarias pueden ostentar jerarquía inferior al Decreto Supremo, por ejemplo, cuando se tratare de una Resolución Ministerial que reglamente determinados aspectos de los gravámenes legalmente establecidos, por ejemplo, la Resolución Ministerial N° 004-2016-EF/15, por la que se “Aprueban Tabla de Valores Referenciales de Vehículos para efectos de determinar la base imponible del Impuesto al Patrimonio Vehicular correspondiente al ejercicio 2016”.

La Constitución otorga en su artículo 118 las diversas atribuciones del Presidente de la República, disponiendo en el inciso 8) que al mismo le corresponde “Ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones”.

El Tribunal Constitucional ha tenido oportunidad de sentar doctrina judicial sobre las fuentes normativas con rango distinto a la ley, dejando establecido que:

“Conforme a la norma citada, el presidente de la Republica es el órgano constitucional encargado de producir los reglamentos, decretos y resoluciones.

Sin embargo, para ejercer esta atribución requiere de la intervención de sus ministros, toda vez que, conforme al artículo 120 de la Constitución, son nulos los actos del presidente de la Republica que carecen de refrendación ministerial. Por tanto, la competencia para producir reglamentos de las leyes, decretos y resoluciones corresponde al Poder Ejecutivo, que en nuestro ordenamiento jurídico lo conforman el Presidente de la República y el Consejo de Ministros.



Por otro lado, dicha disposición constitucional establece los límites a la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo, consistentes en que la fuente normativa denominada reglamento no debe transgredir ni desnaturalizar las leyes que pretende reglamentar. Estos mismos límites, conforme al mandato constitucional, delimitan la expedición de los decretos y resoluciones.

Ahora bien, es necesario considerar que nuestro modelo constitucional algunos órganos constitucionales también expiden reglamentos, y si bien, en rigor no son aquellos a los que alude el inciso 8 del artículo 118 de la Constitución, es evidente que tales reglamentos también constituyen fuente normativa porque desarrollan diversos ámbitos de sus leyes orgánicas o leyes de creación”. (Pleno Jurisdiccional, 2006).

2.2.1.7. La Jurisprudencia

En sus aspectos conceptuales y lineamientos generales como fuente del derecho nos hemos referido al desarrollar el punto 2.2. Precedente, al cual nos remitimos “*brevitatis causae*”.

Aquí corresponde agregar que, en principio, el Código Tributario admite la jurisprudencia con carácter amplio, es decir, no solo jurisprudencia fiscal sino también de otros fueros, tales como el derecho civil o laboral, en cuanto ello incida de manera directa en el procedimiento u obligación tributaria, vgr. Sentencia laboral que obliga al empleador al pago de remuneraciones de trabajadores o ex trabajadores y el consecuente tratamiento de las operaciones a ESSALUD.

Específicamente en materia fiscal, adquiere particular importancia, toda vez que el artículo 154° del Código Tributario enuncia la jurisprudencia de observancia obligatoria:



“Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores – Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano”.

Queda visto entonces que el Tribunal Fiscal de Perú puede emitir Resoluciones con efecto vinculante, esto es, consideradas como Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, en la medida que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Interpretar en de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias.
- b) Aplicar en las normas de mayor jerarquía, conforme el artículo 102 del Código Tributario.

En aras del principio de uniformidad de la jurisprudencia al cual refiere el numeral 6) del artículo 101 del presente Código, a través del Acuerdo de Sala Plena, el Tribunal Fiscal uniformiza y unifica los criterios de su salas, estableciendo en su seno criterios plenarios en materias de su competencia, que tienen carácter obligatorio para los Órganos de la Administración Tributaria mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley, de acuerdo a lo prescrito en el artículo 154 del Código



Tributario, el cual además dispone que: En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalara que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano”.

Así, el de acuerdo de Sala Plena, al igual que la ley tributaria, constituye un acto de autoridad y a la vez un mandato general obligatorio para todos los vocales del propio tribunal en causas futuras y para la Administración Tributaria, quienes deberán adecuar sus decisorios a la doctrina sentada en el mismo.

Los Acuerdos de Sala Plena y Resoluciones de Observancia Obligatoria (desde 1980) pueden ser consultados en la página web del Ministerio de Economía y Finanzas – Tribunal Fiscal. (Folco, <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/acuerdos-de-sala-plena-y-resoluciones-de-observancia-obligatoria.>, 2019).

La reflexión final en esta compleja cuestión la haremos al solo efecto de clarificar decididamente el tema de la jurisprudencia como fuente del derecho en el sistema jurídico peruano.

Es de hacer notar que la misma no es tal desde una ponderación rigurosa y exacta, sino que lo será siempre que la ley instituya a la jurisprudencia como fuente del Derecho, tal y como lo hace el Código Tributario en este punto. (Estares, 2019).

2.2.1.8. Las Resoluciones de Carácter General Emitidas por la Administración Tributaria

Existe un tercer conjunto de normas reglamentarias, en el caso dictadas por la Administración tributaria y nominadas aquí genéricamente como “Resoluciones de carácter general”.



Las referidas resoluciones tienen, como su denominación lo indica, carácter general, son obligatorias y emitidas por los órganos responsables de la gestión administrativa de los tributos.

Tratándose de tributos a cargo de la SUNAT, cabe citar a las Resoluciones de Superintendencia, por ejemplo, la Resolución de Superintendencia N° 161-2015-SUNAT (Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria por Tributos Internos).

Asimismo, existen otros entes nacionales con específica competencia en materia de gestión tributaria que dictan este tipo de normas dentro de su propio marco competencial, tales como el Servicio Nacional de Adiestramiento en Trabajo (SENATI), por la contribución económica que aportan mensualmente las empresas de más de 20 trabajadores, aportación creada por la Ley N° 26272. (Estares, 2019).

2.2.1.9. La Doctrina Jurídica

Sobre la doctrina jurídica como fuente del Derecho nos hemos referido en el punto 2.3 precedente, a cuyo texto nos remitimos para evitar inútiles repeticiones.

Aquí habremos de agregar nuestro convencimiento que constituye una fuente real – no formal – del Derecho Tributario al cual la norma en análisis le asigna un último peldaño en el orden jerárquico aplicable.

Las opiniones, conceptos, análisis crítico de jurisprudencia y además comentarios que realizan los especialistas en el complejo campo de la tributación por medio de libros, artículos, conferencias, ponencias en congresos, conclusiones de los mismos, no solo constituyen un medio de perfeccionamiento y difusión continuo, sino que consolidan el desarrollo del Derecho.



Hemos dicho que la doctrina jurídica en sí misma no constituye una fuente formal del derecho, toda vez que no consiste en un procedimiento establecido para la creación de normas jurídicas tributarias.

La opinión aural, cuyo valor reside en la estimación intelectual y prestigio de quien la emite, no posee obligatoriedad alguna para los operadores jurídicos.

Pero no es menos cierto que constituye fuente indirecta en cuanto informa los criterios de legisladores, jueces y abogados, quienes permanentemente la consultan y citan en auxilio de sus decisiones o pretensiones, según el caso.

Ello nos ha permitido concluir que así se convierte elípticamente en fuente real o material del derecho, como indicáramos en párrafos precedentes. (Folco, Comentario, 209).

2.2.2. El Sistema Tributario Peruano

Sistema es el conjunto de principios, normas o reglas sobre una materia, enlazados entre sí. Aplicada esta definición al Derecho Tributario, entenderemos al Sistema Tributario como el conjunto de principios, normas o reglas que rigen un país en materia tributaria.

El Sistema Tributario Peruano será entonces, el conjunto de principios, normas y/o reglas dictadas por el Estado peruano, para la creación y aplicación de los tributos en el Perú. (Reaño Azpilcueta, 2013).

Los sistemas tributarios aplicados, nunca estuvieron orientados a ampliar la base de contribuyentes, siempre estuvieron orientados o dirigidos a los contribuyentes que cuando menos cumplían de alguna manera con sus



obligaciones formales y/o sustanciales, de lo que siempre sacaron ventaja los contribuyentes deshonestos, se han aplicado tributos ciegos porque son más fáciles de recaudar aunque resulten anti técnicos y lesivos a la actividad productora que los soporta, se han aplicado modelos extranjeros ajenos a nuestra realidad social, económica y política, nunca se dio importancia a la actualización y modernización de los sistemas de recaudación y fiscalización de la administración tributaria, la que se vio limitada frente a la empresa privada que sí se preocupó de contar con recursos materiales y humanos acordes con los avances de la ciencia. (Norma, 2015).

2.2.2.1. El Sistema Tributario Actual

En mérito a facultades delegadas, el Poder Ejecutivo, mediante Decreto Legislativo No. 771 dictó la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, vigente a partir desde 1994, con los siguientes objetivos:

- Incrementar la recaudación.
- Brindar al sistema tributario una mayor eficiencia, permanencia y simplicidad.
- Distribuir equitativamente los ingresos que corresponden a las Municipalidades.

El Código Tributario constituye el eje fundamental del Sistema Tributario Nacional, ya que sus normas se aplican a los distintos tributos. De manera sinóptica, el Sistema Tributario Nacional puede esquematizarse de la siguiente manera:



**SISTEMA TRIBUTARIO
NACIONAL**

CÓDIGO TRIBUTARIO

TRIBUTOS

GOBIERNO CENTRAL	GOBIERNOS LOCALES	PARA OTROS FINES
Impuesto a la Renta	Impuesto Predial	Contribuciones al SENATI
Imp. General a las Ventas	Impuesto a la Alcabala	Contribuciones al SENCICO
Imp. Selectivo al Consumo	Impuesto a los Juegos	
Regimen Unico Simplificado	Impuesto a las Apuestas	
Impuesto Especial a la Minería	Impuesto al Patrimonio Vehicular	
Aportaciones al Seguro Social (Essalud)		
Aportaciones a la ONP		
Derechos Arancelarios		
Regalias Mineras		
Gravamen Especial a la Minería		
Tasas de prestación de Servicios Públicos		

Figura 1: Sistema Tributario Nacional

FUENTE: Portal de la SUNAT

El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. La Ley Marco estableció que el Código Tributario es el eje fundamental del sistema, ya que sus normas son aplicables a los tributos que lo conforman. De otro lado, dispuso que los tributos que no se encuentren comprendidos en ella, cualquiera sea su denominación o destino, se entiende que han sido derogados.



El cuadro anterior está preparado con los tributos vigentes a partir del 01-01-1994, fecha en que entra en vigencia la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional. La contribución al FONAVI tuvo vigencia solamente hasta el año 1998, habiéndose convertido en el Impuesto Extraordinario de Solidaridad, mediante Ley 26969 vigente desde el 01-09-1998, hasta diciembre del 2004 en que fue derogado.

2.2.2.2 La Relación Jurídica Tributaria

Definición

La relación Jurídico Tributaria es el vínculo Jurídico entre el Estado que es el sujeto activo o acreedor tributario y, los particulares, sujetos pasivos o deudores tributarios, que se origina al producirse los hechos imposables o presupuestos hipotéticos encuadrados en la Ley, para dar nacimiento al tributo, objetivo principal de la relación.

Así, por ejemplo, en el caso del Impuesto General a las Ventas, la ley señala como uno de los hechos imposables o presupuesto hipotético para su afectación, las ventas en el país de bienes muebles realizados por empresas. En el momento en que una empresa venda un bien mueble en el país, se produce una relación jurídica entre el Estado y ese contribuyente, dando origen al Impuesto General a las Ventas. (Paredes Tejada, 2014).

2.2.2.3 Naturaleza de la Relación Jurídica Tributaria

El tributo originado por la relación jurídica entre el acreedor y el deudor tributario, es de naturaleza legal, de derecho público y exigible coactivamente.

2.2.2.4 Naturaleza Legal

Se dice que la realización jurídica tributaria es de naturaleza legal, porque se basa en el principio de legalidad contemplado en el art. 74 de la Constitución



Política del Perú y en las normas IV y V del Código Tributario. No hay tributo sin Ley, principio en virtud de la cual, el fisco puede exigir el pago solo de aquellos tributos creados por la vía legal, nadie se encuentra obligado a pagar monto alguno, si no existe norma legal que cree el tributo. Se trata de una relación de derecho y no de fuerza.

2.2.2.5 Naturaleza Pública

Se dice que la relación Jurídico-Tributaria es de naturaleza pública, porque el tributo, objetivo principal de dicha relación tiene como finalidad básica, satisfacer necesidades públicas.

2.2.2.6 Exigibilidad de la Obligación Tributaria

Según el Código Tributario, la obligación tributaria es exigible:

Cuando deba ser determinado por el deudor tributario, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por ley o reglamento y, a falta de este plazo, a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación.

Tratándose de tributos administrados por la SUNAT, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado en el artículo 29 de este Código o en la oportunidad prevista en las normas especiales en el supuesto contemplado en el inciso e) de dicho artículo.

Cuando deba ser determinada por la Administración Tributaria, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria. A falta de este plazo, a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación.



La exigibilidad de la obligación tributaria deriva del nacimiento de la obligación tributaria, ambas están ligadas al aspecto temporal de hipótesis de incidencia.

Roxana González y José Nava consideran a la deuda exigible como “la establecida mediante resolución de determinación o de multa notificadas y no reclamadas en el plazo de ley; la establecida por resolución no apelada en el plazo de ley, o por resolución del Tribunal Fiscal; la que conste en orden de pago notificada conforme a ley; las costas y los gastos en que la Administración Tributaria hubiera incurrido en el procedimiento de cobranza coactiva y en la aplicación de sanciones no pecuniarias de conformidad con las normas vigentes”.

Con lo cual, una vez originado el hecho imponible previsto en la norma, acto seguido corresponde determinar el momento en el cual la Administración Tributaria, en su condición de acreedor tributario, podrá ejercer el derecho a cobro por tal obligación tributaria. La administración tributaria podrá ejercer derecho a cobro de manera coactiva.

En ese sentido Roxana González y José Nava indican que “las deudas exigibles coactivamente mediante el procedimiento de cobranza coactiva seguido por la administración tributaria, son de naturaleza tributaria. Esta deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza”.

En el Modelo del Código Tributario del CIAT del año 2015, no se refieren a este tema, si se menciona al nacimiento de la obligación tributaria.

En el caso de las obligaciones tributarias determinadas por el deudor tributario, y tratándose de tributos administrados por Sunat, la regla es que son exigibles desde el día siguiente de vencido los plazos fijados por el artículo 29



del presente Código Tributario, del cual extraemos la parte que compete a los tributos de determinación mensual para el ejemplo a plasmar en el párrafo posterior del citado artículo:

“Artículo 29. Lugar, forma y plazo de pago.

(...) tratándose de tributos que administra la Sunat o cuya recaudación estuviera a su cargo, el pago se realizara dentro de los siguientes plazos:

(...)

b) los tributos de determinación mensual, los anticipos y pagos a cuenta mensuales se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente al de nacimiento de la obligación tributaria.

(...) La SUNAT podrá establecer cronogramas de pagos para que estos se realicen dentro de los seis (6) días hábiles posteriores al día de vencimiento del plazo señalado para el pago”.

Teniendo la figura de tributos de periodicidad mensual, pondremos como ejemplo al Impuesto General a las Ventas (IGV), para ver la aplicación del presente artículo: el contribuyente determina la obligación tributaria del IGV conjuntamente con el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría a través del formulario 0621 “IVG – Renta Mensual” de un determinado mes; la fecha a partir del cual SUNAT podrá exigir el pago es en aplicación del literal b del artículo 29 del TUO del Código Tributario, tenemos que Sunat podrá establecer cronogramas para que se paguen dentro de los seis días hábiles posteriores; siendo esto de aplicación debido a que Sunat (facultado por el citado artículo del TUO del Código Tributario) establece un cronograma para efectuar dichos pagos. (Obregon, 2019).



2.2.2.7 Elementos de la Relación Jurídica Tributaria

De acuerdo a lo que prescribe el Código Tributario, son los siguientes:

Sujeto activo, sujeto pasivo, hecho imponible y el tributo.

2.2.2.8 Sujeto Activo

El artículo 4° del Código Tributario precisa que “Acreedor Tributario es aquel a favor del cual debe realizarse la prestación tributaria”, es decir el Estado.

El segundo párrafo del mismo artículo señala que el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la Ley les asigna esa calidad expresamente.

Tal figura es conocida como el sujeto activo en una relación jurídica tributaria.

Respecto de la figura del sujeto activo, Ataliba nos refiere: “Sujeto activo es el acreedor de la obligación tributaria. Es la persona a quien la ley atribuye la exigibilidad del tributo. Solo la ley puede designar al sujeto. Esta designación compone la hipótesis de incidencia, e integra su aspecto personal”.

