

La base imponible del impuesto a la renta de las empresas en el derecho comparado iberoamericano

*Sergio Endress Gómez**

RESUMEN

El análisis jurídico comparado de un grupo de países latinoamericanos acerca de la imposición a la empresa es exiguo, probablemente por el vertiginoso cambio de la legislación y por la característica menos gregaria de los expertos de nuestra disciplina. Este estudio, que profundiza sobre la base imponible de la imposición directa sobre la renta, resulta necesario si atendemos el nivel de desarrollo parecido de nuestras realidades sociales y económicas, amén de las características culturales que nos unen y que en ocasiones nos demandan precisamente estas reflexiones. La unidad del tronco jurídico y las obvias relaciones con España ameritan su inclusión en esta indagación.

PALABRAS CLAVE: base imponible, gastos, ingresos, costos, contribuyente, empresa.

SUMMARY

The legal analysis of comparative law throughout Latin America concerning taxes is meager; probably due to the rapid change in its legislation, as for the reserved nature of the experts in our area. This study is necessary given the level of the comparable development of our social and economic realities, not to mention the cultural characteristics that bind us together, and that occasionally demand from us these reflections. The unit of legal body and the obvious relationships with Spain deserve to be included in this analysis.

KEY WORDS: taxable income, expenses, profits, costs, taxpayer, company.

FORO

* Asesoría tributaria en la firma “Endress y Cía.” Profesor de Derecho Tributario, Universidad de Chile.

ANTECEDENTES

Resulta claro que un análisis de esta índole, realizado por los juristas, debería considerar la terminología más adecuada, así como el análisis de aspectos sistemáticos más generales del sistema tributario de cada país. Hemos seguido un camino más modesto, eligiendo únicamente un tópico específico de la imposición a la empresa, para comenzar, dejando para siguientes entregas una visión más general y amplia.

Dentro de los tópicos de comparación, la base imponible es algo específico y circunscrito a la tributación de las empresas, pero resulta muy importante en toda estructura tributaria, y nuevamente, resulta ser que no existe al parecer una revisión, aún básica, de los aspectos esenciales de esta tributación.¹

Dentro de la materia, he querido exponer algunas ideas acerca de la base imponible de la tributación de las empresas.²

Los países corrientemente citados son Argentina, Chile, Ecuador, México y España, por regla general, y su inclusión se funda en razones que resultarán obvias para el lector.³

Utilizamos el vocablo “empresa” como sujeto pasivo general, no obstante que la terminología usual se refiere a contribuyentes específicos. Dogmáticamente, resulta razonable distinguir el impuesto al ente productivo, regularmente con fin de lucro, denominado “sociedad” o “empresa”, de los contribuyentes personas físicas o naturales, en el Impuesto a la Renta.

Cabe prevenir que el presente trabajo es preliminar, por lo que no hemos colacionado aún las prácticas específicas, interpretaciones y jurisprudencia que pueda mati-

1. En el ámbito anglosajón sí encontramos las excelentes obras de Víctor Thuronyi y Augh Ault, a los que más adelante citamos. Ciertamente es que compañías privadas y empresas de información proveen materiales cuantitativos sobre el tema, pero no se trata de una revisión con pretensión sistemática, como la presente.

2. Agradezco a los asistentes al seminario que sobre el tema he dictado en el Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, en junio de 2011, por sus comentarios y aportes realizados, así como al director César Montaña Galarza, por su gentil invitación.

3. Los textos legales citados por país, salvo que se indique otra cosa, son: Argentina: Ley de impuesto a las Ganancias, actualizado a 2008. Se ha tenido en consideración la Ley No. 26063 (B. O. 09/12/05); Chile, Ley de Impuesto a la Renta, Decreto Ley No. 824, de fecha 31 de diciembre de 1974, actualizado al 1 de julio de 2011; Ecuador: Ley de Régimen Tributario Interno, actualizada al 10 de mayo de 2011; México: Ley del Impuesto Sobre la Renta, última reforma publicada el 31 de diciembre de 2010 y España: Ley del Impuesto de Sociedades, Ley 43/1995, de 27 de diciembre cuyo texto fue reemplazado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo cuyo artículo único, aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

zar algunas afirmaciones legales en que apoyamos nuestra exposición. Será tarea de una próxima revisión.

