



**UNIVERSIDAD
DEL PACÍFICO**

Derecho
Facultad de Derecho

**ANÁLISIS DE LA DEDUCIBILIDAD DE LAS PENALIDADES POR
INCUMPLIMIENTO CONTRACTUAL**

**Trabajo de Suficiencia Profesional presentado para optar al
Título Profesional de Abogado**

**Presentado por
Ana Paula Gálvez Fernández**

Asesor: Johana Timaná
[0000-0001-8288-5161](tel:0000-0001-8288-5161)

Lima, enero 2025

REPORTE DE EVALUACIÓN DEL SISTEMA ANTIPLAGIO

FACULTAD DE DERECHO

A través del presente documento la Facultad de Derecho deja constancia de que el Trabajo de Suficiencia Profesional “ANÁLISIS DE LA DEDUCIBILIDAD DE LAS PENALIDADES POR INCUMPLIMIENTO CONTRACTUAL” presentada por el Sra. ANA PAULA GALVEZ FERNANDEZ, con DNI 70364694, para optar el Título Profesional de Abogado, fue sometido al análisis del sistema antiplagio Turnitin el 8 de enero del año 2025; obteniendo el siguiente resultado:

8% Similitud general

El total combinado de todas las coincidencias, incluidas las fuentes superpuestas, para ca...

Filtrado desde el informe

- Bibliografía
- Texto citado

Fuentes principales

- 8% Fuentes de Internet
- 1% Publicaciones
- 3% Trabajos entregados (trabajos del estudiante)

Marcas de integridad

N.º de alertas de integridad para revisión

No se han detectado manipulaciones de texto sospechosas.

Los algoritmos de nuestro sistema analizan un documento en profundidad para buscar incongruencias que permitirían distinguirlo de una entrega normal. Si advertimos algo extraño, lo marcamos como una alerta para que pueda revisarlo.

Una marca de alerta no es necesariamente un indicador de problemas. Sin embargo, recomendamos que preste atención y la revise.

Fuentes principales

Las fuentes con el mayor número de coincidencias dentro de la entrega. Las fuentes superpuestas no se mostrarán.

1	Internet	
vsip.info		1%
2	Internet	
hdl.handle.net		1%
3	Internet	
qdoc.tips		0%
4	Internet	
es.scribd.com		0%
5	Internet	
iat.sunat.gob.pe		0%
6	Internet	
idoc.tips		0%
7	Internet	
tesis.pucp.edu.pe		0%
8	Trabajos del estudiante	
Pontificia Universidad Catolica del Peru		0%
9	Internet	
idoc.pub		0%
10	Internet	
repositorio.pucp.edu.pe		0%
11	Internet	
repositorio.up.edu.pe		0%

Detalles del documento

Identificador de la entrega

trn:oid::1:3125549147

Fecha de entrega

7 ene 2025, 1:18 p.m. GMT-5

Fecha de descarga

8 ene 2025, 11:27 a.m. GMT-5

Nombre de archivo

Galvez_Ana_Paula_Trabajo_de_suficiencia_profesional_Derecho_2025.docx

Tamaño de archivo

284.7 KB

45 Páginas

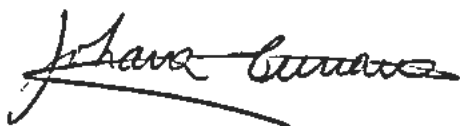
12,821 Palabras

70,185 Caracteres

De acuerdo con la política vigente, el porcentaje obtenido de similitud con otras fuentes está dentro de los márgenes permitidos.

Se emite el presente documento para los fines estipulados en el Reglamento de Grados y Títulos de la Facultad al que pertenece el interesado.

Lima, 08 de enero de 2025



Johana Timaná

Asesora

ORCID: 0000-0001-8288-5161

RESUMEN

Por medio de este trabajo se lleva a cabo el análisis del tratamiento tributario correspondiente a los gastos por penalidades por incumplimiento contractual, de acuerdo con las disposiciones previstas para dichos efectos en la Ley del Impuesto a la Renta. Como punto de partida, se revisará la discusión contenida en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01007-3-2020 específicamente en lo referido al reparo por la deducción de un pago por concepto de penalidad contractual formulado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, en el marco de una fiscalización iniciada contra un contribuyente dedicado al rubro de construcción por el Impuesto a la Renta de tercera categoría correspondiente al ejercicio 2013. Bajo dicho contexto, este trabajo se encargará de desarrollar, entre otros, la naturaleza jurídica de las penalidades contractuales, la normativa tributaria aplicable a la deducibilidad de gastos, y el tratamiento disímil que a través de los años las autoridades tributarias le han otorgado a las penalidades contractuales mediante pronunciamientos y/o jurisprudencia.

Palabras clave: Impuesto a la Renta – tercera categoría – gastos – principio de causalidad – normalidad – razonabilidad – actos de liberalidad – gastos no deducibles – penalidad contractual – incumplimiento – sanción.

ABSTRACT

By means of this report we determine the applicable tax treatment to penalties derived from a breach of contract, under the provisions of the Peruvian Income Tax Law. For such purposes, the legally relevant issues in the Tax Court Resolution No. 01007-3-2020 will be reviewed, such as the observation made by the Peruvian Tax Authority to the deduction of a contractual penalty payment considered as an expense by a taxpayer dedicated to the construction business, within a tax audit procedure initiated regarding to its corporate income tax for fiscal year 2013. In this context, the report will examine, among others, the legal nature of contractual penalties, the substantial requirements contained in the applicable tax legal framework for the deduction of expenses, and the different tax treatments that over the years have been granted to contractual penalties by the tax authorities.

Key words: Income Tax – Corporate Income Tax – expenses – causality principle – normality – reasonability – liberality – non-deductible expenses – contractual penalties – breach of contract – legal sanctions.

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	iv
ABSTRACT.....	v
ÍNDICE GENERAL	¡Error! Marcador no definido.
I. INTRODUCCIÓN	6
II. ANTECEDENTES.....	6
III. ESTADO DE LA CUESTIÓN	9
IV. IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO	11
V. ANÁLISIS Y OPINIÓN	11
5.1. LA CLÁUSULA PENAL EN MATERIA CIVIL.....	12
5.1.1. Definiendo la cláusula penal	13
5.1.2. Funciones	14
5.1.3. Exigibilidad	16
5.1.4. Estipulación	16
5.2. DEDUCIBILIDAD DE GASTOS POR PENALIDADES DERIVADAS DEL INCUMPLIMIENTO CONTRACTUAL	17
5.2.1. Requisitos para la deducibilidad de gastos.....	18
5.2.2. Pronunciamientos y jurisprudencia emitida en relación a la deducción de penalidades por incumplimiento contractual	25
5.2.3. Análisis del caso concreto: RTF No. 01007-3-2020.....	30
VI. CONCLUSIONES	41
VII. RECOMENDACIONES	43
BIBLIOGRAFÍA	44

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se encarga de analizar la deducibilidad de gastos asociados a las penalidades por incumplimiento contractual para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, “LIR”), cuyo Texto Único Ordenado (T.U.O) fue aprobado mediante el Decreto Supremo (D.S.) No. 179-2004-EF.

Para dicho propósito, se revisará la controversia jurídica contenida en la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) No. 01007-3-2020, para identificar si el reparo por concepto de penalidades efectuado por la SUNAT (en adelante, también como la “AT”), en un procedimiento de fiscalización iniciado contra el contribuyente Roaya S.A.C. Contratistas Generales (en adelante, “la Compañía” o “Roaya”) por el Impuesto a la Renta (IR) de tercera categoría correspondiente al ejercicio 2013, cumple con el artículo (art.) 37 de la LIR y, por lo tanto, resultaba deducible para la determinación de dicho impuesto. Nótese que, tanto Roaya como la AT tuvieron argumentos para respaldar sus posiciones a favor y en contra respecto al referido reparo, por lo que, la problemática posteriormente dio lugar a un proceso contencioso tributario.

En ese sentido, a partir de este trabajo se tratará a profundidad el tratamiento tributario correspondiente a los gastos por penalidades derivadas del incumplimiento contractual, para lo cual se desarrollará, entre otros, la naturaleza jurídica de las penalidades desde el Derecho Civil, el principio de causalidad y criterios complementarios en función al art. 37 de la LIR, los actos de liberalidad según el art. 44, así como, los pronunciamientos u jurisprudencia emitida por la AT, Tribunal Fiscal (en adelante, “TF”) y el Poder Judicial (en adelante, “PJ”) a partir de los cuales se evidencia los criterios disímiles sobre este tipo de gastos.

II. ANTECEDENTES

A continuación, desarrollaremos los antecedentes considerando la información accesible en la RTF No. 01007-3-2020 y, en específico, respecto al reparo vinculado a las penalidades por incumplimiento contractual:

- En la fiscalización de carácter definitiva iniciada por la AT en contra de Roaya, una empresa especializada en la construcción de proyectos de servicios públicos, por concepto del IR correspondiente al ejercicio 2013, se le solicitó sustentar un gasto registrado por concepto de “Reg. Multa Aplicada a Factura” por el importe de S/ 82,695.96.

Al respecto, la Compañía señaló que se trataba de una penalidad impuesta en virtud del Contrato de Obra (en adelante, el “Contrato”) suscrito, con fecha 30 de octubre de 2012, con una entidad del Estado (en adelante, el “Cliente”). A efectos de sustentar documentariamente el gasto, Roaya presentó ante la AT, además del referido Contrato, informes, actas de verificación de obra y cartas mediante las cuales el Cliente le informaba sobre el incumplimiento de una obligación dispuesta en la Cláusula Décimo Cuarta del referido Contrato (en adelante, la “CDC”).

En efecto, el incumplimiento se debió a que, Roaya no cumplió con su obligación de realizar - oportunamente y bajo la conformidad del Cliente - el cambio del Asistente de Residente de Obra, habiéndose encontrado en la obra a un personal distinto al listado en la propuesta técnica e inclusive distinto al personal que se autorizó mediante una solicitud previa.