En adición a tal concepto, De Barros Carvalho nos dice: “Sujeto activo de la relación jurídica tributaria es, normalmente, el Estado, entendido naturalmente, en su sentido lato. Nada impide, sin embargo, que el legislador, titular de la competencia impositiva, atribuya a otra persona, pública o privada, la capacidad tributaria activa; es decir, la aptitud para integrar relación jurídica de naturaleza fiscal, en la condición de sujeto activo o, en otras palabras, la idoneidad para ser titular del derecho subjetivo público, que consiste en exigir una determinada prestación pecuniaria”.



En nuestro Código Tributario, solo se permite que el Estado asuma la función del acreedor tributario (sujeto activo de la relación jurídica tributaria), sin embargo, para Paulo de Barros Carvalho (como se señala en el párrafo anterior) dicha figura podría también ser asumida por un ente privado. En nuestro país y en otros países, esta postura se traduce únicamente en la cobranza de la deuda tributaria (que luego debe ser remitida al Estado), figura que se les da a las entidades financieras, sin embargo, no correspondería darles el calificativo de sujetos activos sino de entidades en donde realizar los pagos respectivos de la deuda tributaria o sancionar alguna infracción tributaria.

2.2.2.9 Sujeto Pasivo

Según el artículo 7° del Código Tributario, “Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable”, es quien tiene la carga tributaria y debe proporcionar al Fisco la prestación pecuniaria.

En la relación jurídica tributario, respecto a los sujetos, tenemos al acreedor que es el Estado y al deudor, quien por ley está en la obligación de pagar la obligación tributaria, ya sea en su condición de contribuyente o responsable. Uno de ellos viene a ser el deudor tributario, sin importar que sea persona natural o jurídica, siempre y cuando que por ley se le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias, tal como lo establece el artículo 21 del código en comento.

En efecto, para el Código Tributario, no se considera únicamente como deudor tributario quien materializa la hipótesis de incidencia, sino también aquellos sujetos que por su relación con el hecho imponible o con el contribuyente son designados por ley para cumplir con la prestación tributaria.



Así, el artículo 7, establece que el deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.

Nótese que el artículo bajo comentario, identifica a dos deudores tributarios en condiciones distintas: contribuyente y responsable tributario. Ello conlleva a corroborar que el deudor tributario no necesariamente es el contribuyente, sino que puede ser también el responsable de pagar los tributos. Así, Sainz de Bujanda, citado por Huamani Cueva, nos enseña que “en sentido jurídico amplio, son sujeto pasivos todas las personas que de uno u otro modo vienen obligados al pago del tributo; en sentido técnico estricto son sujetos pasivos los que se definen como tales por la ley”.

2.2.2.10 Sujeto Pasivo de Derecho o Contribuyente

Según el Art. 8° del Código Tributario, “Contribuyente es aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria”.

El artículo 8 del Código Tributario, para identificar al contribuyente, hace referencia a algo importante e indispensable para el derecho tributario: el hecho generador de la obligación tributaria; sin el cual, no nace tal obligación.

En efecto, en el derecho tributario, para poder hablar de la obligación tributaria tiene que existir dos aspectos indispensables:

- la hipótesis de incidencia; y,
- el hecho generador de la obligación tributaria. Una vez que la segunda se subsuma en la primera, recién habrá nacido la obligación tributaria y aquel que efectúa el hecho generador se denomina contribuyente.



En ese sentido, Ataliba, nos explica que “la hipótesis de incidencia es primeramente la descripción legal de un hecho; es la formulación hipotética previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho”. Asimismo, Bravo Cucci, sostiene que “es la descripción hipotética del hecho que se pretende afectar, que es construida por la voluntad del legislador en lenguaje prescriptivo”.

En ese sentido, podemos concluir que la hipótesis de incidencia es la descripción hipotética de un hecho en la norma que el legislador pretende afectar al sujeto que lo materializa.

Por otro lado, el hecho generador viene a ser la materialización de la hipótesis de incidencia descrita en la norma. En otras palabras, es la actividad económica que realizan las personas naturales o jurídicas con el fin de obtener una renta; sin embargo, tal actividad debe encuadrarse dentro de la descripción normativa (hipótesis de incidencia). Una vez que el hecho generador se subsume en la hipótesis de incidencia, la obligación tributaria nace y con ello el contribuyente (el que efectúa la actividad) está en la obligación de cumplir con dicha obligación.

Geraldo Ataliba, lo denomina al hecho generador como el hecho imponible y nos explica que “es un hecho concreto, localizado en tiempo y espacio, sucedido efectivamente en el universo fenoménico que – por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia – da nacimiento a la obligación tributaria.

En consecuencia, el deudor tributario viene a ser aquel que materializa la hipótesis de incidencia; esto es, es el sujeto que realiza una actividad económica que se encuadra o subsume dentro de la hipótesis de incidencia descrita en la



norma tributaria. Por ello, es el deudor tributario o sujeto pasivo principal de la obligación tributaria que la ley busca gravar.

En ese sentido, Córdova, señala que “el contribuyente es uno de los tipos de deudor tributario, pero que diferencia del responsable en vista que el primero es quien realiza el hecho descrito en la hipótesis de incidencia establecida en la ley como generador de la obligación tributaria. Fuente especificada no válida..

2.2.2.11 Sujeto Pasivo de Hecho o Responsable

El artículo 9º del Código Tributario precisa que “responsable es aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste”.

El artículo 9 del Código Tributario, regula a uno de los deudores tributarios, en su condición de responsable, que sin tener la condición de contribuyente está obligado a cumplir con la obligación tributaria a pesar de no haber materializado la hipótesis de incidencia, ya sea por su vinculación o relación con el contribuyente. Sin embargo, la responsabilidad tiene que estar prevista en la ley, que a su vez fija sus alcances. Por ello, acertadamente, Sotelo señala que “el responsable no deriva su obligación del hecho imponible sino de un presupuesto distinto que es, de manera inmediata, la voluntad de la ley”.

En efecto, la obligación de un tercero distinto al contribuyente, de pagar la obligación tributaria debe necesariamente ser señalada por ley expresa, puesto que este tercero es designado como un deudor tributario pese a que el no materializo la hipótesis de incidencia. Un ejemplo de un tercero responsable, son los responsables solidarios a que hacen referencia los artículos 16 al 19 del Código Tributario.



En ese sentido, Huamani Cueva, señala que “responsable es aquel que, si tener la condición de contribuyente debe cumplir la obligación atribuida a este, pero a nombre propio, frente al Fisco. En otras palabras, es el sujeto pasivo que, si bien no ha materializado el hecho imponible o respecto del cual no se ha producido el hecho generador de la obligación tributaria, está obligado por disposición legal a cumplir con la prestación tributaria que le “corresponde” al contribuyente”.

Por ello, el responsable no asume la obligación tributaria a cargo del contribuyente por voluntad propia, sino por imperio de la ley. De allí la diferencia, mientras el primero no efectúa el hecho imponible y tampoco asume la obligación por voluntad propia; el segundo, si realiza el hecho generador de la obligación tributaria por propia voluntad, por lo que es el obligado directo de cumplir con las obligaciones tributarias. Fuente especificada no válida..

2.2.2.12 El Hecho Imponible

Llamado también “Hipótesis de Incidencia Tributaria”, “Supuesto de Hecho Tributario” o “Presupuesto Hipotético”, es la descripción hipotética de carácter normativo, contenida en la Ley tributaria.

Hecho imponible o hecho generador, es el acaecimiento fáctico de la hipótesis de incidencia tributaria, es el hecho efectivamente acontecido en determinado lugar y tiempo, que, al corresponder rigurosamente a la descripción formulada por la hipótesis de incidencia, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.



2.2.2.13 El Tributo

Es el objetivo principal de la relación jurídica tributaria entre el Estado y los contribuyentes, cuya fuente mediata es la Ley, y se origina al producirse el hecho imponible.

2.2.2.14 Principios que Rigen la Tributación

2.2.2.14.1 Principio de Legalidad – Reserva de la Ley

Este principio está contenido en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú y en la Norma IV del Código Tributario, prescribiendo que, solo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 10°;
- b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;
- c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;
- d) Definir las infracciones y establecer sanciones;
- e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,
- f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.

Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanzas, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley.



Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias.

En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optara por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.

2.2.2.14.2 Principio de Jerarquía de las Normas

El principio de jerarquía de las normas ha sido consagrado por el artículo 51° de la Constitución Política del Perú, según el cual “La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior categoría, y así Sucesivamente”. El artículo 138°, segundo párrafo de la Constitución, a su vez obliga a aplicar ese principio en todo proceso. Las normas señaladas en este párrafo han sido asimiladas por el artículo 102° del Código Tributario, prescribiendo que “Al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía”.

2.2.2.14.3 Principio de Capacidad Contributiva

El principio fundamental de la distribución de la carga tributaria es el de la capacidad contributiva, entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.

Según el artículo 21 del Código Tributario, tienen capacidad contributiva las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.



La capacidad tributaria es la aptitud de ser sujeto de deberes y obligaciones tributarias. Esta capacidad no tiene que ver con la capacidad de ejercicio a que se refiere el Código Civil, puesto que para tener capacidad tributaria no necesita el sujeto ser mayor de edad, ser una sociedad regular o no, basta que tenga capacidad contributiva con el sostenimiento del Estado, ya sea como titular o mediante sus representantes, para que se le atribuya capacidad tributaria.

El artículo 21 del Código Tributario está relacionado directamente con la capacidad contributiva, y no con la capacidad de ejercicio. Así, en la medida que un sujeto tenga esta capacidad, la norma le atribuirá una carga tributaria que deberá ser asumida por el propio contribuyente o por intermedio de sus representantes, siempre dentro de lo razonable.

Sin embargo, no debemos confundir la capacidad económica con la capacidad contributiva, so dos situaciones distintas. Una persona puede tener capacidad económica, pero no necesariamente puede tener capacidad contributiva; esta última es lo que le interesa al derecho tributario, pues para que un sujeto sea considerado sujeto pasivo debe tener capacidad contributiva derivada de una actividad económica que por ley está gravada.

En ese sentido, el Tribunal Constitucional en la sentencia del 28 de setiembre de 2004, recaído en el expediente N° 033-2004-AI/TC, en el fundamento 11 ha señalado lo siguiente: “Consideramos pertinente, a fin de conceptualizar adecuadamente lo que debe entenderse por capacidad contributiva, recurrir a la definición que sobre el particular realiza Alberto Tarsitano quien precisa que constituye una: “(...) aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la



presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometido a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”. Se desprende de tal afirmación que la capacidad contributiva constituye una categoría distinta a la capacidad económica a cuya determinación solamente se llega luego que la manifestación de riqueza observada por el legislador, siempre de manera objetiva, es evaluada, sopesada y contrapuesta a los diversos fines estatales para considerarla como hecho imponible.

En ese sentido, la capacidad tributaria es la aptitud que tiene el sujeto de contribuir con el sostenimiento del Estado, en función a su capacidad contributiva derivada de sus rentas gravadas. Fuente especificada no válida..

2.2.3. El tributo

Concepto del Tributo

Tributo es la prestación generalmente de dinero, que el Estado en ejercicio de su Poder de Imperio y en virtud de la ley, exige a los particulares (contribuyentes) de acuerdo a su capacidad contributiva, para obtener los ingresos que le permitan cubrir los gastos necesarios para el cumplimiento de sus fines (salud, educación, transporte, justicia, vivienda, defensa nacional, etc.).

2.2.3.1 Características del Tributo

Es una prestación generalmente en dinero

Porque también puede ser en especie; el art. 32 del Código Tributario establece que, mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se podrá disponer el pago de tributos en especie.

Es exigido por el estado en ejercicio de su poder de imperio



Poder que está dado por dos razones fundamentales:

- a) Porque la voluntad del contribuyente no interviene para nada en la creación del tributo que le será exigible.
- b) Porque la cobranza puede ejecutarse rápidamente, haciendo uso del Procedimiento de Cobranza Coactiva establecido por el título II del libro III del Código Tributario.

2.2.3.2 Se Paga por que la Ley lo Manda

No hay tributo sin ley. Las normas IV y V del Código Tributario, concordantes con el art. 74° de la Constitución Política del Perú, regulan la aplicación del principio de legalidad, al señalar que solo por Ley, o por Decreto Legislativo en caso de delegación de facultades, se pueden crear, modificar o derogar tributos, establecer exoneraciones y otros beneficios, normar procedimientos jurisdiccionales y administrativos, definir infracciones y establecer sanciones, establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria y normar formas de extinción de la obligación tributaria, distintas a las establecidas en el Código Tributario, salvo el caso de aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante Decreto Supremo refrendado por el ministro de Economías y finanzas.

2.2.3.3 Se Cobra Según la Capacidad Contributiva

Entendiéndose como tal, la aptitud económica del contribuyente o deudor tributario para soportar la carga impositiva. A nadie se le puede cobrar tributos que excedan a su capacidad contributiva.



2.2.3.4 Proporciona al Estado los Recursos Necesarios para el Cumplimiento de sus Fines

Puesto que los servicios generales que el Estado brinda a la colectividad, están en función de los ingresos fiscales, es decir, de los ingresos por recaudación tributaria.

2.2.3.5 Clasificación de los Tributos

Para comprender la clasificación de los tributos, podemos tener en cuenta dos factores fundamentales:

La financiación; es decir, si el tributo es pagado por todos los contribuyentes, por un grupo de contribuyentes, o por una sola persona.

El beneficio; es decir, si el beneficio que genera el tributo es para la colectividad en general, para un grupo de personas, o para una sola persona.

Los tributos se clasifican en impuestos, contribuciones y tasas. A continuación, se define cada uno de ellos teniendo en cuenta los factores antes señalados:

2.2.3.5.1 Impuesto

Es el tributo que sirve para financiar servicios generales que redundan en beneficio de toda la colectividad, sin poderse determinar en qué proporción benefician a cada contribuyente. Es el caso del Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto a la Renta y del Régimen Único Simplificado, que sirven para financiar servicios como el de defensa nacional, servicio del que todos nos valemos, sin que exista una determinación aritmética ideal para saber cuánto le corresponde a cada contribuyente de ese servicio que proporciona el estado.



2.2.3.5.2 Contribución

Se entiende como tal, el tributo pagado por un determinado grupo de personas, cuyo ingreso sirve para financiar servicios de especial utilidad para ese grupo de personas. Tal es el caso de la contribución a Es Salud (antes Instituto Peruano de Seguridad Social), al SENATI y al SENCICO, a cuyos servicios solamente tienen derecho los contribuyentes cotizantes y no la colectividad en general.

2.2.3.5.3 Tasa

Es el tributo que paga una persona por la prestación de un servicio público que le beneficia individualmente. Tal es el caso de la tasa de Correos y el Peaje. La norma II del Código Tributario prescribe que “Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente”.

2.2.3.6 Clasificaciones de los Impuestos

2.2.3.6.1 Por su Procedencia:

Internos y externos.

Impuestos internos:

Aquellos que se perciben dentro de los límites del país, por operaciones de mercado interno.

Impuestos externos:

Aquellos que se perciben con motivo de la entrada y salida de bienes al país, por operaciones de mercado externo; es decir, los impuestos a la importación y exportación.

2.2.3.6.2 Por la Forma de Pago:

En moneda y en especie.



En moneda:

Aquellos impuestos pagados en dinero efectivo.

En especie:

Aquellos impuestos que el contribuyente paga en bienes, con la facultad que le confiere el art. 32° del código tributario, previa autorización mediante Decreto supremo refrendado por el ministro de economía y finanzas. Así, por ejemplo, mediante Decreto supremo Nro. 289-89-EF del 27-12-89 se autorizó a EPSEP para que cancelara la segunda cuota de la contribución extraordinaria establecida por Decreto Legislativo Nro. 531, con productos hidrobiológicos. Asimismo, mediante Decreto Supremo N° 231-92-EF se autorizó a la Empresa Siderúrgica del Perú - SIDERPERU el pago en especie de las contribuciones que le correspondía efectuar al Servicio Nacional de Adiestramiento en Trabajo Industrial - SENATI, con productos siderúrgicos de sus existencias en almacenes.

2.2.3.6.3 Por su Vigencia en el Tiempo:

Ordinarios

Aquellos impuestos que tienen vigencia permanente, sin límite en el tiempo en cuanto a su duración, ejemplo, el Impuesto.

2.2.3.6.4 Por la Facultad de Recuperación o Traslado:

Directos e indirectos. Esta es la clasificación más importante y más aceptada.

Directos

Aquellos que no pueden trasladarse, gravan situaciones de cierta permanencia, son periódicos, gravan la riqueza, renta, ingreso o patrimonio, independientemente de su uso, se caracterizan porque la obligación está a cargo



de una persona, la cual no tiene facultades legales para resarcirse (recuperarlo).

Ejemplo: El Impuesto a la Renta.

