

**UNIVERSIDAD CATÓLICA LOS ÁNGELES
CHIMBOTE**

**FACULTAD CIENCIAS CONTABLES, FINANCIERAS
Y ADMINISTRATIVAS**

ESCUELA PROFESIONAL DE CONTABILIDAD

**TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS GASTOS
PREOPERATIVOS EN EL IMPUESTO A LA RENTA EN EL
PERÚ: SECTOR HIDROCARBUROS, 2015.**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO DE MAESTRO EN
CONTABILIDAD CON MENCIÓN EN TRIBUTACIÓN**

AUTOR: BR. CARMEN ROSA CUBA CELIS

ASESOR:

DR. NAZARETH VELASQUEZ PERALTA

LIMA –PERÚ

2016

JURADO Y ASESOR DE TESIS

PRESIDENTE : Mgtr. Eustaquio Meléndez Pereira

SECRETARIO : Dr. Enrique Loo Ayne

MIEMBRO : Mgtr. Víctor Armijo García

ASESOR : Dr. Nazareth R. Velásquez Peralta

AGRADECIMIENTO

A mis padres, esposo e hijas, que han apoyado siempre mi formación académica. A mí querida amiga Peggy, por su apoyo incondicional durante la elaboración de mi tesis.

DEDICATORIA

A Dios que siempre me acompaña y me dio la fuerza para culminar esta tesis, a mis padres Isidro y Teresa por haberme forjado como la persona que soy, a mi esposo Julio y a mis hijas Carmen y Alejandra por su ayuda y constante cooperación y que este logro las inspire a conseguir todo lo que se propongan.

Resumen

La presente investigación tuvo como objetivo general: determinar y describir el tratamiento tributario de los gastos preoperativos en el Impuesto a la Renta en el Perú – Sector Hidrocarburos 2015. El estudio aplicado fue cualitativo – descriptivo, no experimental, pues solo se limitó a la investigación de datos en las fuentes de información consultadas; el método de investigación aplicado fue la revisión bibliográfica y documental, el sujeto de la investigación fue el Sector Hidrocarburos, el escenario del estudio tuvo alcance a nivel nacional e internacional, según la procedencia de la bibliografía obtenida. Las principales conclusiones son: primero, la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú, no contiene una definición de “gastos preoperativos” ni de “primer ejercicio”, sin embargo en la jurisprudencia vigente contenida en pronunciamientos del Tribunal Fiscal, se ha esbozado una definición; segundo, respecto a la amortización de los gastos de exploración y desarrollo, así como las inversiones que realizan los contratistas en el sector hidrocarburos, la SUNAT y el Tribunal han emitido pronunciamiento, concluyendo que no es posible que el contribuyente amortice los conceptos referidos en el artículo 53° de la Ley de Hidrocarburos, en una oportunidad anterior al inicio de la extracción comercial de hidrocarburos; y tercero, no obstante que existe un pronunciamiento del Tribunal Fiscal el cual analizó la procedencia de gastos administrativos, considerando que debió contabilizarse como activos intangibles, tomando en consideración que dichas erogaciones se efectuaron en la etapa previa a la producción o explotación de hidrocarburos, diversos autores plantean un supuesto adicional, que los gastos preoperativos no califiquen ni como “Gastos de Exploración, Desarrollo o Inversiones”, ni como “Gastos Preoperativos”, sino que al no encajar en ninguno de estos conceptos, constituyan simples “Gastos Corrientes” que deberán deducirse en aplicación del principio del devengado.

Las palabras clave son: tratamiento tributario, gastos preoperativos, Impuesto a la Renta, Sector Hidrocarburos.

Abstract

This research was general objective: identify and describe the tax treatment of pre-operating expenses in the income tax in Peru 2015- Hydrocarbons Sector. The study was applied qualitative - descriptive, not experimental, because I was limited only to research data on the sources of information; the research method applied was the literature and document review, the subject of the investigation was the Hydrocarbons Sector, the stage of the study was to reach a national and international level, depending on the origin of the literature obtained. The main conclusions are: first, the Law on Income Tax in Peru, does not contain a definition of "pre-operating expenses" or "first year", however in the existing case law contained in statements made by the Tax Court has outlined a definition; second, compared to the amortization of the costs of exploration and development, as well as the investments made by contractors in the hydrocarbons sector, SUNAT has issued statement, concluding that it is not possible for the taxpayer to amortize the concepts referred to in Article 53 ° of the hydrocarbons Law, in a pre-start of commercial extraction of hydrocarbons opportunity; in the same way, it has ruled the Tax Court; and third, however there is a ruling by the Tax Court which examined the origin of administrative costs, considering that should be accounted for as intangible assets, taking into consideration that these expenditures were made in the previous stage to the production or exploitation of hydrocarbons, Several authors pose an additional course, that the pre-operating expenses do not qualify either as "Expenses Exploration, Development and Investment" or as "pre-operating expenses" but that does not fit into any of these concepts, constitute simple "Current expenses" that they shall be deducted under the principle of accrual.

Keywords are: tax treatment, pre-operating expenses, hydrocarbon sector, Income tax

CONTENIDO	Pág.
Jurado y Asesor de Tesis	ii
Agradecimiento	iii
Dedicatoria	iv
Resumen	v
Abstrac	vi
I INTRODUCCIÓN	9
1.1. Caracterización del Problema	10
1.2. Objeto de estudio	11
1.3. Pregunta Orientadora	12
1.4. Objetivo de estudio	12
1.4.1. Objetivo general	12
1.4.2. Objetivos específicos	12
1.5. Justificación y relevancia del estudio	12
II. REFERENCIAL TEÓRICO – CONCEPTUAL	14
2.1. Antecedentes	14
2.1.1 Internacionales	14
2.1.2. Nacionales	16
2.1.3. Regionales	17
2.1.4. Locales	17

2.2.	Referencial teórico	27
2.3.	Referencial conceptual	36
III.	METODOLOGÍA	41
3.1.	Tipo de investigación	41
3.2.	Método de investigación	41
3.3.	Sujetos de la investigación	41
3.4.	Escenario de estudio	41
3.5.	Procedimiento de Recolección de datos cualitativos	41
3.5.1.	Técnica de Recolección de datos	41
3.5.2.	Procesamiento de datos	42
3.6.	Consideraciones éticas y de rigor científicos	42
3.6.1.	Consideraciones éticas	42
3.6.2.	Consideraciones de rigor científico	43
IV.	RESULTADOS Y DISCUSIÓN	43
4.1	Presentación de Resultados	43
4.2	Análisis y Discusión de Resultados	57
V.	CONCLUSIONES	67
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	65
	ANEXOS	72
	Anexo 01	74
	Anexo 02	83
	Anexo 03	89
	Anexo 04	91

I. INTRODUCCIÓN

Cossio (2010), la mayoría de los casos al inicio de una actividad económica implica la inversión previa en una serie de gastos necesarios para que dicho inicio pueda materializarse y no quede en un mero proyecto. Así, es común que las empresas que recién se constituyen inviertan en servicios relacionados con su constitución y en el desarrollo del proyecto que pretenden realizar, estos gastos son denominados gastos preoperativos, pues se incurren en ellos antes y para el inicio de las operaciones de la empresa, la cual puede ser su primera actividad o una nueva que pretende realizar ampliando su giro. La Ley del Impuesto a la Renta, al igual que muchas otras leyes del mundo que gravan la renta o ganancia de las empresas, contiene regulaciones específicas acerca de lo que se conoce como gastos preoperativos, es decir aquellos gastos incurridos en la empresa con anterioridad al inicio de sus operaciones.

Es así que, los gastos preoperativos incurridos por las empresas al iniciar sus operaciones o como parte de expansión de algunos de sus proyectos, está sujeta a fiscalización por parte de la Administración Tributaria. El desconocimiento del tratamiento tributario existente en el Impuesto a las Renta en el Perú, permite que no se clasifiquen correctamente los desembolsos efectuados como gastos o activos intangibles, originando de esta forma reparos tributarios frecuentes a la renta imponible del Impuesto a la Renta.

1.1 Caracterización del Problema

El Sector de hidrocarburos realiza actividades de extracción y/o explotación de petróleo, caracterizadas por tener largos períodos de actividad preproductiva durante las fases de exploración e inclusive desarrollo. Toma especial relevancia, conocer el tratamiento tributarios de los gastos preoperativos que efectúan las empresas de este sector.

Arroyo (2013), Considerando la coyuntura actual en la que la viabilidad de un proyecto se encuentra condicionada a la ejecución de obras y la realización de una serie de gastos exigidos por la población y el propio estado en adición al cumplimiento de los requisitos legales o de los compromisos asumidos para su ejecución.

En este escenario, el tratamiento de los gastos preoperativos en el Impuesto a la Renta efectuados por el sector hidrocarburos, resulta muy relevante toda vez que según el Reporte de Inflación del Banco Central de Reserva - Enero 2015 Panorama actual y proyecciones macroeconómicas 2014-2016, “Para el 2015, algunas empresas petroleras habrían decidido modificar sus planes de inversión y producción para poder mantener sus márgenes operativos ante la disminución del precio del crudo. Por ende, la proyección de crecimiento del subsector para el presente año (3,2 por ciento) sería menor a lo observado durante 2014. Para 2016 se espera un mayor crecimiento (5,0 por ciento) impulsado por una mayor producción de hidrocarburos líquidos, gracias a una mayor producción de gas natural del Lote 88 de Pluspetrol ”.

De esta forma, desde una perspectiva fiscal, surge la necesidad de conocer el correcto tratamiento tributario del Impuesto a la Renta de dichos gastos preoperativos en los que incurran las empresas del Sector Hidrocarburos.

Revisando la literatura pertinente a nivel regional, nacional y local no se ha encontrado ningún trabajo de investigación referidos al objeto de nuestra investigación; por lo tanto, se encuentra un vacío del conocimiento en el tema escogido.

Por las razones expuestas, el enunciado del problema es el siguiente:

1.2. Objeto de Estudio

Revisar el marco legal tributario aplicable a los gastos preoperativos en el sector hidrocarburos, así como determinar cuál es el contenido de tal concepto a la luz de los distintos pronunciamientos del Tribunal Fiscal sobre la materia.

1.3. Pregunta Orientadora

¿Cuál es el tratamiento tributario de los gastos preoperativos en el Impuesto a la Renta en el Perú – Sector Hidrocarburos 2015?

1.4. Objetivos de estudio:

1.4.1 Objetivo general

Determinar y describir el tratamiento tributario de los gastos preoperativos en el Impuesto a la Renta en el Perú – Sector Hidrocarburos, 2015.

1.4.2. Objetivos específicos:

1.4.2.1 Describir el tratamiento tributario de los gastos preoperativos en el Impuesto a la Renta en el Perú 2015

1.4.2.2 Describir el tratamiento de los gastos preoperativos en la Ley de Hidrocarburos 2015.

1.4.2.3 Determinar si la totalidad de los gastos incurridos en la etapa preoperativa en las empresas del Sector Hidrocarburos califican como gastos preoperativos.

1.5 Justificación y relevancia del estudio

En cuanto a la justificación de mi investigación:

El Sector Hidrocarburos se ha convertido en uno de los rubros que concentra la mayor cantidad de iniciativas de inversión privada en el país. En el Libro de Reservas de Hidrocarburos 2015 de la Dirección General de Hidrocarburos del Ministerio de Energía y Minas, se señala que al cierre del año 2015, se encuentran suscritos 66 contratos petroleros, de los cuales 41 Contratos se encuentran en la fase de Exploración. Así mismo, tomando las cifras oficiales publicadas por el Reporte de Inflación del Banco Central de Reserva - Enero 2015 Panorama actual y proyecciones macroeconómicas

2014-2016, “El crecimiento de la inversión privada para el 2015, reflejaría las mayores inversiones en sectores como infraestructura, hidrocarburos e industria, entre otros, destacando proyectos como el Gasoducto del Sur Peruano...”.

A nivel de legislación, se promueve el impulso de la economía nacional con el aporte de inversión nacional y extranjera, en dicho sentido, consideramos que el crecimiento del sector hidrocarburos debe continuar, sin embargo para que ello ocurra, será necesario que exista un correcto tratamiento del Impuesto a la Renta de los gastos preoperativos, aplicable a las empresas de dicho sector lo cual tendrá un impacto positivo en la inversión que estas empresas realizan en el Perú.

También la presente investigación se justifica desde el punto de vista metodológico porque se proporcionará un instrumento de recojo de información para el caso.

II. REFERENCIAL TEÓRICO – CONCEPTUAL

2.1. Antecedentes

2.1.1 Internacionales

En la Legislación Comparada, los ordenamientos tributarios permiten diferir los gastos operativos y deducirlos en un período posterior al cual fueron incurridos.

Al respecto, en la legislación chilena, el numeral 9 del Artículo 31° de la Ley sobre Impuesto a la Renta - Decreto Ley 824 del 31 de diciembre de 1974, regula los gastos pre operativos bajo el concepto de “gastos de organización y puesta en marcha”, el cual establece la deducibilidad de:

«Los gastos de organización y puesta en marcha, los cuales podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos».

De acuerdo con Ormeño y Perez (2004), en Chile los Gastos de Organización y Puesta en Marcha, señalados en el numeral 9 del Artículo 31° de la Ley sobre Impuesto a la Renta - Decreto Ley 824, deben ser amortizados obligatoriamente hasta en un plazo de seis ejercicios consecutivos en la proporción que estime el contribuyente. Refieren que de todas formas, este plazo se cuenta desde que el contribuyente incurre en el gasto o desde que la empresa empieza a tener ingresos de su giro principal.

Indican, que los gastos de organización y puesta en marcha reúnen las características de un activo intangible, y estos surgen debido a que toda empresa desde antes de iniciar sus actividades, debe incurrir en diversas erogaciones que no tienen correlación con los ingresos dado que estos podrían no existir o ser insignificantes en su valor.

Señalan que todos estos conceptos mencionados son inherentes a la iniciación de actividades de una empresa y serán útiles durante un largo período en la vida de una empresa o durante toda la vida útil de la misma. Es por esto que dichas erogaciones no pueden cargarse a gasto en el primer resultado financiero determinado, sino que debe imputarse como gasto un valor definido por las políticas de la compañía durante más de un ejercicio.

Por su parte, en la legislación Argentina, el inciso c) del Artículo 87° del Impuesto a la Ganancias cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto 649/97 del 06 de agosto de 1997, se regula los “gastos de organización” como una de las deducciones especiales de la tercera categoría (renta empresarial), estableciendo que:

«La Dirección General Impositiva admitirá su afectación al primer ejercicio o su amortización en un plazo no mayor de cinco años, a opción del contribuyente».

