

UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO
ESCUELA DE POSGRADO



**Supletoriedad de las Normas Internacionales de Información Financiera en
la definición y tratamiento fiscal de los gastos pre-operativos**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE
MAESTRO EN TRIBUTACIÓN Y FISCALIDAD INTERNACIONAL**

AUTOR

Edwin Fernando Rimarachin Suarez

ASESOR

Cesar Augusto Torres Galvez

<https://orcid.org/0000-0003-1452-940X>

Chiclayo, 2024

**Supletoriedad de las Normas Internacionales de Información
Financiera en la definición y tratamiento fiscal de los gastos pre-
operativos**

PRESENTADA POR
Edwin Fernando Rimarachin Suarez

A la Escuela de Posgrado de la
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo
para optar el grado académico de

MAESTRO EN TRIBUTACIÓN Y FISCALIDAD INTERNACIONAL

APROBADA POR

Cecilia del Rosario Alayo Palomino
PRESIDENTE

Jorge Alberto Garces Angulo
SECRETARIO

Cesar Augusto Torres Galvez
VOCAL

Dedicatoria

A Dios todopoderoso por darme las fuerzas y guiarme en las decisiones de la vida.

A mis padres y hermanos por su innegable amor y confianza.

A mis dos grandes tesoros María Fernanda y Milagros por siempre estar a mi lado en todo momento.

Agradecimiento

A los docentes de la maestría y a mi asesor César Augusto Torres Gálvez quienes con sus comentarios y sugerencias hicieron posibles la culminación de esta tesis.

SUPLETORIEDAD DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN LA DEFINICIÓN Y TRATAMIENTO FISCAL DE LOS GASTOS PRE-OPERATIVOS

INFORME DE ORIGINALIDAD

20% INDICE DE SIMILITUD	20% FUENTES DE INTERNET	12% PUBLICACIONES	11% TRABAJOS DEL ESTUDIANTE
-----------------------------------	-----------------------------------	-----------------------------	---------------------------------------

FUENTES PRIMARIAS

1	legal.legis.com.co Fuente de Internet	2%
2	doi.org Fuente de Internet	1%
3	www.dspace.unitru.edu.pe Fuente de Internet	1%
4	es.scribd.com Fuente de Internet	1%
5	1library.co Fuente de Internet	1%
6	idoc.pub Fuente de Internet	1%
7	repositorio.usmp.edu.pe Fuente de Internet	1%
8	fdocuments.ec Fuente de Internet	1%

Índice

Resumen	7
Abstract	8
Introducción	9
Revisión de literatura	10
Materiales y métodos	23
Resultados y discusión	28
Conclusiones	32
Recomendaciones.....	33
Referencias	34

Lista de figuras

Figura 1: NIC 38 Párrafo 64.....	17
Figura 2: Principio de causalidad	21
Figura 3: Tratamiento contable y fiscal.....	29

Lista de tablas

Tabla 1: Normatividad Vigente.....	22
Tabla 2: Operacionalización de variables	24
Tabla 3: Matriz de consistencia.....	26
Tabla 4: Análisis informes de SUNAT y Jurisprudencia del Tribunal Fiscal.....	30

Resumen

La Ley del impuesto a la renta respondiendo al principio de no confiscatoriedad permite deducir los gastos en la determinación de la renta neta, entre estos gastos permitidos para su deducción vía amortización se encuentran: los gastos pre operativos y lo podemos encontrar en el artículo 37, inciso g) de la Ley en concordancia el reglamento de la Ley. Ahora bien, la legislación tributaria presenta algunos vacíos al no contar con una definición de gastos preoperativos, activo fijo y activo intangible y los cuales han tenido que ser desarrollados por la doctrina contable y la jurisprudencia expuesta por las diversas salas del tribunal fiscal.

La presente investigación analizó el alcance e incidencia de las Normas Internacionales de Información Financiera en la definición y tratamiento fiscal de los gastos pre operativos que permite a las empresas realizar una deducción correcta evitando reparos y contingencias.

En ese sentido la investigación desarrollada fue de tipo cualitativa descriptiva e interpretativa, pretende conceptuar sobre la realidad, en base a la información que se obtuvo. Los resultados conseguidos y la discusión de los mismos concluyen que, en los vacíos normativos relacionados a diversas definiciones no cubiertos por normas jurídicas en nuestro ordenamiento jurídico, se puede remitir a las Normas de Contabilidad NIIF y que no todos los gastos preoperativos o desembolsos que se presentan antes del inicio de actividades califican como tal, esto debido a la naturaleza que subyace en las inversiones iniciales.

Palabras Clave: activo, activo intangible, gasto pre-operativo, amortización, NIIF, deducción de gastos.

Abstract

The Income Tax Law, responding to the principle of non-confiscation, allows the deduction of expenses in determining net income. Among these expenses allowed for deduction via amortization are: pre-operating expenses, which can be found in article 37, paragraph g) of the Law in accordance with the regulations of the Law. However, our tax legislation has some gaps in not having a definition of pre-operating expenses, fixed assets and intangible assets, which have had to be developed by accounting doctrine and jurisprudence set forth by the various chambers of the tax court.

The research analyzed the scope and impact of the International Financial Reporting Standards in the definition and tax treatment of pre-operating expenses that allows companies to make a correct deduction, avoiding objections and contingencies for companies.

In this sense, the research developed is qualitative, descriptive and interpretive, and aims to conceptualize reality based on the information obtained. Having obtained the results and discussed them, we conclude that, in the regulatory gaps related to various definitions not covered by legal standards in our legal system, we can refer to the IFRS Accounting Standards and that not all pre-operating expenses or disbursements that occur before the start of activities qualify as such, this is due to the nature underlying the initial investments.

Keywords: asset, intangible asset, pre-operating expense, amortization, IFRS, deduction of expenses.

Introducción

Las inversiones sean nacionales o extranjeras requieren de grandes cantidades de capital para la creación o expansión de sus actividades empresariales, esto en gran medida como consecuencia de la pandemia del Covid-19, la globalización, el avance de la tecnología y la expansión de mercados a nivel mundial visto en las últimas décadas; en ese escenario el estado peruano no puede ser ajeno y debe promover las inversiones privadas considerando la desaceleración económica y el desempleo provocado por la pandemia; en ese sentido, debe ser prioritario la búsqueda de la promoción de las inversiones y de esa manera seguir manteniendo el liderazgo en la región. De acuerdo a las publicaciones del Banco Central de Reserva del Perú de setiembre de 2024 (BANCO CENTRAL DE RESERVA DEL PERÚ, 2024) señala que “se espera que la economía se expanda 3,0 por ciento en 2025, misma tasa a la proyectada en el Reporte previo. Esta previsión asume condiciones climáticas favorables”. Así mismo, el reporte indica que “se espera que la inversión privada crezca 2,3 por ciento en 2024. La proyección asume un entorno de estabilidad social y política y la recuperación de la confianza empresarial para invertir”.

Lo que lleva a plantear algunas cuestiones partiendo de la pregunta principal ¿Se puede aplicar supletoriamente las normas internacionales de información financiera en la definición y tratamiento fiscal de los gastos pre-operativos? y entra otras: ¿Están claras las reglas de juego para el inversionista? ¿Las disposiciones de capital e inversión constituyen gastos pre-operativos o pueden capitalizarse?, ¿Existen definiciones claras? ¿La jurisprudencia tributaria permite tomar medidas preventivas?