- En base al análisis de la documentación proporcionada por Roaya, la SUNAT constató dicho gasto; sin embargo, bajo el principio de causalidad, no resultaría deducible debido que, los desembolsos vinculados al incumplimiento contractual no responden a la obtención de nuevos ingresos o al mantenimiento de la fuente productora de la renta.
- Roaya manifestó que, en las cláusulas del referido Contrato se estipularon las condiciones de los servicios que llevaría a cabo en la obra, los cuales estaban destinados a la obtención de rentas gravadas, y aquellas penalidades que se le cobrarían en caso del incumplimiento de obligaciones a su cargo. Además, indicó que, si bien por determinadas circunstancias incurrió en una causal para la aplicación de penalidades estipuladas en el Contrato, el pago que realizaría a su Cliente por dicho concepto resultaría un gasto deducible toda vez que, en

concordancia con el criterio emitido a través de la Casación No. 8327-2015-Lima, bastaría con acreditar que dicha penalidad se encontraba contenida en un acuerdo, para demostrar su causalidad.

- Al respecto, la AT sostuvo que, el pago que se realice con el propósito de indemnizar a una de las partes por un incumplimiento del contrato no puede calificar como un gasto deducible pues implicaría permitir la conducta de aquel que no cumple con sus obligaciones bajo contrato y busca aprovecharse de ello, de conformidad con la Casación No. 8407-2013-Lima. Por lo tanto, procedió a reparar el gasto correspondiente a la penalidad pagada por la Compañía por el importe de S/ 82,695.96
- Consecuentemente, en virtud de dicho reparo, entre otros, la AT emitió las Resoluciones de Determinación respectivas y la Resolución de Multa por incurrir en la infracción tipificada en el numeral 1 del art. 178 del Código Tributario (CT), cuyo T.U.O fue aprobado por el D.S. No. 133-2013-EF.
- En contra de dichos valores, Roaya interpuso una reclamación, la cual, mediante la correspondiente emisión de la Resolución de Intendencia (“RI”) por la AT, fue declarada infundada.
- A raíz de ello, la Compañía apeló la referida RI, indicando en relación al reparo bajo análisis los mismos argumentos expuestos durante la fiscalización. Lo mismo por parte de la SUNAT, la cual mencionó respecto al referido reparo que, a partir del análisis del Contrato suscrito por la Compañía no observó que se haya pactado de manera específica una penalidad por la inasistencia del Asistente de Residente de Obra, sino que ello se debería a la aplicación del art. 166 del Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado (“RLCE”), aprobado por el D.S. No. 184-2008-EF, regulación de carácter genérico que no precisa la conducta imputada como infracción.

- Así, el TF emitió la RTF No. 01007-3-2020, que revocó la RI en lo referido al reparo por concepto de penalidades, al calificar dicho gasto como deducible para el IR.

Ello se debió a que, se demostró que la Compañía tenía la obligación de realizar el pago en virtud de una cláusula penal. En efecto, a partir del Contrato, el TF identificó que, la Compañía se obligó a ejecutar la obra con personal especificado en la propuesta técnica, entre otros, un Asistente de Residente de Obra. Por lo cual, en la CDC del Contrato se estipularon cuáles serían aquellas infracciones sobre las cuales se aplicarían las penalidades, entre estas, la “*Infracción 9*”, la cual consistía en que, de requerirse el cambio de personal especificado en la propuesta técnica, ello debía solicitarse ante el Cliente con cinco (05) días de anticipación, excepto por motivos de fuerza mayor.

Por lo tanto, el TF sostuvo que la penalidad pagada respondió al incumplimiento respecto a lo previsto en la *Infracción 9* de la CDC del Contrato, esto es, por no solicitar oportunamente el cambio del Asistente de Residente de Obra. Para ello, dicho Colegiado también tomó en consideración la documentación adicional presentada por Roaya, la cual hacía alusión expresa a dicho hecho generador del incumplimiento.

A partir de lo antes expuesto, a continuación, se identificará la problemática evidenciada respecto a la deducibilidad de penalidades derivadas del incumplimiento contractual para efectos de la determinación del IR:

III. ESTADO DE LA CUESTIÓN

Para la estimulación del dinamismo del mercado, resulta indispensable que los contratos cuenten con “reglas de juego” claras y detalladas. Solo de esta forma se crearán los incentivos necesarios para que la conducta de las partes dentro del marco de un contrato sea predecible (ONeill, 2016).

Precisamente, uno de los mecanismos contractuales previstos en nuestra legislación que permiten una mayor predictibilidad en la ejecución de los contratos son las penalidades.

En efecto, la posibilidad de pactar anticipadamente la indemnización que podría generar el incumplimiento mediante una cláusula penal permite distribuir eficientemente los riesgos que las partes, de manera voluntaria, están dispuestas a asumir respectivamente con la finalidad de maximizar el valor del contrato (Talavera, 2016).

Ahora bien, en materia tributaria, el pago de penalidades por parte de los contribuyentes con motivo de un incumplimiento contractual presenta una gran problemática respecto a su tratamiento para efectos de la determinación del IR. Por una parte, la LIR ni su Reglamento contienen disposiciones específicas vinculadas a la deducibilidad de gastos vinculados al pago de penalidades derivadas del incumplimiento contractual y/o una prohibición expresa al respecto.

Por otra, a partir de la revisión de la diversa jurisprudencia que existe a la fecha en relación a los gastos por penalidades originadas en el incumplimiento contractual del contribuyente, se advierte que, no existe uniformidad en la SUNAT, el TF y el PJ en cuanto al tratamiento que deberá aplicarse a dichas erogaciones. De hecho, como se revisará más adelante, si bien el TF mantiene una posición favorable en relación a la deducción de las penalidades, ello no ha ocurrido en el caso del PJ, que a través de diversos pronunciamientos se ha mostrado cambiante, sosteniendo posiciones tanto a favor como en contra al respecto.

Aunado a ello, hasta el momento, tampoco se ha dictado un precedente vinculante que finalice la discusión en torno al tratamiento que los contribuyentes deberán otorgar a las penalidades por incumplimiento contractual, generándose como consecuencia una alta inseguridad en estos al determinar y declarar el IR.

Por dicha razón, se analizará el tratamiento tributario que le corresponde a las penalidades pagadas por incumplimiento contractual, discutidas en la RTF No. 01007-3-2020. Este caso resulta interesante, en tanto, la discusión analizada permite evidenciar las marcadas y distintas posiciones por parte del contribuyente, la AT y el TF en relación al tratamiento tributario aplicable al pago de las penalidades.

Nótese que, respectivamente el contribuyente como la propia SUNAT defienden sus posiciones utilizando dos casaciones (Casación No. 8327-2015-Lima y Casación No.

8407-2013-Lima) emitidas por el Poder Judicial con criterios distintos respecto a la deducción de referidas las penalidades. Pese a que, el Poder Judicial se ha pronunciado sobre la misma cuestión controvertida en sentencias más recientes, todavía no existe una línea de interpretación uniforme y/o un precedente vinculante que cierre el debate, por lo tanto, se siguen presentando espacios que permiten tanto a la AT como a los contribuyentes a seguir defendiendo sus posiciones a nivel judicial, generándose así una alta litigiosidad sobre el tema.

En ese sentido, expuesta la controversia bajo la RTF No. 01007-3-2020 emitida por el TF que será objeto de análisis, así como la justificación de su elección en tanto evidencia también el contexto actual que enfrentan los contribuyentes en relación al tratamiento que deberán otorgarles a las penalidades por incumplimiento de obligaciones contractuales, a continuación, identificaremos el problema que este trabajo se encargará de dilucidar.

IV. IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO

En concordancia con lo señalado, para fines del presente trabajo, se ha identificado el siguiente problema jurídico: ¿Resultan deducibles los gastos por penalidades derivadas del incumplimiento contractual por causa imputable del contribuyente?

Dicha prerrogativa será resuelta bajo la consideración de la normativa aplicable a los hechos revisados en la RTF No. 01007-3-2020. Nótese que, con ocasión al presente trabajo, no se analizará la deducibilidad de gastos por (i) penalidades originadas en el incumplimiento contractual por causa no imputable al deudor, como lo serían aquellos escenarios de caso fortuito o fuerza mayor, ni (ii) penalidades derivadas en el cumplimiento tardío de obligaciones, también conocidas como “penalidades moratorias”.

V. ANÁLISIS Y OPINIÓN

La LIR ni su Reglamento han establecido qué debe entenderse por “cláusula penal” o “penalidad” por incumplimiento contractual. Por lo tanto, a efectos de resolver la problemática identificada previamente se revisarán los aspectos más relevantes de dicho concepto desde el Derecho Civil:

5.1. LA CLÁUSULA PENAL EN MATERIA CIVIL

El art. 14 de la Constitución Política del Perú establece que, las personas tienen el derecho a contratar con fines lícitos, en la medida que no se vulneren normas de orden público. En línea con ello, el art. 62 señala que, la libertad de contratar les garantiza que los contratantes puedan pactar de forma válida, en concordancia con la normativa vigente.

Sobre dichas premisas, se tiene que la libertad contractual es un derecho constitucional, que le garantiza a toda persona la posibilidad de pactar libremente el contenido y/o reglamentación de los contratos, bajo la normativa vigente y el respeto al orden público.

Dicha protección jurídica resulta indispensable pues precisamente es a través de los contratos que las personas pueden relacionarse y ver satisfechas sus necesidades. En efecto, resulta frecuente en el marco de las transacciones comerciales, que cada parte contratante se preocupe respecto a la protección de sus intereses. Por dicha razón, durante la negociación del contrato, generalmente, las partes contratantes deciden incorporar medios compulsivos con la finalidad de proteger y garantizar el cumplimiento de sus obligaciones contractuales (Soto, 2004, p. 834).

Al respecto, cabe mencionar que, el art.1351 del Código Civil (CC), aprobado por el Decreto Legislativo No. 296, señala que el contrato es un acuerdo de voluntades mediante el cual las partes pueden, entre otros, regular una relación jurídica patrimonial. Dicha facultad se válida en el art. 1354 del referido cuerpo normativo, el cual justamente permite que, las partes contratantes puedan determinar libremente el contenido del contrato.

Así, las partes podrán definir, el objeto, el precio, entre otros aspectos relevantes que debe contener todo contrato, tales como los riesgos. En efecto, la regulación de riesgos y sus consecuencias para las partes contratantes, no necesariamente se debe a la desconfianza sino en el reconocimiento de la posibilidad de un eventual incumplimiento contractual por una de las partes contratantes en el curso natural de la contratación.

El riesgo del incumplimiento del contrato – sea de manera parcial, definitivo o defectuoso – es un factor que deberá ser considerado en todo contrato. Por dicha razón, el CC permite a los sujetos de la relación obligación, en ejercicio de la autonomía de su voluntad, la posibilidad de pactar libremente una cláusula penal en el contrato.