Sánchez (2011), indica que las normas legales argentinas y la doctrina admite en forma genérica el diferimiento de todo tipo de gasto que corresponde ser asignado a ingresos de ejercicios futuros activándolo. Señala que las normas contables profesionales argentinas e internacionales son las que limitan severamente la posibilidad de diferir cualquier tipo de gasto aunque se compatibilice con ganancias futuras. Indica que no consideran la posibilidad de diferir otros gastos que no sean los gastos de organización y

los gastos preoperativos. Considera que dicha situación se debería flexibilizar dejando a criterio de los contadores intervinientes, ya sea como responsables en las empresas o auditores externos de las mismas, evaluar la razonabilidad de diferir o no determinado tipo de gasto

2.1.2 Nacionales

Revisando la literatura pertinente, no se ha podido encontrar antecedentes nacionales.

2.1.3 Regionales

Revisando la literatura pertinente, no se ha podido encontrar antecedentes regionales.

2.1.4 Locales

Casanova-Regis (2014), el artículo 53° de la Ley Orgánica de Hidrocarburos (LOH) establece que los gastos de exploración, desarrollo así como las inversiones realizadas hasta el inicio de la extracción comercial pueden, a opción del contratista, amortizarse de manera lineal en un plazo no menor de cinco ejercicios anuales.

Señala que si bien hay claridad en el sector respecto a lo que debe entenderse como gastos de exploración y desarrollo, no existe consenso sobre el concepto de inversión, respecto del cual existen dos posibles interpretaciones. De un lado, una interpretación amplia del concepto de

inversión calificaría como tal a cualquier desembolso o erogación realizada por el contratista petrolero antes del inicio de la extracción comercial.

Refiere, que para entender lo indicado se debe tener presente que las actividades de explotación de hidrocarburos suponen una gran inversión inicial en donde el riesgo es asumido por el contratista-inversor. Lo que el artículo 53° de la LOH busca, es hacer coincidir o asociar (match) la totalidad de la inversión preoperativa realizada por el contratista con los ingresos que obtendrá en el futuro como consecuencia de la extracción comercial de los hidrocarburos. La interpretación amplia del concepto de inversión permitiría al contratista planificar, sobre la base de la estimación de su posición fiscal relativa en cada ejercicio, la tasa de recuperación de la inversión modulando el plazo de su amortización a efectos de que la limitación al arrastre de pérdidas no imposibilite dicha recuperación; garantizando la plena vigencia del Principio de Neutralidad de las inversiones según el cual éstas no deben ser objeto de gravamen por el Impuesto a la Renta (IR).

Por otro lado, indica que a partir de una interpretación restringida del concepto de inversión éste estaría ligado sólo con la adquisición de bienes de capital los cuales por su naturaleza y destino serán afectados a la realización de actividades empresariales que generarán ingresos más allá de un ejercicio. Señala, que el concepto de inversión regulado en el artículo 53° de la LOH comprendería sólo aquellos gastos que, al igual que los gastos de exploración y desarrollo, estén destinados a participar y/o a contribuir en la

generación de ingresos por más de un ejercicio una vez iniciada la extracción comercial del depósito petrolífero, radicando en ese carácter la necesidad de su amortización a lo largo de la etapa productiva como una forma de recuperar el costo de la inversión y gravar la verdadera capacidad contributiva generada por el contrato de licencia.

Manifiesta, que adoptar esta segunda aproximación obliga a que los gastos realizados por el contratista antes del inicio de la extracción comercial que no califiquen como inversión se rijan por lo establecido en el artículo 37° literal g) de la Ley del IR referido al tratamiento fiscal de los gastos preoperativos. El disímil tratamiento fiscal concedido por el artículo 53° de la LOH y la norma de la Ley del IR antes indicada a generado importantes contingencias fiscales a los contratistas petroleros.

Mur (2013): El inicio de cualquier actividad comercial implica que las empresas incurran en una serie de gastos para poner en marcha el negocio, implementar una nueva línea o simplemente expandirla. En ese sentido, las empresas que recién se constituyen, o buscan posicionarse en nuevos mercados o productos, invierten en bienes y servicios para su constitución o atención a los proyectos que intentan materializar, estos gastos suelen identificarse como preoperativos, pues se incurren antes del inicio de las actividades tendientes a generar ingresos, y abarcan desde sencillos gastos notariales de constitución, hasta complejos desembolsos por estudios de mercado, investigación, desarrollo proyectos, y similares, en términos

estrictamente positivos, nuestro ordenamiento legal no desarrolla ninguna definición relacionada con los gastos de organización, preoperativos iniciales, y preoperativos por expansión de actividades; lo que lamentablemente se traduce en un semillero de situaciones inciertas tanto para la Administración como para los contribuyentes, en este escenario, la mejor aproximación a la noción de gastos preoperativos viene por la vía de la contabilidad, y su relación con otros conceptos, tales como devengo, diferimiento de gastos, correspondencia y causalidad. De acuerdo al artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, para establecer la renta neta de la tercera categoría, son deducibles de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté legalmente prohibida. Este artículo de la Ley Tributaria peruana consagra el conocido criterio de causalidad, por el cual la deducción de cualquier gasto para fines tributarios está condicionada a su contribución en la generación de ingresos gravados, o conservación de la fuente que los produce, (...). Relación con los gastos preoperativos, es indispensable que estos desembolsos cumplan con los requisitos de causalidad y/o necesidad, lo que abre paso a la aplicación de otros criterios fiscales para deducción de gastos, tales como razonabilidad y fehaciencia.

Tampoco existe una definición legal sobre gastos de organización, gastos preoperativos iniciales y gastos preoperativos por la expansión de actividades de una empresa. Esto no impide el que se pueda intentar definir tales gastos de la siguiente manera: Se refieren a los desembolsos incurridos

para poner en marcha un negocio –o una línea de negocio– desde su origen y hasta el inicio de las respectivas actividades productivas, lo cual puede darse en el marco de empresas nuevas o empresas en operación, que han optado por expandirse, no obstante, no todos los desembolsos realizados en la etapa preoperativa califican como gastos preoperativos, sobre todo, los desembolsos vinculados con la adquisición de activos fijos, que por mandato de la ley y de la técnica contable se integran al costo de tales activos y su recuperación se efectúa como parte de la depreciación por el uso o desgaste de los mismos.

Según De la Torre (2016), los gastos preoperativos califican como gastos diferidos, y por ello, se diferieren hasta el primer ejercicio en que se inicie la explotación (para su reconocimiento íntegro o su amortización)

Señala, que ello aplica en los casos siguientes:

- De acuerdo con la Ley Orgánica de Hidrocarburos, que prevé una regulación especial, en el caso de los gastos diferidos, siempre que estos califiquen como gasto de exploración, desarrollo y/o inversiones, de acuerdo con la referida Ley.
- De acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta, que contempla una regulación general para el caso de gastos de organización, preoperativos iniciales y preoperativos originados por la expansión de actividades de la empresa.

De la Torre (2016), que no existe una definición de gastos preoperativos en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su Reglamento, por lo que se plantean dos alternativas:

1. Considerar que todos los gastos incurridos durante la etapa preoperativa constituyen gastos preoperativos. Todos los gastos se deducirán en el ejercicio en que se inicia la explotación del proyecto.
2. Considerar solo aquellos gastos vinculados directamente al proyecto. Los gastos no vinculados directamente al proyecto, se podrán deducir antes del inicio de la explotación del mismo (gastos administrativos).

Según Hidalgo & Aldazabal (2013): Los desembolsos que efectúa una empresa durante la etapa previa al inicio de sus actividades productivas – que son las que potencialmente le permitirán la generación de rentas gravadas en el futuro – suelen tener un tratamiento tributario particular en los ordenamientos jurídicos atendiendo a la naturaleza de los mencionados desembolsos, habría que anotar que se trata de gastos que, de ser incurridos por una entidad operativa, afectarían la determinación de la renta neta tributaria en el periodo en que se incurren. Lo que ocurre con los gastos pre operativos es que en el momento en que se incurren, no se encuentran vinculados con la generación de ingresos, pues la entidad que los incurre aún no se encuentra generando rentas.

Señala, que en dicho contexto la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), Decreto Supremo N° 179- 2004-EF, prescribe sobre el tratamiento de los gastos pre operativos en el inciso g) del Artículo 37°, reglamentado, en el inciso d) del Artículo 21°, aprobado por el Decreto Supremo 122-94-EF (en adelante, el Reglamento).

Refiere, que el inciso g) del Artículo 37° de la LIR establece lo siguiente:

«Los gastos de organización, los gastos pre operativos iniciales, los gastos pre operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el periodo preoperativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el período máximo de diez (10) años»

Indica, que el inciso d) del Artículo 21° del Reglamento establece:

«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 o explotación.

Una vez fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT. El nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud por el contribuyente, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años. Los intereses devengados durante el periodo preoperativo comprenden tanto a los del periodo inicial como a los del periodo de expansión de operaciones de la empresa».

Manifiesta, que la legislación comprende a los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales y a los gastos pre operativos de expansión, así como los intereses devengados en ambos periodos.

Señala, que no sólo están comprendidos los gastos de organización entendidos éstos como los gastos administrativos y legales de constitución de la entidad, sino que además se incluye:

1) Cualquier gasto que se incurra en el periodo pre operativo inicial (luego de la constitución de la entidad pero antes del inicio de operaciones). Debe tratarse de un gasto efectivo, y no de un costo. Tal sería el caso de de las erogaciones por mano de obra para la construcción de un activo fijo efectuadas durante el periodo preoperativo, las cuales deben afectar el costo del activo fijo según lo previsto expresamente por el Artículo 21 de la Ley del IR, y, en consecuencia, no califican como gasto preoperativo.

2) Los intereses por financiamientos incurridos durante el periodo pre operativo inicial (antes del inicio de las actividades).

3) Los gastos devengados una vez iniciadas las operaciones, pero asociados con la expansión de las actividades de la empresa.

4) Los intereses por financiamientos incurridos durante el periodo preoperativo de expansión para dicho propósito, que se devenguen durante tal periodo.

Los gastos anotados en el punto anterior podrán, a opción del contribuyente:

1) deducirse en el primer ejercicio que debe entenderse como el primero en que se inicia la producción o explotación; o,

2) deducirse proporcionalmente hasta en un periodo máximo de 10 años.

Refiere, que en ambos casos 1) y 2) señalados en el primer párrafo del punto inmediato anterior, la deducción se encuentra condicionada al inicio de la producción o explotación del negocio y que si el contribuyente opta por la amortización en el plazo de hasta 10 años, la deducción de dicha amortización debe ser proporcional; es decir, en partes iguales desde el inicio de operaciones hasta que se agote.

Indica, que existen normas especiales que establecen un tratamiento diferenciado para algunos gastos preoperativos incurridos en ciertas actividades productivas. Tal es el caso por ejemplo, de los gastos de exploración y desarrollo incurridos por las empresas de hidrocarburos, regulados por el Artículo 53° de la Ley 26221, Ley Orgánica de Hidrocarburos.

Arguye, que las normas de la LIR establecen reglas generales para los gastos pre operativos, mientras que las normas citadas de la Ley General de Minería y Ley Orgánica de Hidrocarburos establecen reglas especiales para los gastos incurridos en la etapa preoperativa que califiquen como gastos de exploración o desarrollo bajo las referidas normas sectoriales.

Precisa, que sin perjuicio de ello, los gastos incurridos antes del inicio de las operaciones de las empresas mineras o petroleras o incurridos con motivo de la expansión de sus actividades, que no se encuentren alcanzados por las disposiciones especiales antes citadas, ni que califiquen como costos del proyecto o activos fijos, deberían ceñirse al tratamiento general establecido

por el inciso g) del Artículo 37° de la Ley del IR. Tal sería el caso, por ejemplo, de los gastos de constitución de la empresa minera o petrolera, los cuales no califican como gastos de exploración o desarrollo por lo que no se encuentra regulados por las normas especiales antes citadas.

Segùn Arroyo (2013), para que se entienda cumplido el principio de causalidad, no es necesario que exista una generación de renta inmediata, que esta se llegue a producir efectivamente, o que se genere en el mismo ejercicio en que se efectúa el gasto.

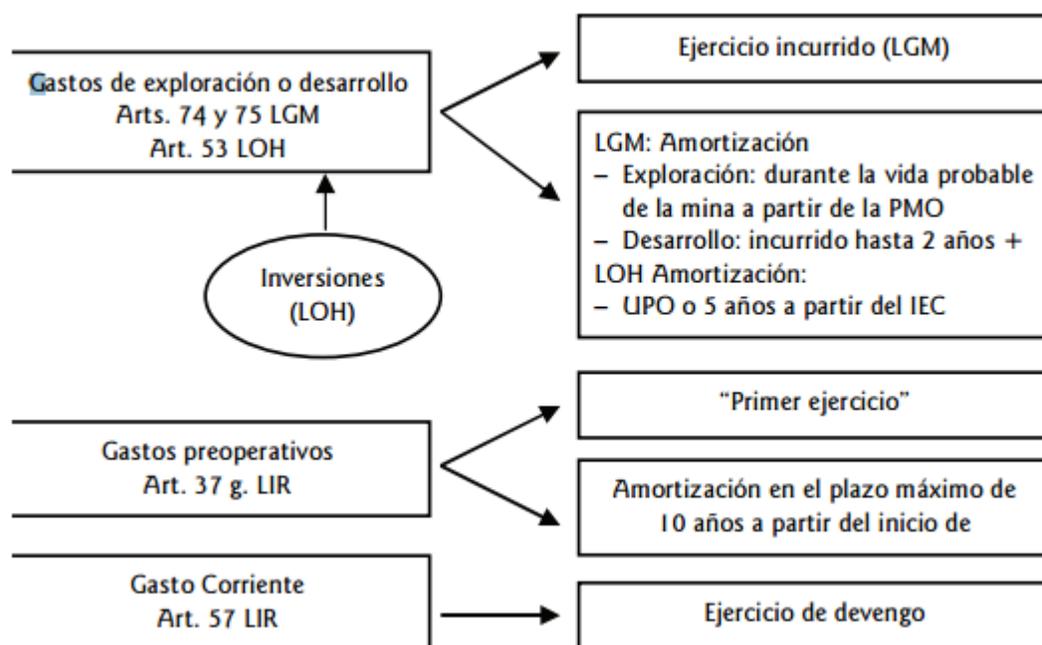
Señala, que conforme lo ha señalado el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia, se cumple con el principio de causalidad, cuando dicho gasto está vinculado con la potencial de renta gravada, sea que haya certeza o no en la generación de este beneficio en el futuro.