Indirectos

Aquellos que gravan los gastos o consumos, pueden trasladarse, gravan a determinada persona, pero con la intención de que ésta se indemnizará a expensas de alguna otra, es decir, en este caso la norma tributaria concede facultades al sujeto pasivo o contribuyente para obtener de otra persona (consumidor), el reembolso del impuesto pagado. Ejemplo: El IGV y el ISC.

2.2.3.7 Clasificaciones de las Contribuciones

Se dividen en dos grupos: Contribuciones especiales y parafiscales.

2.2.3.7.1 Especiales

Se caracterizan por la existencia de un beneficio eventual o futuro; la exacción (cobranza del tributo) está vinculada con una ventaja que crea una predisposición psicológica favorable al obligado. Ejemplo: La Contribución por Mejoras que se aplica sobre predios que por la realización de una obra pública adquieren un mayor valor, con lo cual, la contribución se establece para recuperar lo invertido en la obra pública; otro ejemplo lo constituyen las contribuciones al IPSS y al ex FONAVI.

2.2.3.7.2 Parafiscales

Son establecidas por ciertos organismos públicos sobre sus usuarios para asegurar su financiación autónoma, que les permita cumplir con sus fines de previsión social, de bolsas de comercio, centros de estudio, etc. Ejemplo: Las contribuciones al SENATI y al SENCICO.

2.2.3.8 Clasificación de las Tasas

Las tasas se clasifican en judiciales y administrativas.



2.2.3.8.1 Tasas Judiciales

Pueden ser de jurisdicción civil o de jurisdicción penal.

2.2.3.8.2 Tasas Administrativas

Se establecen por:

- Concesión y legalización de documentos y certificados.
- Por controles, fiscalizaciones, inspecciones, autorizaciones, concesiones, licencias, inscripción en Registros Públicos, etc.
- La norma II del Código Tributario prescribe que “las tasas, entre otras, pueden ser:

2.2.3.8.3 Arbitrios

Son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público. Son recursos propios de las municipalidades, así lo establece el art. 192º de la Constitución. La Ley Orgánica de Municipalidades establece la factibilidad de cobrar arbitrios por: alumbrado y limpieza pública, conservación de parques y jardines, etc.

2.2.3.8.4 Derechos

Son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos. La Ley Orgánica de municipalidades establece la factibilidad de cobrar derechos por: nomenclatura y numeración de fincas, control de pesas y medidas, uso de baños municipales, de playas y riberas de ríos habilitadas, acondicionadas y conservadas por las municipalidades; cementerios y derechos funerarios municipales; Uso de mercados y mataderos, expedición de partidas de Registro Civil, etc.



2.2.3.8.5 Licencias

Son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización”. Las municipalidades pueden cobrar licencias por: construcción y similares, anuncios, ocupación de vías públicas, venta de bebidas alcohólicas, rifas, juegos y apuestas, licencias especiales como ocupación de puestos en mercados, funcionamiento de Estaciones de Radio, etc.

2.2.3.9 Impuesto a la Renta

El Impuesto a la Renta como tributo no vinculado constituye una de las principales fuentes de recursos del Estado; por tal motivo, resulta de especial importancia conocer su ámbito de aplicación, partiendo de la definición que la doctrina y nuestra legislación vigente le otorga al concepto de renta.

Es así que, debido a la importancia que ostenta el impuesto que grava las rentas en el país, pasaremos a desarrollar dichas teorías, las cuales como veremos, han sido rescatadas por nuestra legislación. (Foro Contable, Perucontable-2016).

2.2.3.10 Categorías del Impuesto a la Renta

El impuesto a la Renta se divide en cinco categorías, las cuales, a su vez, según Nima Nima, E (2007), se subdividen en: “Rentas Empresariales y No Empresariales” de la siguiente manera:

2.2.3.10.1 Rentas Empresariales

Rentas de Tercera Categoría: Aquellas provenientes del comercio, industria y otras expresamente consideradas por la norma.

2.2.3.10.2 Rentas No Empresariales

A) El capital como fuente productora de renta:



Rentas de Primera Categoría: Aquellas producidas por el arrendamiento, sub arrendamiento y cesión de bienes muebles e inmuebles.

Rentas de Segunda Categoría: Aquellas producidas por el rendimiento y la cesión temporal o definitiva de otros bienes de capital diferentes a los que generan rentas de primera categoría.

B) El trabajo como fuente productora de renta:

Rentas de Cuarta Categoría: Aquellas generadas por el trabajo o servicio realizado de manera independiente, sin que medie vínculo laboral o relación de dependencia.

Rentas de Quinta Categoría: Aquellas generadas por el trabajo o servicio realizado que supone dependencia en la generalidad de los casos o preexistencia de un vínculo laboral.

2.2.3.11 Impuesto a la Renta de Tercera Categoría

Dentro de la clasificación de las rentas afectas de fuente peruana se encuentran las rentas de tercera categoría, consideradas rentas empresariales, sea que esta sea obtenida por una persona jurídica o por una persona natural, denominándose a la última como empresa unipersonal. De acuerdo con el inciso c) del artículo 22 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, son aquellas provenientes del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la norma.

En ese sentido, el artículo 28 del referido texto normativo enuncia cuales son las actividades generadoras de rentas que según la norma califican como de tercera categoría. Entre los supuestos de rentas recogidos por el citado artículo – en sus incisos del a) al k) – se encuentran los siguientes:



- Las derivadas del comercio, la industria o minería, explotación y otros. Las derivadas de la actividad de los agentes mediadores de comercio, rematadores y martilleros y de cualquier otra actividad similar. Las que obtengan los notarios.
- Las ganancias de capital.
- Los ingresos por operaciones habituales.
- Las rentas obtenidas por el ejercicio en asociación o en sociedad civil de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio.
- Cualquier otra renta no incluida en las demás categorías: ingresos provenientes de operaciones con terceros.
- La derivada de la cesión de bienes muebles cuya depreciación o amortización admite la Ley del Impuesto a la Renta.

Las demás rentas que obtengan las personas jurídicas y las empresas domiciliadas en el país, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse. (Percca Boris, 2012).

2.2.3.12 Criterios para la Deducción de Gastos

El primer párrafo del artículo 37° de la LIR señala que, a fin de establecer la Renta Neta de Tercera Categoría, los gastos deben cumplir con el principio de causalidad, lo que implica que los mismos deben ser necesarios para producir la renta y para mantener su fuente, señalándose una serie de gastos que podrían ser deducibles.

Sobre el particular, debe considerarse que adicionalmente al principio de causalidad antes indicado, existen otros criterios y/o principios que deben evaluarse a efecto de verificar si un gasto es deducible o no. Estos criterios y/o



principios son básicamente: El criterio de razonabilidad, el criterio de proporcionalidad, la generalidad, el devengado y la fehaciencia.

No obstante, lo anterior debe tenerse en cuenta que además de todo lo señalado, para que un gasto sea deducible, también debe haber cumplido con las normas de bancarización, en caso corresponda, pues de no ser así, el gasto no sería deducible. (Buleje, 2014).

2.2.4. Principio de Causalidad

Para determinar que deducciones son admitidas para calcular la renta neta, rige como regla general la aplicación del “principio de causalidad” que determina que solo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad.

Según García Mullín, J. (1978), la relación de causalidad se establece entre la deducción del gasto y la generación de la renta gravada, lo que significa la necesidad de soluciones especiales en casos en que la persona es también beneficiaria de rentas exentas, o de rentas no alcanzables por el gravamen.

2.2.4.1 El principio de Causalidad según la Corte Suprema

Análisis de la Casación N° 9209-2013-Lima.

En la sentencia emitida en el citado expediente se ha señalado que de acuerdo con el primer párrafo del artículo 37 de la LIR, solo el sustento de la deducción de los gastos de la renta de tercera categoría, si se cumple con el denominado “principio de causalidad”, la que debe ser entendida como la relación directa que debe haber entre el egreso o gasto, y su efecto o finalidad practica deseada, sea la generación o el mantenimiento de la fuente de la renta;



y en especial, cuando se trate de gastos por concepto de gestiones, la conducta realizada debe ser útil e idónea, y normal, en términos de regularidad con la dinámica del giro del negocio, de modo que se puede comprender que serviría para tal propósito, de lo contrario, no podrán ser deducidos.

Controversia del caso: la controversia se produce en el caso por la deducción por el Banco de Crédito del Perú (BCP) de “gastos por asesoría, defensa legal, servicio de imagen y publicidad derivada de un proceso penal”, relacionado al señor Dionisio Romero, presidente del Directorio del BCP, por haber recurrido ante el jefe del servicio de Inteligencia Nacional, Vladimiro Montesinos, a solicitar el nombramiento de administradores en un proceso concursal.

Argumentos del Demandante: el BCP al plantear el recurso de casación plantea que el banco tenía deber legal de asumir los gastos de asesoramiento y defensa jurídica del señor Dionisio Romero, así como los gastos necesarios para la reintegración de su fama e imagen pública, porque el habría actuado en su representación y en condición de presidente del directorio del Banco.

Igualmente, señalan que en la hipótesis que el señor Romero no haya actuado como su representante, se debió tener en cuenta que realizó la conducta como “gestor de negocios”, lo que resulto exitoso al haberse nombrado los cuatro administradores judiciales propuestos por el, y por tanto, dichos gastos fueron ciertamente declarados como deducibles.

Posición de la Corte Suprema: la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República señaló que de acuerdo con el primer párrafo del artículo 37 de la LIR, solo es posible el sustento de la deducción de los gastos del valor de la renta de tercera categoría,



si se cumple con el denominado “Principio de Causalidad”. Este numeral señala lo siguiente: “A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantenerla su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley (...)”.

Como se aprecia de esta norma, para fijar la renta neta de tercera categoría, es posible deducir de la renta bruta, los gastos necesarios para producir y mantener la fuente productora de las rentas, siempre que guarden relación causal directa entre sí; y tal como lo dispone el último párrafo del artículo en mención, esos gastos deben guardar coherencia y estar ligados a la fuente productora de la renta; asimismo, deben cumplir con los principios de generalidad, razonabilidad y proporcionalidad; conclusión que a su vez debe ser concordada con lo dispuesto en la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27356, que establece que los gastos a deducir deben ser normales para la actividad que genera renta gravada, y cumplir con los criterios antes establecidos. En consecuencia, deben quedar claro, que para que sea viable la deducción de un gasto, se debe de tratar de los necesarios o propios del giro de la empresa, los que deben de cumplir con los criterios ya enunciados.

Los agravios referidos a que “el Banco tenía el deber legal de asumir los gastos de asesoramiento y defensa jurídica del señor Dionisio Romero, así como los gastos necesarios para la reintegración de su fama e imagen pública, porque el habría actuado en su representación y en condición de presidente del Directorio (...)”, deben ser rechazados, por cuanto, no se ha señalado que los gastos cuya deducción pretende estén relacionados con la visita que el señor Dionisio Romero realizo al señor Montesinos , entonces el Jefe del Servicio de



Inteligencia Nacional, a efectos de lograr el nombramiento de cuatro administradores judiciales, para el proceso concursal que se le seguía a la empresa Hayduk, y para evitar la medida de embargo en forma de intervención; y por tanto, la controversia no radicaba en que el señor Romero actuó o no como director del BCP; sino, lo que debe ser analizado es si la reunión en mención serviría o no a la fuente generadora de renta gravada; y si esa “Gestión” que involucro un gasto significativo, que se pretende deducir de los ejercicios gravables, respeta el “principio de causalidad”, entendida como la relación directa del egreso o gasto, y su efecto o finalidad deseada sea la generación o el mantenimiento de la fuente de la renta.

Ahora bien, en cuanto a que “en la hipótesis que el señor Romero no haya actuado como su representante, se debió tener en cuenta, que realizó la conducta calificada como “gestor de negocios”, lo que resulto exitoso al haberse nombrado los cuatro administradores judiciales propuestos por las empresas del grupo Hayduk, y por tanto, dichos gastos fueron ciertamente declarados como deducibles”; en igual sentido que la anterior conclusión, esos agravios no pueden ser admitidos; por cuanto, aun cuando es cierto, que conforme al artículo 172 de la Ley General de Sociedades, se establece que el Directorio tiene la facultad de gestionar la representación legal necesaria para la administración de la sociedad, lo cual traduce el rol que desempeña, por ejemplo el presidente del mismo, y en esa medida se encuentran las decisiones vinculadas, para el crecimiento del negocio, que conlleva la generación de la renta gravada; empero, no se encuentra sustento racional alguno que permita admitir que la gestión del señor Romero ante el señor Montesinos, en su condición de Jefe del Servicio de Inteligencia, y los gastos que conlleva esa actuación, sean normales, en términos de regularidad,



con la dinámica del giro de negocio del banco, sino absolutamente lo contrario, son hechos aislados y ajenos, y por tanto, no tienen relación directa con la fuente generadora de la renta.

En tal contexto, independientemente de que el señor Romero haya actuado a título personal o en su calidad de presidente del directorio del banco; se tiene que “los gastos por asesoría, defensa legal, servicio de imagen y publicidad derivada de un proceso penal”, que tuvo como eje el “haber recurrido ante el jefe del Servicio de Inteligencia Nacional a solicitar el nombramiento de administradores en un proceso judicial”, sobre el cual, no tenía competencia ni facultad alguna; en rigor no reúne la relación de causalidad – principio de causalidad – necesaria, que debe existir entre el gasto realizado y su utilidad directa para mantener o producir la fuente generadora de renta; y tampoco, el gasto de los negocios, conlleva que se apruebe las ventajas de la “gestión”, lo cual se descarta en autos, porque la conducta descrita no era idóneo para tal propósito, y como lo ha expresado el banco, ya se habían nombrado a los administradores; en consecuencia, es manifiesto que los gastos que realizó el banco para defender al señor Romero no pueden ser deducidos; toda vez que no tienen un correlato con la realidad para comprender de qué manera directa podrían haber servido para la generación de renta; por tanto, no se cumple con lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. (Rosasco, 2016).

Según Saúl Villazana Ochoa (2016), En la actualidad, producto del desarrollo doctrinal y jurisprudencial, el principio de causalidad es entendido como la relación de necesidad que existe entre los gastos efectuados 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 relación de manera directa; no obstante ello, deben 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.

De ese modo, definido el gasto como todo decremento en los beneficios económicos producidos a lo largo de un ejercicio, diferente del costo computable, necesarios para la generación de beneficios económicos y para mantener la fuente productora, que se reconoce de acuerdo al criterio del devengado, se puede señalar que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente.

En dichos términos se expresa la Resolución del Tribunal Fiscal N° 16591-3-2010, que señala que el principio de causalidad no puede ser analizado de forma restrictiva sino más bien amplia, comprendiendo en el todo gasto que guarde relación no solo con la producción de la renta sino con el mantenimiento de la fuente, siendo que esta relación puede ser directa o indirecta.

Igualmente, en la Casación N° 002743-2009 la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la Republica, con relación al principio de causalidad y la normalidad del gasto se señaló que “(...) el concepto normal (...), debe entenderse como inherente, natural, acostumbrado, habitual y que no requiere ser indispensable ni obligatorio en tanto no existe norma que establezca tales características para la deducción del gasto. Precisa que, en el caso de autos, la empresa recurrente al haber costado los gastos de mantenimiento de las carreteras mencionadas tenía como finalidad satisfacer una necesidad urgente que redundo en su actividad



generadora de renta; es decir, los gastos en mantenimiento de carreteras son gastos específicamente ligados a la actividad minera que desempeña la demandante, ya que no hacerlo se hubiera perjudicado con el mayor costo de transporte, así como por la mayor demora. Por tanto, no se trata de liberalidades, por lo que no es aplicable el inciso d) del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, sino que más bien se trata de un gasto necesario para generar rentas y normas según las circunstancias señaladas, de lo cual se concluye que son gastos deducibles a fin de establecer la renta neta, de conformidad con el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

En ese sentido, como criterio fundamental para la deducción de un gasto es que se debe cumplir con el principio de causalidad; esto es que el gasto sea necesario para producir renta o mantener la fuente generadora. Sin embargo, producto del desarrollo casuístico, jurisprudencial y doctrinal, se han desarrollado criterios complementarios o conformantes del principio de causalidad. Estos son los criterios de razonabilidad, necesidad, proporcionalidad, normalidad y generalidad, que han sido considerados en la casación en comentario, y que se encuentran citados en el último párrafo del artículo 37 de la LIR que dispone que: “para efecto de determinar qué; los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente 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 refieren los incisos 1) II) y a.2) de ese artículo, entre otros”.



De ese modo, el criterio de normalidad es el que es materia de análisis en la presente casación. Este criterio está asociado a que el gasto debe estar vinculado al giro u objeto social de la empresa o actividades relacionadas. En ese sentido, se puede afirmar que determinados gastos que son deducibles por el giro de la propia empresa, motivo por el cual el gasto no debiera ser considerado.