5.1.1. Definiendo la cláusula penal

Nuestro CC no ha definido qué debe entenderse por cláusula penal; no obstante, lo ha recogido como un mecanismo frente el incumplimiento contractual en el art. 1341, mediante el cual se señalan sus características más esenciales.

“La cláusula penal es un acuerdo que permite a las partes pactar una indemnización de manera anticipada, sin tener información cierta sobre la ocurrencia de un incumplimiento, pero que precisamente por ello les permite tomar precauciones para evitar los costos de probanza de los daños generados” (ONeill, 2016, p. 377).

En efecto, la cláusula penal permite a las partes pactar de manera voluntaria y anticipada la indemnización que deberá pagar el deudor ante el eventual (e incierto) incumplimiento de contrato, sin tener que probar los daños generados al acreedor mediante vías las ordinarias. Según García Long (2019), las partes que eligen pactar una penalidad lo hacen porque les resulta más barato y conveniente establecer directamente un monto global, en lugar de acudir a un tercero imparcial para que se encargue de realizar una liquidación de los daños de manera posterior (p.39).

Nótese que, la cláusula penal permite a los contratantes una distribución eficiente de los riesgos que están dispuestos a asumir, pues solo el acreedor conoce aquellos daños que el incumplimiento le puede generar y, por su parte, solo el deudor conoce bien cuales son las probabilidades de incurrir en una causal de incumplimiento. Por lo tanto, la cláusula penal representa el equilibrio económico que han realizado las partes contratantes teniendo en cuenta un análisis costo – beneficio.

Ahora bien, el CC contempla dos clases de cláusulas penales. La cláusula penal compensatoria está destinada a reemplazar la prestación incumplida por la penalidad pactada. Sobre el particular, “si el acreedor perjudicado decidiera ejecutar la penalidad pactada, es evidente que ya no podría subsistir la obligación principal; o, dicho en otras palabras, el deudor no podría continuar obligado a cumplir con la prestación principal” (Osterling y Parodi, 2008, p. 942). Esto se debe a que, el acreedor ya no se encuentra interesado en el cumplimiento de la obligación.

Por su parte, la cláusula penal moratoria se encuentra recogida en el art. 1342 del CC y se encuentra vinculada al cumplimiento tardío de una obligación estipulada en el contrato; sin embargo, en el presente trabajo, no se analizará este tipo de penalidad al no resultar aplicable al caso de Roaya.

5.1.2. Funciones

Si bien no existe uniformidad en la doctrina respecto a las funciones de la cláusula penal, destacaremos las que consideramos más relevantes:

- **Función indemnizatoria:** La cláusula penal tiene la finalidad de sustituir la obligación incumplida por el deudor por el pago de la penalidad. En efecto, resulta la penalidad, y no los daños realmente generados por el incumplimiento, la que se considerará como monto indemnizatorio por pagar (Osterling y Castillo, 2016, p. 31).

Nótese que, la indemnización deberá pagarse por el deudor sin perjuicio de que se produzca propiamente un daño por el incumplimiento o este último sea mayor o inferior a los daños reales. Por lo tanto, la cuantía establecida para la penalidad será el límite para indemnizar el incumplimiento del deudor.

En línea con ello, debemos mencionar que, el pago de la penalidad responde a un daño previsto anticipadamente por las partes, cuyo carácter es eventual e incierto, en tanto, la cláusula penal lo que en realidad busca tutelar es el incumplimiento. Lo cual resulta diferente al pago que se realiza en una “indemnización” por incumplimiento

contractual, en la medida que, lo que se tutela en ese caso es el daño real y cierto, para lo cual se aplican las normas generales de responsabilidad civil.

- **Función compulsoria:** Precisamente, la posibilidad de que la partes pacten una pena cuyo valor sea superior al daño real generado por el incumplimiento denota la funcionalidad compulsoria de la cláusula penal. Ello en tanto, genera frente al deudor un efecto disuasivo respecto al incumplimiento. Mientras más alta sea la pena, mayores serán los incentivos del deudor para no incumplir el contrato.

“Cuando dos contratantes incorporan una cláusula penal en su contrato, no lo hacen para que uno u otro se beneficie con la penalidad pactada, sino con la finalidad de reforzar el cumplimiento de su contrato y consecuentemente evitar el incumplimiento de las obligaciones asumidas por cada uno de ellos” (Soto, 2004, p. 30).

- **Función de simplificación probatoria:** La cláusula penal permite a los contratantes establecer de manera anticipada la cuantía indemnizatoria que el deudor pagará de incumplir una obligación a su cargo (*liquidación ex ante*). Dicha posibilidad “exime al acreedor de probar la existencia y cuantía del daño, con lo cual se ahorran los costos de transacción que suponen ir a la vía judicial o arbitral para determinar y cuantificar el daño” (Barchi, 2024, p. 1832).

Esta función se encuentra reconocida en el art. 1343 del CC, el cual señala que, “*para exigir la pena no es necesario que el acreedor pruebe los daños y perjuicios sufridos*”.

Según Talavera (2016), el objetivo específico de la cláusula penal es claro desde un análisis económico, pues al establecerse con precisión la consecuencia del incumplimiento (es decir, la pena), se elimina la necesidad de litigar para determinar el monto indemnizatorio (simplificación probatoria) y, simultáneamente, se reduce la incertidumbre entre las partes.

En suma, la cláusula penal permite excluir la necesidad de probar los daños originados en el incumplimiento del deudor, por lo que, el acreedor podrá exigir la pena establecida de común acuerdo sin tener que asumir mayores gastos y demoras que conllevan la prueba y valorización del daño (*liquidación ex post*) por parte de terceros (jueces o árbitros) bajo el régimen general de responsabilidad civil.

5.1.3. Exigibilidad

De conformidad con lo establecido en el art. 1343 del CC, solo puede exigirse la penalidad cuando el incumplimiento se debe a una “*causa imputable al deudor*”. Así, si el incumplimiento se debiera a un escenario de caso fortuito o fuerza mayor, la pena no podría ser exigible, salvo las partes contratantes hayan pactado en contrario.

En ese sentido, en principio, el acreedor solo podrá exigir la ejecución de la penalidad cuando el deudor incumpla por culpa leve¹, culpa inexcusable² o dolo³. Sin embargo, nótese que, para la aplicación de la penalidad resulta irrelevante si el incumplimiento se dio en cualquiera de dichos escenarios, dado que el acreedor siempre tendrá derecho a cobrar el íntegro de la penalidad (Fernández, 2017, p. 90).

5.1.4. Estipulación

Nótese que, como regla general, el art. 1344 del CC dispone que, la cláusula penal puede incorporarse como parte del contenido del contrato o puede añadirse mediante un acto posterior, “salvo en los contratos de derecho público celebrados por el Estado, en los cuales se debe seguir una normativa específica que obliga la presencia de penalidades” (Ojeda, 2012, p. 324).

¹ Art.1320 del CC: “Actúa con culpa leve quien omite aquella diligencia ordinaria exigida por la naturaleza de la obligación y que corresponda a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar.”

² Art.1319 del CC: “Incorre en culpa inexcusable quien por negligencia grava no ejecuta la obligación.”

³ Art.1318 del CC: “Procede con dolo quien deliberadamente no ejecuta la obligación.”

En efecto, el art. 48 de la LCE señala expresamente que, los contratos que suscriban las entidades del Estado (dentro del alcance) y los contratistas deberán establecer las penalidades que se aplicarán a estos últimos ante el incumplimiento injustificado de sus obligaciones contractuales. En línea con ello, el art. 166 del RLCE regula que, se podrán establecer penalidades, distintas a las penalidades por mora en la ejecución de la prestación, siempre y cuando sean objetivas, razonables y congruentes, hasta por un máximo equivalente al 10% del monto del contrato vigente o, de ser el caso, del ítem que debió ejecutarse.

Ahora bien, en el caso de Roaya, se tiene que, de acuerdo a lo establecido en la CDC del Contrato suscrito con su Cliente, la Compañía se obligó a contar con determinado personal en la obra, entre ellos, un Asistente de Residente de Obra y, en caso de requerir cualquier cambio, solicitarlo con cinco (05) días de antelación ante el Cliente, de lo contrario, se le aplicaría una penalidad (*“Infracción 9”*).

En la medida que, el Cliente verificó que, la Compañía desempeñaba sus actividades con un Asistente de Residente de Obra no especificado en la ficha técnica sin una solicitud y/o aprobación previa, se configuró el supuesto de hecho (*“Infracción 9”* de la CDC) previsto para aplicar la penalidad por el incumplimiento.

Entonces, a nuestro entender, la Compañía efectuó un incumplimiento definitivo de una obligación contemplada en el Contrato, por lo tanto, la penalidad que se le aplicó tuvo carácter compensatorio. Nótese también que, la penalidad resulta exigible por parte del Cliente pues se infiere que el incumplimiento resulta imputable a la Compañía, en tanto no descartó encontrarse en un supuesto de caso fortuito o fuerza mayor que haya originado el incumplimiento.

5.2. DEDUCIBILIDAD DE GASTOS POR PENALIDADES DERIVADAS DEL INCUMPLIMIENTO CONTRACTUAL

De acuerdo a la LIR, las fuentes susceptibles de generar rentas son el capital, el trabajo o la integración de ambos, correspondiendo el último supuesto a las rentas de tercera categoría o rentas empresariales.

Para dicha categoría de rentas, el IR grava la Renta Neta de Tercera Categoría (en adelante, “RNTC”), para lo cual el contribuyente tiene que deducir de la Renta Bruta, aquellos gastos que cumplen con lo previsto en el art. 37 de la LIR.

Por lo tanto, para analizar si las penalidades derivadas del incumplimiento contractual resultan gastos deducibles, según se planteó como problemática en el presente trabajo, a continuación, abordaremos cuáles son los requisitos sustanciales para definir la deducibilidad de gastos.

5.2.1. Requisitos para la deducibilidad de gastos

El art. 37 de la LIR establece que, para establecer la RNTC, se deducirá de la Renta Bruta, *“los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancia de capital, en tanto la deducción no se encuentre expresamente prohibida”*.

A partir de ello, tenemos que, para la deducibilidad de un gasto deberán observarse los siguientes presupuestos: (i) el gasto debe ser necesario, (ii) deberá generar rentas y/o mantener la fuente generadora de rentas y (iii) no deberá encontrarse prohibido por la LIR.