Estas preguntas muestran la importancia y justifican este trabajo de investigación realizado con un específico énfasis y comprensión de la deducción establecida en el artículo 37, inciso g) de la (Ley del Impuesto a la Renta, 2004) que en concordancia con el reglamento en su artículo 21 inciso d) expresa que “la amortización a que se refiere el inciso g) del artículo 37 de la Ley, se efectuará a partir del ejercicio en el que se inicie la producción y explotación”. (Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, 1994) .

Sin perjuicio de la legislación tributaria en torno a la deducción de los gastos pre-operativos, a lo largo del trabajo se realiza un examen de la normativa contable y su incidencia en el alcance, definición y tratamiento que reciben las erogaciones en la etapa pre-operativa, así, solo para darnos una idea, la normativa contable establece límites a esos gastos que de

acuerdo a su naturaleza deben calificar como activos fijos o intangibles o como costos de préstamos capitalizables.

Como objetivo general se analiza la supletoriedad de las Normas de Contabilidad NIIF en materia tributaria a la luz de la Norma IX del Código Tributario en su título preliminar que menciona que en lo no advertido por la legislación tributaria se podrá aplicar normas de disímil naturaleza a las tributarias, siempre y cuando no se les contrapongan ni las alteren. Teniendo también en cuenta que el artículo 223 de la Ley General de Sociedades actual, instituye que los EEFF (Estados Financieros) de las empresas se formulan y presentan acorde a los principios de contabilidad generalmente aceptados por nuestro estado y a las disposiciones legales sobre la materia.

Como objetivos específicos se analiza el marco normativo de las Normas Internacionales de Información Financiera en el Perú; se analiza el tratamiento contable y fiscal de los gastos-preoperativos y como tercer objetivo se analiza la jurisprudencia en materia tributaria del tribunal fiscal e informes de SUNAT.

Revisión de literatura

Antecedentes del problema

El problema que constituye la presente investigación tiene una variable independiente que es la legislación y dos variables dependientes: los gastos pre-operativos y las Normas Internacionales de Información Financiera que son estándares aceptados mundialmente y que, a la actualidad mantienen siendo adoptados por los países de América Latina, entre los cuales se encuentra el Perú. De acuerdo a las variables presentadas expondremos los trabajos precedentes que, aunque no examinan directamente la problemática planteada en el presente plan, sirven como soporte para el estudio de nuestras variables. Entre aquellos trabajos de referencia tenemos:

Según (Marambio Vinagre & Quintero Vera, 2018) en su informe realizado en Santiago de Chile indicó que es necesario que las Compañías cuenten con personal competente que elabore estados financieros obedeciendo los principios contables y disposiciones tributarias básicas de correlación de ingresos con gastos y se adopten juicios apropiados de capitalización de gastos tanto desde lo contable y tributario. Lo primero incurre en la adecuada presentación de la información financiera en la contabilidad y una adecuada determinación de la base

imponible del gravamen de primera categoría. La investigación ofrece un instrumento de consulta que permite a los profesionales estar al tanto del postulado de correlación de ingresos con gastos desde una visión contable como tributaria. Al mismo tiempo conocer aspectos sustanciales respecto a gastos que la LIR admite diferir.

Para (Bejarano Pérez, 2017) en su tesis analizó la legalidad de la utilización de las Normas de Contabilidad NIIF por la Administración Tributaria, Poder Judicial y el Tribunal Fiscal como mecanismos de interpretación de nociones determinados escasamente en la Ley del Impuesto a la Renta. Se evidencia de que ambas normas poseen fines disímiles y que las Normas de Contabilidad NIIF no llegan a cumplir con los criterios de nuestra constitución en materia tributaria. A pesar de ello, existe una mayoritaria posición que acepta su utilización en el cálculo del impuesto a la renta de tercera categoría.

Al ser analizadas las fuentes del Derecho Tributario, la relación del impuesto a la renta empresarial peruano con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se identificó que nuestro método de determinación del impuesto a la renta se clasifica sobre la base del sistema de balance independientes o doble balance. Por consiguiente, la producción de los operantes jurídicos manifiesta dificultades por haberpreciado a como base imponible a la Contabilidad, el cual pertenece a sistema diferente, como el de balance único con correcciones. Este trabajo también desarrolla conclusiones importantes que sirven de base para nuestra investigación y que serán adoptadas en el desarrollo de la tesis.

Un trabajo de investigación revisado es también el de (Leon Huayanca, 2017) donde el autor presenta la problemática de la expedición expresa a las Normas de Contabilidad NIIF que realiza nuestra Ley de Impuesto a la Renta y su Reglamento, ocasionando una disputa de si esa expedición quebranta uno de los principios constitucionales que es el de Reserva de Ley debido a que, en opinión del autor, la normativa contable no se encuentra implantada en el ordenamiento jurídico concreto, ni tampoco han sido promulgadas por el Congreso de la República o por el Poder Ejecutivo vía delegación de facultades, por el contrario fueron emitidos por un órgano internacional denominado International Accounting Standards Board (IASB por su acrónimo). Con esa finalidad el trabajo se divide en dos capítulos; primero capítulo ha desarrollado la problemática originada por el choque entre las normas tributarias y contables, si bien concretamente en el criterio de devengado y su expedición a las NIIF y en el segundo apartado pretende solucionar con ciertas dificultades que han presentado de la casuística cotidiana y así poder constatar su hipótesis referida a los parámetros interpretativos

de las NIIF, las cuales están fijadas a la actualidad en el derecho contable, con lo que la normatividad contable son reglas jurídicas, más no la de producir o producir tributos. Sin contradecir lo indicado anteriormente, la cimentación para la potestad tributaria son los principios constitucionales. Los criterios (en este caso el del devengado) por el que deben pasar es el de verificar si no atenta contra el principio de capacidad contributiva.

En el trabajo de (Távora Regalado, 2017) donde se aborda el régimen tributario de los gastos pre operativos incididos por las Compañías del sector minero demarca el concepto de los gastos preoperativos visto en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, de la misma forma que los gastos de desarrollo y exploración expresados en la Ley General de Minería, con la finalidad de que los contribuyentes consigan establecer qué régimen le corresponde a los distintos tipos de gastos incidentes en la etapa pre operativa o en una etapa de crecimiento de algún proyecto minero. Complementariamente profundiza en clarificar que es un estudio de factibilidad, responsabilidad social, estudio de impactos ambientales para determinar a qué régimen tributario resultaría aplicable.

Sobre la deducibilidad o causalidad de los gastos en la imposición a la renta (Del Aguila Saldaña, 2018) señala que es un principio jurídico tributario relevante, el cual es preciso poseer un adecuado alcance, mayor aún si acorde a las resoluciones del tribunal fiscal desarrollada, debe ser comprendida en un sentido extenso, componiéndose en un juicio afín con las requerimientos presentes de las empresas.

También hemos podido encontrar algunos trabajos de investigación de tipo cuantitativo como el de (Huayna Mendoza, 2018) donde estudió el tratamiento tributario de los gastos preoperativos y cómo impactaba en los EEEF de las compañías concesionarias de obras en la ciudad de Lima por el ejercicio 2017. La tesis se encuadró en un diseño no experimental porque se ejecutó sin manejar de forma deliberada las variables; de tipo aplicada ya que rebuscó la incubación de conocimiento sobre la problemática de las Compañías concesionarias; circunscrita a un estudio descriptivo; y exponiéndose los resultados de manera sistemática e interpretándose objetivamente aplicándose a la muestra el procedimiento probabilístico que también es conocido como muestreo aleatorio simple, donde se obtuvieron a 36 gerentes, contadores, controllers, asistentes, jefes y abogados de las empresas. Como principal resultado se concluyó que tributariamente los gastos preoperativos tienen impacto en los EEEF de las compañías que cuentan con concesiones.

