

INFORME N.º 054-2015-SUNAT/5D0000

MATERIA:

En relación con la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Una provisión cuantificable y/o estimable según la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N.º 37 puede deducirse como gasto para la determinación de la renta neta imponible en el periodo en que se efectúen dichas provisiones?
2. De acuerdo a los efectos del inciso f) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta ¿Sería estimable y/o cuantificable para provisionar una tasación de tercero o carta fianza?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, "la LIR").

ANÁLISIS:

1. El artículo 37º de la LIR dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, incluyéndose: las provisiones de las empresas del sistema financiero ordenadas por la Superintendencia de Banca y Seguros (inciso h), provisiones por deudas incobrables (inciso i), provisiones para beneficios sociales (inciso j), y provisiones de jubilación para el pago de pensiones que establece la ley en el caso de bancos, compañías de seguro y empresas de servicios públicos (inciso k).

Por su parte, el inciso f) del artículo 44º de la LIR dispone que no son deducibles para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta ley.

De las normas citadas fluye que la alusión a las provisiones cuya deducción no admite la LIR, a que se refiere el inciso f) del artículo 44º de dicha ley, se refiere a aquellas provisiones no previstas expresamente en el artículo 37º de la LIR⁽¹⁾.

¹ Al respecto, cabe indicar que para Jorge Picón Gonzales, "como regla general, las provisiones contables no serán deducibles, salvo que estén expresamente permitidas por las normas del Impuesto a la Renta" (Deducciones del Impuesto a la Renta empresarial. DOGMA editores. 2004. Pág. 191).

Por su parte, Walter Belaúnde Plenge alude a que "muchos entienden que para que una provisión sea deducible para fines del Impuesto a la Renta, ésta debe encontrarse expresamente prevista en la ley" ("Aspectos Tributarios de los programas de medio ambiente mineros". En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Vol. N.º 40. Junio, 20 01. Pág. 27).

En ese sentido, solo las provisiones de las empresas del sistema financiero ordenadas por la Superintendencia de Banca y Seguros; por deudas incobrables; para beneficios sociales; y de jubilación para el pago de pensiones que establece la ley en el caso de bancos, compañías de seguro y empresas de servicios públicos; previstas expresamente en el artículo 37° de la LIR; son deducibles para establecer la renta neta de tercera categoría.

Por lo tanto, en cuanto a la primera pregunta, cualquier provisión cuantificable y/o estimable según la NIC N.° 37⁽²⁾, distinta a aquellas que están previstas como deducibles en el artículo 37° de la LIR, no debe considerarse como deducción para la determinación de la renta neta imponible en el periodo en que se efectúe dichas provisiones.

Ello es sin perjuicio de que se acepte la deducción de los gastos propiamente dichos (asociados a esas provisiones no previstas expresamente como deducibles en el artículo 37° de la LIR), en el ejercicio en que aquellos se devenguen, y siempre que dicha deducción se ajuste al principio de causalidad previsto en el artículo 37° la LIR, salvo que una norma disponga límites a su deducibilidad o simplemente la prohíba, cuyo análisis dependerá de cada caso en concreto⁽³⁾.

En lo concerniente a la segunda consulta, cabe indicar que determinar si sería estimable y/o cuantificable para provisionar una tasación de tercero o carta fianza, no constituye materia que esté referida al sentido y alcance de las normas tributarias, sino a un procedimiento contable.

Sin perjuicio de ello, cabe señalar que si el supuesto a que se refiere la segunda consulta calificara como una provisión, no siendo esta alguna de

Asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 07045-4-2007 se señala que *estando a que la provisión constituida por la recurrente no se encuentra comprendida en los supuestos previstos en el artículo 37° de la LIR, ésta no resulta deducible para efectos de la determinación del anotado tributo, conforme a lo dispuesto en el inciso f) del precitado artículo 44°.*

² NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes), oficializada mediante la Resolución N.° 053-2013-EF/30 del Consejo Normativo de Contabilidad, publicada el 11.09.2013.

Dicha NIC define a una provisión como un pasivo en el que existe *incertidumbre* acerca de su cuantía o vencimiento.

Añade el párrafo 14 de la citada NIC que debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones: (a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado; (b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y (c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación. Añade que, si estas condiciones no se cumplen, no debe reconocer una provisión.

³ Cabe precisar que a través del Oficio N.° 015-2000-K00000 se señala que, como regla general se consideran deducibles para determinar la renta neta de la tercera categoría, los gastos necesarios para producir y mantener la fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida, según lo establece el artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta. Pero además del requisito de la relación causal entre el gasto y la fuente productora de renta, y de la no existencia de una prohibición legal para su deducción se debe tener en cuenta los límites o reglas que por cada concepto hubiera dispuesto el referido TUO, cuyo análisis dependerá de cada caso en concreto.

aquellas que están previstas como deducibles en el artículo 37° de la LIR, no debe considerarse como deducción para la determinación de la renta neta imponible en el periodo en que se efectúe dicha provisión; sin embargo, se aceptará la deducción del gasto propiamente dicho (asociado a aquella provisión), en el ejercicio en que este se devengue, y siempre que dicha deducción se ajuste al principio de causalidad previsto en el artículo 37° la LIR, salvo que una norma disponga límites a su deducibilidad o simplemente la prohíba.

CONCLUSIONES:

1. Cualquier provisión cuantificable y/o estimable según la NIC N.º 37, distinta a aquellas que están previstas como deducibles en el artículo 37° de la LIR, no debe considerarse como deducción para la determinación de la renta neta imponible en el periodo en que se efectúe dicha provisión.

Ello es sin perjuicio de que se acepte la deducción de los gastos propiamente dichos (asociados a esas provisiones no previstas expresamente como deducibles en el artículo 37° de la LIR), en el ejercicio en que aquellos se devenguen, y siempre que dicha deducción se ajuste al principio de causalidad previsto en dicho artículo, salvo que una norma disponga límites a su deducibilidad o simplemente la prohíba.

2. Si sería estimable y/o cuantificable para provisionar una tasación de tercero o carta fianza, no constituye materia que esté referida al sentido y alcance de las normas tributarias, sino a un procedimiento contable.

Sin perjuicio de ello, si el supuesto a que se refiere el párrafo precedente calificara como una provisión, no siendo esta alguna de aquellas que están previstas como deducibles en el artículo 37° de la LIR, no debe considerarse como deducción para la determinación de la renta neta imponible en el periodo en que se efectúe dicha provisión; sin embargo, se aceptará la deducción del gasto propiamente dicho (asociado a aquella provisión), en el ejercicio en que este se devengue, siempre que dicha deducción se ajuste al principio de causalidad previsto en el artículo 37° la LIR, salvo que una norma disponga límites a su deducibilidad o simplemente la prohíba.

Lima, 13 de abril de 2015

FELIPE EDUARDO IANACONE SILVA

Intendente Nacional (e)
Intendencia Nacional Jurídica
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO

rgmt
CT0180-2015
CT0182-2015
IMPUESTO A LA RENTA – Determinación de la renta neta imponible.