Indica, que resulta necesario analizar los posibles escenarios o alternativas que la ley nos plantea para deducir este tipo de gastos. Para fines explicativos planteamos como escenario, la deducción de gastos (...) efectuados por una empresa que no ha iniciado actividad alguna, es decir, que solo tiene actividad preproductiva.

A tal fin, manifiesta que será necesario analizar en primer término, lo dispuesto por las leyes sectoriales, que al ser normas específicas priman sobre la aplicación de la norma general. Sólo en el supuesto que las normas especiales, en este caso la Ley General de Hidrocarburos, no regulen el

supuesto específico o no son aplicables, recurriremos a analizar las normas generales previstas en la Ley del Impuesto a la Renta.

Muestra, un esquema que permite entender de una manera más clara, los posibles escenarios o alternativas, que podemos plantearnos para analizar y determinar, el tratamiento aplicable para efectos del Impuesto a la Renta.



2.2. Referencial teórico

Arroyo (2013), La tributación en el Perú se rige por los principios de reserva de la ley, igualdad y respeto a los derechos fundamentales de la persona, La Constitución consagra como principio tributario la no confiscatoriedad de los tributos.

El término tributo comprende a los impuestos, contribuciones y tasas. Los tributos se crean, modifican o derogan exclusivamente por Ley del Congreso de la República o por Decreto Legislativo en caso de delegación o por Ordenanza Municipal en lo que respecta a contribuciones y tasas municipales. Los aranceles de aduanas y las tasas por la prestación de servicios públicos administrativos se fijan por Decreto Supremo expedido por el Poder Ejecutivo.

SUNAT (2000), El Sistema Tributario comprende está compuesta por el Código Tributario, los tributos y recursos del Gobierno Central:

- Impuesto a la Renta
- Impuesto General a las Ventas
- Impuesto Selectivo al Consumo
- Derechos Arancelarios
- Tasas por Prestación de Servicios Públicos
- Nuevo Régimen Único Simplificado
- Impuesto a las Transacciones Financieras
- Impuesto Temporal a los Activos Netos
- Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional
- Impuesto Especial a la Minería (IEM)

- Regalías Mineras (REM)
- Gravamen Especial a la Minería (GEM)

SUNAT (2004), Los tributos para los Gobiernos Locales:

- Impuesto de Alcabala
- Impuesto Predial
- Impuesto a la Propiedad Vehicular
- Impuesto a las Embarcaciones de Recreo
- Impuesto a los Espectáculos Públicos no Deportivos
- Impuesto a los Juegos
- Impuesto a las Apuestas
- Arbitrios de Limpieza Pública, Parques, Jardines, Relleno Sanitario, Seguridad Ciudadana.
- Licencia de Anuncios y Publicidad
- Licencia de Construcción
- Licencia de Funcionamiento

SUNAT (2004), Los tributos para otros fines:

- Contribución de Seguridad Social
- Contribución al Servicio Nacional de Adiestramiento en Trabajo Industrial (SENATI)

- Contribución al Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción (SENCICO)

SUNAT (2004), La administración y recaudación de los tributos del Gobierno Central es de competencia de la SUNAT, así como los tributos relativos al comercio exterior. Los impuestos que la ley crea en favor de las municipalidades, y los tributos que de acuerdo a la ley los municipios están facultados a crear (tasas municipales y contribuciones), son administrados y recaudados por las propias municipalidades.

Las entidades mencionadas también son competentes para conocer los procedimientos administrativos relacionados con los tributos que administran o con las infracciones que los contribuyentes pudieran cometer respecto de sus obligaciones tributarias. Las resoluciones que las entidades expidan pueden ser impugnadas ante el Tribunal Fiscal, organismo de elevado nivel técnico con competencia nacional, cuyos fallos pueden ser materia de demanda ante el Poder Judicial.

Los contribuyentes determinan el monto de sus tributos y lo consignan en medios magnéticos (Programa de Declaración Telemática - PDT) o en los formularios distribuidos para tales efectos por la SUNAT. La oportunidad para la presentación de los formularios será la que establezca la ley. La declaración del impuesto puede ser mensual, como en el caso del Impuesto General a las Ventas, o anual, como en el caso del Impuesto a la Renta.

La obligación de presentar la información que el PDT o los formularios requieren, es adicional al pago del tributo; por ello, cuando la ley así lo determina, subsiste la obligación de declarar aun cuando no exista impuesto por pagar.

La Administración Tributaria peruana está facultada para, discrecionalmente, fiscalizar la determinación de la obligación tributaria efectuada por los contribuyentes. De constatarse omisión o inexactitud en la determinación realizada por los contribuyentes, la Administración Tributaria podrá modificarla, expidiendo la resolución correspondiente.

Para ejercer su facultad de determinación, la Administración Tributaria cuenta con las más amplias facultades, pudiendo exigir a los deudores la exhibición de libros contables, documentos, informes y en general toda información que le permita establecer la existencia y el monto de la obligación, incluso, en ciertas circunstancias, puede presumir la generación de deuda tributaria.

Las empresas domiciliadas en el Perú están gravadas con el Impuesto a la Renta por sus rentas de fuente mundial con una alícuota de 28%.

Para determinar el monto sobre el que es aplicable la tasa del impuesto (Renta Neta) debe deducirse del total de ingresos afectos al impuesto (Renta Bruta), todos los gastos necesarios para generar la renta gravada, así como los gastos necesarios para mantener la fuente productora.

Se reconoce la deducción de intereses, tributos, seguros, pérdidas extraordinarias, gastos de cobranza, depreciaciones, **gastos de organización y pre-operativos**, reservas autorizadas, castigos y provisiones por deudas incobrables, provisiones para beneficios sociales, pensiones de jubilación, bonificaciones y gratificaciones a los empleados, y en general, los gastos necesarios del negocio.

En relación a los gastos preoperativos, el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante Decreto Supremo No. 179-2004-EF, en adelante la Ley del Impuesto a la Renta, establece lo siguiente:

SUNAT (2004), en su Artículo 37 dice: 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, en consecuencia son deducibles:

(...)

g) 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 (10) años.

SUNAT (2004), Por su parte, el inciso d) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo No. 122-94-EF, dispone lo siguiente: Para efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría, se aplicará las siguientes disposiciones:

(...)

d) La amortización a que se refiere el inciso g) del Artículo 37 de la Ley, se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación.

SUNAT(1994) nos dice: Una vez fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT. El nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud por el Contribuyente sin exceder en total el plazo máximo de diez años.

Por mandato constitucional los recursos del subsuelo, entre ellos el petróleo y el gas natural, son patrimonio de la nación y, en consecuencia de todos los peruanos, y su extracción se otorga a empresas mediante contratos.

Las inversiones para extraer el petróleo y el gas son elevadas en la fase de exploración, porque no se conoce exactamente donde ubicar un yacimiento en las profundidades de la tierra, es así que el Estado Peruano ha optado por la modalidad de otorgar esta responsabilidad a empresas privadas (empresa de hidrocarburos).

Una empresa de hidrocarburos es una persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que desarrolla actividades de exploración y/o explotación de hidrocarburos, para lo cual cuenta con los recursos técnicos y financieros adecuados y en su organización empresarial debe contar con profesionales altamente calificados para dichas actividades.

En el Perú, según la legislación vigente, es la empresa la que invierte y no el Estado Peruano. El Estado a través de PERUPETRO concede los permisos para operar en el país, luego del cumplimiento de los requisitos establecidos por Ley.

La principal responsabilidad de las empresas de hidrocarburos es someterse al cumplimiento de la normativa legal existente en el Perú, velando por el cuidado a socio-ambiental en su desarrollo.

La Ley Orgánica que norma las actividades de Hidrocarburos en el territorio nacional, es la Ley N° 26221, paso a detallar los artículos relacionados al tema:

Artículo 50.- Los Contratistas que realicen actividades de exploración y explotación o explotación de Hidrocarburos en más de un área de Contrato y que además desarrollen otras actividades relacionadas con petróleo, gas natural y condensados y actividades energéticas conexas a las de Hidrocarburos, determinarán los resultados de cada ejercicio en forma independiente por cada área de Contrato y por cada actividad para los efectos del cálculo del Impuesto a la Renta. Si en uno o más de los Contratos o actividades se generaran pérdidas arrastrables, éstas deberán ser compensadas con la utilidad generada por otro u otros Contratos o actividades a opción del Contratista

Artículo 52.- Los Contratistas realizarán sus pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de acuerdo a las reglas que establece el régimen común vigente a la fecha de suscripción de cada Contrato en concordancia con lo dispuesto en el Artículo 63 de la presente Ley.

Artículo 53.- Los gastos de exploración y desarrollo así como las inversiones que realicen los Contratistas hasta la fecha en que se inicie la extracción comercial de Hidrocarburos, incluyendo el costo de los pozos serán acumulados en una cuenta cuyo monto, a opción del Contratista y respecto de

cada Contrato se amortizará de acuerdo con cualesquiera de los dos métodos o procedimientos siguientes:

- a) En base a la unidad de producción; o
- b) Mediante la amortización lineal, deduciéndolos en porciones iguales, durante un período no menor de cinco (5) ejercicios anuales. (Congreso de la República, 1980)

En relación a pronunciamientos del Tribunal Fiscal:

RTF No. 21908-4-2011, No. 02989-4-2010.

2.3 Referencial conceptual

Preoperativo

Real Academia Española (2014), Todo aquello preparado o listo para entrar en acción, mientras que el prefijo “pre” significa anterioridad local o temporal.

Gasto Preoperativo

Mur (2013), Desembolsos incurridos para poner en marcha un negocio –o una línea de negocio– desde su origen y hasta el inicio de las respectivas actividades productivas, lo cual puede darse en el marco de empresas nuevas o empresas en operación, que han optado por expandirse.

Inversión

Kohler (2010), “Erogación para adquirir bienes – muebles o inmuebles, tangibles o intangibles- que produzcan ingresos o presten servicios”.

Cholvis (1994), “Colocación de un capital en determinada empresa u operación. Agrega que en el campo de la contabilidad, los rubros activos representan la inversión de los capitales propios y ajenos que se utilizan para el cumplimiento de los objetivos de explotación”.

Fecha de Inicio de la Extracción Comercial

Ministerio de Energía y Minas (2004) nos dice: “Primer día en que se lleve a cabo la primera medición de hidrocarburos en un punto de fiscalización de la producción, a partir del cual el contratista tiene la obligación de pagar la regalía”.

Primer Ejercicio

SUNAT (2009) nos dice: En la deducción de gastos preoperativos, se debe considerar como “primer ejercicio”, al ejercicio en que se inicie la producción o explotación.

Exploración en hidrocarburos

Ministerio de Energía y Minas (2004) nos dice: “Planeamiento, ejecución y evaluación de todo tipo de estudios geológicos, geofísicos, geoquímicos y otros, así como la perforación de Pozos Exploratorios y actividades conexas necesarias para el descubrimiento de Hidrocarburos”.

Desarrollo en hidrocarburos

Ministerio de Energía y Minas (2004) nos dice: Perforación, profundización, reacondicionamiento y completación de Pozos, así como el diseño, construcción e instalación de equipos, tuberías, tanques de almacenamiento y otros medios e instalaciones y la ejecución de cualquiera

otras actividades apropiadas para la producción de hidrocarburos del descubrimiento comercial de un yacimiento de hidrocarburos.

Causalidad

Belaunde (2010) nos dice: El principio de causalidad consiste en la relación de necesidad que corresponde verificarse entre los gastos o egresos incurridos y la generación de la renta o mantenimiento de la fuente productora, no debiendo entenderse tal relación de modo restrictivo sino de manera amplia de forma que incluya aquellos egresos que están destinados a cumplir con las obligaciones y responsabilidades contractuales, legales y en general vinculadas al desarrollo de la actividad gravada, así como aquellos que persigan obtener un beneficio potencial, aún cuando tal beneficio no llegue a materializarse.

Necesidad de Gasto

García (1978) nos dice: Puede decirse que del propio principio de causalidad surgen implícitos algunos de los caracteres que deben revestir los gastos para ser deducibles: Ser necesarios (algunas legislaciones hablan de “estrictamente imprescindibles”) para obtener la renta o mantener la fuente; ser normales de acuerdo al giro del negocio, mantener cierta proporción con el volumen de operaciones.

Jarach (1980), La deducción de los gastos necesarios para obtener la ganancia o para mantener y conservar la fuente no exige otro recaudo que la comprobación de orden teleológico, respecto a que la erogación está destinada al fin de lograr la ganancia o mantener y conservar la fuente de dicha ganancia.

Acreditación del Gasto

Belaunde (2010), La exigencia de la Administración Tributaria no puede ser irrestricta ni arbitraria, ni quedar enteramente sujeta a la discrecionalidad de la Administración Tributaria; por el contrario, sostenemos que dicha exigencia debe estar limitada principalmente por un criterio de razonabilidad y correspondencia que debería ser observado tanto por el contribuyente, como por la propia Administración Tributaria.

Devengo del Gasto

García (1978), En el sistema de lo “devengado” también llamado “causado”, se atiende únicamente al momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo. Dicho de otro modo, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente de que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y por ende imputable a ese ejercicio.

Bernstein (1995), El postulado contable básico que se aplica es el de equiparación de ingresos y gastos [...]", por lo que "[...] si una empresa incurre en costes sustanciales [...] puede diferir esos costes y cargarlos (amortizarlos) a los periodos que previsiblemente se van a beneficiar de ellos.

III. METODOLOGÍA

3.1. Tipo de investigación

El estudio aplicado fue cualitativo-descriptivo, no experimental.

3.2. Método de investigación

El método de investigación aplicado fue la revisión bibliográfica-documental.

3.3. Sujetos de la investigación

Los sujetos de la investigación serán:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo N° 179-2004-EF.
- Ley Orgánica que norma las actividades de Hidrocarburos en el Territorio Nacional Ley N° 26221.
- Sector Hidrocarburos en el Perú.

3.4. Escenario de estudio

- Nacional

3.5. Procedimiento de recolección de datos cualitativos:

3.5.1 Técnica de recolección de datos

La Técnica de recolección de datos fue la siguiente:

- Para la obtención de los resultados del objetivo específico 1, se utilizó la técnica de la revisión bibliográfica documental, mediante la recolección de información de artículos de revistas, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo N° 179-2004-EF, Decreto Supremo N° 122-94-EF - Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y Resolución del Tribunal Fiscal.