En ese sentido, la Sala Suprema del Poder Judicial, considerando que no se cumple con el criterio de normalidad, señalo que en el caso no se encuentra sustento racional alguno que permita admitir que la gestión del señor Romero ante el señor Montesinos, en su condición de Jefe del Servicio de Inteligencia, y los gastos que conllevo esa actuación, sean normales, en términos de regularidad con la dinámica del giro del negocio del banco, sino absolutamente lo contrario, son hechos aislados y ajenos, y por tanto, no tienen relación directa con la fuente generadora de la renta, ello porque el señor Montesinos, y la institución que dirigía, no tenían competencia ni facultad alguna en dicho proceso concursal.

Se concluye, criterio que compartimos, que la conducta descrita no era idónea para tal propósito; en consecuencia, es manifiesto que los gastos que realizo el banco para defender al señor Romero no eran deducibles; toda vez que no tienen un correlato con la realidad para comprender de qué manera directa podría haber servido para la generación de renta; por tanto, no se cumple con lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

2.2.5. Gastos Deducibles

El artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta establece una relación enumerativa de conceptos que son deducibles para efectos de determinar la Renta Neta de tercera categoría. Debe precisarse que esa relación no limita que otros gastos no incluidos expresamente en esa relación, puedan ser deducidos en



cuanto cumplan con los criterios para la deducción de gastos como el principio de causalidad, el criterio de razonabilidad, el criterio de proporcionalidad, la generalidad, el devengo, la fehaciencia de las operaciones y la bancarización (de ser necesario).

2.2.5.1. Gastos por Remuneración de Accionistas, Titulares, Remuneración del Conyugue o Parientes

De acuerdo con lo previamente señalado y en aplicación de lo establecido en el inciso n) de la Ley del Impuesto a la Renta , serán deducibles la remuneraciones que por todo concepto correspondan al titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (E.I.R.L.), accionistas, participacioncitas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas, que clasifiquen como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa, siempre que dicha remuneración no exceda la remuneración del mercado.

Por otro lado, también es factible que en vista de que los sujetos mencionados líneas arriba encuentren límites a sus remuneraciones, incluyan en la planilla de la empresa a su cónyuge o a sus parientes; el grado de consanguinidad y de afinidad de parientes que establece la LIR, lo podemos observaren los siguientes cuadros.

El reglamento establecerá los supuestos en los cuales se configura vinculación.

En el caso de que alguna de las remuneraciones ya mencionadas exceda el valor del mercado, la diferencia será considerada dividendo a cargo de dicho propietario, titular, accionista, participacioncita, socio o asociados.



2.2.5.2 Gastos de Bancarización

Un aspecto relevante que considerar para poder sustentar y tener derecho a deducir los gastos es la bancarización, el objetivo de la denominada bancarización es la de formalizar las operaciones económicas con participación de las empresas del sistema financiero para mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude tributario. A tal propósito coadyuva la imposición del ITF, al que, a su vez, como todo tributo le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho (art. 43° de la Constitución).

Por su parte, el art. 5 de la citada norma señala que los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizaran en los supuestos previstos en el artículo 3 son los siguientes:

- Depósitos en Cuentas
- Giros
- Transferencias de Fondo
- Órdenes de pago
- Tarjetas de débito expedidas en el País
- Tarjetas de crédito expedidas en el País
- Cheques con la cláusula de “no negociables”, “intransferible”, “no a la orden” u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos y Valores.



2.2.5.2. Gastos de Representación

El inciso m) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que constituyen gastos de representación propios del giro del negocio:

Los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de sus oficinas, locales o establecimientos.

Aquellos Gastos destinados a presentar una imagen que permita a la empresa mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos al cliente, en estos gastos de representación no se deben considerar incluidos los gastos de viajes y erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales tales como los gastos de propaganda.

2.2.5.4 Límites de los Gastos de Presentación

Adicionalmente a las condiciones de orden cualitativo que se deben de cumplir, la LIR establece límites cuantitativos para la deducción para los gastos de representación, de modo que solo se aceptará como gasto tributario el importe que no supere el medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos del ejercicio, hasta un máximo de 40 unidades impositivas tributarias; en consecuencia, si hubiere algún exceso por dicho concepto deberá ser adicionado vía declaración jurada.

2.2.5.5 Límite para la Deducción

Serán deducibles como gasto o costo aquellos sustentados con boletas de venta o tickets que no otorgan dicho derecho, emitidos solo por contribuyentes que permanezcan al Nuevo RUS, siempre que no supere uno de los siguientes límites.



2.2.6. Gastos No Deducibles

No son deducibles aquellos gastos que no cumplan con los criterios para la deducción de los gastos antes mencionados (principio de causalidad, el criterio de razonabilidad, el criterio de proporcionalidad, la generalidad, el devengado, la fehaciencia y la bancarización de ser necesaria) o estén comprendidos en el artículo 44 de la LIR.

En ese sentido el inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta niega la posibilidad de deducir estos gastos dando como ejemplo los siguientes casos:

- Los gastos de alimentación, salud, vestido, recreativos, entre otros y similares del contribuyente y sus familiares.
- Originados por la adquisición de bienes para el uso particular del contribuyente y sus familiares.
- Gastos de mantenimiento y reparación de bienes destinados al uso personal del contribuyente y sus familiares.
- Gastos por concepto de consumo de gasolina de un vehículo que no es propiedad de la empresa. (Arias Copitan, 2015).

2.2.6.1 Determinación del Resultado Contable y Tributario

INGRESOS BRUTOS

(-) Costo Computable

RENTA BRUTA

(-) Gastos

(+) Otros Ingresos



RENDA NETA (RESULTADO CONTABLE)

(+) Adiciones

(-) Deducciones

(-) Pérdidas Tributarias Compensables de ejercicios

RENDA NETA IMPONIBLE (O PÉRDIDA)

(RESULTADO TRIBUTARIO)

2.3. MARCO CONCEPTUAL

DEDUCIBLES

Monto que la ley permite descontar por haberse incurrido en gastos para la obtención de ingresos imposables. (Gonzales, 2015)

NO DEDUCIBLES

Es el monto conformado por todos los gastos en que se ha incurrido la empresa que no son aceptados luego de aplicar el artículo 37° y 44° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 21 del Reglamento. (Mateucci, 2015)

CAUSALIDAD

Para determinar que deducciones son admitidas para calcular la renta neta, rige como regla general la aplicación del “principio de causalidad” que determina que solo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad. (Estares, 2019)

Según García Mullín, J. (1978), la relación de causalidad se establece entre la deducción del gasto y la generación de la renta gravada, lo que significa la necesidad de soluciones especiales en casos en que la persona es también beneficiaria de rentas exentas, o de rentas no alcanzables por el gravamen.



TEMPORALES

Son las diferencias entre el monto de un activo o pasivo en el balance y su base imponible. Asimismo, las diferencias temporales nacen en las discrepancias entre los criterios contables establecidos por las NIIF para computar la utilidad contable y los criterios exigidos por las legislaciones tributarias para computar la utilidad tributaria, las diferencias temporales pertenecen al estado de resultados.

(Armijo, 2016)

PERMANENTES

Son aquellas diferencias entre la base contable y tributaria que nunca podrán ser superadas en el tiempo, es decir se refiere a ingresos y/o gastos que son considerados contablemente pero no tributariamente, o viceversa, sin embargo, estas diferencias nunca serán superadas en periodos tributarios futuros, no podrán conciliarse. (Armijo, 2016)

IMPUESTO A LA RENTA

El impuesto a la renta es un tributo que se precipita directamente sobre la renta como manifestación de riqueza. En estricto, dicho impuesto grava el hecho de percibir o generar renta, la cual puede generarse el hecho de percibir o generar renta, la cual puede generarse de fuentes pasivas, de fuentes activas o de fuentes mixtas.

(Cucci, 2011)

RENDA BRUTA

La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando los ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los



bienes enajenados. (Rojo, Cartilla de Instrucciones Renta de Tercera Categoría, 2009)

RENTA NETA

A fin de establecer la renta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantenerla su fuente, así como los vinculados con la generación de las ganancias de capital, en tanto la deducción no este expresamente prohibida por Ley. (Rojo, Cartilla de Instrucciones Renta de Tercera Categoría, 2009)

RESULTADO TRIBUTARIO

El resultado tributario anual, vale decir, la base imponible afecta a impuesto o la pérdida tributaria que se obtenga en el año comercial respectivo, se determina considerando la diferencia positiva o negativa que resulte entre los ingresos que la ley señala, y los egresos efectivamente pagados del ejercicio. (Quispe J. L., 2009)

ESTADOS FINANCIEROS

Los Estados financieros son cuadros sinópticos, preponderantemente numéricos integrados con los datos extractados de los libros y registros de contabilidad, aclarados con anotaciones adicionales, en su caso, en los cuales se muestra la situación, a una fecha determinada; o el resultado en la gestión, durante un determinado periodo, de una entidad o ente económico. (Quea, 2012)



CAPÍTULO III

MATERIALES Y MÉTODOS

3.1. UBICACIÓN GEOGRÁFICA DEL ESTUDIO

Puno es un departamento del Perú situado en el sureste del país. Ocupa 67 mil km² de territorio conformado por la mitad occidental de la Meseta del Collao, al oeste del lago Titicaca, y las yungas amazónicas al norte. Limita al este con territorio boliviano, al suroeste con los departamentos de Tacna, Moquegua y Arequipa, al oeste con el del Cuzco y al norte con Madre de Dios, sobre una superficie entre los 3,8010 a 4,050 msnm (entre las orillas del lago y las partes más altas). Puno es una de las ciudades más altas del Perú y la quinta en el mundo. Actualmente tiene un total de 1, 566,64 habitantes.

3.1.1. Características del Área de Investigación

El trabajo de investigación se desarrolló en la sede principal de la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad de Puno – Electro Puno SAA, cito en Jr. Mariano H. Cornejo N° 160, específicamente en la Gerencia de Administración, División de Contabilidad y Finanzas, ubicado en la Ciudad de Puno.

3.1.2. Aspectos Generales de la Institución

Electro Puno S.A.A., es una Empresa Concesionaria de Distribución de Energía Eléctrica en el Departamento de Puno, creada por escisión del bloque patrimonial de la Gerencia Sub Regional de Electro Sur Este S.A.A. aprobada mediante acuerdo adoptado en la Junta General de Accionistas de esta última Empresa de fecha 09 de julio de 1999, inscrita en la Oficina Registral Regional



José Carlos Mariátegui - Oficina Puno, el día 28 de octubre de 1999 en el Tomo N° 74, Asiento N° 21742 y Ficha N° 1467, iniciando sus operaciones el 01 de noviembre de 1999.

Visión

“Consolidarnos como un modelo de empresa eficiente, moderna y responsable”.

Misión

"Satisfacer las necesidades de energía de nuestros clientes incrementando la calidad de los servicios que prestamos, actuando en forma responsable para contribuir con el desarrollo sostenible del país y comprometidos con el bienestar de nuestros colaboradores, la mejora continua y la creación de valor”.

Rol de la empresa

Proveer el servicio de energía eléctrica a los consumidores actuales y potenciales de su área de concesión en la Región, garantizando la efectividad de su distribución y comercialización, bajo criterios de eficiencia económica, viabilidad financiera, calidad y confiabilidad de servicio, en atención a las necesidades actuales y futuras de los clientes, así como una política de precios competitivos.

Principios

Electro Puno S.A.A. fundamenta su actuación en la integración de su cultura, respeto a la vida y desarrollo con calidad de sus clientes.



Valores

Nuestros Valores son los pilares y elementos que forman nuestra cultura organizacional y trazan nuestro camino para alcanzar nuestra misión y visión, Se expresan ahora en:

- Perseverancia.
- Humildad.
- Honradez.
- Hábito por el ahorro.
- Culto por la perfección.

Objetivos estratégicos

- Maximizar la creación de valor económico.
- Crear valor social.
- Mejorar la imagen empresarial.
- Mejorar los procesos de gestión interna y gobierno corporativo.
- Fortalecer la gestión del talento humano.

3.2. POBLACIÓN Y MUESTRA DEL ESTUDIO

3.2.1. Población

La población del trabajo de investigación está conformada por los hechos económicos ocurridos en la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad de Puno - Electro Puno SAA la cual está ubicada en el Jr. Mariano H. Cornejo N° 160 de la ciudad de Puno que es la sede central de esta empresa regional y es donde se maneja toda la contabilidad.

3.2.2. Muestra

Como muestra se tomaron los documentos, reportes e información relacionada con gastos deducibles y no deducibles correspondientes a los ejercicios 2016 y 2017 que son custodiados en el archivo central de la empresa, asimismo al personal la División de Contabilidad de la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad de Puno – Electro Puno SAA que labora en la sede central.

Tabla 1: Personal de la División de Contabilidad

NOMBRADOS	CONTRATADOS	LOCADORES	PRACTICANTES
06	01	02	02
Total Personal: 11			

FUENTE: División de Gestión del Talento Humano.

3.3. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

3.3.1. Diseño de Investigación

El diseño específico de la presente investigación es el Diseño Descriptivo Correlacional, cuyo diagrama es el siguiente:

$$M = ox \ i \ oy$$

Dónde:

M = Muestra seleccionada.

O = Observación.

X = Gastos Deducibles y No Deducibles.

Y = Resultado Tributario.

I = Grado de influencia.



Este diseño es aquel donde las causas y efectos ya ocurrieron en la realidad (estaban dados y manifestados) y el trabajo estuvo en observar, reportar y sirvió para determinados factores y la incidencia de los excesos de gastos deducibles y no deducibles en el Resultado Tributario de la Empresa ELECTRO PUNO S.A.A.

3.3.2. Nivel de Investigación

La investigación ha sido del nivel descriptivo-explicativo, por cuanto se ha descrito y explicado la incidencia de los excesos de gastos deducibles y no deducibles y la manera cómo éstos inciden en el Resultado Tributario que constituye una obligación tributaria importante para Electro Puno S.A.A. (Hernandez Sampiere, 2014, pág. 92)

Los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades importantes, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que sea sometido a análisis.

3.3.3. Tipo de Investigación

El presente trabajo de investigación corresponde al tipo de investigación básica o pura porque consistió en caracterizar, un hecho tributario con el fin de establecer su estructura o comportamiento. Los resultados de este tipo de investigación se ubicaron en un nivel intermedio en cuanto a la profundidad de los conocimientos del campo tributario se refiere.

Las investigaciones básicas se caracterizan porque, los resultados de la investigación son conocimientos, que incrementan, recrean o instituyen la teoría existente sobre el tema de investigación. Por lo tanto, este trabajo de investigación busca contribuir y ampliar conocimientos ya existentes acerca de



los gastos deducibles y no deducibles tributariamente. (Enriquez Enriquez & Cutipa Cari, 2015, pág. 32)

3.3.4. Métodos de Investigación

Para la ejecución del proyecto de investigación se emplearon los siguientes métodos:

3.3.4.1. Método Sintético

Método que coadyuvara a formular el marco teórico y conceptual, de modo que apoyaran en la elaboración del resumen y conclusiones correspondientes a la investigación.

De ese modo, el método sintético sirve para poder llegar a las primeras conclusiones de la investigación.

3.3.4.2. Método Analítico

Mediante este método es el cual nos permite descomponer un todo en sus partes con un único fin de poder estudiar y conocer sus características, naturaleza y propiedades.

Método que nos ayudara a determinar la incidencia que tiene los gastos deducibles y no deducibles tributariamente en relación a las diferencias temporales y permanentes.

3.3.4.3. Método Deductivo

El método deductivo es una demostración o inferencia de una aseveración particular, singular (consecuencia), a partir de una o varias aseveraciones generales, universales (premisas) aplicando leyes de la lógica. Es en resumen una inferencia de lo general a lo particular.



En este método se aplican los principios generales descubiertos a casos particulares, a partir de un enlace de juicios. Es un proceso puramente lógico.

En el trabajo de investigación se utilizará para analizar cuadros y resúmenes, formados por las declaraciones juradas anuales, del mismo modo del estado de resultados integrales, para poder visualizar los resultados de la aplicación de los gastos deducibles y no deducibles en relación a la normatividad tributaria.

3.3.4.4. Método Comparativo

Método que coadyuvará a establecer un procedimiento de investigación y esclarecimiento que permitirá establecer la semejanza de los periodos investigados años 2016 y 2017 sobre los gastos deducibles y no deducibles y su incidencia frente a las diferencias temporales y permanentes.