BASE IMPONIBLE

En la empresa, la cuantificación del hecho imponible se apoya fundamentalmente en la contabilidad, cuando la renta se determina considerando el verdadero resultado del contribuyente.

La utilización de la contabilidad como sustrato primario del resultado tributario de las empresas requiere definir cuál es la relación entre las normas legales que regulan en el ámbito tributario el resultado impositivo y las regulaciones originadas en la técnica contable.

Afirma Victor Thuronyi: “For businesses required to use accrual accounting, one of the key structural features for the taxation of business income is the relationship between tax accounting and commercial accounting”.⁴

Cada ordenamiento presenta sus propias normas, aplicando la contabilidad por mandato expreso de la ley o a falta de norma legal, esto es, subsidiariamente, pero nunca en contra de una norma legal. Así, una referencia general se encuentra, por ejemplo en la ley chilena, que señala que la contabilidad debe ajustarse a “prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios”.⁵

Adicionalmente, pero sin realizar un reenvío expreso, la legislación tributaria interna alude a vocablos, cuyas nociones están resueltas por la técnica contable, tales como los “ingresos”, los “costos” y “gastos”, el “activo fijo” o inmovilizado, el “activo realizable”, “provisiones”, etc.

Desde Luca Paccioli, creador del “principio de partida doble” y padre de la técnica contable, los principios contables han evolucionado notablemente, y del mismo modo los entes, autoridades o particulares encargados de su desarrollo.

Así, afirma el mismo Thuronyi:

Behind the black-letter law on the relationship between tax and financial accounting is a process issue: who will decide the rules for determining the corporate tax base? The possibilities are:

4. Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, United Kingdom, Kluwer Law International, 2003, p. 268.

5. Artículo 16, inciso primero, del *Código Tributario Chileno*, Decreto Ley No. 830 de 31 de diciembre de 1974.

- The legislature (requires detailed rules to be written into the law: a favorite option for countries like the U.S., U.K., and Australia);
- the bureaucrats (requires either detailed regulations or broad administrative discretion for tax auditors to specify in the particular case an accounting method that “clearly reflects income”: the U.S. follows both approaches);
- the courts (their role is generally important in common law countries);
- accountants (their role is particularly important in most civil law countries, and in some common law countries to the extent they rely on financial accounting);
- Tax lawyers (their role can be important in all systems, but less so in systems relying explicitly on the accountants).⁶

Con la universalización de las normas internacionales de contabilidad, determinadas actualmente por el cuerpo contable colegiado denominado “Internacional Accounting Standards Committee (IASC)”, las remisiones de la ley se deberán entender realizadas según estas regulaciones. Así, la mayoría de los países desarrollados hoy en día (salvo EE.UU., que se encuentra en un proceso de convergencia desde sus propias *USGAAP*) y muchos países latinoamericanos, se han adscrito a los principios y normas contenidos en este consenso técnico mundial.⁷

La aplicación subsidiaria o la remisión de la ley tributaria a la técnica contable puede acarrear riesgos para el principio de reserva legal, los cuales se atenuarán en la medida que los principios contables adquieran mayor certeza.

La aplicación de la contabilidad se fundamenta en el objetivo de determinación de la riqueza realmente obtenida por la empresa, que la contabilidad persigue también precisar. De esta manera, la contabilidad cumple la función de sustrato sistemático en la que debe apoyarse la determinación tributaria de la riqueza imponible de la compañía, permitiendo colmar los vacíos, lagunas o las incoherencias legales, con miras a la finalidad de precisar fielmente el resultado económico de la empresa.

En tal sentido, determinar el resultado económico real del ente productivo debería ser también el objetivo del impuesto a la renta de las empresas. Esta conclusión no se ve alterada por las regulaciones que, por razones de recaudación, eficiencia, claridad o certidumbre, puedan establecer el derecho local y que se alejan de tal objetivo, atendido otros fines que también el Derecho tributario debe cumplir.

6. Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, p. 270.

7. Sobre el tema en Chile, “Efectos tributarios de las NIIF en Chile”, Sergio Endress G., con la colaboración de B. Carrillo C., presentado en las X Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Guayaquil, octubre de 2009, en la red. El artículo se publicó también, con modificaciones, en la Revista Internacional *Legis de Contabilidad & Auditoría*, No. 43, Bogotá, julio-septiembre de 2010, pp. 93-110, con el título “Convergencia chilena hacia las NIIF: estado actual y efectos tributarios”.