- Para la obtención de los resultados del objetivo específico 2, se utilizó la técnica de la revisión bibliográfica documental, mediante la recolección de información de artículos de revistas, Ley Orgánica que norma las actividades de Hidrocarburos en el Territorio Nacional Ley N° 26221 y Resolución del Tribunal Fiscal.

- Para la obtención de los resultados del objetivo específico 3, se utilizó la técnica de la revisión bibliográfica documental, mediante la recolección de información de artículos de revistas y Resolución del Tribunal Fiscal.

3.5.2 Procesamiento de datos

Los datos (resultados) fueron presentados en cuadros apropiados y en función a los objetivos específicos planteados.

3.6. Consideraciones éticas y de rigor científico

3.6.1 Consideraciones éticas

Este trabajo de investigación fue elaborado respetando las fuentes de las que se ha tomado la información para el desarrollo de la revisión de literatura en cuanto se refiere a la introducción, antecedentes y bases teóricas.

3.6.2 Consideraciones de rigor científico

Las consideraciones de rigor científico de la investigación fueron establecidas en la coherencia lógica interna que se da entre todos los elementos estructurales del proyecto de investigación.

IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

4.1 PRESENTACIÓN DE RESULTADOS

Objetivo específico N° 1: Describir el Tratamiento Tributario de los Gastos Preoperativos en el Impuesto a la Renta en el Perú 2015.

Cuadro N° 01: Respecto al Objetivo específico N° 01

FUENTE	RESULTADOS
Inciso g) del Artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo N° 179-2004-EF	Artículo 37°: 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 (10) años.
Inciso d) del Artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.	“La amortización se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación”
RTF N° 02989-4-2010 Ficha Bibliográfica N° 1	<p>RTF N° 02989-4-2010: Virtud del concepto de imputación, se requiere que para determinar la utilidad neta de un ejercicio específico se imputen al ingreso del ejercicio los costos con los cuales está relacionado,(...).Si el ingreso se difiere a ejercicios posteriores, también deben diferirse los costos conexos.</p> <p>Cabe precisar que las normas tributarias citadas en los párrafos anteriores guardan coherencia con los lineamientos establecidos en las normas y doctrina contable, dado que permiten correlacionar los gastos preoperativos con los ingresos generados al momento de haber incurrido en ellos. Debe entenderse que el primer año al que hace referencia la norma no puede ser otro que el de inicio de producción o explotación, pues de lo contrario, en los casos en que como en el del recurrente, en que existen varios años anteriores a dicho inicio, se tendría que existen varios “primeros años” en los que podrían deducirse los gastos preoperativos.</p>
Informe N° 062-2009-SUNAT/2B0000 Ficha Bibliográfica N° 2	Informe N° 062-2009: Como se aprecia, la legislación que regula el Impuesto a la Renta autoriza a los contribuyentes perceptores de rentas de tercera categoría a deducir los gastos de organización y los gastos preoperativos en un ejercicio gravable o en un plazo máximo de 10 años. En el primer caso, la deducción de los gastos de

	<p>organización y los gastos preoperativos debe efectuarse en el primer ejercicio, el cual no puede ser otro que el ejercicio en que se inicie la producción o explotación, pues el legislador ha empleado el adjetivo “primer” en la redacción del inciso comentado, lo que evidenciaría que luego de dicho ejercicio vendrían otros más, implica que la deducción de los gastos bajo análisis no tendrá lugar en el ejercicio en que se incurra en ellos, pues, de haber sido este el propósito del legislador, carecería de toda relevancia el uso del mencionado adjetivo en el inciso g) del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.</p> <p>El uso del adjetivo “primer” en el supuesto que es materia de regulación por el citado inciso – la oportunidad de la imputación de los gastos de organización y los gastos preoperativos- únicamente cobra sentido si se entiende que el objeto de la norma es diferir la deducción de tales gastos hasta el inicio de la producción o explotación, es decir, hasta el primer ejercicio luego de terminada la etapa preoperativa.</p> <p>De este modo, se tiene que la oportunidad de la deducción de los gastos de organización y los gastos preoperativos guarda coherencia con lo dispuesto en el inciso d) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta respecto al inicio de la amortización de dichos gastos.</p> <p>Se concluye, que la opción deducir en el primer ejercicio los gastos de organización y preoperativos contenida en el inciso g) del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, debe entenderse referida a la deducción de dichos gastos en el ejercicio gravable en que se inicie la producción o explotación.</p>
Mur (2013)	<p>Mur (2013): El inicio de cualquier actividad comercial implica que las empresas incurran en una serie de gastos para poner en marcha el negocio, implementar una nueva línea o simplemente expandirla. Las empresas que recién se constituyen, o buscan posicionarse en nuevos mercados o productos,</p>

	<p>invierten en bienes y servicios para su constitución o atención. a los proyectos que intentan materializar.</p> <p>Estos gastos suelen identificarse como preoperativos, pues se incurren antes del inicio de las actividades tendientes a generar ingresos y abarcan desde sencillos gastos notariales de constitución, hasta complejos desembolsos por estudios de mercado, investigación, desarrollo proyectos, y similares, (...). Nuestro ordenamiento legal no desarrolla ninguna definición relacionada con los gastos de organización, preoperativos iniciales, y preoperativos por expansión de actividades; lo que lamentablemente se traduce en un semillero de situaciones inciertas tanto para la Administración como para los contribuyentes.</p> <p>En este escenario, la mejor aproximación a la noción de gastos preoperativos viene por la vía de la contabilidad, y su relación con otros conceptos, tales como devengo, diferimiento de gastos, correspondencia y causalidad.</p> <p>De acuerdo al artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, para establecer la renta neta de la tercera categoría, son deducibles de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté legalmente prohibida.</p> <p>Este artículo de la Ley Tributaria peruana consagra el conocido criterio de causalidad, por el cual la deducción de cualquier gasto para fines tributarios está condicionada a su contribución en la generación de ingresos gravados, o conservación de la fuente que los Produce. Por lo tanto, también en relación con los gastos pre-operativos, es indispensable que estos desembolsos cumplan con los requisitos de causalidad y/o necesidad, lo que abre paso a la aplicación de otros criterios fiscales para deducción de gastos, tales como razonabilidad y fehaciencia.</p>
--	--

Objetivo específico N° 2: Describir el Tratamiento de los Gastos Preoperativos en la Ley de Hidrocarburos.

Cuadro N° 02: Respecto al Objetivo específico N° 02

FUENTE	RESULTADOS
Artículo 53° de la Ley Orgánica que norma las actividades de Hidrocarburos en el Territorio Nacional Ley N° 26221.	“Los gastos de exploración y desarrollo, así como las inversiones que realicen los contratistas hasta la fecha en que se inicie la extracción comercial de hidrocarburos, incluyendo el costo de pozos, serán acumulados en una cuenta cuyo monto, a opción del contratista y respecto de cada contrato, se amortizará de acuerdo con cualesquiera de los dos métodos o procedimientos siguientes: a) En base a la unidad de producción; b) Mediante la amortización lineal”.
Informe N° 261-2008-SUNAT/2B0000 Ficha bibliográfica N° 3	“NO es posible que el contribuyente amortice los conceptos detallados en el artículo 53° del la Ley de Hidrocarburos en una oportunidad anterior al inicio de la extracción comercial de hidrocarburos”.
RTF N° 21908-4-2011 Ficha bibliográfica N° 4	“Dado que la recurrente según lo dispuesto en la Ley Orgánica de Hidrocarburos así como en la Ley del Impuesto a la Renta, únicamente podía deducir tales gastos diferidos a partir del año en que se iniciara la extracción comercial, la producción o explotación de la actividad por la que se incurrieron en ellos, esto es, en el 2004, la deducción efectuada en el ejercicio 2000 materia de análisis no se encuentra arreglada a ley y, en consecuencia, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo”.

<p>Casanova- Regis (2014)</p>	<p>“El artículo 53° de la Ley Orgánica de Hidrocarburos (LOH) establece que los gastos de exploración, desarrollo así como las inversiones realizadas hasta el inicio de la extracción comercial pueden, a opción del contratista, amortizarse de manera lineal en un plazo no menor de cinco ejercicios anuales”. Si bien hay claridad en el sector respecto a lo que debe entenderse como gastos de exploración y desarrollo, no existe consenso sobre el concepto de inversión, respecto del cual existen dos posibles interpretaciones.</p> <p>Una interpretación amplia del concepto de inversión calificaría como tal, a cualquier desembolso o erogación realizada por el contratista petrolero antes del inicio de la extracción comercial. Lo que el artículo 53° de la LOH busca, es hacer coincidir o asociar (<i>match</i>) la totalidad de la inversión preoperativa realizada por el contratista con los ingresos que obtendrá en el futuro como consecuencia de la extracción comercial de los hidrocarburos.</p> <p>En una interpretación restringida del concepto de inversión, ésta estaría ligada sólo con la adquisición de bienes de capital los cuales por su naturaleza y destino serán afectados a la realización de actividades empresariales que generarán ingresos más allá de un ejercicio. Así, el concepto de inversión regulado en el artículo 53° de la LOH comprendería sólo aquellos gastos que, al igual que los gastos de exploración y desarrollo, estén destinados a participar y/o a contribuir en la generación de ingresos por más de un ejercicio una vez iniciada la extracción comercial del depósito petrolífero.</p> <p>Adoptar la segunda interpretación, obliga a que los gastos realizados por el contratista antes del inicio de la extracción comercial que no califiquen como inversión se rijan por lo establecido en el artículo 37° literal g) de la Ley del IR referido al tratamiento fiscal de los gastos pre-operativos.</p>
-------------------------------	---

	<p>El disímil tratamiento fiscal concedido por el artículo 53° de la LOH y la norma de la Ley del IR antes indicada a generado importantes contingencias fiscales a los contratistas petroleros.</p>
--	--

Objetivo específico N° 3: Determinar si la totalidad de los gastos incurridos en la etapa preoperativa en las empresas del sector hidrocarburos califican como gastos preoperativos.

Cuadro N° 03: Respecto al Objetivo específico N° 03

FUENTE	RESULTADOS
<p>RTF N° 02989-4-2010 Ficha bibliográfica N° 1</p>	<p>RTF N° 02989-4-2010 (2010), Como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente, la SUNAT emitió Resolución de Determinación por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, en la que se reparó la deducción de un importe contabilizado en la Cuenta 65919 – Otras Cargas de Gestión, al considerar que al haberse efectuado dichas erogaciones (gastos de remuneraciones, obras sociales, comunicaciones, alquileres, capacitación, materiales, combustibles, vigilancia, impresiones y otros).</p> <p>En etapa previa a la producción o explotación de hidrocarburos, debieron contabilizarse como intangibles, y no deducirse en el ejercicio sustentándose en el artículo 53° de la Ley N° 26221- Ley Orgánica de Hidrocarburos (LOH) y el inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), así como en el inciso d) del artículo 21° del Reglamento de la citada LIR.</p>

El Tribunal Fiscal analizó la procedencia del citado reparo considerando que debió contabilizarse como intangibles como sostiene la SUNAT, tomo en consideración que dichas erogaciones se efectuaron en la etapa previa a la producción o explotación de hidrocarburos.

Es así que en la LOH se aprecia una regulación especial para los gastos de “exploración, desarrollo y/o inversiones que se realicen en un lote con anterioridad a la extracción comercial de hidrocarburos, los cuales según el citado artículo 53° de la referida LOH, debían ser acumulados en una cuenta cuyo monto, a opción de los contratistas y respecto de cada contrato, se amortizará de acuerdo con cualesquiera de los dos métodos o procedimientos establecidos, esto es en base a la unidad de producción, o mediante la amortización lineal, deduciéndolos en porciones iguales, durante un período no menor de cinco (5) ejercicios anuales.

Que por su parte, la LIR también ha establecido una regulación con relación a los gastos diferidos, así en el inciso g) del artículo 37°, dispone que 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 (10) años. En tanto que, el inciso d) del artículo 21° del Reglamento de la citada LIR, dispone que la amortización a que se refiere el inciso g) del artículo 37° de la LIR, se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación.

Por lo tanto, el Tribunal Fiscal concluye que el inciso g) del artículo 37° de la LIR, regula

dos alternativas a efectos de deducir los gastos de organización y preoperativos, los que pueden deducirse a opción del contribuyente: 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 inició la producción o explotación, pues al tratarse de gastos que van a beneficiar a uno o varios períodos futuros mediante la contribución a los ingresos o la reducción de los costos, debe diferirse hasta el correspondiente período futuro.

En relación a los “gastos diferidos”, el Tribunal Fiscal mantiene la posición señalada en la Resolución N° 03204-2-2004: “Representan gastos ya producidos que se llevan al futuro, pues si un costo o gasto va a beneficiar a uno o varios períodos futuros mediante la contribución a los ingresos o la reducción de los costos, debe diferirse hasta el correspondiente período futuro, en aplicación del postulado contable básico de equiparación de ingresos y gastos; así los gastos diferidos representan beneficios intangibles futuros”.

Asimismo, según lo constatado por la SUNAT, tales erogaciones corresponden al ejercicio 2002 siendo anteriores al inicio de la extracción comercial de hidrocarburos, constituyendo en tal sentido gastos preoperativos-diferidos, toda vez que representan gastos ya producidos que beneficiarán la realización de operaciones futuras y que en el presente caso es la extracción comercial de hidrocarburos en el citado lote, lo cual en el ejercicio objeto de reparo, aun no se había producido.