A continuación, procederemos a explicar los requisitos establecidos por la LIR al respecto:

a) Principio de causalidad: Alcance y aplicación

El citado art. 37 de la LIR recoge el denominado “principio de causalidad”, referido a la vinculación que deberá existir entre los gastos con la generación de rentas y/o el mantenimiento de la fuente productora (actividad empresarial) para su deducibilidad.

Dicha interpretación ha sido compartida por el TF, en diversa jurisprudencia, como en la RTF No. 04685-10-2012, en la cual se estableció la siguiente definición respecto al principio de causalidad:

*“El principio de causalidad resulta el vínculo entre el egreso y la obtención de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, lo cual significa, que todo gasto debe ser **necesario y asociada a la actividad empresarial que se lleva a cabo.**”*

En palabras de Picón, para efectos del IR, la causalidad “se interpreta como el vínculo que existe entre un hecho (gasto) y su efecto deseado (generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente)” (Picón, 2024, p. 29).

Entiéndase por “generación de rentas” a que el objeto del gasto sea la producción de ingresos para la empresa. Mientras que, por “fuente generadora de rentas” deberá entenderse a la combinación de trabajo y capital, de acuerdo con el art. 1 de la LIR.

Ahora bien, bajo dicho marco, es menester precisar lo siguiente:

- ***La necesidad del gasto deberá ser interpretada en sentido amplio:***

Tal como se indicó previamente, para acreditar la deducibilidad del gasto, se exige sustentar su necesidad (***Presupuesto (i)***). Ello debido a que, el TF ha establecido que en la RTF No. 16591-3-2010, el principio de causalidad resulta precisamente la “**relación de necesidad**” entre los gastos y la obtención de renta o el mantenimiento de la fuente.

Ahora bien, corresponde cuestionarnos qué debe entenderse por necesidad. ¿El gasto deberá ser indispensable? “La rigurosidad sobre aquello que calificaría como indispensable podría dar lugar al desconocimiento de aquellos gastos que sí resultan válidos y en efecto dirigidos a la actividad comercial” (Picón, 2024, p. 10).

Al respecto, el TF ha señalado que, la noción de la necesidad del gasto deberá entenderse de forma amplia, tal como se puede observar en la RTF No. 16591-3-2010:

“El principio de causalidad no debe ser examinado de forma restrictiva sino más bien amplia, abarcando todo gasto que esté asociado no sólo con la obtención de rentas sino también con el mantenimiento de la fuente, considerando que dicho vínculo puede darse de forma directa o indirecta.”

En ese sentido, se desprende que, el carácter amplio de dicho principio implica que la evaluación de los gastos deberá efectuarse de forma integral y no restrictiva, calificando como deducibles aquellos que tengan relación directa o indirecta con la obtención de rentas o el mantenimiento de la fuente empresarial, además de no estar prohibidos por la LIR.

Nótese que, justamente bajo esta interpretación es que, si bien el art. 37 de la LIR contiene una lista de determinados gastos que califican como deducibles, su carácter es enunciativo mas no taxativo, según lo establecido por el TF en la RTF No. 00261-1-2007. Entonces, si determinado gasto no se encuentra entre los supuestos regulados por la referida lista, para efectos de su deducción, bastará demostrar que es causal, esto es, que se encuentra vinculado de forma mediata o inmediata con la obtención de rentas y/o mantenimiento de la fuente, y que no se encuentra prohibido bajo el art. 44 de la citada norma.

- ***El gasto deberá tener la potencialidad de generar rentas:***

En relación a que el gasto debe generar rentas gravadas para ser deducible (***Presupuesto (ii)***), conviene señalar que, ello deberá entenderse con relatividad. “Un gasto resulta deducible si, como mínimo, tiene por objeto la generación de cierta renta, independientemente de que en efecto se obtenga o no” (Ruíz de Castilla, 2021, p. 241).

Dicha línea interpretativa del principio de causalidad ha sido compartida por el TF en reiterados pronunciamientos como, entre otras, en las RTF Nos. 05151-11-2018, 06130-8-2020 y 02342-11-2022, en las cuales se señaló lo siguiente:

“Para la deducibilidad de gastos, no es indispensable que efectivamente se generen ingresos, sino que sean potencialmente capaces de producirlos” (Tribunal Fiscal, 2018).

Así, “el requisito para deducir el gasto es su potencialidad para generar rentas, sin tener que probarse si efectivamente se percibieron” (Durán, 2009, p. 9).

b) Parámetros relativos a la flexibilidad del gasto

En tanto, el principio de causalidad tiene una concepción flexible, la LIR ha previsto una serie de parámetros que se encargan de dilucidar cuando los gastos resultan “necesarios”. Al respecto, el párrafo final del art. 37 se encarga de precisar que, para verificar la causalidad de un gasto, se deberán cumplir también los criterios complementarios de normalidad, razonabilidad y generalidad.

Respecto al criterio de generalidad, debemos señalar que no formará parte del análisis del requerido para el presente trabajo, en tanto resulta aplicable a determinados gastos de personal.

Ciertamente, la normalidad y razonabilidad del gasto devienen en criterios interpretativos de la *necesidad* del gasto, por lo que, constituyen los indicadores para evaluar su relación causal.

Bajo dichas premisas, para entender la extensión de los referidos criterios, deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

- **Criterio de normalidad:**

Un gasto calificará como normal siempre que resulte coherente o lógico con la actividad comercial o económica que desarrolla el contribuyente. En efecto, el gasto deberá encontrarse asociado a una práctica usual, regular o habitual que sea propio del giro de negocio.

Ello se desprende a partir de los diversos pronunciamientos emitidos por el TF, como la RTF No. 00395-1-2006, se establece que:

*“Las disposiciones señaladas recogen el principio de causalidad, en función del cual, todo gasto debe ser necesario y **estar relacionado a la actividad que desempeña**, debiendo evaluarse ello teniendo en cuenta los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, **además del modus operandi del contribuyente.**”*

Asimismo, la RTF No. 00261-1-2007, estableció que:

*“Los gastos financieros vinculados al refinanciamiento de un crédito del contribuyente, constituyen pagos de obligaciones frente a terceros, que cumplen con el principio de causalidad, **en la medida que respondan al ejercicio normal de la empresa y se relacionen al mantenimiento de la fuente productora de renta.**”*

En ese entendido, este criterio cualitativo implica que los gastos incurridos por el contribuyente deben ser habituales o comunes para el tipo de actividad que lleva a cabo, el mismo que deberá ser analizado caso por caso según el modo o circunstancias en que opera este, para determinar su vinculación directa o indirecta con la obtención de rentas o conservación de la fuente.

- **Criterio de razonabilidad:**

El criterio de razonabilidad es un criterio cuantitativo, vinculado a la proporcionalidad que deberá existir entre el ingreso y el gasto (Ruiz de Castilla, 2021).

En cuanto a dicho criterio, el TF sostuvo a través de la RTF No. 02465-1-2014 que, *“para que un gasto sea deducible deberá acreditarse si existe proporcionalidad y razonabilidad entre los gastos y el volumen de operaciones de la empresa”*.

Bajo la misma línea, en la RTF No. 646-4-2000, dicho Colegiado indicó que:

“Considerando que los bienes adquiridos vinculados al reparo, son elementos que, de manera razonable, se destinan a mejorar el lugar de trabajo, y teniendo en cuenta que el monto de los gastos no es significativo (S/ 1,000 mensuales) en función al total de las ventas netas o ingresos por servicios, conforme a los datos consignados por el contribuyente en su declaración jurada anual del IR (S/ 26,814,575), corresponde levantar el reparo.”

Nótese que, el criterio de razonabilidad “busca llegar a la convicción de que realizar el gasto resultaba aconsejable, dadas las características del negocio, y que su monto se encuentre debidamente justificado en función del tamaño y/o verdadera extensión o proyección del negocio, sin que dicho análisis esté limitado al ejercicio gravable en que se realizó el gasto” (Hernández, 2002, p. 299).

Adicionalmente, dicho criterio también resulta ser cualitativo pues se requiere una vinculación “razonable” entre el monto desembolsado y la actividad empresarial desarrollada por el contribuyente (Perez Martinot, 2023). De ese modo, para validar el cumplimiento del criterio de razonabilidad, deberá determinarse si el importe del gasto es proporcional a la extensión de la empresa, en atención al volumen de sus operaciones e ingresos, y también la naturaleza del rubro del negocio del contribuyente.

c) Gastos prohibidos

Otra de las condiciones que deberá verificarse para acreditar la deducibilidad de gastos es que no estén prohibidos de manera expresa en la LIR (*Presupuesto (iii)*). En efecto, el art. 44 del referido cuerpo normativo se encarga de regular directamente los supuestos que no resultan deducibles para propósitos de la determinación de la RNTC.

Particularmente, cobra especial relevancia el inciso d) de dicho artículo, a partir del cual se prohíbe de manera expresa la deducción de cualquier acto de liberalidad, sea en dinero o especie.

Respecto a lo que deberá entenderse por “acto de liberalidad” también conocido simplemente como “liberalidad”, el TF expuso a través de la RTF No. 11301-3-2021 que:

“Los actos de liberalidad, pueden ser actos de beneficencia (donación) y actos desinteresados, en el que el contribuyente se despoja de una parte de su patrimonio para otorgárselo gratuitamente a terceros, sin que en su realización exista una motivación empresarial” (Tribunal Fiscal, 2021).

Alineado a ello, dicho Colegiado en la RTF No. 2657-5-2009 señaló que la liberalidad consiste en:

“Entregar de forma generosa bienes sin esperar recompensa, es decir, sin contraprestación alguna por quien las recibe.”

En virtud de ello, se desprende que, constituye una liberalidad aquel acto mediante el cual el contribuyente decide desinteresadamente disminuir su patrimonio a favor de una persona sin aguardar una contraprestación a cambio y sin una motivación empresarial vinculada a la obtención de rentas y/o conservación de la fuente.

Finalmente, cabe agregar que, existen otros requisitos que, de manera adicional, deberán cumplirse para calificar un gasto como deducible, entre ellos, la “fehaciencia” del gasto, el devengo, entre otros. No obstante, dichos requisitos no serán analizados para efectos del presente trabajo, en tanto, no forman parte de la controversia bajo análisis en el presente trabajo.