Para determinar el objetivo específico 01 empezaremos por la recolección de información, esto principalmente estará formado por los informes, las declaraciones juradas anuales, en relación a la estructura de la empresa y entre otros, que nos serán proporcionado por el área de contabilidad de la empresa que vendría a ser la población de estudio, en seguida se procederá a ordenar la información obtenida es decir la principal información a manejar (DJA), posteriormente se procederá a realizar la clasificación de la información obtenida, lo cual implicaría la recopilación de la información requerida mediante documentos facilitados como serian: reporte de gastos deducibles periodos 2016 y 2017. Y finalmente un análisis extensivo sobre la ley del impuesto a la renta en su artículo 37 de dicha normatividad; el instrumento de investigación a utilizar será el análisis documental y desde luego la observación directa, y cuyos resultados serán representados ya sea por gráficos, tablas, esquemas y del mismo



modo utilizando programas informáticos (Excel, Word), para una mejor interpretación; esta parte de la investigación se realizara en un plazo estipulado de 15 días en promedio de 5 horas diarias en relación a la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad ELECTRO PUNO S.A.A.

Para determinar el objetivo específico 02 del mismo modo en que se realizara el primer objetivo será necesario contar con la información suficiente para dar partida a este segundo objetivo específico, finalmente clasificarlas y pasar a utilizar nuestro instrumento de investigación que serán como los reportes de los gastos reparables periodos 2016 y 2017; de la misma forma los estados de resultados periodos 2016 y 2017, las mismas que necesariamente irán acompañadas con sus correspondientes notas contables ya de los periodos indicados párrafos anteriores y estos en relación del artículo 44 de la ley del impuesto a la renta, en esencia. Del mismo modo se utilizaran gráficos, tablas, esquemas y entre otros que fueran necesarios; para así poder plasmar los resultados obtenidos en programas informáticos (Excel, Word), esto a su vez para que los datos obtenidos estén cronológicamente ordenados para una mejor comprensión y análisis por parte de los usuarios, dicha investigación se llevara en un plazo aproximado de 15 días, en promedio de 5 horas diarias en relación a la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad ELECTRO PUNO S.A.A.

3.3.5. Técnicas e Instrumentos de Investigación

Para el logro de los objetivos del proyecto de investigación se utilizaron:

3.3.5.1. Análisis Documental

Recopilación de Información mediante documentos facilitados por la División de Contabilidad, como son:



- Reporte de gastos reparables periodos 2016 y 2017.
- Estado de Resultados años 2016 y 2017.

3.3.5.2. Encuesta

Técnica de investigación social para la indagación, exploración y recolección de datos, mediante preguntas formuladas directa o indirectamente a los sujetos que constituyen la unidad de análisis del trabajo investigado, esta técnica se utilizó en el personal que labora en la División de Contabilidad.

3.3.5.3. Observación Directa

Es el proceso sistemático de obtención, recopilación, y registro de datos empíricos de un objeto, un suceso, un acontecimiento o conducta humana con el propósito de procesarlo y convertirlo en información, esta técnica se utilizó para el personal de Electro Puno.

3.4. PROCEDIMIENTO

En el trabajo de investigación se procedió de forma manual y electrónica, a través del uso de computadoras y determinados programas de procesamiento, luego se realizó por medio de técnicas como:

- **Primero:** Ordenamiento y clasificación de datos.
- **Segundo:** Cuadros comparativos.
- **Tercero:** Tabulación de cuadros con porcentajes estadísticos.
- **Cuarto:** Comprensión de Gráficos.
- **Quinto:** Conciliación de Datos.
- **Sexto:** Análisis e Interpretación.



3.5. VARIABLES

3.5.1. Variables según la Hipótesis General

Variable independiente. Los Gastos Deducibles y no Deducibles

Indicadores:

- Gastos contenidos en el artículo 37 de la LIR.
- Gastos contenidos en el artículo 44 de la LIR.
- Ley del Impuesto a la Renta.

Variable dependiente. Resultado Tributario

Indicadores:

- Adiciones.
- Deducciones.

3.5.2. Variables según la Hipótesis Específicas

Hipótesis Específica 1

Variable Independiente. Gastos deducibles

Indicadores:

- Gastos contenidos en el artículo 37 de la LIR.
- Jurisprudencia de SUNAT - Tribunal Fiscal.
- Jurisprudencia del Poder Judicial.

Variable Dependiente. Resultado tributario

Indicadores:

- Exceso de gastos por Depreciación del Activo Fijo.
- Exceso de gastos por Mermas y Desmedros.
- Exceso de gastos por Provisiones por Deudas de Cobranza Dudosa.

Hipótesis Específica 2



Variable Independiente. Gastos no deducibles

Indicadores:

- Gastos contenidos en el artículo 44 de la LIR.
- Jurisprudencia de SUNAT - Tribunal Fiscal.
- Jurisprudencia del Poder Judicial.

Variable Dependiente. Resultado tributario

Indicadores:

- Gastos por Multas, Recargos e Intereses.
- Gastos por Donaciones y cualquier otro Acto de Liberalidad.
- Gastos por Documentación Sustentatoria no cumplan con requisitos y características establecidas en el Registro de Comprobantes de Pago.
- Otros gastos según Decreto Supremo 179 – 2004.



CAPÍTULO IV

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

4.1. RESULTADOS

Este capítulo contiene la presentación, el análisis, la interpretación y los comentarios de los resultados a los cuales se llegaron en base a los objetivos planteados en un primer momento de la investigación.

4.1.1. Para el Objetivo Específico N° 1

EVALUACIÓN DEL EXCESO DE LOS GASTOS DEDUCIBLES EN LOS QUE SE INCURRE GENERALMENTE Y SU INCIDENCIA EN EL RESULTADO TRIBUTARIO DE LA EMPRESA REGIONAL DE SERVICIO PÚBLICO DE ELECTRICIDAD ELECTRO PUNO S.A.A., PERIODOS 2016 – 2017.

Para alcanzar el primer objetivo específico se desarrolló de acuerdo a la técnica de observación documental de la información que se muestra en el anexo I (Declaración Jurada Anual 2016 – 2017) que comprende los excesos de los gastos deducibles en los periodos 2016 – 2017. De la misma manera con la aplicación de la encuesta al personal que labora en la División de Contabilidad de la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad ELECTRO PUNO S.A.A.

Tabla 2: Depreciación en Exceso del Activo Fijo

CONCEPTO	PERIODOS			
	2016	%	2017	%
Exceso de Gasto Deducible sobre Depreciación del Activo Fijo	3,099,590.00	18.18%	4,035,933.00	25.62%
Depreciación en exceso del Activo Fijo.	3,099,590.00			
Edificios y otras construcciones.	5%			
Maquinaria y equipo.	20%	100%	4,035,933.00	100%
Unidades de transporte.				
Muebles y enseres.	20%			
Equipos diversos.				
obras en curso y otros.	10%			
Total Reparos Tributarios	17,050,178.00	100%	15,754,514.00	100%

FUENTE: Cuadro de Gastos No Deducibles – División de Contabilidad

ENTREVISTA:

1.- ¿Cómo es el manejo en cuanto a la depreciación de Activos Fijos en relación a la normatividad Tributaria?

Área: División de Contabilidad.

En relación a dicha entrevista se tiene como respuesta que mayormente se deben a una aplicación tanto de las normas contables como de las normas tributarias, aduce que la norma tributaria no se adapta en relación al giro del negocio, razón por la cual se tiene una tendencia de depreciación acelerada, a su misma vez se establece que esta es solicitada a SUNAT a fin de que pueda autorizar una depreciación acelerada, así no teniendo respuesta por parte de la



Entidad, y está aplicándose el silencio administrativo positivo en relación a su deducibilidad. Y es que también se hizo mención en cuanto a la depreciación de Obras en Curso, razón por la cual SUNAT no contempla su depreciación.

¿CÓMO INCIDE LA DEPRECIACIÓN EN EXCESO DEL ACTIVO FIJO EN EL RESULTADO TRIBUTARIO DE LA EMPRESA REGIONAL DE SERVICIO PÚBLICO DE ELECTRICIDAD ELECTRO PUNO S.A.A. PERIODOS 2016 - 2017?

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN:

Primeramente, de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta y en concordancia con el artículo 37 de dicha ley y según el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. No podrá deducirse en el ejercicio correspondiente de impuestos aquellos gastos que no cumplan con todos los aspectos sustanciales y formales señalados por la presente normativa concordante, hasta su cumplimiento acorde a los requisitos exigidos por ley, consecuentemente no podrán ser objeto de deducción hasta su cumplimiento con las normas exigente, figura que ocasionaría las diferencias temporales.

En concordancia con la Tabla 2, se puede visualizar que en el año 2016 el total de exceso de Gastos Deducibles asciende a la suma de S/ 3,099,590.00 soles, mientras tanto que en el periodo del 2017 el total de exceso de Gastos Deducibles asciende a la suma de S/ 4,035,933.00 soles, por lo cual se tiene un incremento en cuanto a esta partida, consecuentemente el órgano recaudador de tributos repara dichos gastos por la falta de cumplimiento con las normas tributarias, en las cuales las Empresa podrá deducir dichos gastos en ejercicios posteriores, siempre y cuando cumplan con los requisitos exigidos para su



deducibilidad, en consecuencia esto vendría a generar las llamadas Diferencias Temporales.

Se puede observar que, tanto en los periodos del año 2016 como del 2017, se tiene los siguientes rubros: Edificios y otras construcciones, Maquinaria y equipo, Unidades de transporte, Equipos diversos, Obras en curso y entre otros más. Estos excedentes de gastos son debido a la acelerada depreciación por parte de dicha entidad, fundamento que se puede amparar en relación al cuadro y en la entrevista realizada, a la misma vez también se da porque tanto las normas contables como las normas tributarias difieren en su connotación en lo referente a la aplicabilidad de cada caso en concreto. Así mismo se puede observar que el exceso de Gastos Deducibles por concepto de Depreciación de Activos Fijos para el periodo 2016 vendría a representar el 18.18% del total de los Reparos Tributarios y a su vez en el periodo 2017 de la misma forma vendría a representar el 25.62% del total de los Reparos Tributarios, lo cual esto especularía un porcentaje significativo de lo que vendría a ser el exceso de los Gastos Deducibles dicho de otra manera las Diferencias Temporales.

Estos Gastos Deducibles son adicionados en aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta según el artículo 37° incisos f); 38, 39, 40, 41, 42 y 43 y en concordancia con el artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. En donde se señala que la Depreciación de Activos Fijos no se encuentra condicionada respecto a la aplicación de método alguno de depreciación, con excepción de la depreciación de edificios y construcciones, que se deben depreciar bajo el método de línea recta a razón del 5% anual. Con lo cual se debe cumplir con los siguientes requisitos: primero se debe encontrar contabilizada dentro del ejercicio gravable en libros y registros contables y como segundo



requisito indispensable en la cual dicha empresa ELECTRO PUBO S.A.A. que habría incumplido sería que no debió exceder el importe máximo establecido para cada unidad del activo fijo, y a la misma vez dicha normatividad hace mención que los deudores tributarios deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en el Registro de Activos Fijos, en consecuencia la empresa ELECTRO PUNO S.A.A. no tendría un control Eficiente ya sea tanto en los periodos 2016 y 2017, razón por la cual se daría lugar a las llamadas Diferencias Temporales.

De igual forma se puede plasmar que dichos resultados se pueden corroborar con la entrevista realizada al área competente, mismas que fueron desarrolladas en párrafos anteriores, consecuentemente con esto se refuerza que el exceso de los gastos deducibles genera las Diferencias Temporales.

De igual forma citar a la RTF N° 5402-4-2010, en donde se establece que la depreciación se computara desde el mes en que los activos sean usados para la generación de rentas imponibles con el impuesto a la renta, **“no será deducible la Depreciación de los trabajos en curso”**, fundamento que respalda y ampara que la depreciación de los trabajos en curso vendría a generar contingencias en los gastos deducibles y consecuentemente darían lugar a la figura de Diferencias Temporales.

Tabla 3: Mermas y Desmedros

CONCEPTO	PERIODOS			
	2016	%	2017	%
Exceso de Gastos				
Deducibles de Mermas y Desmedros	188,271.00	1.10%	320,041.00	2.03%
Mermas y Desmedros de Existencias no sustentadas	188,271.00	100%	320,041.00	100%
Total Reparos Tributarios	17,050,178.00	100%	15,754,514.00	100%

FUENTE: Cuadro de Gastos No Deducibles – División de Contabilidad

ENTREVISTA:

2.- ¿A qué factores y/o conceptos se debe el exceso de diferencia en cuanto a las Mermas y Desmedros?

Área: División de Contabilidad.

En cuanto a este punto se tiene como conclusión que dichos factores vendrían a ser las fugas de energía que se ocasiona al momento de realizar nuevas instalaciones, nuevas aperturas de cableado, enlaces de aberturas para construcciones y entre otros más, razón por la cual se genera dichas Mermas.

¿CÓMO INCIDE EL EXCESO DE MERMAS Y DESMEDROS EN EL RESULTADO TRIBUTARIO DE LA EMPRESA REGIONAL DE SERVICIO PÚBLICO DE ELECTRICIDAD ELECTRO PUNO S.A.A. PERIODOS 2016 - 2017?

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN:

Primeramente, de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta y en concordancia con el artículo 37° de la LIR y según el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. No podrá deducirse en el ejercicio correspondiente de impuestos aquellos gastos que no cumplan con todos los aspectos sustanciales y



formales señalados por la presente normativa concordante, hasta su cumplimiento acorde a los requisitos exigidos por ley, consecuentemente no podrán ser objeto de deducción hasta su cumplimiento con las normas exigente, figura que ocasionaría las diferencias temporales.

En concordancia con la Tabla 3, se puede visualizar que en el año 2016 el total de exceso de Gastos Deducibles por concepto de Mermas y Desmedros asciende a la suma de S/ 188,271.00 soles, mientras tanto que en el periodo del 2017 el total de exceso de Gastos Deducibles asciende a la suma de S/ 320,041.00 soles, por lo cual se tiene un incremento en cuanto a esta partida, consecuentemente el órgano recaudador de tributos repara dichos gastos por la falta de cumplimiento con las normas tributarias, en las cuales las Empresa podrá deducir dichos gastos en ejercicios posteriores, siempre y cuando cumplan con subsanar los requisitos exigidos para su deducibilidad, en consecuencia esto vendría a generar las llamadas Diferencias Temporales.

Se puede observar que, tanto en los periodos del año 2016 como del 2017, estos excedentes de gastos son debido a la perdida de energía, al momento de la apertura de nuevas vías de instalaciones. Así mismo se puede observar que el exceso de Gastos Deducibles para el periodo 2016 vendría a representar el 1.10% del total de los Reparos Tributarios y a su vez en el periodo 2017 de la misma forma vendría a representar el 2.03% del total de los Reparos Tributarios, lo cual esto especularía un porcentaje irrelevante, pero lo relevante vendría a estar en la forma creciente de dicho gasto del periodo 2016 al 2017, lo que vendría a ser el exceso de Gastos Deducibles, consecuentemente generarían las Diferencias Temporales.



Estos Gastos Deducibles son adicionados en aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta según el artículo 37° y en concordancia con el inciso c) del artículo 21 Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. En donde se señala que “cuando la SUNAT lo requiera”, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional Independiente, Competente y Colegiado o por el organismo técnico competente; y que dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario no se admitirá la deducción. Y tratándose de Desmedros la SUNAT aceptara como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz. Por lo cual dicha empresa ELECTRO PUNO S.A.A. habría incumplido con los requisitos establecidos por la normatividad de la Ley del Impuesto a la Renta y Reglamento correspondiente, razón por la cual se daría lugar a las llamadas Diferencias Temporales, criterio adoptado tanto por la SUNAT y el Tribunal Fiscal, esto vendría a generar la subsanación acorde al reglamento caso contrario si no se adecua las formalidades de dicha ley, simplemente la SUNAT vendría a desconocer dicho gasto, en consecuencia no estaríamos hablando de un Diferencia Temporal sino más bien de una Diferencia Permanente ya que dicho gasto no es sujeto a limite, y consecuentemente solo será necesario su acreditación cuando SUNAT lo requiera.

A la misma vez se puede concretizar y confirmar dichos resultados a través de la Entrevista, a su misma vez se tiene realizado encuestas en relación a la aplicabilidad de dichos gastos deducibles, encuestas que serán plasmados en los anexos correspondientes, consecuentemente con esto se refuerza que el exceso de los gastos deducibles genera las Diferencias Temporales.

De igual forma citar a la RTF N° 02201-1-2010, en donde se establece que el hecho que un bien sufra un desmedro no conlleva naturalmente a su destrucción “total”, sino que esta es resultado de una opción adoptada por la empresa y el fisco requiere de un elemento de certeza para comprobarla. A la misma vez lo ratifica en la RTF N° 17929-3-2013.

Fundamentos y razones por la cual se establece que el exceso de gastos deducibles aceptados tributariamente y en concordancia con el artículo 33° del RLIR estos excesos de gastos generan las diferencias temporales.