Es así que luego de un análisis exhaustivo del tema y tomando en consideración lo dispuesto en la LOH, así como en la LIR, únicamente podía deducir tales gastos

	<p>diferidos a partir del año en que se iniciará la extracción comercial, la producción o explotación de la actividad por la que se incurrieron en ellos, es decir a partir del año 2004.</p>
<p>Hidalgo-Aldazabal (2013)</p>	<p>Hidalgo-Aldazabal (2013), Lo que ocurre con los gastos pre operativos es que en el momento en que se incurren, no se encuentran vinculados con la generación de ingresos, pues la entidad que los incurre aún no se encuentra generando rentas.</p> <p>Se desprende de ello, que no sólo están comprendidos los gastos de organización – entendidos éstos como los gastos administrativos y legales de constitución de la entidad – sino que además se incluye:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Cualquier gasto que se incurra en el periodo pre operativo inicial (2) Los intereses por financiamientos incurridos durante el periodo pre operativo inicial (antes del inicio de las actividades). 3) Los gastos devengados una vez iniciadas las operaciones, pero asociados con la expansión de las actividades de la empresa. 4) Los intereses por financiamientos incurridos durante el periodo pre operativo de expansión para dicho propósito, que se devenguen durante tal periodo. <p>Los gastos anotados en el punto anterior podrán, a opción del contribuyente:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) deducirse en el primer ejercicio que debe entenderse como el primero en que se inicia la producción o explotación; o, 2) deducirse proporcionalmente hasta en un periodo máximo de 10 años. <p>En ambos casos 1) y 2), la deducción se encuentra condicionada al inicio de la</p>

	<p>producción o explotación del negocio.</p> <p>Cabe anotar que existen normas especiales que establecen un tratamiento diferenciado para algunos gastos pre operativos incurridos en ciertas actividades productivas. Tal es el caso por ejemplo, de los gastos de exploración y desarrollo incurridos por las empresas de hidrocarburos, regulados por el Artículo 53° de la Ley 26221, Ley Orgánica de Hidrocarburos.</p> <p>En efecto, las normas de la LIR establecen reglas generales para los gastos preoperativos, mientras que las normas citadas de la Ley Orgánica de Hidrocarburos establecen reglas especiales para los gastos incurridos en la etapa pre operativa que califiquen como gastos de exploración o desarrollo bajo las referidas normas sectoriales.</p> <p>Sin perjuicio de ello, los gastos incurridos antes del inicio de las operaciones de las empresas petroleras o incurridos con motivo de la expansión de sus actividades, que no se encuentren alcanzados por las disposiciones especiales antes citadas, ni que califiquen como costos del proyecto o activos fijos, deberían ceñirse al tratamiento general establecido por el inciso g) del Artículo 37° de la Ley del IR.</p> <p>Tal sería el caso, por ejemplo, de los gastos de constitución de la empresa minera o petrolera, los cuales no califican como gastos de exploración o desarrollo por lo que no se encuentra regulados por las normas especiales antes citadas.</p>
--	--

<p>De la Torre (2016)</p>	<p>Los gastos preoperativos califican como gastos diferidos, y por ello, se diferieren hasta el primer ejercicio en que se inicie la explotación (para su reconocimiento integro o su amortización).</p> <p>Ello aplica en los casos siguientes:</p> <p>-De acuerdo con la Ley Orgánica de Hidrocarburos, que prevé una regulación especial, en el caso de los gastos diferidos, siempre que estos califiquen como gasto de exploración, desarrollo y/o inversiones, de acuerdo con la referida Ley.</p> <p>-De acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta, que contempla una regulación general para el caso de gastos de organización, preoperativos iniciales y preoperativos originados por la expansión de actividades de la empresa.</p> <p>No existe una definición de gastos preoperativos en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su Reglamento.</p> <p>Dos alternativas</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Considerar que <u>todos</u> los gastos incurridos durante la etapa preoperativa constituyen gastos preoperativos. Todos los gastos se deducirán en el ejercicio en que se inicia la explotación del proyecto. 2. Considerar solo aquellos gastos vinculados directamente al proyecto. Los gastos <u>no vinculados directamente al proyecto</u>, se podrán deducir antes del inicio de la explotación del mismo (<u>gastos administrativos</u>).
	<p>Arroyo (2013): Será necesario analizar en primer término lo dispuesto por las leyes sectoriales, que al ser normas específicas priman sobre la aplicación de la norma</p>

Arroyo (2013)

general. Solo en el supuesto que las normas especiales, en este caso, la Ley Orgánica de Hidrocarburos (LOH), no regulen el supuesto específico o no resulten aplicables, recurriremos a analizar las normas generales previstas en la Ley del Impuesto a la Renta.

La LOH plantea supuestos específicos de regulación para los casos de aquellos gastos que califiquen como “gastos de exploración, desarrollo o inversiones”. Por su parte, el artículo 53° de la LOH señala lo siguiente respecto a los gastos de exploración, desarrollo y las inversiones en el sector Hidrocarburos.

Los gastos de exploración y desarrollo, así como las inversiones que realicen los contratistas hasta la fecha en que se inicie la extracción comercial de hidrocarburos, incluyendo el costo de pozos, serán acumulados en una cuenta cuyo monto, a opción del contratista y respecto de cada contrato, se amortizará de acuerdo con cualesquiera de los dos métodos o procedimientos siguientes: a) En base a la unidad de producción; b) Mediante la amortización lineal.

En términos generales, podemos observar que las normas sectoriales prevén un tratamiento especial para los gastos que efectúen los titulares de contratos de licencia de hidrocarburos, respecto de los gastos que califiquen como gastos de exploración, desarrollo o inversiones, según corresponda, en el que se prevé el diferimiento de dichos gastos al inicio de las actividades y la deducción de los mismos vía amortización.

Ahora bien, como hemos señalado solo en el supuesto que los gastos efectuados en la etapa preproductiva no encajen en los

	<p>conceptos previstos en las leyes sectoriales, resultaran de aplicación, las normas generales previstas en la Ley del Impuesto a la Renta.</p> <p>Así, tratándose de gastos que se efectúan antes del inicio de actividades y que califican como gastos preoperativos o iniciales resultaran de aplicación las reglas previstas por el inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso d) del artículo 21° del Reglamento.</p> <p>Nos planteamos asimismo un supuesto adicional, que los gastos no califiquen ni como “gastos de exploración, desarrollo o inversiones”, ni como “gastos preoperativos”, sino que al no encajar en ninguno de estos conceptos, constituyan simples “gastos corrientes” que deberán deducirse en aplicación del principio del devengado.</p> <p>Como podemos observar, las consecuencias tributarias en cada caso son distintas, de allí la importancia de calificar los gastos conforme a su naturaleza o calificación tributaria.</p> <p>Así tenemos que, si dichos gastos se consideran como gastos preoperativos, estos serán amortizables en un solo ejercicio o hasta en un plazo que no será mayor de diez años.</p> <p>En el caso de gastos en el sector hidrocarburos, si bien tanto la norma sectorial como la norma general prevén la posibilidad de diferir dichos gastos, en el primer caso el plazo de amortización bajo la LOH deberá ser de 05 años, o podrá optarse por amortizarse en base al método de unidades de producción. Por el contrario el plazo de amortización previsto en la norma</p>
--	--

	<p>general recogida en la Ley del Impuesto a la Renta, prevé la opción de amortizar los gastos en un solo ejercicio o diferirlo hasta 10 años.</p> <p>Nótese adicionalmente, que en el caso de los gastos que se rigen por las normas sectoriales, se entenderá como ejercicio de inicio de la amortización, el “Inicio de la extracción comercial”, es decir en estos casos, el computo de la amortización se produce a partir del ejercicio que se inician efectivamente las actividades de explotación. Por el contrario, la Ley del Impuesto a la Renta al regular el gasto preoperativo, hace referencia simplemente al ejercicio de “Inicio de actividades”, pudiendo considerarse como tal al ejercicio en que se genere cualquier tipo de actividad o renta (por ejemplo el ejercicio en que se obtenga ingresos por la venta de activos) y no necesariamente al ejercicio en que se obtenga ingresos por actividades de explotación de los recursos.</p>
--	---

4.2 Análisis y discusión de resultados

Objetivo específico N° 1:

De los resultados obtenidos respecto al objetivo específico N° 01, se corrobora que en cuanto a la normativa tributaria, solo se cuenta con el Artículo 37° del TUO del Impuesto a la Renta, el cual indica que “para establecer la renta neta de la empresa, son deducibles de la renta bruta entre otros, los gastos preoperativos incurridos durante el período preoperativo, y que a opción del contribuyente, estos gastos, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse

proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años. En el Reglamento del Impuesto a la Renta, solo se señala que la amortización se efectuara a partir del ejercicio en que se inicie la producción”.

Toda vez que ni en la Ley del Impuesto a la Renta, ni en su Reglamento, se encontraba la definición de “Primer Ejercicio”, el Tribunal Fiscal, mediante la RTF N° 02989-4-2010, esboza una definición: “Debe entenderse que el primer año al que hace referencia la norma, no puede ser otro que el de inicio de producción o explotación”, teniendo como sustento el postulado contable básico de “matching” de ingresos y gastos.

De igual forma, en relación a la oportunidad de la deducción de los gastos preoperativos, la SUNAT, se ha pronunciado en su informe N° 062-2009-SUNAT/2B0000, indicando que la oportunidad de la deducción de los citados gastos, debe entenderse referida a la deducción de dichos gastos en el ejercicio gravable en que se inicie la producción o explotación, lo cual guarda coherencia con lo dispuesto en el inciso d) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto al inicio de la amortización de dichos gastos.

En cuanto al concepto de gasto preoperativo, Mur en el 2013 manifiesta, que “nuestro ordenamiento legal no desarrolla ninguna definición relacionada con los gastos preoperativos; lo que se traduce en un semillero de situaciones inciertas

tanto para la Administración Tributaria como para los contribuyentes sujetos al Impuesto a la Renta”.

Refiere que de esta forma, “la mejor aproximación a la noción de gastos preoperativos viene por la vía de la contabilidad, y su relación con otros conceptos, tales como devengo, diferimiento de gastos, correspondencia y causalidad”.

Indica, que toda vez que el literal g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, (que permite la deducción de los gastos preoperativos), establece que de la renta bruta de la tercera categoría, se puede deducir todo gasto necesario para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté legalmente prohibida, considera que, el referido artículo consagra el conocido criterio de causalidad, por el cual la deducción de cualquier gasto para fines tributarios está condicionada a su contribución en la generación de ingresos gravados, o conservación de la fuente que los produce.

Menciona también Mur en el 2013, que en relación con los gastos preoperativos, es indispensable que estos desembolsos cumplan con los requisitos de causalidad y/o necesidad, lo que abre paso a la aplicación de otros criterios fiscales para deducción de gastos, tales como razonabilidad y fehaciencia.

Objetivo específico N° 2:

Los resultados obtenidos respecto al objetivo específico N° 02, permitieron corroborar que en cuanto a la normativa tributaria, solo se cuenta con el Artículo 53° de la Ley Orgánica que norma las actividades de Hidrocarburos en el Territorio Nacional, el cual señala que “Los gastos de exploración y desarrollo”. Así como las inversiones que realicen los contratistas hasta la fecha en que se inicie la extracción comercial de hidrocarburos, serán acumulados en una cuenta cuyo monto, a opción del contratista y respecto de cada contrato, se amortizará de acuerdo con cualquiera de los dos métodos o procedimientos que plantea la Ley.

Respecto a la amortización de los gastos de exploración y desarrollo, así como las inversiones que realizan los contratistas, la SUNAT, se ha pronunciado mediante el Informe N° 261-2008-SUNAT/2B0000, en el cual concluye: NO es posible que el contribuyente amortice los conceptos referidos en el artículo 53° de la Ley de Hidrocarburos, en una oportunidad anterior al inicio de la extracción comercial de hidrocarburos.

En ese mismo sentido, se ha pronunciado el Tribunal Fiscal, en su pronunciamiento emitido mediante la RTF N° 21908-4-2011 en el cual se señala entre otros que la recurrente según lo dispuesto en la Ley Orgánica de Hidrocarburos así como en la Ley del Impuesto a la Renta, únicamente podía deducir tales gastos diferidos a partir del año en que se iniciara la extracción

comercial, la producción o explotación de la actividad por la que se incurrieron en ellos.

Por otro lado, Casanova – Regis en el 2014 refiere, que si bien hay claridad en el Sector Hidrocarburos respecto a lo que debe entenderse como gastos de exploración y desarrollo, no existe consenso sobre el concepto de inversión, respecto del cual indica, existen dos posibles interpretaciones.

- Una interpretación amplia del concepto de *inversión* calificaría como tal, a cualquier desembolso o erogación realizada por el contratista petrolero antes del inicio de la extracción comercial. Arguye que lo que se busca, es hacer coincidir o asociar (*match*) la totalidad de la inversión preoperativa realizada por el contratista con los ingresos que obtendrá en el futuro como consecuencia de la extracción comercial de los hidrocarburos.
- Una interpretación restringida del concepto de *inversión*, estaría ligada sólo con la adquisición de bienes de capital los cuales por su naturaleza y destino serán afectados a la realización de actividades empresariales que generarán ingresos más allá de un ejercicio. Así, el concepto de *inversión* comprendería sólo aquellos gastos que, al igual que los gastos de exploración y desarrollo, estén destinados a participar y/o a contribuir en la generación de ingresos por más de un ejercicio una vez iniciada la extracción comercial del depósito petrolífero.

Casanova- Regis, precisa que adoptar la segunda interpretación, obliga a que los gastos realizados por el contratista antes del inicio de la extracción comercial que no califiquen como inversión se rijan por lo establecido en el artículo 37° literal g) de la Ley del IR referido al tratamiento fiscal de los gastos preoperativos.

Finalmente afirma, que el disímil tratamiento fiscal concedido por el artículo 53° de la LOH y la norma de la Ley del IR antes indicada ha generado importantes contingencias fiscales a los contratistas petroleros.

Objetivo específico N° 3:

Los resultados obtenidos respecto al objetivo específico N° 03 permiten informar lo siguiente:

El Tribunal Fiscal ha emitido un pronunciamiento mediante la RTF N° 02989-4-2010 en la cual consideró que tal como sostiene la SUNAT, los gastos incurridos por una empresa del sector hidrocarburos (gastos de remuneraciones, obras sociales, comunicaciones, alquileres, capacitación, materiales, combustibles, , vigilancia, impresiones y otros) durante su etapa preoperativa debieron contabilizarse como intangibles, tomando en consideración que las referidas erogaciones se efectuaron en la etapa previa a la producción o explotación de hidrocarburos.

El Tribunal Fiscal argumenta que el inciso g) del artículo 37° de la LIR, regula dos alternativas a efectos de deducir los gastos preoperativos, los que pueden deducirse a opción del contribuyente:

- 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 inició la producción o explotación, pues al tratarse de gastos que van a beneficiar a uno o varios períodos futuros mediante la contribución a los ingresos o la reducción de los costos, debe diferirse hasta el correspondiente período futuro.

Tribunal Fiscal (2011), indica que los “gastos diferidos”: “Representan gastos ya producidos que se llevan al futuro, pues si un costo o gasto va a beneficiar a uno o varios períodos futuros mediante la contribución a los ingresos o la reducción de los costos, debe diferirse hasta el correspondiente período futuro, en aplicación del postulado contable básico de equiparación de ingresos y gastos; así los gastos diferidos representan beneficios intangibles futuros”.