5.2.2. Pronunciamientos y jurisprudencia emitida en relación a la deducción de penalidades por incumplimiento contractual

Bajo el marco normativo antes expuesto, resulta importante evidenciar cuál ha sido la posición de la AT, el TF, así como el PJ respecto al tratamiento otorgado a la deducibilidad de penalidades por incumplimiento a través de los años. Para dicho propósito, a continuación, brevemente se resumirán ciertos pronunciamientos que hemos considerado relevantes:

a) SUNAT

- **Informe No. 091-2003-SUNAT/2B0000:** Se consulta a la AT si, en un contrato de compraventa internacional, las penalidades que un importador cobra a un exportador por el incumplimiento del referido contrato, deviene en un gasto deducible para determinar el IR.

Al respecto, la AT señaló que, la cláusula penal, por su carácter accesorio, garantiza el cumplimiento de la obligación principal. Así, en tanto, el incumplimiento resultó el motivo que originó el cobro de la penalidad, la SUNAT considera que se trata de un gasto vinculado a la obtención de rentas gravadas, que son producto del contrato en el cual la penalidad fue pactada.

- **Informe No. 308-2005-SUNAT/2B0000:** En el marco de un contrato suscrito entre una entidad del Sector Público Nacional y un contribuyente, bajo el cual se le aplicó una penalidad a este último, se le consulta a la AT si dicho pago resulta un gasto deducible.

Toda vez que, esta consulta se formula en el marco de un contrato suscrito entre un contribuyente y una entidad del Estado, bajo la LCE (aprobada por el D.S. No. 038-2004-PCM vigente a la fecha de la consulta), la AT analizó si resultaba aplicable a las penalidades, el inciso c) del art. 44 de la LIR que establece una prohibición para deducir, en general, sanciones aplicadas por entidades del Sector Público. En relación a ello, se señaló que, la penalidad contractual estipulada en los contratos celebrados entre particulares con el Estado no constituye una sanción administrativa impuesta bajo el ejercicio de la potestad sancionadora de las entidades estatales, en tanto no corresponde a una consecuencia jurídica prevista en la ley por la comisión de una infracción de carácter administrativo. Por lo tanto, se concluyó que, dicha penalidad contractual sería deducible para la determinación de la renta neta imponible siempre que cumpla con el principio de causalidad establecido en el art. 37 de la LIR.

En atención a los pronunciamientos antes expuestos, para la AT, los gastos vinculados a las penalidades contractuales (i) no califican como sanciones administrativas en el marco de una contratación entre un particular y el Estado, por ende, no se encuentran bajo la prohibición prevista en el inciso c) del art. 44 de la LIR y (ii) deben sujetarse al principio de causalidad en concordancia con el art. 37 de la LIR, lo cual ocurre cuando las penalidades son estipuladas en un contrato, en virtud del cual se generan rentas gravadas para el contribuyente.

Sin embargo, debemos criticar que, en el caso de Roaya, observamos como la AT se aleja de los criterios antes expuestos durante el procedimiento de fiscalización, indicando adicionalmente que, las penalidades por incumplimiento contractual no son deducibles en tanto significaría “*avalar la conducta de quien incumple*”, factor que a nuestro parecer no es parte del análisis del principio de causalidad, ni de los criterios de normalidad y razonabilidad.

b) TF

- **RTF No. 17929-3-2013:** De acuerdo al contribuyente, luego de celebrar un contrato para la compraventa de trigo con un proveedor, el precio de dicho producto bajó considerablemente en el mercado, por lo tanto, decidió resolver el contrato y pagar

las penalidades que ello originaría. Sobre el particular, señaló que, dicho pago resultaba causal, en tanto, de no pagarlo, podría haber afectado sus relaciones comerciales con el proveedor y poner en riesgo futuras contrataciones.

En atención a ello, la AT alegó que, la penalidad pagada por la recurrente no resultaba deducible para efectos del IR debido a que, (i) esta última no había sustentado que la penalidad se tratara de un gasto necesario para producir rentas gravadas, (ii) que la penalidad se originó en un incumplimiento inexcusable de la obligación asumida por la recurrente, la cual si bien tuvo lugar en el curso de las actividades del giro del negocio, no suponía un acto necesario o favorable para las actividades de la empresa, sino un menoscabo en su patrimonio y (iii) que la falta de previsión por parte de alguno de los contratantes que conlleve el pago de una indemnización por incumplimiento, no puede ser asumido por el Estado.

En relación a la materia controvertida, el TF concluyó que, el pago realizado por el contribuyente corresponde a una penalidad pactada por la resolución del contrato de compraventa de trigo, el mismo que se produjo en el contexto del desarrollo de las actividades del giro de la empresa, por lo que, no cabe considerarlo como un acto ajeno sino como un riesgo propio de las actividades del contribuyente.

Asimismo, indicó que, los convenios privados pueden generar responsabilidades contractuales y, sobre dicha base, la parte que no cumple con sus obligaciones debe asumir las consecuencias que se derivan, por tanto, resultaría impreciso afirmar que la obligación de indemnizar a la otra parte del daño causado, no puede ser asumido por el Estado, siendo ello ajeno a la dinámica de la contratación entre particulares.

Además, con ocasión a lo señalado por la AT respecto a que no se demostró que pagar la penalidad le resultaba más beneficioso para el contribuyente, el referido Colegiado afirmó que, no procede que se cuestione el por qué el contribuyente tomó la decisión de resolver el contrato y pagar la penalidad, en tanto forma parte de la gestión del negocio que pertenece únicamente al contribuyente.

Si bien, desde nuestra posición, nos encontramos conformes con la posición del TF, no compartimos su posición y/o nivel de análisis en los casos en que determina la causalidad

de los gastos vinculados a penalidades contractuales únicamente verificando si existe una obligación para el pago de penalidades, como precisamente ocurre en el caso de Roaya. En tanto, ello no enerva que dicho Colegiado deba evaluar y motivar, en cada caso en concreto, si el gasto es causal, considerando los criterios de normalidad y razonabilidad.

c) **PJ**

En relación a los pronunciamientos emitidos por el PJ, nos remitiremos a las Casaciones específicamente citadas tanto por la AT y Roaya para sustentar sus respectivas posiciones respecto a la deducibilidad de penalidades por incumplimiento contractual:

- **Casación No. 8407-2013-Lima:** Se analiza si la indemnización pagada por disposición de un Laudo Arbitral es causal, con arreglo al art. 37 de la LIR.

Al respecto, la Corte Suprema señaló que, dicho pago (indemnización) no tenía el propósito de obtener y/o conservar la fuente generadora de la renta, sino únicamente cumplir con una obligación de pago a razón del incumplimiento del contrato.

Sobre dichas premisas, la Corte Suprema finalmente concluyó que:

*“La indemnización pagada no califica como gasto deducible según el art. 37 de la LIR, toda vez que, **implicaría avalar la conducta de quien incumple con un contrato y pretende valerse de dicha transgresión para obtener beneficios tributarios.**”*

Nótese que, la SUNAT intenta extender dicho criterio al análisis de la deducibilidad de penalidades derivadas del incumplimiento contractual, señalando que estas tampoco constituyen gastos deducibles pues significaría avalar la conducta del contribuyente (el incumplimiento) para obtener un “beneficio tributario”, esto es, la disminución de la base imponible del IR.

Sin embargo, nótese que, dicha Casación está referida a un supuesto distinto al de una penalidad, pues analiza la controversia en torno a una indemnización derivada del incumplimiento contractual ordenada por medio laudo arbitral, concepto cuya naturaleza jurídica y tratamiento en el ámbito civil es distinto, que merece un estudio adicional (que no forma parte del presente trabajo), con lo cual el criterio vertido por la Corte Suprema no necesariamente debe ser extendido al caso de las penalidades o al caso de Roaya.

Además, no compartimos la calificación de “beneficio tributario” establecida respecto a la deducción de gastos por incumplimiento contractual. Se trataría de un error conceptual pues la deducción de gastos es parte de la metodología establecida por el legislador en la LIR para determinar la RNTC sobre la cual se gravará al contribuyente. Mientras que, un beneficio tributario es un “incentivo otorgado por el Estado para la consecución de objetivos económicos y sociales que se reflejan en el aumento del desarrollo del país” (Pantigoso, 2021), que además tiene disposiciones específicas para su implementación, de conformidad con la Norma VII del Título Preliminar (TP) del CT.

- **Casación No. 8327-2015-Lima:** Se revisa la deducción de la penalidad contractual pagada por el contribuyente a razón de los daños generados a uno de sus proveedores, al no cumplir con realizar la compra del producto de aceite refinado pactada.

Al respecto, la Corte Suprema estableció expresamente que:

“Se debe tener en consideración que para efectos de aceptar la deducción de un gasto para fines de determinación del Impuesto a la Renta atendiendo al concepto de penalidad, es necesario que se cumpla con demostrar la causalidad entre el gasto y la generación o mantenimiento de la fuente; es decir, el gasto incurrido debe encontrarse debidamente acreditado con documentos, comprobantes de pago y contar con documentación adicional fehaciente; de ello, se desprende que el concepto de penalidad debe estar contenido, por ejemplo, en algún

documento que demuestre el momento del acuerdo o la penalidad acordada, pues, será a través de aquel donde se pruebe el arreglo arribado, sobre todo la penalidad que se debería cancelar; esto es, debe existir instrumentales que prueben el momento en que se contrató un bien o servicio y se pactó una penalidad.”

En base a ello, de acuerdo con la Corte Suprema, para demostrar la causalidad del gasto por penalidades derivadas del incumplimiento contractual, el contribuyente deberá presentar documentación que acredite que la cláusula penal es parte de un acuerdo y/o contrato.

Es menester señalar que, a través de los años, el PJ (a nivel de Corte Superior y Corte Suprema) ha emitido diversos pronunciamientos vinculados a la deducción de penalidades, respecto de los cuales no observamos que se haya seguido un mismo criterio. Por dicha razón, hasta la fecha, existen espacios de discusión en torno a esta controversia.