Bases Teóricas

Desarrollo de las Normas de Contabilidad NIIF en el Perú

Desde el año 1965 fecha de la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad donde se resumió la relación de los principios de Contabilidad y que fueron oficializados en el Perú por el Plan Contable General de 1973 y 1983.

- Moneda común denominador
- Ente
- Valuación al costo
- Bienes económicos
- Partida doble
- Período
- Exposición
- Realización

La federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú en 1983 convino en la aceptación de las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC (hoy normas integrantes de las Normas de Contabilidad NIIF), por ser las más adaptables y adecuadas a nuestra realidad. No obstante, su aplicación no fue extensiva.

A mediados de 1997, se promulgó la Ley 26889, comúnmente conocida como Ley General de Sociedades, que reglamenta a:

- las sociedades anónimas,
- colectivas,
- en comandita,
- a las sociedades civiles y
- de responsabilidad limitada.

En el artículo 223 de la Ley General de Sociedades, indica que Los estados financieros de las Empresas se presentan y elaboran acorde a las disposiciones legales y acorde a los PCGA - Principios de contabilidad generalmente aceptados.

Consecutivamente, el Consejo Normativo de Contabilidad instaló mediante la Resolución N° 013-98 lo siguiente: Los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados al cual hace referencia el artículo 223 de la Ley General de Sociedades Ley 26887, comprenden, esencialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (hoy denominadas Normas de Contabilidad NIIF), del mismo modo que las normas establecidas por los Organismos de Control y Supervisión para las empresas de su área, siempre que se encuentren dentro del ámbito en que se apoyan las Normas de Contabilidad NIIF. Por excepción y en aquellas circunstancias que no estén tratados por las NIIF de forma supletoria podrá utilizarse los Principios de Contabilidad utilizados en los Estados Unidos de Norteamérica (US GAAP por sus siglas en ingles).

Otra fecha importante que colaboró con las condiciones técnicas para la aplicación de las Normas de Contabilidad NIIF en el Perú fue en el año 2010 cuando se publicó la Resolución CONASEV 102-2010-9401 en la que se dispuso que las empresas públicas que tienen acciones o instrumentos de deuda en el mercado público deben presentar estados financieros bajo IFRS estableciendo que la fecha de adopción es el 31 de diciembre de 2011 aplicándose por esos años la Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF 1).

Pero no fue hasta estos últimos años que el Perú a través del Ministerio de Economía y Finanzas viene dando un esfuerzo significativo y visible en la búsqueda del desarrollo de un marco legal claro para la aplicación de las Normas de Contabilidad NIIF y una mayor difusión de las mismas, así entonces en el 2022 mediante Decreto Legislativo N° 1438 se incorpora en nuestro ordenamiento jurídico la obligatoriedad de aplicar las NIIF aprobadas por el Consejo Normativo de Contabilidad complementado con las Resolución 003-2022-EF/30 se aprueban las condiciones técnicas para la aplicación de las NIIF en el Perú.

Juridificando el fenómeno contable: el Derecho contable

Desde una mirada histórica como bien lo ha desarrollado (Durán, 2014b) la contabilidad sigue siendo el reflejo de los hechos económicos de una compañía cuyos libros contables fueron y siguen siendo utilizados como un medio de prueba, volviéndose una obligación para la entidad. Siendo el Derecho el que ha regulado esta obligación, respecto a las exigencias que deben cumplir estos libros, como a la manera de incluir los ingresos y gastos, a fin de que estos libros de contabilidad reflejen la situación patrimonial de la Compañía a una fecha determinada.

Como ya hemos visto anteriormente si bien la Contabilidad estaba siendo tímidamente recogida en alguna normativa constituyéndose su aplicación en el plano de la voluntariedad; no obstante, gradualmente se les ha ido dotando de obligatoriedad, lo que conlleva a reconocer determinadas consecuencias jurídicas. El producto contable (los Estados Financieros) como bien señala (Rodríguez et al., 2014) *“la prueba de libros de contabilidad se introduce en el marco de la apreciación conjunta de la prueba y en el sistema de prueba libremente apreciada. Consecuentemente, los libros contables no son un medio privilegiado de prueba”* (p. 86). Queda claro entonces el reconocimiento como mecanismo probatorio de la ejecución de hechos económicos (lo que se denomina como «la teoría de la prueba» en el Derecho); posteriormente, se reconoce su juridicidad, dada las consecuencias jurídicas pueden generar su uso (estableciéndose reglas relacionadas a los Estados Financieros, especialmente en el derecho societario; sin dejar de lado el derecho bancario, el de mercado de capitales, el código civil, etc.), para llegar finalmente al DL N° 1438 que da carácter de obligatoriedad legal a las Normas de Contabilidad NIIF.

Diversos autores nacionales e internacionales han denominado como Derecho contable al establecimiento de normas jurídicas oficiales de carácter obligatorio. Para estos autores, manifiestas que hemos asistido en efecto a un proceso de alejamiento de un *soft law* contable para ingresar a un *hard law* (derecho duro).

Ello motivado, por la apertura de mercados, la globalización de los negocios y las crisis económicas del siglo XXI que en materia contable significó expansión global de la adopción de las NIIF y su actualización, cada vez más son más los Estados que vienen adoptando dichas normas y instituyendo reglas internas que aseguren que su contenido sea de aplicación obligatoria, buscando el objetivo de contar con información comparativa entre los Estados Financieros de las empresas del mundo. De esa manera, las economías se vuelven atractivas y logrando su integración con otras y acceso a inversiones de distintas partes del mundo.

Existen distintas posiciones sobre si las disposiciones normativas peruanas son suficientes para la juridificación de la normativa contable en los requerimientos señalados en el apartado anterior, en las que resaltamos la Ley N° 26887 - Ley General de Sociedades, la Ley N° 28708 - Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad-, el Código de Comercio y el recientemente publicado TUO del Decreto Legislativo N°1438. Ahora podemos analizar el conjunto de ellas y concluir que el Derecho Contable peruano está dotado de fundamento que

le permite contar con una incorporación de la Normas de Contabilidad NIIF a nuestro Derecho Contable.

Definición de gasto preoperativos

Debido a que nuestra Ley del Impuesto a la renta y su reglamento no definen gasto pre operativo es necesario recurrir en primer lugar a la (Real Academia Española, 2014) la cual define al prefijo “pre” como un indicador de anterioridad temporal o local, encarecimiento o prioridad y al adjetivo “operativo” como listo o preparado para ser utilizado o entrar en acción.

Entonces podemos inferir semánticamente que nos encontramos ante desembolsos o erogaciones que se dan antes del inicio de operaciones de un negocio.

En este punto es importante también diferencias los gastos de organización de los gastos preoperativos ya que su tratamiento tributario en el primero serán tratados bajo otras consideraciones tributarias, en ese sentido concuerda (Medrano, 2018) que señala:

“Los gastos de organización son aquellos en los que se incurre antes de la constitución de la sociedad y los preoperativos son los que se generan después de tal constitución, pero antes de iniciar las actividades propias del giro de la empresa.” (p.90).

Los gastos pre operativos al estar situados en el Artículo 37 de la LIR se enmarca dentro del alcance de lo que se conoce en la doctrina como el “principio de causalidad” para (Picón, 2019) supone una relación entre la renta gravada y los gastos necesarios para producirlas, conservando aspectos como la razonabilidad y normalidad.