Finalmente el Tribunal Fiscal (2011), concluye que tomando en consideración lo dispuesto en sustentándose en el artículo 53° de la LOH y el inciso g) del artículo 37° de la LIR, así como en el inciso d) del artículo 21° del Reglamento de la citada LIR, únicamente podía deducir tales gastos diferidos a partir del año

en que se iniciará la extracción comercial, la producción o explotación de la actividad por la que se incurrieron en ellos.

No obstante el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, Hidalgo (2015) , refiere que “existen normas especiales que establecen un tratamiento diferenciado para algunos gastos preoperativos, tal es el caso por ejemplo, de los gastos de exploración y desarrollo incurridos por las empresas de hidrocarburos, regulados por el Artículo 53° de la Ley Orgánica de Hidrocarburos”.

Tribunal Fiscal, Hidalgo (2015), Puntualiza que, sin perjuicio de ello, los gastos incurridos antes del inicio de las operaciones de las empresas petroleras, que no se encuentren alcanzados por las disposiciones especiales antes citadas, ni que califiquen como costos del proyecto o activos fijos, deberían ceñirse al tratamiento general establecido por el inciso g) del Artículo 37° de la LIR. Tal sería el caso, por ejemplo, de los gastos de constitución de la empresa petrolera, los cuales no califican como gastos de exploración o desarrollo por lo que no se encuentra regulados por las normas especiales antes citadas.

En ese mismo sentido, De la Torre en el 2015 señala que los gastos preoperativos califican como gastos diferidos, y por ello, se difieren hasta el primer ejercicio en que se inicie la explotación (para su reconocimiento íntegro o su amortización).

Indica que ello aplica como sigue:

- La LOH prevé una regulación especial, en el caso de los gastos diferidos, siempre que estos califiquen como gasto de exploración, desarrollo y/o inversiones, de acuerdo con la referida Ley.
- La LIR, que contempla una regulación general para el caso de gastos preoperativos.

Tribunal Fiscal, Hidalgo (2015) nos dice: Que al no existir una definición de gastos preoperativos en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su Reglamento se presentan dos alternativas.

- Considerar que todos los gastos incurridos durante la etapa preoperativa constituyen gastos preoperativos. Todos los gastos se deducirán en el ejercicio en que se inicia la explotación del proyecto.
- Considerar solo aquellos gastos vinculados directamente al proyecto. Los gastos no vinculados directamente al proyecto, se podrán deducir antes del inicio de la explotación del mismo (gastos administrativos).

De la misma manera Arroyo, Hidalgo y De La Torre (2013), menciona que las normas sectoriales (LOH) prevén un tratamiento especial para los gastos que efectúen los titulares de contratos de licencia de hidrocarburos, respecto de los gastos que califiquen como gastos de exploración, desarrollo o inversiones, según corresponda, en el que se prevé el diferimiento de dichos gastos al inicio de las actividades y la deducción de los mismos vía amortización.

Señala que en el supuesto que los gastos preoperativos efectuados en la etapa preproductiva no encajen en los conceptos previstos en las leyes sectoriales, resultaran de aplicación, las normas generales previstas en la Ley del Impuesto a la Renta(...). Que los gastos preoperativos no califiquen ni como “Gastos de Exploración, Desarrollo o Inversiones”, ni como “Gastos Preoperativos”, sino que al no encajar en ninguno de estos conceptos, constituyan simples “Gastos Corrientes” que deberán deducirse en aplicación del principio del devengado.

Refiere, que si dichos gastos se consideran como gastos preoperativos, estos serán amortizables en un solo ejercicio o hasta en un plazo que no será mayor de diez años.

Menciona, que en el caso de gastos preoperativos en el sector hidrocarburos, si bien tanto la norma sectorial como la norma general prevén la posibilidad de diferir dichos gastos, el plazo de amortización bajo la LOH deberá ser de 05 años.

Agrega, que en el caso de los gastos que se rigen por las normas sectoriales, se entenderá como ejercicio de inicio de la amortización, el “Inicio de la extracción comercial”, es decir en estos casos, el cómputo de la amortización se produce a partir del ejercicio que se inician efectivamente actividades de explotación. Por el contrario, la Ley del Impuesto a la Renta al regular el gasto preoperativo, hace referencia simplemente al ejercicio de “Inicio de actividades”, pudiendo

considerarse como tal al ejercicio en que se genere cualquier tipo de actividad o renta (por ejemplo el ejercicio en que se obtenga ingresos por la venta de activos).

IV. CONCLUSIONES

- Según el Objetivo 1, se logró describir el tratamiento tributario de los gastos preoperativos en el Perú: Sector Hidrocarburos 2015.

La Ley del Impuesto a la Renta en el Perú, no contiene una definición de gastos preoperativos, MUR en el 2013, es de la opinión que la mejor definición viene por la vía de la contabilidad, y su relación con otros conceptos, tales como devengo, diferimiento de gastos, correspondencia y causalidad.

De igual forme, la Ley del Impuesto a la Renta, no contiene una definición de “Primer Ejercicio”, que es el punto de partida para el inicio de la deducción o amortización de los gastos preoperativos, sin embargo en la jurisprudencia vigente contenida en pronunciamientos del Tribunal Fiscal, se ha esbozado una definición, en la cual se indica que debe entenderse que el primer año al que hace referencia la norma, no puede ser otro que el de inicio de producción o explotación, teniendo como sustento el postulado contable básico de “matching” de ingresos y gastos.

En el mismo sentido, se ha pronunciado la SUNAT, señalando que la oportunidad de la deducción de gastos preoperativos, debe entenderse referida, a la deducción de dichos gastos en el ejercicio gravable en que se inicie la producción o explotación.

- Según el Objetivo 2, se logró describir el tratamiento tributario de los gastos preoperativos en la Ley de Hidrocarburos.

Respecto a la amortización de los gastos de exploración y desarrollo, así como las inversiones que realizan los contratistas en el sector hidrocarburos, la SUNAT, ha emitido pronunciamiento al respecto, concluyendo que NO es posible que el contribuyente amortice los conceptos referidos en el artículo 53° del la Ley de Hidrocarburos, en una oportunidad anterior al inicio de la extracción comercial de hidrocarburos.

De la misma forma, se ha pronunciado el Tribunal Fiscal, el cual señala que según lo dispuesto en la Ley Orgánica de Hidrocarburos así como en la Ley del Impuesto a la Renta, únicamente podía deducir tales gastos diferidos a partir del año en que se iniciara la extracción comercial, la producción o explotación de la actividad por la que se incurrieron en ellos.

Por otro lado, Casanova –Regis 2014, refiere que no existe consenso sobre el concepto de inversión, existiendo dos interpretaciones, una amplia que califica como tal, a cualquier desembolso o erogación realizada por el

contratista petrolero antes del inicio de la extracción comercial y por el contrario una interpretación restringida ligada sólo aquellos gastos que, al igual que los gastos de exploración y desarrollo, estén destinados a participar y/o a contribuir en la generación de ingresos por más de un ejercicio una vez iniciada la extracción comercial del depósito petrolífero. Esta última interpretación arguye Casanova - Regis, obliga a que los gastos realizados por el contratista antes del inicio de la extracción comercial que no califiquen como inversión se rijan por lo establecido en el artículo 37° literal g) de la Ley del IR referido al tratamiento fiscal de los gastos preoperativos, precisando que el disímil tratamiento fiscal concedido por el artículo 53° de la LOH y la norma de la Ley del IR ha generado importantes contingencias fiscales a los contratistas petroleros.

- Según el Objetivo 3, se logró describir si la totalidad de los gastos incurridos en la etapa preoperativa en las empresas del sector hidrocarburos califican como gastos preoperativos.

En pronunciamiento emitido por el Tribunal Fiscal, se confirmó el reparo realizado por la SUNAT de los gastos de remuneraciones, obras sociales, comunicaciones, alquileres, capacitación, materiales, combustibles, vigilancia, impresiones y otros incurridos por una empresa del sector hidrocarburos durante su etapa preoperativa, argumentando que dichos gastos, debieron contabilizarse como intangibles, tomando en consideración

que las referidas erogaciones se efectuaron en la etapa previa a la producción o explotación de hidrocarburos y que al tratarse de gastos que van a beneficiar a uno o varios períodos futuros mediante la contribución a los ingresos o la reducción de los costos, debe diferirse hasta el correspondiente período futuro.

El Tribunal Fiscal concluye que tomando en consideración lo dispuesto en sustentándose en el artículo 53° de la LOH y el inciso g) del artículo 37° de la LIR, así como en el inciso d) del artículo 21° del Reglamento de la citada LIR, únicamente podía deducir tales gastos diferidos a partir del año en que se iniciará la extracción comercial, la producción o explotación de la actividad por la que se incurrieron en ellos.

No obstante, el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, Arroyo en el 2013, señala que en el supuesto que los gastos preoperativos efectuados en la etapa preproductiva no encajen en los conceptos previstos en las leyes sectoriales, resultaran de aplicación, las normas generales previstas en la Ley del Impuesto a la Renta.

Agrega que cabe plantearse un supuesto adicional, que los gastos preoperativos no califiquen ni como “Gastos de Exploración, Desarrollo o Inversiones”, ni como “Gastos Preoperativos”, sino que al no encajar en ninguno de estos conceptos, constituyan simples “Gastos Corrientes” que deberán deducirse en aplicación del principio del devengado.

De la misma manera, Hidalgo -Aldazabal en el 2013 puntualiza, que los gastos incurridos antes del inicio de las operaciones de las empresas petroleras, que no se encuentren alcanzados por las disposiciones especiales antes citadas, ni que califiquen como costos del proyecto o activos fijos, deberían ceñirse al tratamiento general establecido por el inciso g) del Artículo 37° de la LIR.

En ese mismo sentido, De la Torre en el 2016 arguye, que al no existir una definición de gastos preoperativos en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su Reglamento, se puede considerar: i) Que todos los gastos incurridos durante la etapa preoperativa constituyen gastos preoperativos y se deducirán en el ejercicio en que se inicia la explotación del proyecto o ii) Considerar solo aquellos gastos vinculados directamente al proyecto y que los gastos no vinculados directamente al proyecto, se podrán deducir antes del inicio de la explotación del mismo.

De acuerdo a los párrafos que anteceden, no obstante que existe un pronunciamiento del Tribunal Fiscal del año 2010, el cual mantuvo el reparo de la SUNAT, en relación a los gastos administrativos incurridos por una empresa del sector hidrocarburos en la etapa preoperativa, antes del inicio de la extracción comercial, considerando como base legal el artículo 53° de la LOH y el inciso g) del artículo 37° de la LIR, así como en el inciso d) del artículo 21° del Reglamento de la citada LIR; varios autores de artículos tributarios, opinan que los referidos gastos

administrativos deben estar sujetos solo a la LIR, en la que se consagra el conocido criterio de causalidad, por el cual la deducción de los citados gastos para fines tributarios sólo estaría condicionada a su contribución en la generación de ingresos gravados, o conservación de la fuente que los produce y no al inicio de la extracción comercial, producción o explotación de la actividad por la que se incurrieron en dichos gastos", por lo que soy de la opinión, que debería reglamentarse tanto la Ley del Impuesto a la Renta, que es la norma general, como la Ley de Hidrocarburos, que es la Ley especial que se aplica al sector hidrocarburos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Arroyo, G. (2013). La deducción del Impuesto a la Renta de los denominados "Gastos de Responsabilidad" efectuados en etapas preproductivas. Revista 53 del Instituto Peruano de Derecho Tributario .

Belaunde, W. (2014). Gastos de responsabilidad Social : Aspectos tributarios a considerar. Derecho y Sociedad N° 43 .

Bernstein, L. (1995). Análisis de Estados Financieros. Madrid: Irwin.

Casanova-Regis, R. (2014). Amortización de inversiones, gastos pre operativos y arrastre de pérdidas en materia petrolera.

Cholvis, F. (1994). Contabilidad: 5to curso. Buenos Aires: Ateneo.

Congreso de la República. (1980). Osinnergmin. Obtenido de Ley General de Hidrocarburos N° 26221.

Cossio, V. (2010). Errores frecuentes en la deducción de gastos de una empresa. Lima: Gaceta Jurídica S.A.

- De la Torre, D. (2016). Depreciación de activo fijo, Amortización de intangible y Gastos preoperativos. Lima.
- García, R. (1978). Impuesto sobre la Renta; Teoría y Técnica del Impuesto. Buenos Aires: Organización de Estados Americanos.
- Hidalgo, G., & Aldazabal, C. (2013). Gastos preoperativos en la Ley del Impuesto a la Renta. Forseti .
- Jarach, D. (1980). Impuesto a las Ganancias. Buenos Aires: Cangallo.
- Kohler, E. (2010). Diccionario para contadores. D.F: Limusa.
- Ministerio de Energía y Minas. (2004). Osinergmin. Obtenido de Reglamento de las Actividades de Exploración y Explotación de Hidrocarburos -D.S. N° 032-2004-EM.
- Mur, M. (2013). Gastos Preoperativos: Su Tratamiento en el Impuesto a la Renta. Themis Revista de Derecho No 64 .
- Ormeño, R., & Pérez, X. (2004). Impuestos Diferidos. Seminario para optar al Título de Ingeniero en Información y Control de Gestión, Escuela de Sistemas de Información y Auditoría, Universidad de Chile, Santiago, Chile.
- Real Academia Española. (2014). Diccionario de la lengua española (23° ed.). Madrid, España.
- Sánchez, L. (2011). El Criterio de lo Devengado y los Gastos Diferidos. Repositorio Digital San Andrés. Extraído el 25 Febrero, 2016 de <http://hdl.handle.net/10908/391>
- Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. (1994). SUNAT. Obtenido de Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta -Decreto Supremo N° 122-94-EF: <http://www.sunat.gob.pe>
- Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. (2004). SUNAT. Obtenido de T.U.O del Impuesto a la Renta - Decreto Supremo N° 179-2004: <http://www.sunat.gob.pe>

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. (2009). SUNAT. Obtenido de Informe N° 062-2009-SUNAT/2B0000: <http://www.sunat.gob.pe>

Zuzunaga, F. (2015). Aspectos Tributarios de los Contratos de Licencia Petroleros: Algunas Propuestas de Modificación. Themis, 41.