5.2.3. Análisis del caso concreto: RTF No. 01007-3-2020

A continuación, se procederá a analizar si los pagos vinculados a las penalidades por incumplimiento contractual, vinculados a una conducta imputable a Roaya, constituyen gastos deducibles para efectos de la LIR:

- Bajo una interpretación amplia del principio de causalidad contenido en el art. 37 de la LIR, los gastos por penalidades derivadas del incumplimiento contractual resultan deducibles para la determinación de la RNTC:

En efecto, es posible relacionar a las penalidades con la obtención de rentas gravadas con el IR. En el caso de Roaya, la penalidad que pagó a favor de su Cliente se encuentra contemplada directamente en la CDC del Contrato que suscribió con este último, el mismo que tiene como objetivo que la Compañía preste el servicio de ejecución de obra - prestación justamente asociada a su giro de negocio - y que conllevaría a la obtención de una retribución. Muestra de ello resulta, que el Cliente

le debía pagar a la Compañía, según la Valorización de la Obra por los servicios prestados en agosto del ejercicio 2013, el importe de S/ 417,654.95, de los cuales finalmente se descontó el importe de S/ 82,695.96 por la penalidad aplicada por no realizar el cambio de personal oportunamente.

A partir de ello, se desprende que, la penalidad pagada es causal debido a que se encuentra en el marco del Contrato suscrito entre Roaya y el Cliente, en base al cual se obtuvieron de rentas gravadas con el IR en el ejercicio 2013, como resultado de llevar a cabo su actividad empresarial.

Por otra parte, de acuerdo con el art. 1343 del CC, la penalidad puede ser exigida por el acreedor, sin la necesidad de probar aquellos daños sufridos por el incumplimiento del deudor. Precisamente, a partir de dicha disposición normativa es que se desprende la función de simplificación probatoria de la cláusula penal, en tanto, las partes contratantes al haber previsto y distribuido el riesgo de un potencial o eventual daño con motivo del incumplimiento del deudor, se habilitó al acreedor para exigir la penalidad automáticamente, siempre que se verifique la imputabilidad del deudor, pero sin acudir a los tribunales judiciales o arbitrales.

Así, en el caso particular de la Compañía, se observa que, en base a la propia naturaleza de la cláusula penal estipulada en el Contrato, así como su pago a favor del Cliente, tuvo la capacidad de mantener la fuente generadora de rentas gravadas de Roaya, en la medida que, le permitió evitar incurrir en mayores gastos vinculados a la probanza del daño real causado por el incumplimiento y la cuantificación de la indemnización que debía pagarse al Cliente de haber tenido que acudir a las vías judiciales o arbitrales, con sujeción a la normativa civil prevista para dichos efectos. De hecho, tal como sostiene Tello, “las penalidades sin duda implican un ahorro que se materializa en el mantenimiento de la fuente productora de rentas, protegiendo así el patrimonio del contribuyente” (Tello, 2014, p. 35).

En esa misma línea, cabe agregar que, el pago de penalidades contractuales también se encuentra vinculado a una decisión de gestión y estrategia empresarial, basada en preservar la imagen reputacional del contribuyente, así como, la fidelización de sus clientes, que habría generado de rentas y/o potenciales rentas gravadas con el IR. En

efecto, se puede inferir que, Roaya al haber suscrito un Contrato con una entidad estatal, se ve obligada a cumplir con la penalidad estipulada en dicho acuerdo a efectos de evitar futuras disputas en vías ordinarias para indemnizar a su Cliente por su incumplimiento, las cuales al mismo tiempo podrían afectar su imagen y/o reputación frente a potenciales clientes que eventualmente podrían requerir la prestación de sus servicios y, por lo tanto, también generarle potenciales ingresos gravados. Además, la Compañía, al pagar la penalidad pactada en el Contrato suscrito con su Cliente, permitió mantener o continuar el vínculo comercial y/o contractual con este último (es decir, evitar cualquier posibilidad de resolución contractual), lo cual, al mismo tiempo, le permitió seguir generando ingresos gravados con el IR.

Adicionalmente, el pago de la penalidad surge de una obligación que voluntariamente asumió la Compañía al consentir la suscripción del Contrato, bajo el uso de su derecho a la libertad contractual, el cual se encuentra protegido por los arts. 14 y 16 de la Constitución. De hecho, mediante la CDC del Contrato, la Compañía se obligó a contar con determinado personal, según lo estipulado en su propuesta técnica, y de requerir algún cambio de personal, se obligó a realizar una solicitud ante el Cliente considerando el plazo establecido para dichos efectos, de lo contrario, ante el incumplimiento de dicha obligación, debía pagar la penalidad estipulada a favor de este último.

Ahora bien, de acuerdo con lo establecido en el art. 1361 del CC, los contratos resultan obligatorios pues se presume que su contenido responde a la voluntad común de los contratantes. En ese sentido, el gasto por penalidades por incumplimiento contractual, en este caso, resultaría causal toda vez que corresponde al cumplimiento de una obligación contraída de forma voluntaria por la Compañía, bajo la relación contractual con su Cliente, la cual a su vez se encuentra en el marco de su actividad comercial, generadora de rentas gravadas.

- La penalidad contractual pagada por Roaya a favor de su Cliente cumple con el criterio de normalidad:

Como hemos señalado, el criterio de normalidad analiza la necesidad del gasto desde la perspectiva de si este resulta habitual o usual en las operaciones y/o giro de negocio de cada contribuyente. Desde nuestra perspectiva, la penalidad pagada por la Compañía está dentro del riesgo propio del negocio que desarrolla, esto es, construcción de obras y/o proyectos.

En efecto, el incumplimiento es un riesgo latente para cualquier negocio, tan es así que, para el caso de la contratación con entidades del Estado, la LCE exige la estipulación de penalidades en dichos contratos, a efectos de garantizar la observancia de las prestaciones pactadas entre las partes. Con motivo a ello, para efectos del Contrato suscrito entre la Compañía y el Cliente, se estipularon (en la CDC) cuáles serían las causales de incumplimiento que originarían el pago de penalidades.

Compartimos la posición de Humberto Medrano, quien sostiene que:

“Las cláusulas penales que pudieran existir en los contratos de construcción o similares en los que se haya previsto una sanción en caso de incumplimiento no son ajenas a la generación de renta o el mantenimiento de su fuente productora, en la medida que la obligación de pagarla constituye un riesgo normal o usual en la actividad económica que desarrolla una empresa” (Medrano, 2018, p. 104).

Desde nuestra perspectiva, ninguna empresa contrata con otra (en el caso de la Compañía, con una entidad estatal) con el fin de incumplir un contrato; sino con la intención de beneficiarse mutuamente a partir de prestaciones recíprocas. En el presente caso, entendemos que Roaya suscribió un Contrato con el Cliente con el propósito de prestar servicios de ejecución de obra (prestación principal del Contrato), a cambio de una retribución. Por lo tanto, si bien, el incumplimiento por parte de Roaya no es una conducta “esperada” bajo la relación contractual con el Cliente, sí deviene en un riesgo y/o una contingencia usual de cualquier contratación, razón por la cual, nuestra propia legislación ha previsto la posibilidad de distribuir

este riesgo de manera eficiente entre las partes contratantes mediante un mecanismo como las cláusulas penales.

- La penalidad por el importe de S/ 82,695.96 pagada por Roaya cumple con el criterio de razonabilidad:

Como hemos señalado, dicho criterio es, en principio, cuantitativo, por lo cual, analiza si el gasto es proporcional a la magnitud del negocio del contribuyente, sea por su nivel de ingresos, el volumen de sus operaciones, entre otros indicadores. Adicionalmente, deberá verificarse si realmente el gasto es razonable considerando la actividad económica que desarrolla el contribuyente.

Al respecto, nótese que, la RTF bajo comentario, no contiene documentación completa relacionada al nivel de ingresos completos de Roaya. Por lo tanto, para nuestro análisis, partimos únicamente de la premisa de que, el gasto por la penalidad pagada por el importe de S/ 82,695.96 resulta razonable en relación a los ingresos de S/ 417,654.95 recibidos por la Compañía en virtud de los servicios prestados en agosto del ejercicio 2013.

Ello teniendo en cuenta que, la actividad empresarial en la que opera Roaya es a la construcción de obras para el Estado, los cuales suelen ser proyectos de gran dimensión y presupuesto. Además, asumimos que, la penalidad se encuentra dentro del tope del importe de penalidades establecido en el marco de la LCE y el RLCE.

Además, debe considerarse que justamente la cláusula penal tiene una funcionalidad compulsoria, por ende, el importe de la penalidad deberá resultar suficiente como para justamente desalentar el incumplimiento de obligaciones contractuales.

- La deducibilidad de penalidades derivadas del incumplimiento contractual no se encuentra prohibida para la LIR:

Con arreglo a lo dispuesto en el art. 37 de la LIR, otro de los presupuestos para la deducción de un gasto es que no esté expresamente prohibido. Para dicha

verificación, la LIR ha establecido en el art. 44, aquellos supuestos que directamente no califican gastos deducibles para la determinación de la RNTC.

A partir de la revisión de dichos supuestos, concluimos que, no existe una prohibición expresa respecto a la deducibilidad de gastos vinculados específicamente a las penalidades derivadas del incumplimiento contractual. Por dicha razón, la deducción dicho concepto se encontrará supeditado a la verificación de su causalidad, tomando en cuenta los criterios de normalidad y razonabilidad.

En base a las razones antes expuestas hasta este punto, concluimos que las penalidades derivadas del incumplimiento contractual pagadas por Roaya son causales, toda vez que, (i) son gastos necesarios para efectivamente obtener rentas gravadas (e inclusive de manera potencial) y para conservar la fuente productora, (ii) son normales para el giro del negocio que la Compañía pues las penalidades constituyen riesgos típicos y usuales de un contrato de obra, (iii) resultan razonables en función al nivel de ingresos del mes en que fueron pagadas, considerando también que las penalidades están justamente dirigidas a desincentivar el incumplimiento y (iv) no están prohibidas de forma expresa en el art. 44 de la LIR.

No obstante, conviene señalar que, la SUNAT podría calificar dicho concepto como una liberalidad, en virtud del inciso d) del art. 44 de la LIR, a efectos de desconocer el gasto.

De acuerdo a la jurisprudencia emitida respecto a los “actos de liberalidad”, estos constituyen actos desinteresados, a partir de los cuales, no se desprende una motivación empresarial ni una contraprestación a cambio. En el caso de la Compañía, consideramos que el pago de penalidades por incumplimiento contractual no califica como una liberalidad en la medida que, existe una serie de motivos empresariales que justifican dicho desembolso y, a partir de los cuales, se desprende que la Compañía sí esperaba prestaciones a cambio por parte del Cliente.