En este capítulo hemos decidido tratar el caso de los gastos preoperativos ya que ostentan un tratamiento equivalente a los intangibles. Efectivamente, el contribuyente puede resolver deducir los gastos preoperativos en el primer ejercicio de su devengo o a través de su capitalización y subsecuente amortización hasta por 10 años.

Marco normativo contable de los gastos preoperativos

Como veremos más adelante el término “gasto preoperativo” poseen su inicio en la práctica contable, resulta entonces que tales conceptos sean revisados según las Normas de

Contabilidad NIIF. La referencia más próxima a gastos preoperativos la hallaremos en la Norma Internacional de Contabilidad N° 38 vigente según Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N°002-2024-EF/30 que indica en su párrafo 64:

Figura 1: NIC 38 Párrafo 64

- (a) Gastos de establecimiento (esto es, costos de puesta en marcha de operaciones), salvo que las partidas correspondientes formen parte del costo de un elemento del propiedades, planta y equipo, siguiendo lo establecido en la NIC 16. **[Referencia: párrafos 7 a 28, NIC 16]** Los gastos de establecimiento pueden consistir en costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad o para comenzar una operación (costos de preapertura), o bien costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costos previos a la operación).
- (b) Desembolsos por actividades formativas.
- (c) Desembolsos por publicidad y actividades de promoción (incluyendo catálogos de pedido por correo).^{E8}
- (d) Desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.

Norma Internacional de Contabilidad N° 38 Activos Intangibles

Definición

Los activos intangibles, de los cuales nos ocuparemos en este apartado, como también lo expresa (Chong, 2011) tiene que cumplir con tres conceptos claves: identificabilidad, beneficios económicos futuros y control, para ser definidos como tales. Si no, la erogación realizada será reconocido como gasto, o, si ha sido adquirido en una combinación de negocios, se incluirá en la plusvalía (goodwill) reconocido en la fecha de la adquisición según la NIIF 3.

Identificabilidad

Un activo intangible solicita que cumpla con ser identificable y así se pueda distinguir de la plusvalía o crédito mercantil. En este sentido (Chong, 2011) concuerda que un activo es identificable si posee una identificación separada de la empresa y que puede además puede ser comprado o vendido independientemente de la Compañía que la posea, o si surge de derechos legales o de otros derechos contractuales. Como por ejemplo patentes y marcas de fábrica.

Un activo será no identificable si no puede ser separado ni distinguido de la entidad que lo posee. Este es el caso del goodwill de un negocio.

Control

El control está relacionado con la capacidad de generar obtener o generar beneficios económicos futuros que provengan de los recursos que subyacen en el activo intangible y que, al mismo tiempo, la entidad restrinja el acceso de esos beneficios a terceras personas.

La (Norma Internacional de Contabilidad 38 Activos Intangibles, 2024) indica que normalmente, el control es más fácil de comprobar por derechos de tipo legal, aunque no es necesariamente la única manera de comprobarlo.

Beneficio económico futuro

Se incluye los ingresos ordinarios provenientes de la enajenación de los bienes o servicios, el ahorro en costos y otros beneficios que pueden derivar del uso del activo por parte de la Compañía.

Reconocimiento y contabilización

Los activos intangibles se valúan inicialmente al costo. (Norma Internacional de Contabilidad 38 Activos Intangibles, 2024) Su reconocimiento y la contabilización de un activo intangible dependerán de si satisface con la definición, que acabamos de revisar, y además:

- Es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la empresa.
- Que su costo pueda ser medido de forma confiable.

Generación interna de Activos Intangibles

Para la evaluación de las reglas de reconocimiento de un activo intangible que ha sido o está siendo generado internamente deben ser clasificados en las fases de investigación y las fases de desarrollo.

Si la entidad no estuviera en la facultad de distinguir ambas fases en un proyecto interno para crear un activo intangible, entonces todas las erogaciones serán consideradas como si se hubieran realizado en la fase de investigación.

- **Fase de investigación**

No deben reconocerse activos intangibles que surjan en esta fase. La demostración de la formación de beneficios económicos futuros es muy difícil, consecuentemente, los desembolsos que se originan en esta fase deberán ser reconocidos como gasto del ejercicio en el que se incurren.

Algunas de las actividades relacionadas con esta fase son: aquellas dirigidas a obtener nuevos conocimientos o la exploración de alternativas para nuevos materiales, productos, procesos, etcétera.

- **Fase de desarrollo**

Los activos intangibles que surjan en esta fase se reconocerán si es posible demostrar todas las siguientes condiciones:

- a. La factibilidad técnica de completar la producción del activo intangible, de manera que pueda estar disponible para su uso o venta.
- b. La capacidad para usarlo o venderlo.
- c. La intención de terminar el intangible para usarlo o venderlo.
- d. Demostrar la probabilidad de que el intangible generará beneficios económicos futuros. Por ejemplo, se debe demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o, en el caso de ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.
- e. La disponibilidad de adecuados recursos técnicos, financieros y otros que permitan completar el desarrollo.
- f. La capacidad de medir, de manera confiable, los desembolsos atribuibles al intangible durante la fase de desarrollo.

Algunas de las actividades relacionadas con estas fases son: diseño, construcción y prueba de modelos, herramientas, procesos, prototipos, productos o servicios mejorados o nuevos.

Costos de un activo intangible generado internamente

Sus costos deberán incluir todos aquellos desembolsos realizados desde el instante en que un elemento de activo intangible satisface con las condiciones para su reconocido como tal.

Reconocimiento como gasto

Cuando los desembolsos relacionados con un elemento de activo intangible que no cumple con las reglas establecidos para su reconocimiento como tal deben ser reconocidos como gastos esto acorde al párrafo 69 de la (Norma Internacional de Contabilidad 38 Activos Intangibles, 2024).

Algunos ejemplos de desembolsos que deben ser reconocidos como gastos son: gastos relacionados con el inicio de actividades de la empresa como los legales o administrativos, costo de lanzamientos de nuevos productos, de publicidad o de promoción, entre otros.

Si hubiera desembolsos posteriores relacionados con una partida intangible, estos deben ser reconocidos como gastos salvo que:

1. Existe probabilidad de que el desembolso permita que el activo genere beneficios económicos futuros por arriba de la evaluación original estándar de su desempeño.
2. Puedan ser medidos y atribuidos confiablemente.

Hasta este punto queda claro que para la Contabilidad los gastos preoperativos (denominados gastos de establecimiento por la NIC 38) así como los de inicio de operaciones o aquellos necesarios para nuevas actividades o nuevos productos (distinguiendo si están en una fase de desarrollo o investigación) deben reconocerse como gastos en el ejercicio.

Principio de causalidad

Para (Picón, 2019) y (Medrano, 2018) coinciden que la causalidad es aquella relación que existe entre un hecho (costo o gasto) y su efecto esperado (mantenimiento de la fuente o rentas gravadas generadas). Aún se presente la falta de obtención del resultado buscado con el costo o gasto, ello no involucrará el no cumplimiento de este principio; quiere decir, se creará que un gasto cumple con este principio a pesar de que no se alcance la generación de renta.