Tabla 4: Provisiones por Deudas de Cobranza Dudosa

CONCEPTO	PERIODOS			
	2016	%	2017	%
Exceso de Gastos por Provisiones por Deudas de Cobranza Dudosa	1,535,551.00	9.01%	238,070.00	0.02%
Provisiones por deudas de Cobranza Dudosa que incumplen con los requisitos legales.	1,535,551.00	100%	238,070.00	100%
Total Reparos Tributarios	17,050,178.00	100%	15,754,514.00	100%

FUENTE: Cuadro de Gastos No Deducibles – División de Contabilidad

ENTREVISTA:

3.- ¿A qué factores y/o conceptos se debe el exceso de diferencia en cuanto a las Estimaciones de Cobranza Dudosa?

Área: Cobranzas – División de Contabilidad.



En referente a este punto se tiene que dichas estimaciones de cobranzas dudosas, esta se debe a la aplicación de los cortes que la Entidad pudiera realizar durante un periodo, está refiriéndose específicamente a los recibos que están en corte y los cuales no se llegan a cancelar, razón por la cual se genera este exceso de gasto, así conllevando a la generación de una Diferencia Temporal.

¿CÓMO INCIDE EL EXCESO DE PROVISIONES POR DEUDAS DE COBRANZA DUDOSA EN EL RESULTADO TRIBUTARIO DE LA EMPRESA REGIONAL DE SERVICIO PÚBLICO DE ELECTRICIDAD ELECTRO PUNO S.A.A. PERIODOS 2016 - 2017?

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN:

Primeramente, de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta y en concordancia con el artículo 37° de la LIR y según el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. No podrá deducirse de impuestos aquellos gastos que no cumplan con todos los aspectos sustanciales y formales señalados por la presente normatividad concordante, hasta el momento de su cumplimiento acorde a los requisitos exigidos por ley, consecuentemente no podrán ser objeto de deducción hasta su cumplimiento con las normas exigente, figura que ocasionaría las diferencias temporales.

En concordancia con la Tabla 4, se puede visualizar que en el año 2016 el total de exceso de Gastos Deducibles por concepto de gastos de provisiones por deudas de cobranza dudosa asciende a la suma de S/ 1,535,551.00 soles, mientras tanto que en el periodo del 2017 el total de exceso de Gastos Deducibles asciende a la suma de S/ 238,070.00 soles, por lo cual se tiene un incremento en cuanto a esta partida, consecuentemente el órgano recaudador de tributos repara dichos gastos por la falta de cumplimiento con las normas tributarias, en las



cuales las Empresa podrá deducir dichos gastos en ejercicios posteriores, siempre y cuando cumplan con subsanar los requisitos exigidos para su deducibilidad, en consecuencia esto vendría a generar las llamadas Diferencias Temporales.

Se puede observar que, tanto en los periodos del año 2016 como del 2017, estos excedentes de gastos son debido a que toda empresa que comercializa bienes o presta servicios, en el devenir de sus operaciones, se encuentra básicamente con tres tipos de clientes: los que pagan puntualmente sus deudas, los que demoran en pagar sus obligaciones, y los que simplemente no las pagan. Esta situación de deudas vencidas, sin duda, repercuten en los estados financieros, y trae implicancias en la determinación de su Impuesto a la Renta (IR). Ese escenario de potenciales deudas incobrables ha sido considerado por el legislador, por lo que ha previsto en el inciso i) del artículo 37° de la LIR, a efectos de determinar la renta neta, la deducción del gasto denominado “provisión por deudas incobrables” o también llamado “provisión de cobranza dudosa”, siempre y cuando el contribuyente demuestre la incobrabilidad de las deudas, siempre y cuando cumpla con los requisitos sustantivos y formales establecidos en el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la LIR. En este punto analizaremos los puntos por los cuales la empresa ELECTRO PUNO S.A.A incumplió, esto dando lugar a los reparos tributarios llamados también diferencias Temporales y Permanentes. En primer punto analizar la “demostración de la morosidad del deudor”, como uno de los requisitos para efectuar la deducción de la provisión de cobranza dudosa. La norma bajo análisis refiere de manera expresa que el contribuyente tiene la carga de probar o demostrar la morosidad del deudor o, que es lo mismo, que el deudor ha



incurrido en mora. Aquí surge la interrogante ¿Cuándo el deudor de una obligación incurre en mora? Para responder a este ítem es inevitable remitirnos al Código Civil, en lo que resulte aplicable, en virtud de lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario que señala “en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Haremos mención al artículo 1333 del Código Civil establece lo siguiente: incurre en mora el obligado desde que el acreedor le exija, judicial o extrajudicialmente, el cumplimiento de su obligación, asimismo del artículo en referencia se extrae tres requisitos concurrentes para considerar que el deudor ha incurrido en mora; el retardo o retraso (elemento objetivo), la culpabilidad (elemento subjetivo) y la intimación (elemento formal). En ese sentido, tenemos que la intimación o requerimiento de pago al deudor – elemento formal – es esencial para el nacimiento de la mora del deudor, por lo que, si no hay intimación o requerimiento, el deudor no podrá ser constituido en mora. Este requerimiento debe ser categórico, inequívoco y coercitivo, así como consignar la deuda en detalle, la actitud pasiva o amigable del acreedor y/o invitación al deudor a regularizar su deuda no califica como intimación. En el caso en concreto la empresa ELECTRO PUNO S.A.A. suele utilizar el mecanismo de “corte parcial o total del servicio”. Con este sistema se procede obviamente, al corte del servicio parcial o total el servicio contratado, sin embargo, en este mecanismo no existe requerimiento o intimación de pago al deudor, menos se le informa la deuda vencida al detalle. O también se suele utilizar a “los recibos de consumo de servicios” para, sin embargo, en estos recibos se suele consignar la deuda del mes anterior sin detalle alguno (capital, interés y/o costos de



cobranza), por lo que carece notablemente del carácter categórico, inequívoco y coercitivo de la intimación, constituyendo más bien un documento de carácter informativo o recordatorio respecto de la deuda anterior. Del análisis del numeral 2 del literal f) del artículo 21 del Reglamento de la LIR, se aprecia que el acreedor puede constituir en mora al deudor bajo los dos sistemas recogidos por el Código Civil, nos referimos a la mora por intimación, y la mora automática (que haya transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación). En ese supuesto se establece que la empresa ELECTRO PUNO S.A.A. opto por provisionar un porcentaje de 9.01% en el periodo 2016 y un porcentaje de 0.02% en el periodo 2017 en relación al total de los reparos tributarios, mismas que acogió el sistema de provisión de deudas de cobranza dudosa antes de los doce meses de vencida la misma, en lo cual no logro acreditar que el deudor ha incurrido en mora conforme a lo dispuesto en el artículo 1333 del Código Civil, es decir que la obligación es exigible – esta vencida, e intimar el pago al deudor de manera categórica e inequívoca, consignando la deuda al detalle de acuerdo a lo establecido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de la Corte Suprema (quien requiere el pago, en virtud de que documentos se le requiere y el monto requerido en detalle) (Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en temas Tributarios y Aduaneros, en la Sentencia contenida en la Resolución N° 22, recaída en el Expediente N° 889-2013). Fundamentos y razón por la cual dichos Gastos Deducibles efectuados tanto en los periodos 2016 y 2017 por parte de SUNAT a dicha entidad ELECTRO PUNO S.A.A. vendrían a generarse las llamadas Diferencias Temporales. Y en casos que solo se estime de acuerdo a



porcentaje o el acreedor no individualice al deudor, en ese caso se estaría dando la figura de una Diferencia Permanente.

Consecuentemente se puede concretizar y confirmar dichos resultados a través de la Entrevista, a su misma vez se tiene realizado encuestas en relación a la aplicabilidad de dichos gastos deducibles, encuestas que serán plasmados en los anexos correspondientes, consecuentemente con esto se refuerza que el exceso de los gastos deducibles genera las Diferencias Temporales. Fundamentos y criterios por la cual se establece que el exceso de gastos deducibles aceptados tributariamente y en concordancia con el artículo 33° del RLIR estos excesos de gastos generan diferencias temporales.

4.1.2. Para el Objetivo Específico N° 2

EVALUACIÓN DE LOS GASTOS NO DEDUCIBLES EN LOS QUE INCURREN GENERALMENTE Y SU INCIDENCIA EN EL RESULTADO TRIBUTARIO DE LA EMPRESA REGIONAL DE SERVICIO PÚBLICO DE ELECTRICIDAD ELECTRO PUNO S.A.A. PERIODOS 2016 – 2017.

Para alcanzar el segundo objetivo específico misma que se desarrolló de acuerdo a una técnica optada la que sería la de observación documental y la comparativa, que dicha información se muestra en el anexo I que comprende los gastos reparados en los periodos 2016 – 2017. En razón a ello y de igual forma se aplica la encuesta, entrevista personal y a su vez se utiliza las Declaraciones Juradas Anuales y los Anexos de los Reparos Tributarios. Datos que se corroboran con la información de la División de Contabilidad y Asesoría Legal de la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad ELECTRO PUNO S.A.A.

Tabla 5: Multas, Recargos e Intereses

CONCEPTO	PERIODOS			
	2016	%	2017	%
Gastos No				
Deducibles por				
Multas, Recargos e	1,469,318.00	8.62%	1,354,703.00	8.60%
Intereses				
Multas, Recargos e	1,469,318.00	100%	1,354,703.00	100%
Intereses Moratorios.				
Total Reparos	17,050,178.00	100%	15,754,514.00	100%
Tributarios				

FUENTE: Cuadro de Gastos No Deducibles – División de Contabilidad

¿CÓMO INCIDE LAS MULTAS, RECARGOS E INTERESES EN EL RESULTADO TRIBUTARIO DE LA EMPRESA REGIONAL DE SERVICIO PÚBLICO DE ELECTRICIDAD ELECTRO PUNO S.A.A. PERIODOS 2016 - 2017?

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN:

Primeramente, de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta y en concordancia con el artículo 44° de dicha ley y según el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. En principio cabe indicar que resultaría contrario al principio de causalidad el aceptar la deducción de gastos que están totalmente desvinculados con el mantenimiento de la fuente productora, razón por la cual si dichos gastos no cumplieran con dichos aspectos simplemente serán objeto de reparos tributarios permanentes.

En concordancia con la Tabla 5, se puede visualizar que en el año 2016 el total de Gastos No Deducibles por concepto de multas, recargos e intereses



asciende a la suma de S/ 1,469,318.00 soles, mientras tanto que en el periodo del 2017 el total de exceso de Gastos No Deducibles asciende a la suma de S/ 1,354,703.00, por lo cual se tiene una disminución en cuanto a esta partida, consecuentemente el órgano recaudador de tributos repara dichos gastos por la falta de cumplimiento con las normas tributarias, en las cuales las Empresa no podrá deducir dichos gastos en ejercicios posteriores, en consecuencia esto vendría a generar las llamadas Diferencias Permanentes.

Se puede observar que, tanto en los periodos del año 2016 como del 2017, estos gastos no deducibles (Diferencias Permanentes) son debido a los intereses moratorios en recibos, los cuales se representaban por el retraso en los pagos o recibos en corte, a los cortes sectoriales que la Empresa realiza y no comunique oportunamente y, la diferencia vendría a proceder de las multas aplicadas por OSINERGMIN por infracciones cometidas por ELECTRO PUNO S.A.A.

Y en concordancia de los gastos realizados por concepto de Multas han sido en aplicación del inciso c) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta ya que no cumple con el Principio de Causalidad pese a que se habla de una causalidad amplia (Relación Causal Indirecta) y/o restringida (Relación Causal Directa) ya sea en primera instancia que vendría a ser la contenciosa administrativa o ya sea en segunda instancia en sede judicial, lo que ratifica la Corte Suprema es el acogimiento de la Causalidad Restringida, razón y fundamento por la cual a la empresa ELECTRO PUNO S.A.A. se le hace el reparo tributario, en consecuencia generándose claramente una Diferencia Permanente. Así mismo se puede observar que los Gastos No Deducibles para el periodo 2016 vendría a representar el 8.62% del total de los Reparos Tributarios y a su vez en el periodo 2017 de la misma forma vendría a representar

el 8.60% del total de los Reparos Tributarios, lo cual esto especularía un porcentaje significativo en relación a los demás Reparos Tributarios, dicho de otra manera, estas vendrían a generar las Diferencias Permanentes de manera negativa frente a la empresa.

Tabla 6: Donaciones y cualquier otro Acto de Liberalidad

CONCEPTO	PERIODOS			
	2016	%	2017	%
Gastos no deducibles por Donaciones y cualquier otro Acto de Liberalidad.				
Gastos sindicales.				
Gastos de rehabilitación.	17,155.00	100%	0.00	-
Otros.				
Total Reparos Tributarios	17,050,178.00	100%	15,754,514.00	100%

FUENTE: Cuadro de Gastos No Deducibles – División de Contabilidad

¿CÓMO INCIDE LAS DONACIONES Y CUALQUIER OTRO ACTO DE LIBERALIDAD EN EL RESULTADO TRIBUTARIO DE LA EMPRESA REGIONAL DE SERVICIO PÚBLICO DE ELECTRICIDAD ELECTRO PUNO S.A.A. PERIODOS 2016 - 2017?

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN:

Primeramente, de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta y en concordancia con el artículo 44 de dicha ley y según el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. En principio cabe indicar que resultaría contrario al



principio de causalidad el aceptar la deducción de gastos que están totalmente desvinculados con el mantenimiento de la fuente productora, razón por la cual si dichos gastos no cumplieran con dichos aspectos simplemente serán objeto de reparos tributarios permanentes.

En concordancia con la Tabla 6, se puede visualizar que en el año 2016 el total de Gastos No Deducibles por concepto de donaciones y cualquier otros actos de liberalidad asciende a la suma de S/ 17,155.00 soles, mientras tanto que en el periodo del 2017 no se tuvo reparo tributario alguno en este rubro, en consecuencia solo para el periodo 2016 se tendría las llamadas Diferencias Permanentes, consecuentemente el órgano recaudador de tributos repara dichos gastos por la falta de cumplimiento con las normas tributarias, en las cuales la Empresa no podrá deducir dichos gastos en ejercicios posteriores, esto generando las llamadas Diferencias Permanentes de manera negativa.

Se puede observar que, tanto en los periodos del año 2016 como del 2017, estos excedentes de gastos no deducibles son debido a que se presentan contingencias en relación a los accidentes en los que las personas resultan heridos por electrocución por lo que la empresa ELECTRO PUNO S.A.A. asume dichos gastos. De la misma manera se puede visualizar que en el periodo 2017 no se incurrió en ningún tipo de gasto o contingencia en relación al periodo anterior. Así mismo se puede observar que el exceso de Gastos No Deducibles para el periodo 2016 vendría a representar el 0.10% del total de los Reparos Tributarios y a su vez en el periodo 2017 no se tendría ninguna contingencia en relación a este rubro, lo cual esto especularía un porcentaje insignificativo frente a los demás Reparos Tributarios, de lo que vendría a generar una Diferencia Permanente en su mínima dimensión.

Finalmente, estos gastos son reparados en aplicación del inciso d) del artículo 44° de la Ley del impuesto a la Renta, ya que no se ampara al principio de causalidad por ser un acto de liberalidad por parte de la empresa.

Tabla 7: Gastos cuya documentación sustentatoria no cumplan con requisitos y características establecidas en el Registro de Comprobantes de Pago.

CONCEPTO	PERIODOS			
	2016	%	2017	%
Gastos no deducibles sobre gastos cuya documentación sustentatoria no cumplan con requisitos y características establecidas en el Registro de Comprobantes de Pago				
No Habidos.				
No Bancarizados.				
Declaraciones Juradas y otros.	101,954.00	0.60%	0.00	-
Total Reparos Tributarios	17,050,178.00	100%	15,754,514.00	100%

FUENTE: Cuadro de Gastos No Deducibles – División de Contabilidad

¿CÓMO INCIDE LOS GASTOS CUYA DOCUMENTACIÓN SUSTENTATORIA NO CUMPLAN CON REQUISITOS Y CARACTERÍSTICAS ESTABLECIDAS EN EL REGISTRO DE COMPROBANTES DE PAGO EN EL RESULTADO TRIBUTARIO DE LA EMPRESA REGIONAL DE SERVICIO PÚBLICO DE ELECTRICIDAD ELECTRO PUNO S.A.A. PERIODOS 2016 - 2017?

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN:



Primeramente, de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta y en concordancia con el artículo 44 de dicha ley y según el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. En principio cabe indicar que resultaría contrario al principio de causalidad el aceptar la deducción de gastos que están totalmente desvinculados con el mantenimiento de la fuente productora, razón por la cual si dichos gastos no cumplieran con dichos aspectos simplemente serán objeto de reparos tributarios permanentes.

