

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ  
ESCUELA DE POSGRADO



**PUCP**

**“EL SENTIDO AMPLIO DE LA CAUSALIDAD, Y SU  
INSTRUMENTALIZACIÓN”**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN  
DERECHO TRIBUTARIO**

**AUTOR**

ANDERSON DEL AGUILA SALDAÑA

**ASESOR:**

EDUARDO JOSÉ SOTELO CASTAÑEDA

OCTUBRE, 2018



**A Lucila y Emilio**  
Por su amor, dedicación y enseñanzas,  
que me acompañarán siempre

## RESUMEN

La causalidad como delimitadora y base angular de la deducibilidad de gastos en la imposición de renta, es una institución jurídica tributaria de suma importancia y respecto de la cual es necesario tener un adecuado entendimiento, más aún si de acuerdo al estado actual de la jurisprudencia, esta debe ser entendida en un sentido amplio, constituyéndose en un criterio acorde con las exigencias actuales de los negocios y a la vez en un criterio que abre la posibilidad a determinados abusos en la deducibilidad. Precisamente, la constatación de una particular tipología de casos donde se pone a prueba ambos aspectos del criterio causal, es el punto de partida de la presente investigación, dicha tipología se encuentra relacionada con operaciones realizadas entre empresas de un mismo grupo empresarial o *intragroup* y cómo estas al ser contrastadas con los conceptos, teorías, normas y criterios de la causalidad, permiten su reevaluación en términos de deducibilidad, y a su vez la reevaluación del sentido amplio de la institución jurídica, pues se observa visos de una utilización instrumentalizada de la misma a través del uso de ciertas formas jurídicas. Es así que en la presente tesis, que lleva por título “El sentido amplio de la causalidad, y su instrumentalización”, se establece como hipótesis “la ausencia de causalidad, en casos en que a través de la contratación se presuponga cumplido esta por el hecho de que la retribución, establecida para la empresa del grupo empresarial ubicado en el país, por los servicios brindados a otra ubicada en el exterior, incluya todos los costos o gastos incurridos para tal fin, evidenciándose asimismo la instrumentalización de dicho criterio”. En cuanto al método desarrollado en la presente investigación se ha partido del análisis general al particular y de la ubicación de la institución jurídica en el sistema de imposición de renta, su evolución normativa y los aspectos jurisprudenciales de la misma, siendo que de esta forma se ha logrado el objetivo general de la presente investigación, demostrar la falta de causalidad en la tipología de casos y el uso instrumentalizado del sentido amplio del criterio, siendo la conclusión principal la preponderancia de los criterios objetivos, sin descartar los criterios subjetivos, en el establecimiento de reglas jurídicas jurisprudenciales para efectos de la deducibilidad de gastos en la tipología de casos investigada y la necesidad de contornos delimitadores claros y precisos del sentido amplio de la causalidad. Finalmente cabe indicar que, la presente investigación incluye los alcances de lo dispuesto en el Decreto Legislativo N° 1312, vigente desde el año 2017, en referencia al requisito del “test del beneficio” para los servicios *intragroup*, sus diferencias con la causalidad y la fehaciencia y las formas de acreditación.