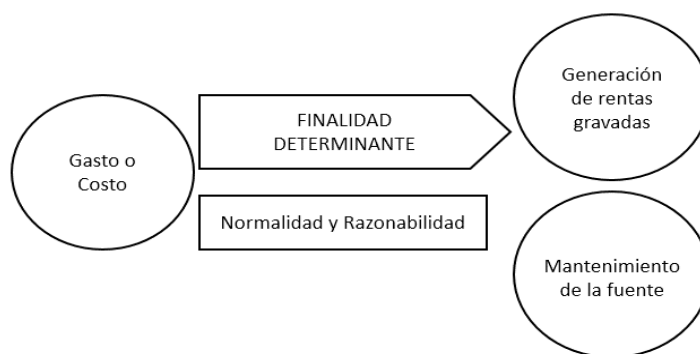
De esta forma, el principio de causalidad busca reafirmar la existencia de un vínculo entre los desembolsos incurridos por el contribuyente, y la obtención de beneficios económicos que están sometidos al Impuesto a la Renta. En tanto en cuanto este impuesto grava la renta neta admitiéndose consecuentemente la deducción de los gastos que cumplieron el objetivo de generar las mismas o mantener la fuente productora en situaciones aptas para su desempeño y generando rentas.

Existe mucha jurisprudencia del Tribunal Fiscal que veremos más adelante, suscribe que para un gasto sea deducible demanda también que tenga una relación causal con la renta gravada que genere. No cabiendo cuestionamientos a su deducibilidad.

Este principio está consagrado en el artículo 37° de la (Ley del Impuesto a la Renta, 2004) de cumplimiento para los gastos o costos que procure deducirse de la renta gravada.

Los aspectos más principales de la norma que se deben de cumplir lo podemos resumir con la siguiente figura:

Figura 2: Principio de causalidad



Destino del gasto para su deducibilidad

El primer obstáculo o valla que se presenta la causalidad según (Picón, 2019) de un gasto es su necesidad. Es decir que sea “necesario” para generar renta gravada, o si ese gasto ayudó a mantener la fuente generadora. Sobre esto indicaremos las resoluciones del tribunal fiscal más relevantes y son:

RTF N° 03211-1-2015, 02960-4-2015, 02865-10-2015, 03211-1-2015, 102255-8-2014, 94403-2014, 4807-1-2006, 1275-2-2004.

Hay aspectos importantes que son introducidos por la jurisprudencia que son los criterios de proporcionalidad y razonabilidad que debe cumplir el gasto, ello atendiendo a la naturaleza de las operaciones del contribuyente. Otro aspecto que incorpora el Tribunal Fiscal es que el gasto no necesariamente debe ser indispensable es decir basta con evidenciar que la adquisición de un bien o servicio tuvo como intención mantener la fuente o generar ingresos gravados.

Hay un objetivo adicional a lo desarrollado previamente y que no debemos de dejar de lado al momento de analizar la deducibilidad de un gasto es que estos deben tener relación con la generación de ingresos que califiquen para la ley como renta gravada de tercera categoría.

Evolución normativa de los gastos preoperativos

Al 2024 el texto normativo relacionado a los gastos preoperativos no ha sufrido ninguna variación como podemos observaremos en la siguiente tabla comparativa:

Tabla 1: Normatividad Vigente

Decreto Legislativo N° 200 – Ley del Impuesto a la Renta	Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF
<p>El Poder Ejecutivo recibió la delegación de facultades para legislar en materia tributaria según Ley N° 23230, promulgando el Decreto Legislativo N° 200 en fecha 12 de junio de 1981, en el que el texto del artículo 40 sobre la deducibilidad de las rentas de tercera categoría en su inciso h) expresa:</p> <p>“Los gastos de organización, los gastos <u>pre-operativos</u> iniciales, los gastos <u>pre-operativos</u> originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período <u>pre-operación</u>, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez años.”</p>	<p>Inciso g) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF establece que:</p> <p>“Los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período preoperativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez años”</p>

Materiales y métodos

Tipo de investigación

La investigación desarrollada fue de tipo cualitativa descriptiva e interpretativa, pretende conceptuar sobre la realidad, en base a la información obtenida.

El diseño de investigación admitió escoger la información relevante y de calidad logrando los objetivos propuestos y nuestra investigación a partir de la interpretación, el análisis e inferencias nos permitió reflexionar y asumir compromisos y definiciones.

Metodología abordada

La investigación fue de tipo explicativa o causal buscando analizar las causas y los efectos de la relación presente entre las variables. Asimismo, fue de carácter interpretativo, nuestro interés estuvo enfocado en el estudio de algunos significados, perspectivas personales que experimentan los contribuyentes en diferentes casos; describiendo los contextos y circunstancias en las que tuvieron lugar.

Sujetos para la investigación y escenario

A los contribuyentes, a quienes se analizó mediante la jurisprudencia, relacionados a los gastos pre-operativos.

La investigación se realizó sobre la legislación existente respecto a los gastos pre-operativos y como la normativa contable incide en el alcance y tratamiento de estos gastos, estos acápite tienen un alcance bibliográfico de nivel nacional e internacional que han sido consultados para poder desarrollarla.

Operacionalización de variables

Tabla 2: Operacionalización de variables

IDEA DE INVESTIGACIÓN	VARIABLES	DIMENSIONES	INDICADORES	TÉCNICA E INSTRUMENTOS	
SUPLETORIEDAD DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN LA DEFINICIÓN Y TRATAMIENTO FISCAL DE LOS GASTOS PRE-OPERATIVOS	Normas Internacionales de Información Financiera	Normas de contabilidad NIIF en el Perú	Desarrollo normativo	Análisis documental y revisión de Jurisprudencia	
			Derecho contable		
	Gastos Pre-operativos	Norma Internacional de Contabilidad 38 Intangibles	Definición		Análisis documental y revisión de Jurisprudencia
			Reconocimiento		
			Medición		
			Definición		
			Principio de causalidad		
			Destino del gasto		
			Proporcionalidad y razonabilidad		
			Tratamiento Contable		
Tratamiento Tributario	Norma Internacional de Contabilidad 16 Norma Internacional de Contabilidad 38 Norma Internacional de Contabilidad 23	Desarrollo normativo	Análisis documental y revisión de Jurisprudencia		
		Ley de Impuesto a la Renta			
		Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta			

Instrumentos para recolección de datos

Utilizamos la recolección de datos mediante las técnicas de observación y análisis de documentos, mediante el recojo de información de fuentes bibliográficas como revistas, textos, jurisprudencia e información de internet. Además, investigamos toda la información que se tiene pública y entrevistas realizadas.

Procedimiento y análisis de datos

Los procedimientos para la recolección de datos fueron: el análisis documentario evaluando y analizando la información obtenida, permitiéndonos sustentar los objetivos.

El análisis de datos se ejecutó teniendo en cuenta la base legal del TUO de la Ley de Renta, jurisprudencia e informes de SUNAT.

La información recopilada fue analizada demostrando que las definiciones brindadas por la normativa contable inciden en el tratamiento fiscal.

Criterios éticos

Los criterios que se consideraron en nuestra investigación fue la veracidad de la información. La veracidad, desde a recopilación de la información presentada como fuentes confiables que permitieron que la evaluación y análisis fuera objetiva y veraz.

Criterios de rigor científico

El criterio de rigor científico al referirse a una investigación cualitativa procuró averiguar, indagar e interpretar los hechos y leyes con la finalidad de producir conocimiento, esto quiere decir que no partió de una hipótesis, sino que se generó teorías a partir de resultados. Asimismo, no empleamos datos estadísticos ni agrupamos información por categorías.