Las legislaciones comparadas aluden directamente al resultado contable, como en España,⁸ o a los ingresos o ganancias, como en Argentina, Chile y México.⁹

En principio, mientras más estrechas sean las relaciones entre contabilidad y derecho, será más sencillo cumplir y fiscalizar la ley tributaria. En efecto, los ordenamientos plagados de excepciones y limitaciones a la contabilidad imponen elevados costos de aprendizaje para contribuyentes y asesores, así como para los encargados de fiscalizar su cumplimiento. Estas normas representan prácticas legislativas carentes de justificación técnica, en muchos casos, y pueden calificarse de normas tribu-

8. “El Código de Comercio, en sus artículos 34 y posteriores, remite a la valorización de los elementos integrantes de las distintas partidas del patrimonio empresarial y de los elementos del resultado del ejercicio a los principios contables generalmente aceptados, enunciándolos expresamente (según el artículo 38 CC, son: el principio de empresa en funcionamiento, el principio de uniformidad, el de prudencia valorativa, el de devengo, el de separación y no compensación, el de precio de adquisición)”. A su vez, agrega el autor, la ley de sociedades anónimas es más concreta aún, en los artículos 171 y siguientes: V. Alberto García Moreno, *La base imponible del impuesto sobre sociedades*, Madrid, Tecnos, 1999, p. 104.

9. “Artículo 10:

Concepto y determinación de la base imponible.

1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.
2. La base imponible se determinará por el régimen de estimación directa y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria.
3. En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas. España”.

México: “DE LAS PERSONAS MORALES DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 10: Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

- I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley”.

Argentina: “Artículo 17: Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga.

Para establecer la ganancia neta sujeta a impuesto se restarán del conjunto de las ganancias netas de la primera, segunda, tercera y cuarta categorías las deducciones que autoriza el artículo 23.

En ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto. Cuando el resultado neto de las inversiones de lujo, recreo personal y similar, establecido conforme con las disposiciones de esta ley, acuse pérdida, no se computará a los efectos del impuesto”.

tarias nocivas. Las modificaciones legales instrumentadas a normas contables, con el objeto de incentivar actividades u obtener mayor recaudación, deberían realizarse a través de bonificaciones o créditos específicos, o de alzas de tasas, y no mediante la aplicación de franquicias, limitaciones, restricciones o exigencias, en ocasiones incluso imposibles de comprender, o de memorizar, para el asesor o para el contribuyente. Resulta evidente que los gobiernos prefieren incorporar una restricción fiscal que discutir un alza de impuestos, porque la primera resulta políticamente menos visible para los electores, perjudicando de esta forma el sistema recaudatorio general, al obstaculizar su comprensión, cumplimiento y fiscalización. De igual modo, la incorporación de beneficios tributarios “encubiertos” por la vía de normas tributarias más laxas o generosas que las contables, también representa una forma políticamente más eficiente para cumplir con grupos de presión, sin que ello resulte incómodamente notorio.

Asimismo, cuando ignoramos o contradecemos la técnica contable sin buenos fundamentos técnicos, y considerando que esta disciplina busca la imagen fiel y completa del resultado económico de la compañía, estamos gravando con impuestos una entelequia, y no la riqueza generada por el contribuyente, en su carácter de índice del beneficio o de la capacidad tributaria del sujeto pasivo. Nos alejamos así de la tributación sobre la renta o ganancia y transitamos por el camino de las consideraciones recaudatorias, asistemáticas e incoherentes con los principios de la tributación en este impuesto.¹⁰

INGRESOS

En relación con el primer componente de la base imponible de las empresas, las normas legales locales regularmente no contienen una definición. Tampoco existe reenvío específico a las definiciones contables, por lo cual dicha aplicación se fundamenta en normas generales. Así sucede en España,¹¹ Italia,¹² Ecuador,¹³ y en Chile.¹⁴

10. Para todos ellos, Fritz Neumark, *Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

11. Véase nota 2.

12. Según nos indica V. Alberto García Moreno, *La base imponible del impuesto sobre sociedades*, p. 94: el artículo 52 del Texto Único de la Imposición sobre la Renta, establece que la renta se determina “con base en el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, sin que se designe la normativa según la cual se debe determinar este resultado contable; y agrega: “Sin embargo, prevalece la consideración de que dicha proposición normativa establece, aunque implícitamente, un reenvío formal, resultando los componentes de la cuenta económica, a su vez, elementos de la base imponible en cuanto no hayan sido objeto de modificación por las prescripciones tributarias”.