Entre dichos motivos se encuentran, cumplir con las obligaciones de índole contractual pactadas para mantener el vínculo comercial con el Cliente a efectos de seguir generando ingresos para la Compañía, generar un ahorro que se verá reflejado

en el mantenimiento de la fuente productora de rentas en tanto el Cliente evitará acudir a vías ordinarias para probar los daños reales ocasionados por el incumplimiento, cuidar la imagen reputacional y/o prestigio del negocio frente potenciales clientes, entre otras razones fundamentadas en la actividad empresarial de Roaya, que previamente se han señalado al analizar la causalidad de este concepto. En ese sentido, se encuentra acreditado que, para la penalidad pagada por la Compañía está vinculada a la obtención de rentas gravadas y/o el mantenimiento de la fuente, en ese sentido, sería ilógico afirmar que corresponde a un acto de liberalidad.

Ahora bien, no podemos dejar de señalar que, si bien el art. 44 de la LIR establece cuáles son las erogaciones cuya deducción se encuentra prohibida para la determinación de la RNTC, ello **no** implica necesariamente que sean causales.

En esta oportunidad, nos referimos al inciso c) del referido art. 44 de la LIR, el cual dispone que, no son deducibles, entre otros, las multas, intereses moratorios fijados por el CT y, de forma genérica, las sanciones aplicadas por entidades del sector público. Este supuesto merece especial atención puesto que, entendemos que el propósito del legislador fue prohibir directamente la deducción de aquellos pagos vinculados a un incumplimiento normativo por parte del contribuyente, a pesar de que dichos pagos puedan calificar como causales.

Así, por ejemplo, la propia AT ha confirmado, mediante el Informe No. 000026-2023-SUNAT/7T0000, que el pago de tributos, multas e intereses moratorios (deuda tributaria) producto de una fiscalización, permite el normal desempeño de las actividades económicas de una empresa (lo que se traduce en que, son causales por conservar la fuente productora de renta). De hecho, tal como señala Polo (2023), “que no se admita su deducción como gasto es consecuencia únicamente de la limitación establecida en la norma”.

En esa misma línea, el autor señala que, esta prohibición también puede encontrarse motivada bajo un análisis de política fiscal, en el caso del pago de multas e intereses moratorios producto de una infracción o demora en el pago de la deuda tributaria,

“al no favorecer el incumplimiento de una norma que precisamente contiene deducciones tributarias” (Polo, 2023).

Sobre el particular, resulta importante reiterar que, la AT ya ha señalado que, en la prohibición establecida en el inciso c) del art. 44 de la LIR, nos encontramos bajo la restricción de deducir un pago producto de sanciones aplicadas al contribuyente por una entidad pública, bajo su potestad sancionadora, por el incumplimiento de una norma legal que contempla infracciones de carácter administrativo.

Evidentemente, un incumplimiento normativo es un supuesto distinto a un incumplimiento de índole contractual vinculado al pago de penalidades, en cuyo caso nace a partir de un acuerdo de voluntades entre las partes contratantes en ejercicio del derecho a la libertad contractual, protegido por nuestra Constitución. De esa manera, pese a que, ambos pagos giran en torno al incumplimiento, provienen de circunstancias distintas, por lo tanto, desde nuestro parecer merecen un trato diferenciado bajo lo dispuesto directamente en la LIR.

Así, pese a que, el pago de las sanciones producto del incumplimiento de dispositivos legales puede calificar como causal (y, por ende, es posible identificar su relación con la obtención de rentas gravadas o la conservación de la fuente productora), la razón por la cual no se permite su deducción como gasto es justamente por la prohibición dispuesta expresamente por el legislador en la LIR. Sin embargo, debemos notar que, no existe prohibición prevista para el caso del pago de penalidades por incumplimiento contractual.

Por dicho motivo, desde nuestro parecer, no creemos que la prohibición establecida para la deducibilidad del pago de sanciones (aplicada por un incumplimiento normativo) pueda extenderse también a la deducibilidad del pago de penalidades derivadas de un incumplimiento contractual y, como consecuencia, generar el desconocimiento de tal gasto para efectos tributarios. Precisamente, la Norma VIII del TP del CT establece que, es posible la utilización de todos los métodos interpretativos permitidos por el Derecho; sin embargo, por medio de la interpretación, no se pueden crear tributos, imponerse sanciones ni extenderse disposiciones tributarias a sujetos o supuestos diferentes a los previstos en la ley.

De acuerdo con Sevillano:

“La norma establece dos restricciones a la interpretación de las leyes tributarias: los tributos no pueden crearse mediante la interpretación (esto es, no procede el uso de la interpretación extensiva), ni podrán aplicarse las normas a presupuestos distintos a los que ella señala (con lo cual, no debe usarse la integración normativa)” (Sevillano, 2019, p. 151).

Nótese que, la interpretación de una norma es extensiva cuando “su alcance se extiende mediante el desarrollo de las posibilidades que ofrece la norma, debido a que esta expresa menos de lo que originalmente pretendía el legislador y el intérprete se limita a hacer explícito lo que está implícitamente contenido en la misma” (Obregón Sevillano, 2011, p. 375). Por tanto, “si dos supuestos guardan similitud o dos sujetos están en situaciones equivalentes no se puede extender la aplicación de una norma tributaria prevista para un caso particular” (IAT, 2023, p. 93).

A partir de ello, consideramos que, si bajo una interpretación extensiva, la prohibición prevista en el inciso c) del art. 44 de la LIR se aplica a las penalidades contractuales pagadas por Roaya, se presentaría un conflicto con el **principio de legalidad** (en adelante, “**P.L.**”) y el **principio de reserva de ley** (en adelante, “**P.R.D.L.**”), protegidos por el art. 74 de la Constitución. Al respecto, Ruiz de Castilla (2021), citando a Bravo Cucci, señala que, “en el desarrollo del trabajo interpretativo de las normas legales tributarias se tiene que procurar la mayor coincidencia con los principios tributarios constitucionales” (p. 375).

En efecto, tales principios son el límite a la potestad tributaria del Estado, por ende, representan el pilar fundamental de la seguridad jurídica en el Derecho Tributario. Al respecto, la Sentencia No. 0042-2004-AI/TC emitida por el Tribunal Constitucional (en adelante, “TC”) hace una distinción ambos principios, indicando así que, el **P.L.** está referido a que el ejercicio de la potestad tributaria está sujeto no solo a las leyes de la materia, sino principalmente a la Constitución; mientras que, el

P.R.D.L. significaría que la creación, entre otras facultades de los tributos, quedan reservadas para ser ejecutadas únicamente a través de una ley.

A mayor abundamiento, el TC sostuvo que, el **P.R.D.L.** es relativo, en la medida que, permite de forma excepcional remisiones al reglamento, en la medida que, los elementos esenciales del tributo (los sujetos, el hecho imponible, la alícuota, entre otros) se encuentren en la ley o en una norma con rango de ley.

De hecho, conviene traer a colación que, la Norma IV del TP del CT precisa aún más el alcance del **P.L.** y **P.R.D.L.** en materia tributaria, por cuanto dispone que, únicamente mediante ley o por decreto legislativo, en caso de delegación de facultades, se pueden “*crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributarias, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario, el deudor tributario y el agente de retención o percepción (...)*”.

En ese sentido, se tiene que, solo mediante normas de dicho rango se pueden regular las “reglas básicas” de la creación o estructura del tributo. En el caso del IR entonces, en virtud del **P.L.** y **P.R.D.L.**, todos los elementos esenciales de la hipótesis de incidencia de dicho impuesto deberán estar regulados en la propia LIR, entre ellos, el aspecto material (ámbito de aplicación), el aspecto subjetivo (responde a quién es el que realiza el hecho gravado), el aspecto temporal (momento en que se considera realizado el hecho imponible), el aspecto espacial (lugar donde se entienden producidos los hechos gravados) y el aspecto mensurable.

Nótese que, el aspecto mensurable, el cual forma parte del aspecto material del IR y responde a cómo deberá determinarse la base imponible del IR (Sevillano, 2019, p. 190), ya ha sido recogido por el legislador en la LIR, pues precisamente en su art. 37 se establece parte de la metodología que deberán seguir los contribuyentes para calcular la RNTC. Cabe señalar que, dicho artículo se remite al art. 44 de la LIR justamente para señalar cuáles son los supuestos que no podrán considerarse como gastos.

Por lo tanto, en base al **P.L.** y **P.R.D.L.**, recogidos en el art. 74 de la Constitución y la Norma IV del TP del CT, la AT no podría determinar - por interpretación extensiva

del inciso c) del art. 44 de la LIR - la prohibición de la deducibilidad de las penalidades por incumplimiento contractual, al no ser un supuesto previsto **expresamente** por el legislador en la LIR. Ello devendría en arbitrario y lesivo especialmente para el **P.R.D.L.**

Desde nuestro parecer, el pago de las penalidades por incumplimiento contractual tiene una naturaleza distinta al provenir de la voluntad de los contratantes, vinculada al ejercicio de la libertad contractual protegido constitucionalmente (fuente contractual), que evidentemente el legislador ha decidido no equiparar a un pago como consecuencia de un incumplimiento normativo originado por la potestad sancionadora de la AT (fuente legal). Además, se presenta una notoria diferencia respecto a los fines que persiguen pues, las penalidades contractuales buscan desalentar el incumplimiento del contrato, lo cual deviene vinculante únicamente entre las partes contratantes; mientras que, las sanciones se encuentran dirigidas a “reglar la conducta general de todos los habitantes para preservar de forma directa e inmediata los valores sociales (seguridad, salubridad, equidad económica, etc.)” (Manayalle y Zúniga, 2016).

En consecuencia, existen razones que permiten sustentar la causalidad de las penalidades por incumplimiento contractual para el caso de Roaya, así como su normalidad y razonabilidad, por lo tanto, considerando que la deducción de dicho concepto no se encuentra prohibida para efectos de la LIR, resulta íntegramente deducible para fines del IR.

- El “dolo” o “culpa” del contribuyente que origina el incumplimiento contractual no son criterios o parámetros establecidos en la LIR para limitar la deducción de gastos causales.

Nos referimos a aquellos gastos en los cuales el legislador ha establecido directamente en el texto de la LIR determinados requisitos cuantitativos o formales que el contribuyente deberá observar para la deducción de gastos, como ocurre en los casos de gastos financieros o de remuneración de directores, entre otros.