En concordancia con la Tabla 7, se puede visualizar que en el año 2016 el total de Gastos No Deducibles por concepto de gastos cuya documentación sustentatoria no cumplan con requisitos y características establecidas en el registro de comprobantes de pago asciende a la suma de S/ 101,954.00 soles, mientras tanto que en el periodo del 2017 no se tuvo reparo tributario alguno en este rubro, en consecuencia solo para el periodo 2016 se tendría las llamadas Diferencias Permanentes, consecuentemente el órgano recaudador de tributos repara dichos gastos por la falta de cumplimiento con las normas tributarias, en las cuales las Empresa no podrá deducir dichos gastos en ejercicios posteriores, esto generando las llamadas Diferencias Permanentes de manera negativa.

Se puede observar que tanto en los periodos del año 2016 como del 2017, estos gastos no deducibles son debido a que se presentan contingencias en relación a los gastos por comprobantes emitidos por proveedores no habidos según información de SUNAT, a la misma vez se presentan por gastos sustentados con boletas, gastos por conceptos de movilidad local en su mayoría con Declaraciones Juradas y por ultimo tenemos gastos en los cuales se hicieron adquisiciones sin la utilización de medios de pago que está expresamente señalado en la Ley N° 28194 Ley para la lucha contra la evasión y para la

formalización de la economía; todos estos gastos fueron reparados debido a que fueron sustentados con documentos que no reúnen los requisitos y características exigidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago, pero a su misma vez se tiene un avance eficiente en aplicación de dicha normativa en relación al periodo 2017, esto debido a que no se tiene ningún reparo alguno. En consecuencia, solo por el periodo del 2016 se tiene las llamadas Diferencias Permanentes incidiendo en el resultado tributario de manera negativa para la empresa.

Finalmente, estos gastos son reparados en aplicación del inciso j) del artículo 44° de la Ley del impuesto a la Renta y en concordancia con el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Tabla 8: Otros gastos no deducibles según Decreto Supremo 179-2004

CONCEPTO	PERIODOS			
	2016	%	2017	%
Otros Gastos No Deducibles según Decreto Supremo 179-2004.				
Otros gastos no deducibles según D.S. 179-2004.	10,638,339.00	62.39%	9,805,767.00	62.24%
Total Reparos Tributarios	17,050,178.00	100%	15,754,514.00	100%

FUENTE: Cuadro de Gastos No Deducibles – División de Contabilidad

ENTREVISTA:

4.- ¿A qué factores y/o conceptos se debe en el rubro de Otros Gastos No Deducibles según D.S. 179-2004?

Área: Asesoría Legal y/o Contabilidad.



En referente a este punto se tiene que dichos gastos no deducibles se generan por los constantes litigios que esta entidad pueda tener ya sea tanto Administrativo, Laboral, Judicial, Arbitrajes y entre otros, razón por la cual se establece dichos rubros.

**¿CÓMO INCIDEN OTROS GASTOS NO DEDUCIBLES SEGÚN
DECRETO SUPREMO 179-2004 EN EL RESULTADO TRIBUTARIO
DE LA EMPRESA REGIONAL DE SERVICIO PÚBLICO DE
ELECTRICIDAD ELECTRO PUNO S.A.A. PERIODOS 2016 - 2017?
ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN:**

Primeramente, de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta y en concordancia con el artículo 44° y demás pertinentes de dicha ley y según el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. En principio cabe indicar que resultaría contrario al principio de causalidad el aceptar la deducción de gastos que están totalmente desvinculados con el mantenimiento de la fuente productora, razón por la cual si dichos gastos no cumplieran con dichos aspectos simplemente serán objeto de reparos tributarios permanentes.

En concordancia con la Tabla 8, se puede visualizar que en el año 2016 el total de exceso de Gastos Deducibles asciende a la suma de S/ 10,638,339.00 soles, mientras tanto que en el periodo del 2017 el total de exceso de Gastos Deducibles asciende a la suma de S/ 9,805,767.00 soles, por lo cual se tiene una disminución insignificativo en cuanto a esta partida, consecuentemente el órgano recaudador de tributos repara dichos gastos por la falta de cumplimiento con las normas tributarias, en las cuales las Empresa no podrá deducir dichos gastos en ejercicios posteriores, en consecuencia esto vendría a generar las llamadas Diferencias Permanentes.



Se puede observar que, tanto en los periodos del año 2016 como del 2017, estos excedentes de gastos son debido al Decreto Supremo N° 179 – 2004 – EF de dicho cuerpo normativo en la cual se establece las indemnizaciones correspondientes de ser el caso en concreto, entre ellas podemos visualizar: las demandas administrativas, demandas civiles, demandas laborales, demandas arbitrales y entre otros. En merito a ello se estima que dichos gastos fueron reparados por la SUNAT en base a las transacciones que la empresa ELECTRO PUNO S.A.A. tuviera con sus demás terceros. Por lo cual, a su misma vez se hace mención en referencia a este tipo de gastos comprendidos en el D.S.179 – 2004 establece ciertos parámetros, en la cual se puede fundamentar y citar que la Corte Suprema ha señalado que no pueden deducirse del impuesto a la renta las penalidades por incumplir un contrato. De lo contrario se estaría avalando la conducta de quien pretende valerse de dicha falta para obtener beneficios tributarios. El pago que deba realizarse con el propósito de indemnizar un incumplimiento contractual, no puede constituir un gasto deducible del impuesto a la renta. Esto es así porque dicho gasto no cumple con el principio de causalidad y, además, porque implicaría avalar la conducta de quien incumple con un contrato y pretende valerse de dicha transgresión para obtener beneficios tributarios. Así, en sede casatoria, la Corte señaló que “la obligación de pago generada por el laudo arbitral (indemnización) no tiene por finalidad producir y/o mantener la fuente generadora de la renta, sino satisfacer una obligación de pago generada por un incumplimiento contractual, y como tal no constituye un pago que deba ser deducido del impuesto a la renta”. Agrega la Suprema que, de la resolución emitida en sede arbitral, puede apreciarse que el motivo para que operase la



resolución contractual que motivó el mandato de pago de la indemnización fue generado por el propio contribuyente al negarse emitir los comprobantes de pago correspondientes. “De lo que se advierte, que la indemnización pagada por el contribuyente (...) no constituye un gasto deducible al impuesto a la renta en los términos fijados en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto, dicho gasto no cumple con el Principio de Causalidad con el hecho generador de la renta”, asevera la Suprema. Es más, agrega que de lo contrario se estaría avalando la conducta de quien incumple con un contrato y pretende valerse de dicha transgresión para obtener beneficios tributarios.

En opinión contradictoria al razonamiento que estamos esbozando en los párrafos anteriores, la Administración Tributaria elaboró el Informe N° 308-2005/SUNAT2B0000 13, de fecha 16 de diciembre de 2005, el cual luego de realizar algunos análisis determina que en el caso particular que exista una cláusula contractual que obligue al desembolso de dinero frente el incumplimiento de una de las partes, necesariamente existirá una entrega de dinero y dicha entrega constituirá gasto deducible. Ello puede apreciarse en los dos últimos párrafos del numeral 4 de dicho Informe. Allí se puede apreciar que: “la penalidad contractual que se estipula en los contratos que celebra el Estado con los particulares para la adquisición de bienes y contratación de servicios, no constituye una sanción administrativa impuesta por las entidades del Estado en ejercicio de su potestad sancionadora, por cuanto no supone una consecuencia jurídica prevista en la ley por la comisión de una infracción de carácter administrativo.



En consecuencia, la penalidad contractual impuesta al contribuyente como consecuencia de la suscripción de un contrato con una entidad del Sector Público Nacional, al amparo de lo dispuesto en el TUO de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, puede ser deducible para la determinación de la renta.”

Tratándose de las indemnizaciones pagadas como consecuencia de un incumplimiento contractual debería efectuarse un análisis en función a si el riesgo asumido por el contribuyente se encuentra relacionado con el giro del negocio.

El Tribunal Fiscal en diversas resoluciones ha optado por aceptar la deducción de gastos por indemnizaciones, luego de hacer un examen acerca del caso y verificar que el desembolso surgió como consecuencia de los riesgos propios del negocio. Así, podemos mencionar las RTF's N° 07722-1-2014, 17929-3-2013 y 07844-3-2012, en las que el Tribunal Fiscal indicó que el pago de una indemnización cumple el Principio de Causalidad y, por ende, es deducible “cuando se origina en riesgos propios del desarrollo de la actividad generadora de renta gravada”. En concordancia de lo analizado en párrafos anteriores es que SUNAT le efectúa una Reparación a la empresa ELECTRO PUNO S.A.A. esto debido a las posiciones distorsionantes ya sea tanto en sede administrativa como en sede judicial, razón por la cual se efectúan dichos reparos (Diferencias Temporales y/o Permanentes).

Así mismo se puede observar que los Gastos No Deducibles para el periodo 2016 vendría a representar el 62.39% del total de los Reparos Tributarios y a su vez en el periodo 2017 de la misma forma vendría a representar el 62.24% del total de los Reparos Tributarios, lo cual esto



especularía un porcentaje significativo de lo que vendría a ser tanto como del exceso de Gastos Deducibles como de los Gastos No Deducibles, lo cual consecuentemente generarían las Diferencias Temporales y/o Permanentes de ser el caso.

Finalmente cabe hacer mención de que el Poder Judicial (Corte Suprema) adopta en relación al Principio de Causalidad la Relación Causal Directa, pero ojo que no es un precedente de observancia obligatoria, fundamento suficiente por la cual puede un órgano inferior contradecir que vendría a ser el Tribunal Fiscal, pero a su misma vez es que el Tribunal Fiscal adopta dicha postura, pero actualmente lo que predomina es la “interpretación literal”, lo que dice la norma que no es amplia ni restringida. Es por esos motivos que se le realizan los respectivos reparos tributarios a la empresa ELECTRO PUNO S.A.A. en consecuencias estas vendrían a generar ya sea tanto las Diferencias Temporales como Permanentes de ser el caso en concreto.

Consecuentemente se puede concretizar y confirmar dichos resultados a través de la Entrevista, a su misma vez se tiene realizado encuestas en relación a la aplicabilidad de dichos gastos deducibles, encuestas que serán plasmados en los anexos correspondientes, consecuentemente con esto se refuerza que los gastos no deducibles generan las Diferencias Permanentes, gastos que inciden en la empresa de manera significativa y negativamente.

4.1.3. Contrastación de la Hipótesis Específica N° 1

De lo desarrollado de un inicio a fin la presente investigación, mismas que se adecua con la información doctrinaria expuesta y con la información corroborada de acuerdo a las estadísticas e información contrastada en los capítulos anteriores, y cuyos modelos aplicados se adjuntan en los respectivos



anexos, se ha podido demostrar las hipótesis planteadas en un primer momento del presente trabajo de investigación como respuesta tentativa a esta investigación.

CONTRASTACIÓN DE LA HIPÓTESIS ESPECÍFICA N° 1.- “La Evaluación del exceso de los gastos deducibles inciden generando diferencias temporales en el resultado tributario de la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad ELECTRO PUNO S.A.A. periodos 2016 – 2017

De lo desarrollado a lo largo de la presente investigación, de acuerdo a la información recopilada y analizada acerca de los factores que conllevan a la deducibilidad de los gastos en exceso en la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad de Puno – Electro Puno S.A.A., la cual fue expresada a través de cuadros, entrevistas y/o encuestas, se puede demostrar la hipótesis que se planteó al inicio del presente trabajo de investigación como respuesta tentativa a la investigación.

En los datos obtenidos de las Tablas 2 al 4, se puede visualizar que la Empresa incurre en una depreciación acelerada según los límites de la Ley del Impuesto a la Renta ya que para el periodo 2016 vendría a representar un 18.18% del total de los reparos tributarios y en el periodo 2017 se tiene una tendencia de crecimiento lo cual es un porcentaje de 25.62% en relación al total de los reparos tributarios de dicho periodo, lo que de alguna manera explica que existe los reparos tributarios por exceso de gastos deducibles lo cual vendría a generar las llamadas diferencias temporales y en ambos periodos; asimismo se puede apreciar que en el rubro de Mermas y Desmedros, gasto que son reparados en base a la pérdida de energía, ya sea en el momento de las aperturas de nuevas vías de instalaciones y a la misma vez el incumplimiento



sobre los requisitos establecidos por la normatividad y según jurisprudencia de SUNAT y Tribunal Fiscal estas darían lugar a una subsanación para su correspondiente deducibilidad de corresponder y así a su vez se tiene que para el periodo 2016 se tiene un 1.10% del total de los reparos tributarios y un 2.03% para el periodo 2017, lo que se visualiza es el incremento de dichos exceso de gastos deducibles. Se tiene también el rubro de provisiones por deudas de cobranza dudosa en el cual se puede apreciar que en el año 2016 se tiene un porcentaje de 9.01% del total de los reparos mientras que en el periodo 2017 se tiene una tendencia decreciente con un porcentaje de 0.02%, exceso de gastos que son deducibles de acuerdo a que la normatividad lo señala, pero dichos reparos son efectuados por parte de SUNAT debido al acogimiento de una interpretación jurídica tanto en primera instancia como en segundo instancia, lo cual mediante casaciones y jurisprudencias de la corte suprema se señala el modo de aplicar dichas deudas en incobrables, y que dichos deudores deben estar constituidos en mora. Jurisprudencia establecida en Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, en la Sentencia contenida en la Resolución N° 22, recaída en el Expediente N° 889-2013).

Por ende, **la hipótesis específica N° 1 queda ACEPTADA.**

4.1.6. Contrastación de la Hipótesis Específica N° 2

CONTRASTACIÓN DE LA HIPÓTESIS ESPECÍFICA N° 2.- “La Evaluación de los gastos no deducibles inciden generando diferencias permanentes en el resultado tributario de la Empresa Regional de Servicio Público de Electricidad ELECTRO PUNO S.A.A. periodos 2016 – 2017.



En aplicación del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta y en aplicación del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se tiene en el rubro de Multas, Recargos e Intereses una reparación tributaria no deducible para el periodo 2016 un monto de S/ 1,469,318.00 soles y para el periodo 2017 un monto de S/ 1,354,703.00 soles, estos montos constituyen el origen de las infracciones que la empresa ELECTRO PUNO S.A.A. viene incumpliendo en el devenir de sus actividades ordinarias, mismas que se producen en mayor casos sobre los cortes intempestivos a la población, razón por la cual OSINERGMIN es quien interviene en estos asuntos, en la cual es el órgano competente quien impone la multa correspondiente. Asimismo se incurrió en gastos sobre Donaciones y cualquier otro acto de liberalidad, en la cual la empresa en el periodo 2016 se tiene un monto de S/ 17,155.00 soles y en el periodo 2017 no se tiene ningún monto reparado razón por la cual estaría frente a una tendencia eficiente con relación a este gasto, gastos que vendría a ser como: gastos sindicales, gastos de rehabilitación y otros, dichos gastos tienen el carácter de Permanentes puesto que no existen el mecanismo para que una vez reparados estos puedan ser deducibles. De igual manera se tiene casi el mismo panorama en lo que vendría a ser en los gastos cuya documentación sustentatoria que no cumplan con los requisitos y características establecidas en el registro de comprobantes de pago, ya que para el periodo 2016 se tiene un monto de S/ 101,954.00 soles y para el periodo 2017 no se tiene reparo alguno, esto en mérito de un manejo eficiente sobre el reglamento de comprobantes de pago y así solo se generaría una diferencia permanente solo por el periodo 2016. Finalmente se tiene otros gastos no deducibles en concordancia con el Decreto Supremo 179-2014, en la cual dichos reparos para



el periodo 2016 vendría a constituir un monto de S/ 10,638,339.00 soles y para el periodo 2017 un monto de S/ 9,805,767.00 soles, montos que vendrían a ser reparados por conceptos de indemnizaciones por demandas administrativas, demandas civiles, demandas arbitrales y entre otros, en la cual muchas instancias de nuestro ordenamiento jurídico señala que: en sede casatoria, la Corte señalo que “la obligación de pago generada por el laudo arbitral (indemnización) no tiene por finalidad producir y/o mantener la fuente generadora de la renta, sino satisfacer una obligación de pago generada por un incumplimiento contractual, y como tal no constituye un pago que deba ser deducido del impuesto a la renta. Fundamentos suficientes en la cual dichas indemnizaciones vendrían dar lugar a las llamadas diferencias Permanentes. En concordancia con estos resultados podemos concluir que los Gastos No Deducibles inciden generando las llamadas Diferencias Permanentes de manera negativa frente a la empresa.

Por ende, **la hipótesis específica N° 2 queda ACEPTADA.**

4.2. DISCUSIÓN

Teniendo en cuenta los antecedentes considerados en esta investigación se ha encontrado resultados similares al presente trabajo de investigación a continuación, se realiza la siguiente discusión.