13. Artículo 20.

14. Artículo 16, del *Código Tributario Chileno*.

La técnica contable explica las distintas alternativas del ingreso. De conformidad con la IAS No. 18: “Revenue is defined as the gross inflow of economic benefits during the period arising in the course of the ordinary activities of an entity, when those inflows result in increases in equity, other than increases relating to contributions from equity participants. Revenue includes only inflows of economic benefits belong to the entity and it, therefore, excludes amounts collected on behalf of and paid or payable to others, such as value added tax or amount collected on behalf or a principal by the entity as agent”.¹⁵ Otra definición alude a que el ingreso es el producto de la empresa que “incluye los producidos en el curso de actividades ordinarias de una empresa derivados de las operaciones de venta de mercaderías, prestación de servicios o utilización por parte de terceros de activos de la empresa que produzcan intereses, cánones y dividendos”.¹⁶

Nos parece importante que la ley tributaria recepte el contenido material del vocablo en su texto, al menos en su formulación más general, de manera de otorgar mayor certeza.

Al regular el ingreso, nos indica V. Thuronyi: “The general approach in continental Europe is to consider all the income of a company to be business income”.¹⁷

En estos casos, el legislador estima indispensable excluir de la colación con estos ingresos algunas partidas. Esto puede ser necesario porque existe un concepto de ingreso muy amplio en la ley,¹⁸ que se quiere restringir, o simplemente con el objeto de entregar mayor certidumbre al contribuyente.

15. Internacional Accounting Standard IAS No. 18, emitido por el Internacional Accounting Standards Committee (IASC), institución no gubernamental creada en 1973, cuyo objetivo es formular y publicar en interés público las normas para la preparación y presentación de los Estados Financieros, y que poseen carácter indicativo. En Chile se ha propuesto por las autoridades reguladoras que los estándares emitidos por la IASC sean de aplicación obligatoria hacia el 2010.

16. Reconocimiento de Ingresos, Ana María Arias Álvarez coord., Manuel Menéndez M., dir., *Contabilidad financiera superior*, Madrid, Civitas, 1996, p. 116. Citado por “Términos técnicos en: El impuesto a la renta. Las reglas de interpretación del Código Civil”, Sergio Endress G., publicado en “Sesquicentenario del Código Civil de Andrés Bello”, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Lexis Nexis, 2005. Revisado en noviembre de 2008, con pequeñas modificaciones, publicado en la *Revista Tributaria de Finanzas Públicas*, No. 83, Sao Paulo, Editora Dos Tribunais, Novembro-dezembro 2008, pp. 308-316.

17. Víctor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, p. 267.

18. Más aún cuando la tributación de la empresa, opera como régimen tributario supletorio como en Argentina, artículo 49, letra e); Chile, artículo 20, No. 5; Ecuador, el Artículo 2 “Concepto de renta. Para efectos de este impuesto se considera renta: 1. Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios”. En el caso chileno se define renta como: “los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación” o de Ecuador cuando alude el Artículo 8. “Ingresos de fuente ecuatoriana. Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos: No. 10. Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador”. *Ley de régi-*

De esta manera procede la ley chilena, enumerando determinadas partidas que califica como no constitutivas de renta o la ley mexicana cuando indica que

Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.¹⁹

Cumplida la etapa de identificar sustantivamente el elemento positivo “ingreso”, normalmente representado por el precio por la enajenación de un bien, o la remuneración por la prestación del servicio, surge la necesidad de registrarlo contablemente y relacionarlo con los demás componentes del resultado de la compañía.

Para el registro contable, las normas contables aplican el principio de la imagen fiel de la empresa, por el cual los hechos económicos deben registrarse en cuanto nazcan los derechos y obligaciones que los mismos originan.²⁰

Este registro debe distinguirse de los efectos del ingreso en el resultado final de la compañía, lo que es modulado por el principio de correlación de ingresos y gastos.

El registro contable no determina necesariamente el reconocimiento de un ingreso en el resultado de la compañía, pero si es fundamento para el análisis de este. Las empresas desarrollan sus actividades económicas en un continuo temporal que el legislador separa en períodos tributarios. Las normativas refieren el año calendario como la unidad de medida más usual para la determinación de la base imponible de la renta de la empresa, al cual se denomina “período impositivo”, en España,²¹ “año fiscal” en Argentina²² o “año comercial” en Chile. Es importante determinar entonces en qué período, año fiscal o comercial, debe reconocerse el ingreso.