ANEXOS

1. Tribunal Fiscal – RTF N° 2989-4-2010

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/4/2010_4_02989.pdf

Que en el caso de autos, la Administración mediante Requerimiento N° 00142649, le solicitó a la recurrente sustentar por escrito, las razones por las cuáles los desembolsos contabilizados en la "Cuenta 65919-Qtras Cargas de Gestión", detalladas en el citado Requerimiento, no se habían considerado como intangibles y habían sido deducidos como gastos que no cumplían con el principio de causalidad al no haberse iniciado la etapa de producción o explotación.

Que además en el citado escrito, la recurrente manifestó que mensualmente recibe de sus operadores una nota de atribución de gastos, y que en el caso del Lote 88, objeto del requerimiento, su operador le informó que parte de los gastos atribuidos (US\$ 1'806,834.00) calificaban como preoperativos y por tanto les dio

el tratamiento de intangibles sujetos a amortización de acuerdo a Ley Orgánica de Hidrocarburos, en tanto que la otra parte de los gastos se dedujo de acuerdo con lo dispuesto por el régimen general de la Ley del Impuesto a la Renta, asimismo afirmó que, el artículo 53° de la Ley Orgánica de Hidrocarburos obliga a que los gastos de desarrollo e inversión se acumulen en una cuenta, la cual será amortizada bajo cualquiera de los dos métodos previstos en dicho artículo, y que en consecuencia los gastos que no califican como tales deben ser tratados de acuerdo al régimen general de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que también señaló que los gastos observados fueron deducidos en el ejercicio en el que se devengaron y que sirvieron para mantener la fuente productora de renta, que es la exploración y explotación de hidrocarburos, de conformidad con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, y afirma que no le es aplicable el artículo 21 ° del Reglamento de la citada ley, pues no optó por amortizar tales gastos, y señala que se debe tener en cuenta que su empresa inició actividades con la explotación de hidrocarburos en julio de 1996, con producción de petróleo crudo en el Lote 8, y que el detalle de los gastos corresponde al operador del lote, dado que la ley lo obliga a llevar un registro auxiliar de la operación y no precisa el nivel de detalle que deba incluir en la nota de atribución.

Que al respecto, la Administración en el Resultado del citado Requerimiento N°| 00142649, señaló que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 53° de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, los gastos amortizables comprenden los gastos de explotación y desarrollo así como las inversiones que realicen los contratistas hasta la fecha en que se inicie la extracción comercial de hidrocarburos, y que el plazo de amortización debe ser comunicado a SUNAT y no podrá ser menor de 5 años, asimismo afirma que, verificó que del total cargado en la "Cuenta 65919" por un monto de US\$2'993,793.79 se capitalizó una parte como intangibles en la "Cuenta 344445-Intangibles Lote 88" por un monto de US\$ 1'806,834.00, y que la diferencia de US\$ 1 '186,959.79 se contabilizó como

gasto.

Que agrega la Administración Tributaria, que del cruce de información que efectuó con el operador del consorcio correspondiente al contrato de licencia para la explotación de hidrocarburos del Lote 88, Pluspetrol Perú Corporation S.A., se verificó que la conformación de los desembolsos preoperativos incurridos en el Lote 88, calificados como gastos por la recurrente, corresponden al pago de remuneraciones del personal en planilla de Camisea y del personal administrativo que insumió tiempo en el proyecto del Lote 88, alquileres de las oficinas administrativas, alquileres de viviendas para personas no domiciliadas, educación en virtud de los convenios celebrados con los Institutos SENATI y Sencico, para la capacitación en trabajos de carpintería, albañilería, orientados para el eficiente desarrollo del proyecto, transportes por viajes en helicóptero y avión a la obra, estudios especiales que comprenden la participación de personas de la comunidad en el monitoreo ambiental necesario para el mejor desarrollo del proyecto, consumos de servicios telefónicos del proyecto, publicidad, traducciones de manuales, videos, pagos a Municipalidades por trámites de usos de área acuática, derechos de agua, autorizaciones de acarreo, e indica que dichos desembolsos califican como partidas preoperativas en tanto son incurridos con anterioridad al período de comercialización y su propósito es el de obtener ingresos a futuro, por lo que considera que debieron activarse para su posterior amortización, y cita el inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso d) del artículo 21 ° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante la Ley N° 26221, Ley Orgánica de Hidrocarburos, se normaron las actividades de hidrocarburos en el territorio nacional, teniendo como objetivo promover las actividades de exploración y explotación en dicho sector.

Que el artículo 22° establece que los contratos contemplarán dos fases: la de exploración y la de explotación, salvo que el contrato sea uno de explotación en

cuyo caso tendrá una sola fase u otras modalidades de contratación autorizadas por el Ministerio de Energía y Minas.

Que el artículo 50° señala que los contratistas que realicen actividades de exploración y explotación o explotación de hidrocarburos en más de un área de contrato y que además desarrollen otras actividades relacionadas con petróleo, gas natural y condensados y actividades energéticas conexas a las de hidrocarburos, determinarán los resultados de cada ejercicio en forma independiente por cada área de contrato y por cada actividad para los efectos del cálculo del Impuesto a la Renta.

Que asimismo señala el citado artículo, que si en uno o más de los contratos o actividades se generasen pérdidas arrastrables, éstas deberán ser compensadas con la utilidad generada por otro u otros contratos o actividades, a opción del contratista, asimismo indica que, las inversiones realizadas en un área de contrato en la que no se hubiera llegado a la etapa de extracción comercial, serán acumuladas al mismo tipo de inversiones efectuadas en otra área de contrato en la que si se haya llegado a dicha etapa y el total se amortizará mediante el método elegido, conforme a lo previsto en el artículo 53° de la Ley.

Que al respecto, el artículo 53° de la referida Ley, establece que los gastos de exploración y desarrollo así como las inversiones que realicen los contratistas hasta la fecha en que se inicie la extracción comercial de hidrocarburos, incluyendo el costo de los pozos, serán acumulados en una cuenta cuyo monto, a opción del contratista y respecto de cada contrato, se amortizará de acuerdo con cualesquiera de los dos métodos o procedimientos siguientes: a) en base a la unidad de producción; o, b) mediante la amortización lineal, deduciéndolos en porciones iguales, durante un periodo no menor de cinco (5) ejercicios anuales.

Que agrega dicho artículo que iniciada la extracción comercial se deducirá como gasto del ejercicio, todas las partidas correspondientes a egresos que no tengan valor de recuperación.

Que el literal f) del artículo 1° del Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, aprobado por Decreto Supremo N° 32-95-EF, señala que los gastos amortizables comprenden los gastos de exploración y desarrollo así como las inversiones que realicen los contratistas hasta la fecha en que se inicie la extracción comercial de hidrocarburos, incluyendo el costo de los pozos, de acuerdo a lo establecido en el primer párrafo del artículo 53° de la ley.

Que de las normas glosadas se tiene que a los "Contratistas", que son las personas naturales o jurídicas que obtienen la autorización de explorar y/o explotar hidrocarburos en el área de contrato de licencia o de servicio, le resultan aplicables la Ley del Impuesto a la Renta, vigente a la fecha de suscripción del contrato, así como las disposiciones específicas reguladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos.

Que en cuanto a las disposiciones específicas de la Ley Orgánica de Hidrocarburos se aprecia en esta una regulación especial para los gastos de "exploración, desarrollo y/o inversiones" que se realicen en un lote con anterioridad a la extracción comercial de hidrocarburos, los cuales según el citado artículo 53° de la referida ley, debían ser acumulados en una cuenta cuyo monto, a opción de los contratistas y respecto de cada contrato, se amortizará de acuerdo con cualesquiera de los dos métodos o procedimientos establecidos, esto es, en base a la unidad de producción; o mediante la amortización lineal, deduciéndolos en porciones iguales, durante un período no menor de cinco (5) ejercicios anuales.

Que por su parte, el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, en adelante Ley del Impuesto a la Renta, también ha establecido una regulación con relación a los gastos diferidos, así en el inciso g) de su artículo 37°, dispone que 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 (10) años, en tanto que, el inciso d) del artículo 21° del Reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, dispone que la amortización a que se refiere el inciso g) del artículo 37° de la Ley, se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación.

Que en cuanto a la amortización de los gastos preoperativos, no cabe duda que esta se realizará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación conforme lo ha indicado este Tribunal en la Resolución N° 05349-3-2005.

Que con relación al otro supuesto contenido en el citado inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta según el cual 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 pueden deducirse en el primer ejercicio resulta necesario definir lo que se entiende por "primer ejercicio".

Que sobre el particular, es relevante lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00467-5-2003 en la que citando a Jan R. Williams, se indica que "en virtud del concepto de imputación, se requiere que para determinar la utilidad neta de un ejercicio específico se imputen al ingreso del ejercicio los costos con los cuales está relacionado. En tal sentido, al igual que lo mencionado en las NIC, si el ingreso se difiere a ejercicios posteriores, también deben diferirse los costos conexos. En efecto, la NIC 1 precisa que el registro contable de los ingresos y de los costos y gastos, corresponde a los estados financieros de los periodos con los cuales guardan relación, por lo que continúa señalando que tanto el inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta como el inciso d) del artículo 21° del Reglamento de la citada ley guardan coherencia con los lineamientos establecidos en las normas y doctrina contable, dado que

permiten correlacionar los gastos pre operativos con los ingresos generados al momento de haber incurrido en ellos, siendo necesario establecer, aún cuando dichas normas no lo indiquen expresamente un control mediante el cual se lleve a cabo el registro, valuación y amortización de los gastos pre operativos".

Que ello tiene sustento en el postulado contable básico de equiparación, asociación o "matching" de ingresos y gastos, en tal sentido, debe entenderse que el primer año al que hace referencia la norma no puede ser otro que el de inicio de producción o explotación, pues de lo contrario, en los casos en que como en el de la recurrente, en que existen varios años anteriores a dicho inicio, se tendría que existen varios "primeros años" en los que podrían deducirse los gastos preoperativos, lo cual no resulta posible de sostener.

Que de lo expuesto, se concluye que el inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, regula dos alternativas a efectos de deducir los gastos de organización y preoperativos, los que pueden deducirse a opción del contribuyente: al 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 inició la producción o explotación, es decir es un requisito para ambos casos que se haya iniciado 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 o la reducción de los costos, debe diferirse hasta el correspondiente periodo futuro.

Que con relación a los "gastos diferidos", conforme a la definición que es esbozada en la Resolución N° 03204-2-2004 se aprecia que éstos "representan gastos ya producidos que se llevan al futuro, pues si un costo o gasto va a beneficiar a uno o varios períodos futuros mediante la contribución a los ingresos o la reducción de los costos, debe diferirse hasta el correspondiente período futuro, en aplicación del postulado contable básico de equiparación de ingresos y gastos; así, los gastos diferidos representan beneficios intangibles

futuros",

Que asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05349-3-2005, en la que se cita a Leopold A. Bernstein con referencia a los gastos diferidos, como es el caso de aquellos incurridos en investigación, " representan gastos ya producidos que se retrasan al futuro porque está previsto que beneficien a futuros ingresos o porque representan una verdadera asignación de costes a operaciones futuras agregando que si un coste producido en un periodo va a beneficiar a uno o varios períodos futuros mediante una contribución a los ingresos o una reducción en los costes, ese coste debe diferirse hasta el correspondiente período futuro. Así pues, si una empresa incurre en costes sustanciales de puesta en marcha para hacer funcionar unas instalaciones nuevas, mejores o más eficientes, puede diferir esos costes y cargarlos (amortizarlos) a los periodos que previsiblemente se van a beneficiar de ellos".

Que en el caso de autos se tiene que por un lado la Ley Orgánica de Hidrocarburos prevé una regulación tributaria especial para el caso de los "gastos diferidos, siempre que estos califiquen como "gastos de exploración, desarrollo y/o inversiones" respecto de un lote de hidrocarburos, en tanto que la Ley del Impuesto a la Renta tiene una regulación general para el caso de gastos de organización, preoperativos iniciales y preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa, siendo que ambas normas condicionan la deducción de tales gastos al inicio de la extracción comercial, producción o explotación de la actividad por la que se incurrieron en dichos gastos.

Que obra en los papeles de trabajo, copia del Contrato de Licencia para Explotación de Hidrocarburos - Lote 88, suscrito el 9 de diciembre del 2000, entre PETROPERU S.A., en calidad de contratante, y de otra parte la recurrente con una participación de 18%, asimismo en dicho contrato se designó a Pluspetrol Perú Corporation Sucursal del Perú, como operador, es decir como la

encargada de llevar a cabo las operaciones en nombre y por cuenta de las demás empresas.

Que de acuerdo con la Cláusula Novena del citado contrato "cada una de las empresas que conforman el Contratista está sujeta al régimen tributario común de la República del Perú, que incluye el régimen tributario común del Impuesto a la Renta, así como las normas específicas que al respecto se establece en la Ley N° 26221 (... ", además en dicha cláusula se establece que "(...) cada una de las empresas que conforman el contratista utilizará el método de amortización lineal en un periodo de cinco (5) ejercicios anuales, contados a partir del ejercicio al que corresponda la fecha de inicio de la extracción comercial" y precisa que "la referida amortización lineal se aplicará a todos los gastos de exploración y desarrollo y a todas las inversiones que realice el Contratista desde la fecha de suscripción hasta la fecha de inicio de la extracción comercial.

Que el numeral 1.21 de la Cláusula Primera del citado contrato define como "fecha de inicio de la extracción comercial" como "el primer día en que se lleve a cabo a la primera medición de hidrocarburos en un Punto de Fiscalización de la Producción a partir del cual el Contratista tiene la obligación de pagar la regalía", asimismo en el numeral 1.14 se define al "desarrollo" como la ejecución de cualesquiera de las actividades apropiadas para la Producción de Hidrocarburos, tales como la perforación, completación y profundización de pozos, así como el diseño, construcción, instalación de equipos, tuberías, tanques de almacenamiento y otros medios de instalaciones, incluyendo la utilización de métodos de producción artificial y sistemas de recuperación primaria y mejorada, en el área del contrato y fuera de ella en cuanto resulte necesario, incluye la construcción del sistema de transporte y almacenamiento, de las instalaciones del Punto de Fiscalización de la Producción, de la Planta de Separación de Líquidas y de la Planta de Fraccionamiento".