Para nuestra investigación con respecto a los periodos del 2016 – 2017, la empresa refleja claramente una diferencia tributaria referente a los gastos deducibles como no deducibles, esto debido a las distintas posiciones normativas que se tiene dentro del ordenamiento jurídico, puesto que en sede administrativa se tiene una adopción e interpretación distinta o en cuanto a la



adopción e interpretación en sede judicial, esto reflejado en sus fallos del tribunal constitucional como última instancia en materia interpretativa.

Con respecto al análisis realizado, las inconsistencias de las deducciones como de los gastos no deducibles, se basa en base a las interpretaciones normativas, puesto que la norma es clara y precisa, la norma especial prima sobre la norma general, siempre y cuando esta no es contraria a la norma general, es por ello que a raíz de ello se viene generando inconsistencias normativa, también cabe recalcar, si no es concreto y clara la norma especial, en ese caso cabe adoptar las reglas de la norma general, todo ello es que ocasiona las referidas diferencias temporales y permanentes.

Para nuestra investigación podemos ver que las diferencias temporales y permanentes generan dos impactos, en la cual; la diferencia temporal genera una deducción del impuesto a la renta, en cambio la diferencia permanente genera tributariamente para el fisco un gasto no deducible, consecuentemente este gasto no es aceptado tributariamente. Este análisis de gastos conlleva a que la normatividad en casos de tributo, genere una inconsistencia dentro de la Empresa ELECTRO PUNO S.A.A. asimismo dificulta en sus respectivas tomas de decisiones futuras.



V. CONCLUSIONES

En concordancia con este punto, las conclusiones a las que se ha llegado en la investigación, son las siguientes:

PRIMERA: En la empresa ELECTRO PUNO S.A.A., los factores en que incurre dichos reparos tributarios, es a consecuencia de una interpretación y aplicación discordantes en relación a nuestro ordenamiento jurídico, por lo cual varios de estos gastos son aplicados de manera inadecuada, pero la variación de instancias sobre controversias tributarias, hacen que los operadores del área de contabilidad, gerencia, asesoría, personal y entre otros, dificulta su correcta e idónea aplicación en relación a los gastos en que pueda incurrir la empresa, esto generando a su vez contingencias tributarias, en relación a los excesos de gastos deducibles y los gastos no deducibles. Y siempre y cuando teniendo en un primer lugar el principio de causalidad como requisito indispensable.

SEGUNDA: Estos factores que generan dichas diferencias temporales son: uno es el caso de la depreciación, exceso de gasto reparado que se ve involucrado en concordancia a sus activos, así mismo no se tiene un control permanente de los bienes del activo fijo en el registro de activos fijos, en consecuencia la empresa ELECTRO PUNO S.A.A. no tendría un control eficiente ya sea tanto en ambos periodos; lo otro vendría a ser las Mermas y Desmedros y las provisiones por deudas de cobranza dudosa, estos excedentes de gasto deducibles tributariamente vendrían a consecuencias de una aplicación plural por parte de la SUNAT, así mismo se tiene un ordenamiento jurídico en la cual establece diferentes reglas de aplicación en relación a la normatividad tributaria. A su vez dicho excedente de gastos vendrían a constituir un porcentaje significativo frente a la utilidad de la base imponible, y en consecuencia se tendría una Diferencia Temporales en relación para periodos futuros.



TERCERA: Los gastos reparados en los periodos 2016 y 2017 son significativos frente a la utilidad de la base imponible, que a simple vista son montos considerables, teniendo en cuenta que la empresa ELECTRO PUNO S.A.A. es una empresa prestadora de servicios, en la cual dichos reparos vendrían a ser a consecuencia como: Multas, Recargos e Intereses, Donaciones y otro acto de liberalidad, Gastos cuya documentación no cumplan con requisitos y características establecidas en el registro de comprobantes de pago, y otros gastos no deducibles según el Decreto Supremo 179-2004, dichos gastos no deducibles se dan a consecuencia de razón, motivo y fundamento ya antes mencionados en párrafos y líneas anteriores de dicho trabajo de investigación, a la misma vez se tiene a una interpretación, análisis y aplicación discordante debido a la pronunciación ya sea en primera instancia (SUNAT y Tribunal Fiscal) y en una segunda instancia (Poder Judicial), en donde establecen diferentes criterios de aplicabilidad de las normas tributarias, y en consecuencia generan las llamadas diferencias permanentes.

CUARTA: Se debe tener en consideración los fallos emitidos por parte de la corte suprema, ya sea en segunda instancia, razón y fundamento por el cual es el máximo intérprete en materia legislativa, esto con el único fin de poder generar seguridad jurídica en cuanto a los gastos reparados por dichas instancias.



VI. RECOMENDACIONES

Con la finalidad de mejorar y adoptar las medidas necesarias sobre su análisis e interpretación de dichas normas dentro de la empresa, se brindan las siguientes recomendaciones:

PRIMERA: En relación a la empresa ELECTRO PUNO S.A.A. esta debe advertir a sus trabajadores en el devenir tanto de sus actividades como en el devenir de las normas tributarias dentro de un sistema jurídico, razón por la cual se hace mención en la revisión y luego su posterior aplicación de acuerdo al ordenamiento jurídico, está tomando un criterio en un primer momento la ley en especial y un segundo criterio las reglas del derecho, para así en una posterior y/o eventual fiscalización por parte de la Entidad Administradora de Tributos (SUNAT) no pudiera tener contingencias tributarias actuales ya mencionadas, y consecuentemente serán de una eficiente interpretación y aplicación idónea para el normal desarrollo de sus actividades.

SEGUNDA: Se recomienda realizar un Planeamiento Tributario acorde a las normas del ordenamiento jurídico, normas que puedan ayudar y evitar caer en posibles contingencias tributarias a la empresa.

TERCERA: Esta existencia de estos reparos tributarios no conlleva a un desempeño eficiente por parte de la empresa ya sea como de la sociedad, por ello se recomienda una estructuración y/o jerarquización de normas en materia tributaria ya sea por parte del Estado como del Contribuyente.

CUARTA: Dicha investigación se debe ampliar tanto en la parte contable para así poder realizar un análisis exhaustivo frente a las normas jurídicas, haciendo mención que las normas contables no vendrían a constituir fuentes del derecho, razón por la cual



no es de interpretación cerrada (numerus clausus), razón, motivo y fundamento suficiente en la cual se debe analizar desde esta perspectiva del derecho.



VII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Armas, M. (2010). *Educación para el desarrollo de la cultura Tributaria*.
- Armijo, F. L. (2016). *NIC12 IMPUESTO A LA RENTA*. Lima: Ediciones FAS PERÚ.
- Bembibre, C. (Julio de 2010). *Definicion ABC*. Obtenido de <https://www.definicionabc.com/general/catastro.php>
- Bernal Torres, C. A. (2010). *Metodología de la investigación*. Colombia: PEARSON.
- Bustamante, C. (2004). *Manual Tributario*. Lima: ROSAL.
- Caballero Bustamante. (2010). *Manual Tributario*. Lima: Tinso S.A.
- Castillo, B. S. (Diciembre de 2011). *Herramientas para la gestión Municipal*. Obtenido de *Diccionario Municipal Peruano*: <http://www.inicam.org.pe/TEXTOS/Diccionario%20Municipal.pdf>
- Coll Morales, F. (s.f.). *Economipedia*. Obtenido de <https://economipedia.com/definiciones/pobreza.html>
- Constitución Política del Perú. (1993).
- Cucci, J. B. (2011). *La renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad*. Lima: Pacifico.
- Cuellar, M. (2017). *El ABC de la Tributación Municipal*. Lima.
- De la Cruz, H. (2000). *Glosario Empresarial*. Lima: IVERA E.I.R.L.
- Decreto Legislativo N° 771. (s.f.). *Ley Marco del Sistema Tributario Nacional*.
- Diccionario básico tributario contable*. (s.f.). Recuperado el 26 de 12 de 2020, de https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_b.htm
- Economía, I. P. (octubre de 2019). *Índice de Desarrollo Humano*. Obtenido de <https://www.ipe.org.pe/portal/indice-de-desarrollo-humano-idh/>



- Enriquez Enriquez, T., & Cutipa Cari, J. I. (2015). *Fundamentos Básicos para desarrollar la investigación científica*. Lima: CONTINENTAL S.A.C.
- Estares, D. Y. (2019). *Código Tributario Comentado "50 años Después y más"*. Lima: Ediciones Legales E.I.R.L.
- Folco, C. M. (2019). Comentario. En D. I. Estares, *Código Tributario Comentado "50 años después y más"* (págs. 221-222). Lima: Legales E.I.R.L.
- Folco, C. M. (04 de 2019). <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/acuerdos-de-sala-plena-y-resoluciones-de-observancia-obligatoria>. Recuperado el 04 de 2019, de <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/acuerdos-de-sala-plena-y-resoluciones-de-observancia-obligatoria>.: <http://www.mef.gob.pe>
- Folco, C. M. (209). Comentario. En D. I. Estares, *Código Tributario Comentado "50 años después y más"* (pág. 228). Lima: Ediciones Legales E.I.R.L.
- Garcia, E. G. (1990). Reflexiones en torno a los Principios de Capacidad Contributiva e Igualdad. *ARS IURIS*, 3.
- Gonzales, J. L. (2015). *Impuesto a la Renta*. Lima: Instituto Pacífico S.A.C.
- Hernandez Sampiere, R. (2014). *Metodología de la Investigación*. México: INTERAMERICANA EDITORES S.A.
- INEI. (2007). *Características y Condición de actividad de la población en edad de trabajar*. Obtenido de https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/publicaciones_digitales/Est/Lib1294/cap01.pdf
- INEI. (Abril de 2019). *Instituto Nacional de Estadística e Informática*. Obtenido de *Evolución de la pobreza monetaria:*



https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/publicaciones_digitales/Est/Lib1646/libro.pdf

IPE. (Octubre de 2019). *Instituto Peruano de Economía*. Recuperado el 02 de Agosto de 2020, de <https://www.ipe.org.pe/portal/indice-de-desarrollo-humano-idh/>

Ley. (2003). *Ley N° 27972 (Ley Orgánica de Municipalidades)*.

Ley de Tributación Municipal. (s.f.).

Limaya, A. (2011). *Tributación Municipal*. Lima: Real Time E.I.R.L.

Mateucci, M. A. (2015). *Teoría y Práctica del Impuesto a la Renta*. Lima: Instituto Pacífico S.A.C.

MEF. (2018). *Ministerio de Economía y Finanzas*. Obtenido de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/doc/Guia_para_el_registro_y_determinacion_IP.pdf

Obregon, C. C. (2019). Comentario. En D. I. Estares, *Código Tributario Comentado "50 años después y más"* (págs. 444-445). Lima: Ediciones Legales E.I.R.L.

Ortega Salavarría, R. (2013). *Manual Tributario*. Lima: TINCO S.A.

Palomino, M. (20 de 03 de 2018). *Enciclopedia Jurídica Online*. Obtenido de Sistema Tributario Municipal: <https://peru.leyderecho.org/sistema-tributario-municipal/>

Paredes, P. (2015). La evasión tributaria e incidencia en la recaudación del impuesto a la renta de personas naturales en la Provincia del Guayas, periodo 2009-2012. (*Tesis de maestría*). Universidad de Guayaquil, Guayaquil, Ecuador.

Pleno Jurisdiccional, N° 047-2004-AI/TC (Constitucional 24 de 04 de 2006).

Quea, A. F. (2012). *Estados Financieros Análisis e Interpretación por Sectores Económicos*. Lima: Instituto Pacífico S.A.C.



- Quispe, J. L. (2009). Principales Reparos Tributarios. En M. A. Mateucci, *Teoría y Práctica del Impuesto a la Renta* (pág. 63). Lima: Instituto Pacifico S.A.C.
- Rojo, L. D. (2009). Cartilla de Instrucciones Renta de Tercera Categoría. *Análisis Tributario*, 8.
- Rojo, L. D. (2009). Cartilla de Instrucciones Renta de Tercera Categoría. *Análisis Tributario*, 6,7.
- Rosasco, J. G. (2016). *CONTADORES & EMPRESAS*, 12-13.
- Ruíz de Castilla Ponce de Leon, F. J. (2017). *Derecho Tributario*.
- Sanchez, A. (2002). *Comunicación y Comportamiento del Consumidor*. Lima: Ediciones Lexicom S.A.C.
- SAT. (2020). *Superintendencia de Administración Tributaria*. Obtenido de Cultura Tributaria: <https://portal.sat.gob.gt/portal/cultura-tributaria/>
- Sentencia emitida en el Expediente, N° 03666-2008-PA/TC (Constitucional 07 de 10 de 2008).
- SUNAT. (2016). *Superindencia Nacional de Administración Tributaria*. Obtenido de <http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/sistematributario.html>
- Victor Endo, Abel Alarco, Luis Triveño. (2018). *Mejora del Catastro Urbano Municipal*.
- Villegas, H. (2018). *Derecho Tributario y Financiero*.



ANEXOS

ANEXO 1: Encuesta

**UNIVERSIDAD NACIONAL DEL ALTIPLANO PUNO
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA PROFESIONAL DE CIENCIAS CONTABLES**

Estimado señor (a) estoy desarrollando un estudio de investigación con fines netamente académicas sobre “LOS GASTOS DEDUCIBLES Y NO DEDUCIBLES Y SU INCIDENCIA EN EL RESULTADO TRIBUTARIO DE LA EMPRESA REGIONAL DE SERVICIO PÚBLICO DE ELECTRICIDAD ELECTRO PUNO S.A.A. PERIODOS 2016 - 2017”. Por lo cual le pido encarecidamente me proporcione información mediante las preguntas que se realizara hacia su persona, el cual me ayudara a desarrollar satisfactoriamente dicho proyecto de investigación.

La encuesta es anónima. Agradecemos anticipadamente su atención.

1. ¿Entiende por giro de negocio?

- a) **Sí.**
- b) **No.**
- c) **No Sabe.**

2. ¿Entiende por Principio de Causalidad?

- a) **Sí.**
- b) **No.**
- c) **No Sabe.**

3. ¿Conoce sobre el tema de los Reparos Tributarios?

- a) **Sí.**
- b) **No.**
- c) **No Sabe.**

4. ¿Conoce Ud. los factores que dan lugar a los Reparos Tributarios?



- a) **Sí.**
 - b) **No.**
 - c) **No Sabe.**
5. **¿Conoce Ud. sobre las Diferencias Temporales y Permanentes?**
- a) **Sí.**
 - b) **No.**
 - c) **No Sabe.**
6. **¿Cuál o cuáles son los órganos competentes en resolver controversias en Materia Tributaria?**
- a) **Sunat.**
 - b) **Tribunal Fiscal.**
 - c) **Poder Judicial.**
 - d) **Ministerio Público.**
 - e) **Centro de Conciliación.**
7. **¿Cuál es el área que realiza la capacitación o es a pedido de cada área, como opera ello?**
- d) **La Gerencia General.**
 - e) **El área de División de Contabilidad.**
 - f) **La Junta General de Accionistas.**
 - g) **El área de Personal.**
 - h) **Otros**



ANEXO 2: Entrevista

**UNIVERSIDAD NACIONAL DEL ALTIPLANO PUNO
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA PROFESIONAL DE CIENCIAS CONTABLES**

Estimado señor (a) estoy desarrollando un estudio de investigación con fines netamente académicas sobre “LOS GASTOS DEDUCIBLES Y NO DEDUCIBLES Y SU INCIDENCIA EN EL RESULTADO TRIBUTARIO DE LA EMPRESA REGIONAL DE SERVICIO PÚBLICO DE ELECTRICIDAD ELECTRO PUNO S.A.A. PERIODOS 2016 - 2017”. Por lo cual le pido encarecidamente me proporcione información mediante las preguntas que se realizara hacia su persona, el cual me ayudara a desarrollar satisfactoriamente dicho proyecto de investigación.

- a) ¿Cómo es el manejo en cuanto a la depreciación de Activos Fijos en relación a la normatividad Tributaria?**

Área: División de Contabilidad. ¿Entiende por Principio de Causalidad?

- b) ¿A qué factores y/o conceptos se debe el exceso de diferencia en cuanto a las Mermas y Desmedros?**

Área: División de Contabilidad.

- c) ¿A qué factores y/o conceptos se debe el exceso de diferencia en cuanto a las Estimaciones de Cobranza Dudosa?**

Área: Cobranzas – División de Contabilidad.

- d) ¿A qué factores y/o conceptos se debe en el rubro de Otros Gastos No Deducibles según D.S. 179-2004?**

Área: Asesoría Legal y/o Contabilidad.



ANEXO 3: Declaraciones Juradas Anuales Periodos 2016 – 2017

- [PDT ANUAL 2016.pdf](#)
- [PDT ANUAL 2017 PJ.pdf](#)