El reconocimiento de los efectos del ingreso en la empresa es el mandato contable y jurídico que ordena su agregación en el resultado contable y tributario de la misma, fundado en un determinado criterio contable. Se utiliza también la frase “imputación del ingreso”, para aludir al período tributario al cual debe atribuirse intelectualmente este componente positivo de la base imponible.

men tributario interno, Codificación. Última modificación: 10 de mayo de 2011.

Esta regulación general y comprensiva, parece técnicamente más perfecta que los procedimientos de lista utilizados para definir “ganancia” o “renta”. Para Argentina, el hecho imponible del impuesto a las ganancias también incluye el concepto de renta producto, el de renta incremento de patrimonio y los beneficios por la venta de bienes muebles no amortizables, siguiendo a M.A. Saccone, *Manual de Derecho tributario*, p. 273.

19. México: artículo 17.

20. Siguiendo a V. Alberto García, *La base imponible del impuesto sobre sociedades*, p. 220.

21. España: artículo 10.

22. Argentina: artículo 18, inciso primero.

Para esta determinación cabe señalar que, en toda empresa, pueden identificarse los siguientes flujos:

- a) Flujo real de los bienes, identificado con la entrega o recepción de los bienes o la prestación de los servicios ofrecidos por la empresa;
- b) Flujo financiero o de derechos, que refiere a la oportunidad del nacimiento del derecho a crédito o de la obligación;
- c) Flujo monetario, determinado por el cobro o pago de los créditos u obligaciones.

De estos flujos, para reconocer un ingreso, se utilizan normalmente los siguientes métodos.

Principio de caja, de Percepción o *Cash method*, que se fundamenta en los flujos monetarios como método de reconocimiento de los ingresos. Así, recibido el cobro de una suma de dinero, corresponderá al contribuyente reconocer el ingreso.

Principio de Devengo o *Accrued method*, que se funda en flujo real o financiero, con independencia de los flujos monetarios. Plantea García que debería considerarse como oportunidad del devengo “aquel en que los actos, hechos o negocios jurídicos entran en la esfera jurídica de la empresa”, o también como “el momento en que se realizan,²³ es decir, se transmiten o salen del patrimonio cuando nacen los correspondientes derechos y obligaciones que desencadenan el devengo de ingresos y gastos”, posición que estima predominante en el Derecho español.²⁴

En México,²⁵ el reconocimiento se realizará en el momento que ocurra, ya sea la expedición de comprobantes; la entrega del bien o la prestación del servicio; o el cobro del precio. Para España los “Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y

23. Al cual por ello se alude también como momento de “realización” del ingreso.

24. En este principio “no queda definitivamente claro si se sitúa en el flujo real de bienes o servicios o en el flujo financiero, esto es, en el momento de entrada de los bienes o servicios o en el nacimiento de los derechos...” V. Alberto García, *La base imponible del impuesto sobre sociedades*, pp. 224-227.

25. Artículo 18: “Para los efectos del artículo 17 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:

- I. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:
 - a) Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.
 - b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.
 - c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos”.

otros”,²⁶ formulación que nos parece técnicamente más depurada. El criterio del devengo es utilizado también en la Argentina y Chile, como regla general,²⁷ para las rentas de la empresa, sin perjuicio de normas especiales de reconocimiento para contratos de larga ejecución.

En general, técnicamente, todo parece indicar la necesidad de contar con una regla general de reconocimiento con pocas excepciones, más que con un catálogo de reconocimiento de actividades específicas. Puede requerirse la delegación en la autoridad reglamentaria, y excepcionalmente, en la autoridad fiscal, de normas generales para determinadas actividades, aun cuando probablemente estas poseerán normas o principios contables específicos que pudieran utilizarse supletoriamente por la ley, y en subsidio, por el regulador administrativo.

GASTOS

La terminología para referirse a aquellos desembolsos vinculados a la producción de los ingresos de una empresa es la de “deducciones”, “gastos” y “costos”.

Así, la ley ecuatoriana habla de “deducciones”, como categoría general, aludiendo luego a costos y gastos, pero siempre sin definirlos.²⁸ La misma nomenclatura sigue la ley mexicana²⁹ y la Argentina, dentro de cuyo título se refiere a los “gastos necesarios”³⁰ y no a los costos. En la ley española, el encabezado general del tópico alude a “los ingresos y gastos”, reiterando el vocablo “gastos”.