Que al respecto, de la verificación efectuada por la Administración, los gastos

que son materia de reparo y que fueron contabilizados en la Cuenta 65919-Otras Cargas de Gestión, por un importe total de US\$.1,186,959.79, corresponden a la ejecución del citado Contrato de Licencia para la Explotación de Hidrocarburos del Lote 88, y fueron asignados a la recurrente por el operador de dicho contrato Pluspetrol Perú Corporation Sucursal del Perú, asimismo según lo constatado por la Administración, tales erogaciones corresponden al ejercicio 2002 y son anteriores al inicio de la extracción comercial de hidrocarburos en dicho lote, constituyendo en tal sentido gastos preoperativos diferidos conforme ha sido reconocido por la propia recurrente en su escrito ampliatorio de apelación, toda vez que representan gastos ya producidos que beneficiarán la realización de operaciones futuras y que en el caso de autos es la extracción comercial de hidrocarburos en el citado lote, lo cual en el ejercicio objeto de reparo, aun no se había producido.

Que en tal sentido, dado que la recurrente según lo dispuesto en la Ley Orgánica de Hidrocarburos, así como en la Ley del Impuesto a la Renta, únicamente podía deducir tales gastos diferidos a partir del año en que se iniciara la extracción comercial, la producción o explotación de la actividad por la que se incurrieron en ellos (2004), la deducción efectuada en el ejercicio materia de análisis no se encuentra arreglada a ley y en consecuencia corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada.

2. Tribunal Fiscal – RTF N° 21908-4-2011

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/4/2011_4_21908.pdf

IMPORTES CARGADOS A CUENTAS DE GASTOS RESPECTO DEL
LOTE 88

(CAMISEA)

Mediante el Requerimiento N° 00094339, la Administración solicitó a la recurrente explicar y acreditar con la base legal y documentación sustentatoria correspondiente, por qué no se activaron los gastos relacionados con el Lote 88, los mismos que fueron considerados contablemente como gastos de la Unidad Corporativa (Lima), en aplicación de los artículos 48° y 53° de la Ley N° 26221, inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso d) del artículo 21° de su reglamento, vigentes a la fecha de suscripción del contrato.

Consta en el resultado del citado requerimiento, que la Administración estableció, en base en lo dispuesto por el artículo 53° de la Ley N° 26221, inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso d) del artículo 21° de su Reglamento, que los gastos de organización, preoperativos iniciales efectuados por la recurrente debían ser amortizados a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación, por lo que procedió a reparar los importes cargados a cuenta de gastos.

De acuerdo a lo dispuesto por el segundo y tercer párrafo del artículo 8° de la Ley N° 26221, Ley Orgánica de Hidrocarburos, el Estado otorga a PERUPETRO S.A., el derecho de propiedad sobre los hidrocarburos extraídos para el efecto de que pueda celebrar contratos de exploración y explotación o explotación de éstos, en los términos que establece la indicada ley; precisando que el derecho de propiedad de PERUPETRO S.A, sobre los hidrocarburos extraídos, será transferido a los licenciatarios al celebrarse los contratos de licencia.

El artículo 18° de la citada ley, señala que los contratos autorizan al contratista

durante el plazo del contrato a realizar las operaciones necesarias para la exploración y explotación o explotación de hidrocarburos.

El artículo 48° de la mencionada ley, dispone que los contratistas estarán sujetos al régimen tributario común del Impuesto a la Renta, a las normas específicas que en la presente ley se establecen y se regulan por el régimen aplicable vigente al momento de la celebración del contrato.

Que el artículo 53^o de la referida ley establece que los gastos de exploración y desarrollo así como las inversiones que realicen los contratistas hasta la fecha en que se inicie la extracción comercial de hidrocarburos, incluyendo el costo de los pozos, serán acumulados en una cuenta cuyo monto, a opción del contratista y respecto de cada contrato, se amortizará de acuerdo con cualesquiera de los dos métodos o procedimientos siguientes: a) en base a la unidad de producción; o, b) mediante la amortización lineal, deduciéndolos en porciones iguales, durante un período no menor de 5 ejercicios anuales,

Que el literal f) del artículo 1° del Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, aprobado por Decreto Supremo N° 32-95-EF, precisa que los gastos amortizables comprenden los gastos de exploración y desarrollo así como las inversiones que realicen los contratistas hasta la fecha en que se inicie la extracción comercial de hidrocarburos, incluyendo el costo de los pozos, de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo del artículo 53° de la ley.

Que por su parte, de conformidad con el inciso g) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos pre-operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el periodo preoperativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse

proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años; en tanto que el inciso d) del artículo 21° de su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, dispone que la amortización a que se refiere el inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación.

De acuerdo al concepto de asociación establecido en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 1, para efecto de la aplicación del devengado es indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los que se incurre para la generación de dicho ingreso por existir una relación causa y efecto entre los ingresos y los gastos.

Por su parte, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02989-4-2010 se ha señalado que la "Ley Orgánica de Hidrocarburos prevé una regulación tributaria especial para el caso de los "gastos diferidos". siempre que éstos califiquen como "gastos de exploración, desarrollo y/o inversiones" respecto de un lote de Hidrocarburos, en tanto que la Ley del Impuesto a la Renta tiene una regulación general para el caso de gastos de organización, preoperativos iniciales y preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa, siendo que ambas normas condicionan la deducción de tales gastos al inicio de la extracción comercial, producción o explotación de la actividad por la que se incurrieron en dichos gastos".

De la revisión del Anexo N° 1 (corporativo) que forma parte integrante del Anexo "A" del Requerimiento N° 00094339, se aprecia que la recurrente con relación a las cuentas observadas, registró operaciones contables de cargo y abono desde el 4 de enero hasta el 31 de diciembre de 2000, siendo que la Administración, reparó los desembolsos contenidos en el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0008502.

Obra en fojas 1560 a 1685, copia del Contrato de Licencia para la Explotación de Hidrocarburos - Lote 88, celebrado entre PERUPETRO S.A. y la recurrente, entre otras empresas consorciadas, en calidad de contratista, en el que se establece que la fecha de suscripción del contrato es el 9 de diciembre del 2000, que la vigencia del contrato es desde dicha fecha hasta el vencimiento del plazo de 30 años para la fase de explotación de petróleo a menos que varíe dicho plazo de 30 años, y que la fecha de inicio de extracción comercial es el día en que se lleve a cabo la primera medición de hidrocarburos en un Punto de Fiscalización de la Producción, precisándose en el punto 4.2 de la Clausula Cuarta, que la fecha de inicio de llenado de Duetos es la fecha de inicio de extracción comercial, la que de acuerdo a la constatación efectuada por la Administración se produjo en el mes de agosto del 2004, según se aprecia en el punto 2 del Anexo "A" de la Resolución de Determinación N° 012-0030008502.

Mediante la clausula segunda del indicado contrato, PERUPETRO S.A. autoriza al contratista para la realización de las operaciones, de acuerdo a lo establecido en la Ley N° 26221.

De acuerdo con el citado artículo 48° de la Ley N° 26221, a partir del 9 de diciembre de 2000, fecha en que se celebró y entró en vigencia el Contrato de Licencia para la Explotación de Hidrocarburos - Lote 88, a la recurrente le resultaba de aplicación lo dispuesto por la Ley N° 26221 Y la Ley del Impuesto a la Renta, de acuerdo a las disposiciones vigentes a dicha fecha.

Resulta pertinente señalar que este Tribunal en la Resolución N° 02989-4~2010, a propósito del referido Contrato de Licencia para la Explotación de Hidrocarburos - Lote 88, ha señalado que las erogaciones anteriores al inicio de la extracción comercial de hidrocarburos, constituyen gastos preoperativos - diferidos-, toda vez que representan gastos ya producidos que beneficiarán la realización de operaciones futuras, esto es, la extracción comercial de hidrocarburos, y por tanto según lo dispuesto en la Ley Orgánica de

Hidrocarburos, así como en la Ley del Impuesto a la Renta, únicamente pueden deducirse tales gastos diferidos a partir del año en que se iniciara la extracción comercial, la producción o explotación de la actividad por la que se incurrieron en ellos.

Que estando al criterio señalado en la citada resolución, emitido en relación al contrato materia de autos y considerando que en el presente caso, los gastos deducidos en el ejercicio 2000 objeto de reparo constituyen gastos preoperativos - diferidos, que representan gastos ya producidos en dicho ejercicio, los cuales son anteriores al inicio de la extracción comercial de hidrocarburos en el Lote 88, lo cual ocurrió en el año 2004 y que beneficiarían a la realización de operaciones futuras, esto es, la extracción comercial de hidrocarburos en el Lote 88, por lo que la controversia se circunscribe en determinar si los referidos gastos debieron diferirse hasta el inicio de la extracción comercial, o si podían cargarse a resultados en el ejercicio en que se incurrieron.

Que en tal sentido, dado que la recurrente según lo dispuesto en la Ley Orgánica de Hidrocarburos así como en la ley del Impuesto a la Renta, únicamente podía deducir tales gastos diferidos a partir del año en que se iniciara la extracción comercial, la producción o explotación de la actividad por la que se incurrieron en ellos, esto es, en el 2004, la deducción efectuada en el ejercicio 2000 materia de análisis no se encuentra arreglada a ley y en consecuencia, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente, en el sentido que la regla contenida en el primer párrafo del artículo 53° de la Ley N° 26221, sólo puede aplicarse a los gastos que son, por sí mismos (por su propia naturaleza y no simplemente por la oportunidad en que son incurridos) gastos de desarrollo, siendo que el propio Contrato del Lote 88 (Camisea) contiene una definición de

Desarrollo que no comprende a los gastos objeto de reparo, se debe indicar que en la Resolución N° 02989-4-2010 se ha señalado que las erogaciones anteriores al inicio de la extracción comercial de hidrocarburos, constituyen gastos preoperativos -diferidos~ y por tanto según lo dispuesto en la Ley Orgánica de Hidrocarburos, así como en la Ley del Impuesto a la Renta, únicamente pueden deducirse tales gastos diferidos a partir del año en que se iniciara la extracción comercial, la producción o explotación de la actividad por la que se incurrieron en ellos.

Que con relación a que no es de aplicación el inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, ni el inciso d) del artículo 21° de su Reglamento, en tanto tal disposición contiene una opción para los contribuyentes ("podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse"), que de no optarse por alguna los gastos deben deducirse en el ejercicio en el que se devenguen, siguiendo el criterio previsto en la NIC 38; se debe indicar que la opción que otorga el inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta alcanza únicamente la alternativa de elegir entre la amortización de los gastos preoperativos en un plazo de hasta 10 años o su deducción íntegra en el primer ejercicio, siendo de obligatoria aplicación una de las dos alternativas de constatarse la existencia de gastos preoperativos, contrario a lo estimado por la recurrente.

3 – SUNAT – INFORME N° 062-2009 –SUNAT/2B0000

Se consulta si la opción de deducción en el primer ejercicio de los gastos de organización y preoperativos a que se refiere el inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, debe entenderse como deducción en el primer

ejercicio en que se inicie la producción o explotación o como deducción en el ejercicio en que se incurra en el gasto.

Como se aprecia, la legislación que regula el Impuesto a la Renta autoriza a los contribuyentes perceptores de rentas de tercera categoría a deducir los gastos de organización y los gastos preoperativos en un ejercicio gravable o en un plazo máximo de 10 años.

Según se desprende del tenor de la norma, la deducción de los gastos de organización y los gastos preoperativos debe efectuarse en el primer ejercicio, el cual no puede ser otro que el ejercicio en que se inicie la producción o explotación, pues el legislador ha empleado el adjetivo “primer” en la redacción del inciso comentado, lo que evidenciaría que luego de dicho ejercicio vendrían otros más.

En efecto, dicho empleo implica que la deducción de los gastos bajo análisis no tendrá lugar en el ejercicio en que se incurra en ellos, pues, de haber sido este el propósito del legislador, carecerla de toda relevancia el uso del mencionado adjetivo en el inciso g) del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Siendo ello así, el uso del adjetivo 'primer" en el supuesto que es materia de regulación por el citado inciso – la oportunidad de la imputación de los gastos de organización y los gastos preoperativos - únicamente cobra sentido si se entiende que el objeto de la norma es diferir la deducción de tales gastos hasta el inicio de la producción o explotación, es decir, hasta el primer ejercicio luego de terminada la etapa preoperativa.

De este modo, se tiene que la oportunidad de la deducción de los gastos de organización y los gastos preoperativos guarda coherencia con lo dispuesto en el inciso d) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta

respecto al inicio de la amortización de dichos gastos.

Se concluye, que la opción de deducir en el primer ejercicio los gastos de organización y preoperativos contenida en el inciso g) del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta debe entenderse referida a la deducción de dichos gastos en el ejercicio gravable en que se inicie la producción o explotación .

4 – SUNAT – INFORME N° 261-2008-SUNAT/2B0000

Se consulta sobre el inicio de la amortización de gastos e inversiones incurridas en la etapa de exploración y desarrollo a partir de la generación de ingresos gravados por las empresas de exploración y explotación de hidrocarburos en fase de prueba extendida de sus pozos con anterioridad al inicio de la extracción comercial.

Para efecto de la absolución de la consulta, se entiende que se encuentra dirigida a determinar si es posible que el contribuyente amortice los conceptos detallados en el artículo 53° del TUO de la Ley Orgánica de Hidrocarburos en una oportunidad anterior al inicio de la extracción comercial de hidrocarburos.

Al respecto, debe señalarse lo siguiente:

1. El primer párrafo del artículo 53° del TUO de la Ley Orgánica de Hidrocarburos señala que los gastos de exploración y desarrollo así como las inversiones que realicen los Contratistas hasta la fecha en que se inicie la extracción comercial de hidrocarburos, incluyendo el

costo de los pozos, serán acumulados en una cuenta cuyo monto, a opción del Contratista y respecto de cada Contrato, se amortizará de acuerdo con cualesquiera de los dos métodos o procedimientos siguientes: a) En base a la unidad de producción; o, b) Mediante la amortización lineal, deduciéndolos en porciones iguales, durante un período no menor de cinco (5) ejercicios anuales.

2. Por su parte, el artículo 54° del referido TUO establece que en el Contrato deberá precisarse el método de amortización que utilizará el Contratista, el que no podrá ser variado.

Agrega que en caso de optarse por el método de amortización lineal, deberá convenirse en el mismo Contrato el período en el que se efectuará la amortización.

3. En consecuencia, de acuerdo con lo previsto en las normas citadas, no es posible que el contribuyente amortice los conceptos detallados en el artículo 53° del TUO de la Ley Orgánica de Hidrocarburos en una oportunidad anterior al inicio de la extracción comercial de hidrocarburos.

Concluyendo, que no es posible que el contribuyente amortice los conceptos detallados en el artículo 53° del TUO de la Ley Orgánica de Hidrocarburos en una oportunidad anterior al inicio de la extracción comercial de hidrocarburos.