Matriz de consistencia

Tabla 3: Matriz de consistencia

PROBLEMA PRINCIPAL	OBJETIVO PRINCIPAL	HIPÓTESIS	VARIABLES
	Analizar la aplicación supletoria de las normas internacionales de información financiera en la definición y tratamiento fiscal de los gastos pre-operativos	El tratamiento fiscal de los gastos pre-operativos permite aplicar supletoriamente las normas internacionales de información financiera.	Variable 1: Normas Internacionales de Información Financiera Variable 2: Gastos Pre-operativos
	OBJETIVO ESPECÍFICOS		DIMENSIONES INDICADORES
			Variable 1: Normas Internacionales de Información Financiera
¿Se aplica supletoriamente las normas internacionales de información financiera en la definición y tratamiento fiscal de los gastos pre-operativos?	Analizar el marco normativo de las NIIF en el Perú y su aplicación en el ámbito tributario.		Normas de contabilidad NIIF en el Perú Derecho contable
			Variable 2: Gastos Pre-operativos
			Tratamiento Contable Tratamiento Tributario Norma Internacional de Contabilidad 38 Intangibles Principio de causalidad
			Activos fijos Intangibles Costos por préstamos Desarrollo normativo Ley de Impuesto a la Renta Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta Definición Reconocimiento Medición Definición Destino del gasto Proporcionalidad y razonabilidad
	Analizar jurisprudencia en materia tributaria del tribunal fiscal e informes de SUNAT.		

ENFOQUE, TIPO Y DISEÑO DE INVESTIGACIÓN	POBLACIÓN Y MUESTRA	PROCEDIMIENTO Y PROCESAMIENTO DE
Enfoque Cualitativo		
Tipo Básica		<p>Los procedimientos para la recolección de datos fueron: el análisis documental evaluando y analizando la información obtenida, permitiéndonos sustentar los objetivos.</p>
Diseño Descriptivo	<p>La jurisprudencia e informes de SUNAT relacionados a gastos pre-operativos y seleccionaremos una muestra en base a un muestro no probabilístico según la relevancia para la investigación</p>	<p>El análisis de datos se ejecutó teniendo en cuenta la base legal del TUO de la Ley de Renta, jurisprudencia e informes de SUNAT. La información recopilada fue analizada demostrando que las definiciones brindadas por la normativa contable inciden en el tratamiento fiscal.</p>

Resultados y discusión

Análisis del marco normativo de las NIIF en el Perú y su aplicación en el ámbito tributario.

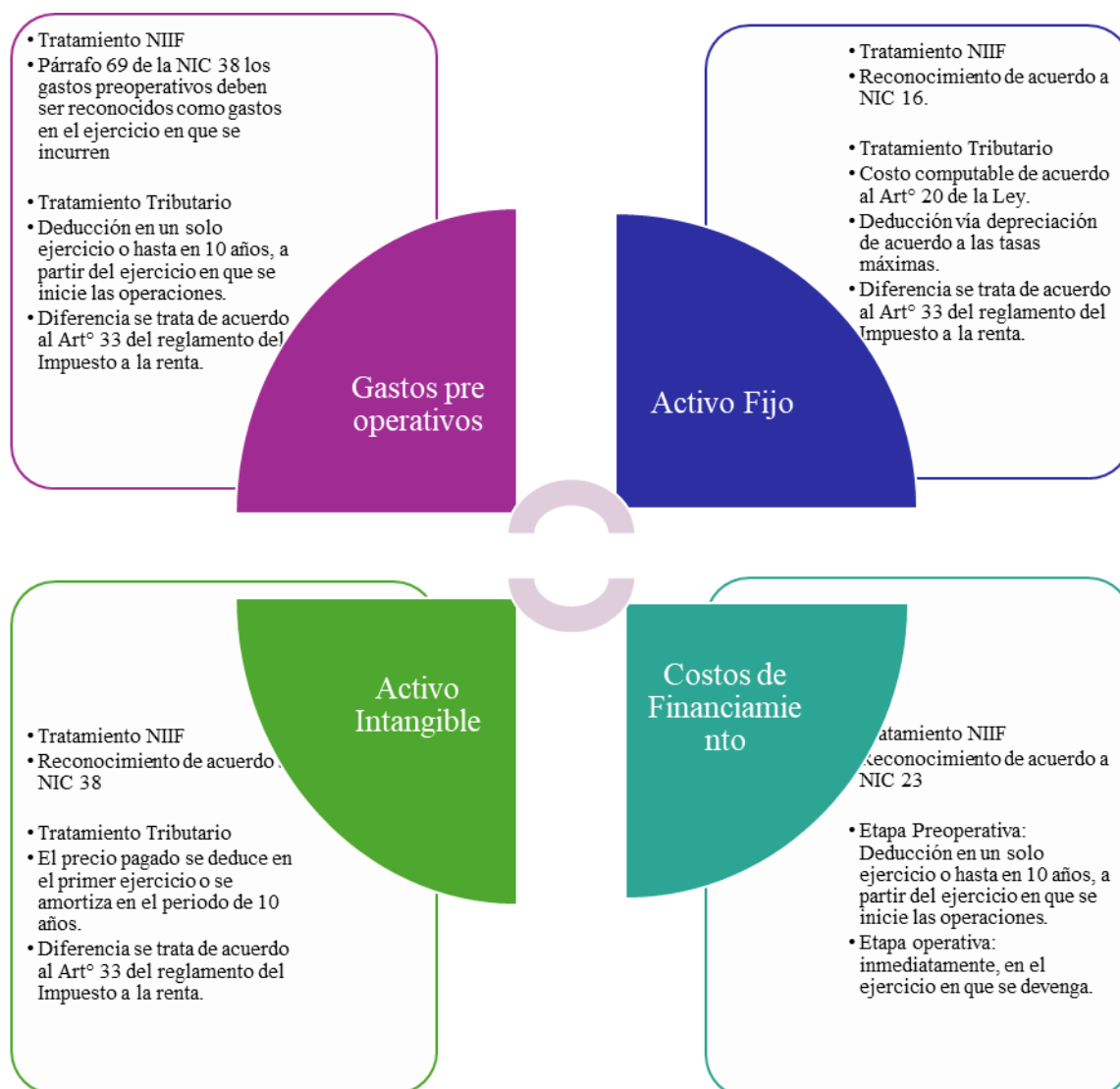
El presente trabajo no pretende o busca probar el carácter vinculante de la contabilidad en la determinación del Impuesto a la renta empresarial en el Perú ya que nuestro análisis no se centra en si las Normas Internacionales de Información Financiera establecen o modifican hipótesis de incidencia tributaria y somos más bien concordantes con la opinión de específicamente en el tema materia de análisis de éste trabajo que es el de la interpretación en ese sentido concuerdan autores como (Bravo Cucci, 2018) y (Durán, 2014a), éste último expresa *“de manera que la discusión sobre la influencia de la contabilidad en el IR Empresarial se había concentrado en materia de interpretación e integración de la norma jurídica tributaria.”*

De esta manera la norma se recrea con cada intérprete a través de los métodos de interpretación, bajo el paradigma del estado constitucional la interpretación de las normas la realizan todos los ciudadanos y sus interpretaciones son válidas y llegarán a ser válidas de acuerdo a su calidad argumentativa. Así para nuestro trabajo, el intérprete va a recrear qué significa “gasto preoperativo”, qué significa “amortización”, qué significa “ejercicio”, qué significa “inicio” y qué significa “producción y explotación” para responder a estas preguntas nos menciona (Donayre, 2014) que para una correcta interpretación de estas expresiones dependerá de los métodos de interpretación que emplee y de los criterios que priorice, no limitándose solo al ordenamiento jurídico es correcto que se debe primar lo primero pero en su ausencia se debe recurrir a todo el conocimiento que tiene a disposición (Calvo, 2012) aconseja la contemplación de otras normas distintas de las que se interpreta pero que regulan fenómenos económicos y jurídicos similares.