Nuevamente, la existencia de una regla general de deducciones y sus requisitos, parece preferible al establecimiento de supuestos casuísticos fundados en incentivos o recaudación.

En materia de costos, es importante distinguir las normas de flujo de costos de aquellas referidas al costo computable al momento de la enajenación, como lo hace para las rentas de la empresa la ley argentina.³¹

26. España: artículo 19, No. 1.

27. Argentina: artículo 18.

28. Ecuador: artículo 10.

29. México: artículo 10, No. 1.

30. Aún cuando Saccone, los analiza en el acápite “deducciones”, en que no incluye el trato de los costos, que se encuentran en los artículos 58 y siguientes de la ley argentina. En M. A. Saccone, *Manual de Derecho tributario*, p. 283. Asimismo cita la definición de Atchabaian: “constituyen detracciones permitidas por la ley, con vistas a determinar la ganancia neta imponible, para contemplar, en el cálculo respectivo, una serie de gastos reales o presuntos del contribuyente”.

31. En la ley argentina, Capítulo III, Ganancias de la Tercera Categoría Beneficios de las Empresas y ciertos auxiliares del comercio, artículo 49 y siguientes. Para la valuación de existencias el artículo 52 y para la “Determinación del Costo Computable”, el artículo 58. En la ley española, el artículo 15, “Reglas de valoración: reglas general y especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias”.

En el Derecho Comparado, nos dice Hugh Ault: “The basic notion that an income tax is in general imposed on gross income reduced by deductions and not some broader category of receipts is a premise of all the systems here under consideration”.³²

Usualmente, las legislaciones tributarias exigen un vínculo general entre las deducciones y las rentas o ingresos de la compañía. De esta manera procede la ley Argentina que exige que los gastos deducibles sean “los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto”³³ y la Ecuatoriana que permite deducir las deducciones que “se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos”.³⁴

De la misma manera, en Chile, se exige que los gastos sean “necesarios para producir la renta”.³⁵ En México, las deducciones autorizadas deben ser “estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente...”.³⁶

Sistemáticamente, estas vinculaciones genéricas están solamente enunciadas en los textos legales, y, por lo tanto, su contenido no se encuentra definido en la legislación interna, lo que produce evidentes dudas interpretativas atendido los vocablos (de uso común, no técnicos) utilizados, y regularmente ocasionan algún grado de incertidumbre en su aplicación práctica y fiscalización.³⁷ En tal sentido, es bastante controvertible la necesidad de tales referencias, así como su aparente objetivo (y

32. Hugh Ault *et al.*, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, The Hague, Boston, Kluwer Law International, 1997, p. 204. En Francia, el artículo 39.1 del Code General des Impôts establece que “el beneficio neto se establece después de la deducción de todas las cargas” y el artículo 38.2 dispone que será “la diferencia entre el valor de los activos netos al principio y al final del período”, traducción nuestra.

33. Artículo 80.

34. Ecuador: Artículo 10, “Deducciones. En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.

En particular se aplicarán las siguientes deducciones:

Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente”.

Ley de Régimen Tributario Interno 2007. En el mismo sentido en Ecuador, el artículo 14, cuando indica que se aceptan “Los gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio, exclusivamente identificados con el giro normal del negocio y que estén debidamente respaldados en contratos, facturas o comprobantes de ventas y por disposiciones legales de aplicación obligatoria”.

35. Chile: artículo 31. En Reino Unido: “Deductions are allowed if they are incurred “wholly and exclusively” in connection with trade or professional activities”, en Hugh Ault, *Comparative Income Taxation: a structural analysis*, p. 205. “For business income the test is based on the purpose behind the expenditure...”, *Ibid.* En Holanda: “...like any other business expenses, are deductible if they are made for business purposes”. *Ibid.*, p. 242.