En línea con ello, un ejemplo, sería el caso discutido en la Casación No. 23232-2023-Lima en la cual se analizó la deducibilidad del pago por regalías que realizó un contribuyente por el uso de una marca en el ejercicio 2016. En efecto, la AT reparó la deducción de dicho pago, al no considerarlo un gasto “necesario” para el contribuyente y, además, debido a que, en ejercicios anteriores, la marca había sido utilizada gratuitamente por no contar con el derecho de uso exclusivo al no estar registrada ante la autoridad competente.

Al respecto, la Corte Suprema, analizó el principio de causalidad (necesidad del gasto) y los criterios de razonabilidad y normalidad, de conformidad con el art.37 de la LIR, determinando que efectivamente resultaba deducible el pago de regalías por la marca realizado en el ejercicio 2016 al implicar un elemento esencial para el reconocimiento en el mercado, siendo su uso razonable y vinculado al giro de negocio del contribuyente. Adicionalmente, indicó que, **“no existe prohibición legal alguna que impida considerar como gasto los pagos de regalías que efectúa la empresa por el uso de la marca, por el solo hecho de haberla inscrito con posterioridad a su utilización inicial de manera gratuita”**.

En ese sentido, se desprende que, un gasto que cumpla con el principio de causalidad, así como con los criterios de normalidad y razonabilidad, y no se encuentre prohibido y/o limitado por alguna disposición establecida en la LIR, debe ser deducible. Ciertamente, consideramos que, los elementos de “dolo” o “culpa” son subjetivos, por lo que, su utilización para efectos del análisis integral de la deducibilidad de un gasto deviene en arbitrario desde el sentido técnico previsto por el legislador para la determinación de la base imponible del IR.

VI. CONCLUSIONES

En base a expuesto previamente, concluimos lo siguiente:

- En el caso de Roaya, se verificó que, por medio de la CDC del Contrato suscrito con su Cliente, la Compañía se obligó a contar con determinado personal en la obra, entre ellos, un Asistente de Residente de Obra y, de requerirse cualquier cambio, debía solicitarlo con cinco (05) días de antelación ante el Cliente. En la medida que, la

Compañía no cumplió dicha obligación, se le aplicó una penalidad (compensatoria) por incumplimiento contractual imputable (dolo o culpa).

- Consideramos que las penalidades derivadas del incumplimiento contractual pagadas por Roaya son causales, en tanto, resultan gastos necesarios para efectivamente generar rentas gravadas (e inclusive de manera potencial) y para mantener la fuente productora. En efecto, estamos ante una obligación estipulada en un contrato, a partir del cual la Compañía generaba ingresos gravados por la realización de servicios.

Además, su pago resulta no solo obligatorio, sino que deviene en una decisión empresarial estratégica, pues se requiere para mantener la relación contractual con el Cliente y así continuar generando ingresos gravados luego del pago de la penalidad, así como, tener una buena reputación en el mercado, lo cual le permite a la Compañía tener potenciales clientes y, consecuentemente, potenciales rentas gravadas. Nótese que, por su propia naturaleza, la penalidad justamente permite evadir las vías judiciales o arbitrales para determinar la cuantía de un daño por el incumplimiento, lo cual, genera un ahorro para la Compañía.

- Asimismo, el referido gasto es “normal” toda vez que las penalidades constituyen riesgos típicos y usuales de un contrato de obra.
- En línea con ello, hemos partido de la premisa en la cual, dicho gasto por el monto de S/ 82,695.96 resulta razonable en relación a los ingresos de S/ 417,654.95 recibidos por la Compañía en agosto del ejercicio 2013. Ello considerando que Roaya se dedica a la construcción de proyectos u obras con entidades del Estado y, además que, la penalidad se debe encontrar en el marco de lo establecido como tope en la LCE y el RLCE.
- Aunado a ello, no existe prohibición expresa establecida en el art. 44 de la LIR que restrinja la deducción de penalidades por incumplimiento contractual pagadas por la Compañía. Se descarta su calificación como acto de liberalidad, toda vez que, existe una motivación empresarial que justifica el pago de la penalidad, basada en las razones que precisamente fundamentan la causalidad de dicho concepto.

Pese a que el inciso c) del art. 44 de la LIR prohíbe la deducibilidad, en general, de sanciones por incumplimiento legal, dicho tratamiento que no puede extenderse a las penalidades por el incumplimiento contractual pagadas por Roaya, puesto que, se trata de supuestos con naturaleza, fuente y finalidades distintas. Además, al no encontrarse previsto su tratamiento por parte del legislador, implicaría un conflicto con el **P.L.** y **P.R.D.L.**, protegidos por el art.74 de la Constitución.

- Factores como “dolo” o “culpa” que determinan la imputabilidad de la Compañía respecto a su incumplimiento contractual, no son exigencias establecidas en el marco de la LIR para limitar la deducibilidad de gastos causales. Por lo tanto, no pueden ser utilizados para efectos de reparar o desconocer arbitrariamente la deducibilidad de las penalidades contractuales derivadas del incumplimiento.

VII. RECOMENDACIONES

Sin perjuicio de nuestra posición antes expuesta, evidentemente, al no existir hasta la fecha un precedente vinculante que determine el tratamiento que deberá otorgársele a este tipo de gastos, su deducibilidad podría resultar “contingente” para los contribuyentes, como sucedió en el caso de Roaya.

Por dicho motivo, consideramos recomendable contar con adecuada documentación de sustento que permita acreditar la causalidad de las penalidades por incumplimiento contractual, tal como, entre otros, un contrato, cuya cláusula penal contenga una redacción bastante clara (no ambigua o general) respecto a las obligaciones a cargo del contribuyente sujetas al pago de penalidades, así como, un informe económico en el cual se analice la importancia de pagar las penalidades en el marco de la relación contractual (por razones tales como, proyección de ingresos, imagen corporativa, atracción de potenciales clientes, otros.).

BIBLIOGRAFÍA

- Barchi Velaochaga, L. (2024). *Las Obligaciones (Volumen II)*. Instituto Pacífico.
- Decreto Legislativo No. 295 (1984): Código Civil.
- Decreto Supremo No. 133-2013-EF (2013): Texto Único Ordenado (TUO) Código Tributario. Mediante el Decreto Legislativo No. 816 se aprobó el Nuevo Código Tributario, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 21 de abril de 1996.
- Decreto Supremo No. 179-2004 (2004): Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta. Mediante Decreto Legislativo No. 774 se aprueba la Ley del Impuesto a la Renta.
- Durán Rojo, L. (2009). *Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial*. Contabilidad Y Negocios. <https://doi.org/10.18800/contabilidad.200901.001>
- Fernández Cruz, G. (2017). *La cláusula penal. Tutela contral el incumplimiento vs. Tutela resarcitoria*. Ara Editores.
- García Long, S. (2019). *El concepto de cláusula penal*. Revista Actualidad Civil.
- Hernández Berenguel, L. (2002). *Algunas consideraciones sobre el principio de causalidad en el Impuesto a la Renta*. Ius et Veritas. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/16215>
- Instituto Aduanero y Tributario (IAT) de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. (2023). Manual del Derecho Tributario. Parte General – Tomo 1. <https://repositorio.sunat.gob.pe/server/api/core/bitstreams/70ca66a3-87a4-4489-93ed-c0f68029afab/content>
- Manayalle Chirinos, A., & Zúñiga Alemán, L. (2016). Sanciones administrativas y penalidades en Concesiones de infraestructura de transporte. THEMIS Revista De Derecho, (69), 159-169. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/16713>
- Medrano, H. (2018). *Derecho Tributario. Impuesto a la renta: aspectos significativos*. Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP).
- O'Neill de la Fuente, C. (2016) *Derecho de obligaciones. Artículo 11. La cláusula penal. ¿Debe servir para proteger al deudor de sus propias decisiones?* Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC).

- Obregón-Sevillano, T. (2011) *La interpretación e integración de la norma tributaria*. Advocatus.
<https://doi.org/10.26439/advocatus2011.n025.404>
- Ojeda Guillén, L. (2012) *Manual de Obligaciones*. Revista de Análisis Especializado de Jurisprudencia (RAE).
- Osterling Parodi, P. Castillo Freyre, M. (2008). *Compendio de Derecho de las Obligaciones*. Palestra Editores
- Osterling Parodi, P. Castillo Freyre, M. (2016). La funcionalidad de la clausula penal. Revista Ius et Praxis. <https://doi.org/10.26439/iusetpraxis2016.n047.939>
- Pantigoso Velloso, F (2021). *Evite contingencias: las indemnizaciones y penalidades en lo fiscal*. El Peruano. <https://www.elperuano.pe/noticia/119381-las-indemnizaciones-y-penalidades>
- Pérez Martinot, A. (2023). *Informe jurídico del expediente EX-TRI 003: procedimiento tributario relacionado al impuesto a la renta del ejercicio 1994*. Repositorio Universidad del Pacífico. <https://repositorio.up.edu.pe/handle/11354/4205?show=full>
- Picón Gonzáles, J. (2024). *Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial ¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, la SUNAT o lo perdí yo...* Octava Edición. Dogma Escuela de Negocios.
- Polo, R. (2023). La causalidad en el Impuesto a la Renta Empresarial. Revista Forseti. <https://forseti.pe/la-causalidad-en-el-impuesto-a-la-renta-empresarial/>
- Ruiz de Castilla Ponce de León, F. (2021). *Derecho Tributario Peruano (Volumen I)*. Palestra Editores.
- Ruiz de Castilla Ponce de León, F. (2021). *Derecho Tributario Peruano (Volumen II)*. Palestra Editores.
- Sevillano Chávez, Sandra. (2019). *Lecciones de Derecho Tributario: principios generales y código tributario*. Segunda Edición. Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP)
- Soto Coaguila, C. (2004). *La función de la cláusula penal en los contratos y la inmutabilidad de las penas convencionales*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). <https://repositorio.pucp.edu.pe/items/8795da7e-25c0-4240-8fc4-fceec8e47854>
- Talavera Cano, A. (2016). *Regulando la Intolerancia ante los Incumplimientos Contractuales*. IUS ET VERITAS, 24(52), 194-201. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/16379/16783>
- Tello Puerta, F. (2014). Deducibilidad del Gasto Vinculado con los Desembolsos Incurridos Como Consecuencia de una Transacción Extrajudicial: ¿Estamos ante un Verdadero Acto de Liberalidad? Revista Derecho & Sociedad.