Análisis del tratamiento contable y fiscal de los gastos-preoperativos

Cabe entonces analizar la naturaleza de los gastos en que se incurren en la etapa pre operativa y su reconocimiento en atención a las NIIF, mostrando su respectiva incidencia en su tratamiento fiscal para ello hemos elaborado la siguiente figura que resume los principales conceptos que se pueden presentar cuando una entidad realiza una inversión inicial.

Figura 3: Tratamiento contable y fiscal



Nota: Elaboración propia.

Análisis de la jurisprudencia en materia tributaria del tribunal fiscal e informes de SUNAT.

Tabla 4: Análisis informes de SUNAT y Jurisprudencia del Tribunal Fiscal

INFORME	SUMILLA	ANÁLISIS
Informe N° 194-2019-SUNAT/7T0000	<p>1. Las reglas del inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta resultan de aplicación a las comisiones de financiamiento devengadas durante la etapa preoperativa.</p> <p>2. Las comisiones que formen parte integrante del interés efectivo del instrumento financiero de que se trate y las comisiones relacionadas con un acto significativo, a que se refiere el Informe N. ° 030-2017/SUNAT/7T0000, que se hayan devengado durante la etapa preoperativa, formarán parte de los gastos preoperativos y, a opción del contribuyente, se deducirán en el primer año en que se inicie la producción o explotación de las actividades de la empresa por las que se incurre en tales gastos o se amortizarán proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años desde que se inició la producción o explotación.</p>	El presente informe de Sunat indica que para fines tributarios los costos de financiamiento se encuentran dentro del alcance de los gastos preoperativos.
Informe N° 079-2016-SUNAT/5D0000	<p>Tratándose de una empresa en marcha cuya actividad principal es la contratación y ejecución de obras de construcción civil:</p> <p>1. Para efectos de lo dispuesto por el inciso g) del artículo 37° de la LIR los gastos incurridos para la elaboración de propuestas para un concurso de licitación pública de obra, constituyen gastos preoperativos.</p> <p>2. A efectos de determinar la fecha en que se inició la producción, deberá evaluarse cada caso concreto, atendiendo a la documentación o actos que en forma conjunta puedan demostrar cuándo se inició la construcción.</p> <p>3. Si hubiese optado por deducir los gastos preoperativos en un solo ejercicio y se haya acogido al método a que se refería el inciso c) del artículo 63° de la LIR, se debía diferir la totalidad de tales gastos hasta el tercer año en que la utilidad recién sería determinada, conforme a la liquidación del avance de la obra efectuada durante el trienio transcurrido. Por el contrario, de haberse optado por la amortización de tales gastos, debían diferirse estos en la proporción correspondiente a dicho trienio; y el saldo, imputarse en la proporción correspondiente a los ejercicios siguientes, en que la utilidad debía determinarse utilizando los métodos a que se refieren los incisos a) y b) del artículo 63° de la LIR.B5</p>	Mediante éste informe la SUNAT expresa claramente que el periodo de inicio de la amortización o de deducción de los gastos se da al inicio de la explotación.
Informe N° 059-2020-SUNAT/7T0000	Para la deducción de gastos por intereses devengados durante el periodo preoperativo a que se refiere el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, resulta de aplicación la regla establecida para calcular el límite a la deducción de gastos por intereses prevista en el numeral 1 del inciso a) del mismo artículo.	Establece que se aplican la regla de subcapitalización a los gastos por intereses de un financiamiento obtenido en etapa preoperativa. También conocido hoy en día como el EBIDTA Tributario.

RTF N°	SUMILLA	ANÁLISIS
5917-3-2019	No cuenta con sumilla ya que a la fecha del presente trabajo de investigación la RTF no ha sido publicada en la web del Tribunal Fiscal	Analiza el caso de una empresa inmobiliaria que venia construyendo su segundo proyecto inmobiliario en otro distrito de la capital; desestima el criterio expuesto en el Informe de la SUNAT N° 173-2016-SUNAT/5D000 (no vinculante para el Tribunal Fiscal); y concluye que el nuevo proyecto no constituye una expansión de actividades, bajo el argumento que el proyecto no comprende el desarrollo de una actividad nueva, diferente o de distinta naturaleza a la ya existente.
7249-1-2017	Se indica que la Administración considera en el reparo materia de análisis que los gastos por honorarios de asesoría gerencial, honorarios de supervisión, comisiones y corretajes y publicidad, constituyen gastos pre-operativos, y como tales, debían deducirse en el momento en que se inicie la explotación de la actividad de la recurrente como empresa inmobiliaria, entendiéndose por ello al momento en que se devenguen los ingresos producto del desarrollo de sus actividades de venta de departamentos. Se indica que de acuerdo con el inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso d) del artículo 21° de su Reglamento, no existe norma tributaria que señale como requisito formal que el primer ejercicio en que puede deducirse o amortizarse los gastos pre-operativos se dé con el devengo de los ingresos generados por el inicio de actividades del contribuyente, por lo cual se levantó el reparo analizado y se dejó sin efecto la resolución de determinación y resolución de multa impugnadas. Respecto al pago realizado, se agrega que al haber sido revocada la multa en que se sustenta, la Administración deberá devolver el monto indebidamente cancelado.	El contribuyente en el 2014 dedujo los gastos por honorarios de asesoría gerencial y de supervisión, comisiones, corretajes y publicidad vinculados a un proyecto residencial que se encontraba en construcción en ese ejercicio y fue concluido en 2015. La SUNAT reparó la deducción de los gastos, considerando que en el 2014 tenían la condición de preoperativos. Señaló que su deducción resultaba procedente recién en el ejercicio 2015, año en que se produjo el devengo del ingreso por las ventas realizadas con anterioridad. El Tribunal Fiscal corrige a la administración con el siguiente fundamento: “...de lo expuesto, se tiene que no existe norma tributaria que señale como requisito formal que el primer ejercicio en que puede deducirse o amortizarse los gastos pre-operativos se dé con el devengo de los ingresos generados por el inicio de actividades de la recurrente”.
5355-1-2001	El gasto reparado no está destinado a la expansión de las actividades de la empresa, sino a la ampliación de las áreas de las oficinas; en consecuencia, no resulta aplicable el tratamiento aplicable a los gastos de organización y preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa.	En ésta RTF se analiza un caso donde la Administración Tributaria había realizado una reclasificación hacia Activos Fijos de determinadas erogaciones que habían sido consideradas por el Contribuyente como gastos preoperativos. El Tribunal Fiscal valida ésta posición manteniendo el reparo de la SUNAT.
03678-10-2012	La Ley del impuesto a la Renta permite la deducción de gastos preoperativos vinculados a la expansión de las actividades de las empresas, y no condiciona tal deducción a la efectiva generación de ingresos, pues lo relevante es su potencialidad para generar beneficios futuros en el entendido que la inversión puede o no ser exitosa.	Lo resaltante de esta jurisprudencia es que puede ser que se incurra en gastos pre operativos y para que estos gastos sean deducibles no se requiere que existan rentas actuales sino la posibilidad de dichas actividades puedan producir ingresos futuros.
2989-4-2010	Se concluye que el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta regula dos alternativas a fin de deducir los gastos de organización y preoperativos : a) en el primer año en el que se inicie la producción o explotación de las actividades de la empresa, o b) amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años desde que se inicio la producción o explotación, pues al tratarse de gastos que van a beneficiar a uno o varios periodos futuros mediante la contribución a los ingresos a la reducción de los costos, debe diferirse hasta el correspondiente futuro.	De acuerdo con diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal (podemos ver también las RTF's 5349-3-2005 y 6212-4-2010, entre otras) podemos concluir que la deducción de los gastos pre operativos podrá realizarse en el ejercicio en que se inicia la actividad económica o en su defecto en la fecha que conoce que el negocio no se va a realizar.