36. México: artículo 31, “Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente...”.

37. Esta es claramente la experiencia jurisprudencial chilena, cuya experiencia es de alta presión fiscalizadora. También en Argentina, exigiendo una relación de causalidad, cuya prueba parece ser de cargo del contribuyente en principio, en “Impuesto a las Ganancias”, en la *Colección de impuestos comentados*, a cargo del director académico Ernesto Celdeiro, Buenos Aires, Errepar, 2004, p. 341.

eventual resultado) restrictivo para las deducciones respectivas. La ley española eliminó este requisito de la tributación empresarial, como nos indica García.³⁸

Las legislaciones regulan también determinadas erogaciones negándoles al contribuyente derechamente su deducción. Estas deducciones o gastos rechazados están fundados en su carácter personal; prácticas elusivas o evasivas detectadas en el país respectivo; la relación de dichas derogaciones con ingresos exentos o no afectos, o la imposibilidad de fiscalización de ellos, entre otros. En el Derecho comparado, Hugh Ault nos dice: “In principle, every expense incurred in a business context should be deductible, unless it is: of a personal nature, or of a capital nature (in which case it should be capitalized and recovered appropriately), or nondeductible (or partially nondeductible) for policy reasons specified by the legislator (e.g., fines, bribes, taxes, entertainment, interest, pension contributions, political contributions).³⁹

La ley argentina rechaza así los gastos personales o de sustento del contribuyente y las remuneraciones de parientes, en lo que exceda de la retribución a terceros comparable, en lo que coincide totalmente con las normas chilenas.⁴⁰

Tratándose de gastos personales, nos parece que la contabilidad debiera haber excluido estas erogaciones de su inclusión como gastos de la empresa, precisamente

38. “La Ley 43/1995, para la identificación de los componentes que han de contribuir a la cuantificación de la renta, se aparta de una inveterada tradición relativa a exigencia que han de cumplir las partidas negativas, en el sentido que no exige (sic) expresamente en ninguno de sus preceptos, a diferencia de todos los textos normativos anteriores, que las mismas sean “necesarias” para la realización de dicha actividad”. V. Alberto García, *La base imponible del impuesto sobre sociedades*, p. 278.

39. “In Japan, there are no limitations on public policy grounds for illegal payments as long as the payments can be established as “necessary” for the business, though the court may scrutinize the alleged necessity carefully”, en: Hugh Ault *et al.*, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, p. 242. En Holanda: “Bribes paid, like any other business expenses, are deductible if they are made for business purposes”, en Hugh Ault *et al.*, *Comparative Income Taxation: a structural analysis*, p. 242.

40. Argentina: artículo 88, M. A. Saccone, *Manual de Derecho tributario*, p. 286 y, en Chile, el artículo 31, No. 5, inciso segundo y artículo 33, No. 1, letra f). La misma posición de rechazo se encuentra expresamente respecto de los “Quebrantos de operaciones ilícitas” (pérdidas tributarias), y de las salidas no documentadas, siempre en Argentina, M. A. Saccone, *Manual de Derecho tributario*, p. 290.

En México, algunas erogaciones reguladas en el artículo 32, como no deducibles, para referencia: los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga con excepción de aquéllos que estén directamente relacionados con la enajenación de productos o la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general; b) Los gastos de representación; c) Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente. Las personas a favor de las cuales se realice la erogación, deben tener relación de trabajo con el contribuyente en los términos del Capítulo I del Título IV de esta Ley o deben estar prestando servicios profesionales; e) Las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, podrán deducirse cuando la Ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

por dicha calidad. La entidad económica no podría considerarse como gastos admisibles para establecer la marcha económica de la compañía, estos gastos. La ley abunda sobre algo que resulta obvio, pero al parecer su aprovechamiento es bastante común en la realidad latinoamericana. La referencia expresa en las leyes locales no parece impedir su reiterado aprovechamiento, cuestión que quizás amerita un estudio criminológico de sus causas.

En relación a las retribuciones a parientes, se trata de una advertencia legal genérica usual en las relaciones con terceros con influencia en la empresa, pero que resulta más propia de un estatuto general de control de los precios y valores utilizados entre partes relacionadas, que de esta temática.⁴¹ Nos parece el mismo objetivo subyacente en la regulación de gastos vinculados a paraísos fiscales, rechazados en la ley española⁴² y en la ecuatoriana, derechamente. En ocasiones, se introducen límites cuantitativos específicos.

Las normas tributarias nacionales requieren de las deducciones, adicionalmente, que se registren contablemente, que se sustenten en documentación en ocasiones muy específica, sin que baste la simple anotación contable. Estos aspectos, de clara índole probatoria, se presentan a veces confundidos, reiterados y no siempre regulados con la misma exigencia, situación deseable por razones de certeza y mejor aplicación y fiscalización.