Conclusiones

En la medida que los vacíos normativos relacionados a diversas definiciones no sean cubiertos por normas jurídicas en nuestro ordenamiento jurídico, podemos remitirnos a las Normas de Contabilidad NIIF mayor aún con la publicación del Decreto Legislativo N° 1438 que incorpora en nuestro ordenamiento jurídico la obligatoriedad de aplicar las NIIF aprobadas por el Consejo Normativo de Contabilidad ya que el intérprete debe buscar todo el conocimiento disponible y necesario haciendo uso de los métodos de interpretación.

Es necesaria una modificación normativa en la legislación tributaria que determine el alcance de los gastos preoperativos iniciales, de organización y de expansión regulados en inciso g) del artículo 27 de la LIR o en todo caso el Tribunal Fiscal pueda dotar de una interpretación con la emisión de una resolución de observancia obligatoria sin transgredir el principio de legalidad, permitiendo que los contribuyentes determinen el tratamiento tributario correspondiente al presente caso con claridad y sin temor a futuras acotaciones que la Administración Tributaria pudiera realizar por tener una interpretación distinta.

Que no todos los gastos preoperativos o desembolsos que se presentan antes del inicio de actividades califican como tal, esto debido a la naturaleza que subyace en las inversiones iniciales que pueden ser activos fijos, costos de endeudamiento, activos intangibles, entre otros. Consiguientemente, el análisis concerniente de un determinado desembolso como preoperativo, deberá ser analizado e interpretado de acuerdo a su finalidad y naturaleza lo cual determinará su correcto reconocimiento contable y su tratamiento fiscal.

Del análisis de la jurisprudencia e informes de SUNAT podemos concluir que para la deducibilidad de los gastos preoperativos no es exigible la existencia de rentas actuales, basta solo con la posibilidad que dichas actividades logren producir ingresos futuros y el momento de la amortización se realizará en el ejercicio que inician las operaciones o actividad económica o en su defecto en la fecha que conoce que el negocio no se va a realizar.

Recomendaciones

Debido a que no es posible llegar a una conclusión general acerca de los gastos preoperativos ya que cada caso debe ser analizado de forma particular teniendo en consideración las Normas de Contabilidad NIIF, los informes de SUNAT y la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal la recomendación es que las Compañías deben documentar este tratamiento a través de un memorándum técnico contable y tributario por uno o más especialistas tributarios.

Recomendamos para futuras investigaciones los nuevos pronunciamientos que se den en el Tribunal Fiscal y robustecer la investigación con la búsqueda de Jurisprudencia del Poder Judicial institución encargada también de administrar justicia y que en los últimos tiempos ha venido tomando un rol muy relevante por las Sentencias que ha ido emitiendo a través de sus salas especializadas en materia tributaria.

Recomendamos realizar en futuros trabajos un análisis de la inconstitucionalidad del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta específicamente del inciso d) el cual, desde nuestra perspectiva establece un elemento temporal de la obligación tributaria, por lo que, de acuerdo al principio de reserva de Ley debería estar contenido en la Ley.

Referencias

BANCO CENTRAL DE RESERVA DEL PERÚ. (2024). *REPORTE DE INFLACIÓN* (No. Setiembre 2024; p. 162). BANCO CENTRAL DE RESERVA DEL PERÚ. <https://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Reporte-Inflacion/2024/setiembre/reporte-de-inflacion-setiembre-2024.pdf>

Bejarano Pérez, H. P. (2017). *EL USO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA COMO INSTRUMENTOS DE INTERPRETACIÓN* [PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ]. https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/9859/Bejarano_P%c3%a9rez_Uso_normas_internacionales1.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Bravo Cucci, J. (2018, mayo). LA TENSA RELACION ENTRE EL DERECHO TRIBUTARIO Y LA CONTABILIDAD. *JORGE BRAVO CUCCI*. <https://www.jorgebravocucci.pe/la-tensa-relacion-entre-el-derecho-tributario-y-la-contabilidad/>

Calvo, R. (2012). *Curso de Derecho Financiero* (Decimosexta edición). Civitas Thomson Reuters.

Chong, E. (2011). *Contabilidad financiera intermedia: Estados financieros y análisis de las cuentas del activo* (Primera edición). Universidad del Pacifico.

Del Aguila Saldaña, A. (2018). *El sentido amplio de la causalidad, y su instrumentalización* [PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ]. https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/14207/DEL_AGUILA_SALDA%c3%91A_ANDERSON11.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Donayre, G. (2014). *La Interpretación Jurídica: Propuestas Para su Aplicación en el Derecho Tributario* (No. N° 43; p. 206). Derecho & Sociedad.

Durán, L. (2014a). *La influencia de la Contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial* (No. N° 48; p. 20). ius et veritas.

Durán, L. (2014b, noviembre). Uso del Soft law en el Derecho Tributario como manifestación del cambio de paradigma jurídico. Primeras reflexiones para revisar la experiencia peruana. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 57, 218.

Huayna Mendoza, I. N. (2018). *Tratamiento tributario de los gastos pre-operativos y su impacto en los estados financieros de las empresas concesionarias de obras de infraestructura vial en Lima Metropolitana, 2017* [Universidad de San Martín de Porres]. https://repositorio.usmp.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12727/4084/huayna_min.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Leon Huayanca, N. (2017). *Las normas internacionales de información financiera y su incidencia en la determinación del impuesto a la renta: Problemática del devengado*. Universidad de Lima.

Marambio Vinagre, O., & Quintero Vera, L. (2018). *El principio de correlación de gastos con ingresos y criterios de diferimiento de gastos y su incidencia en la determinación del impuesto de primera categoría* [Universidad de Chile]. <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/167797>

Medrano, H. (2018). *Derecho Tributario: Impuesto a la Renta* (1a ed.). Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial.

Norma Internacional de Contabilidad 38 Activos Intangibles, 31 (2024). https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/niif/NIC_38_BV2024_IRACH.pdf

Picón, J. (2019). *Deducciones del impuesto a la renta empresarial ¿Quién se llevo mi gasto? La Ley, La SUNAT o lo perdí yo ...* (Sexta edición). Dogma Ediciones.

Real Academia Española. (2014). Diccionario de la lengua española. En *Diccionario de la lengua española* (Vols. 1-23, p. 2019). Espasa.

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, Pub. L. No. Decreto Supremo N° 122-1994-EF (1994). <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/reglamento.html#>

Rodríguez, C., Tarsitano, A., Romero, F., Alvarado, M. de J., Durán, L., Mejía, M., & Antonio, M. (2014). *Contabilización del Derecho Tributario* (Primera edición). Imprenta Ríos

S.A.C.

https://repositorio.continental.edu.pe/bitstream/20.500.12394/2992/1/IV_UC_LI_Seminario_I_Contabilizacion_del_Derecho_tributario.pdf

Távora Regalado, Y. (2017). *Régimen tributario de los gastos preoperativos incurridos por las empresas mineras*. Universidad de Lima.

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Pub. L. No. DECRETO SUPREMO N° 054-99-EF (2004). <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/822-d-s-n-054-99-ef/file>