Tampoco existe un efecto general para incumplimientos probatorios específicos, respecto de un sujeto distinto de la empresa en que se verificó la erogación, tales co-

-
41. México: artículo 31, “Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:
Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos: (...) Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección II de este Capítulo.
Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales y que los pagos cuyo monto exceda de \$2.000,00 se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, (...) Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.
Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de estos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, estos solo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 86 de esta Ley. (...) VII. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en los comprobantes correspondientes”.
42. España: artículo 14, “No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: (...) g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada”.

mo la atribución de estos desembolsos a sus propietarios, como sucede por ejemplo en Argentina y en Chile.⁴³

En relación con la oportunidad del reconocimiento de las deducciones, la ley argentina señala: “Las disposiciones precedentes sobre imputación de la ganancia se aplicarán correlativamente para la imputación de los gastos salvo disposición en contrario. Los gastos no imputables a una determinada fuente de ganancia se deducirán en el ejercicio en que se paguen”.⁴⁴

CONCLUSIONES

1. Las regulaciones tributarias comparadas presentan evidentes similitudes en la determinación de la base imponible de las empresas. La aplicación supletoria de la contabilidad es usual, aun cuando también es común la introducción de normas casuísticas y antisistemáticas, con el objeto de evitar la elusión o evasión fiscal, mayormente.
2. No se aprecia una estructura dogmática común para el tratamiento de ingresos, costos y gastos, ni tampoco un enfoque general y comprensivo para el trato por ejemplo de las deducciones o gastos.
3. Existe una evidente carencia de un trato dogmático comparado del impuesto a la renta en Latinoamérica, de la cual puedan beneficiarse los procesos legislativos nacionales, así como el cumplimiento y fiscalización.

43. En Ecuador, al parecer, el gasto no documentado no puede aprovecharse tributariamente en la empresa, pero no queda afecto a la tributación del propietario, cuya tasa es mayor que la aplicada al gasto no documentado en la compañía. En Argentina, el artículo 37 señala: “Cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo”. En Chile aplica el artículo 21.

44. La misma legislación también indica que las disposiciones precedentes sobre imputación de la ganancia se aplicarán correlativamente para la imputación de los gastos salvo disposición en contrario. Los gastos no imputables a una determinada fuente de ganancia se deducirán en el ejercicio en que se paguen. Las diferencias de impuestos provenientes de ajustes se computarán en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que se determinen o paguen, según fuese el método utilizado para la imputación de los gastos. Cuando corresponda imputar las ganancias de acuerdo con su percepción, se considerarán percibidas y los gastos se considerarán pagados, cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que, estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular o, con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera sea su denominación, o dispuesto de ellos en otra forma. Argentina.

BIBLIOGRAFÍA

- Arias Álvarez, Ana María, coord., y Manuel Menéndez M., dir., *Contabilidad financiera superior*, Madrid, Civitas, 1996.
- Ault, Hugh, et al., *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, The Hague, Boston, Kluwer Law International, 1997.
- Endress Gómez, Sergio, “Efectos tributarios de las NIIF en Chile”, X Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Guayaquil, 2009, en la red: [www.iedt.org.ec].
- García Moreno, Alberto, *La base imponible del impuesto sobre sociedades*, Madrid, Tecnos, 1999.
- Neumark, Fritz, *Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994.
- Saccone, M.A., *Manual de Derecho tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2005, 2a. ed.
- Thuronyi, Victor, *Comparative Tax Law*, United Kingdom, Kluwer Law International, 2003.

Leyes

- Argentina: *Ley de impuesto a las Ganancias*, actualizado a 2008. Se ha tenido en consideración la Ley No. 26063 (B.O.09/12/05).
- Chile: *Ley de Impuesto a la Renta*, Decreto Ley No. 824, de 31 de diciembre de 1974, actualizado al 1 de julio de 2011.
- Código Tributario Chileno*, Decreto Ley No. 830, de 31 de diciembre de 1974.
- Ecuador: *Ley de Régimen Tributario Interno*, actualizada al 10 de mayo de 2011.
- España: Ley del Impuesto de Sociedades, Ley 43/1995, de 27 de diciembre cuyo texto fue reemplazado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo cuyo artículo único, aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- México: Ley del Impuesto Sobre la Renta, última reforma publicada el 31 de diciembre de 2010.