## ÍNDICE

ÍNDICE.....	2
INTRODUCCIÓN.....	4
CAPÍTULO I.....	5
ASPECTOS CONCEPTUALES DE LA CAUSALIDAD .....	5
<b>1. Presupuesto de la causalidad y relación con el sistema de imposición de renta empresarial .....</b>	<b>6</b>
<b>1.1. Antecedentes de la Imposición sobre Renta .....</b>	<b>6</b>
<b>1.2. Imposición sobre las Rentas empresariales y sus deducciones .....</b>	<b>8</b>
<b>2. Conceptualización y razón de ser de la causalidad .....</b>	<b>17</b>
<b>2.1. Teorías acerca de la causalidad .....</b>	<b>19</b>
<b>2.2. Conceptualización de la causalidad .....</b>	<b>24</b>
<b>3. Naturaleza jurídica de la causalidad .....</b>	<b>25</b>
<b>4. Conclusiones .....</b>	<b>27</b>
CAPÍTULO II.....	30
ASPECTOS NORMATIVOS Y JURISPRUDENCIALES DE LA CAUSALIDAD .....	30
<b>1. Regulación y evolución normativa de la causalidad.....</b>	<b>30</b>
<b>1.1 Ley N° 7904 – Ley del Impuesto sobre la Renta (26 de julio de 1934) .....</b>	<b>30</b>
<b>1.2 Decreto Supremo N° 287-68-HC – Texto Único del Impuesto a la Renta, al Valor de la Propiedad Predial y al Patrimonio Accionario (9 de agosto de 1968) .....</b>	<b>31</b>
<b>1.3 Decreto Legislativo N° 200 – Ley del Impuesto a la Renta (12 de junio de 1981) .....</b>	<b>34</b>
<b>1.4 Normatividad vigente.....</b>	<b>34</b>
<b>2. Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal acerca de la causalidad.....</b>	<b>35</b>
<b>2.1. Antecedentes jurisprudenciales del Tribunal Fiscal acerca de la causalidad, sentido amplio o directo.....</b>	<b>36</b>
<b>2.2. Criterios de necesidad, normalidad y razonabilidad .....</b>	<b>39</b>
<b>2.3. Criterios aplicables en determinadas tipologías de casos .....</b>	<b>43</b>
<b>2.3 1. Gastos entre empresas del mismo grupo empresarial o económico</b>	<b>43</b>
<b>2.4. Conclusiones.....</b>	<b>48</b>
CAPÍTULO III.....	50
ANÁLISIS DE LA TIPOLOGÍA DE CASOS INVESTIGADA.....	50

<b>1. Operaciones Intragroup.....</b>	<b>50</b>
<b>1.1. Entidades conformantes del grupo empresarial.....</b>	<b>51</b>
<b>1.2. Tipo de operaciones intragroup y su relación con la deducibilidad de gastos.....</b>	<b>52</b>
<b>2. Análisis de la tipología de casos en función a la causalidad estudiada.....</b>	<b>54</b>
<b>2.1. Tipología de casos observada.....</b>	<b>54</b>
<b>3. Alcances del Decreto Legislativo N° 1312 en relación a los servicios intragroup.....</b>	<b>57</b>
<b>3.1. Aspectos regulados por el Decreto Legislativo N° 1312 relacionados con los servicios intragroup .....</b>	<b>58</b>
<b>3.1.1. Test del beneficio como requisito de los servicios intragroup.....</b>	<b>60</b>
<b>3.2. Análisis de aspectos relacionados entre test del beneficio, causalidad y fehaciencia de operaciones intragroup.....</b>	<b>61</b>
<b>3.2.1. Causalidad y fehaciencia en las operaciones intragroup.....</b>	<b>62</b>
<b>3.2.2. Test del beneficio y relación con la causalidad y fehaciencia en los servicios intragroup .....</b>	<b>63</b>
<b>4. Propuesta frente a la problemática evaluada.....</b>	<b>64</b>
CONCLUSIONES.....	66
BIBLIOGRAFÍA.....	68

## INTRODUCCIÓN

En la actualidad las operaciones llevadas a cabo por las empresas, cobran matices distintos y de particular relación, es por ello que se pueden ver operaciones realizadas por sujetos o entidades como parte de un grupo empresarial denominadas *operaciones intragroup*, ante ello es importante reconocer como las instituciones jurídicas del derecho tributario, resultarán aplicables.

Extrapolar los conceptos de las instituciones jurídicas a situaciones vigentes sin tomar en cuenta las concepciones que les dieron origen o fueron consideradas en su génesis, constituye una apreciación errada de la conceptualización, como tampoco resulta adecuada la omisión de aquellas, en las consideraciones de las características de esas novedosas tendencias en el mundo negocial.

Recordemos que las instituciones jurídicas se pueden ver ciertamente desafiadas por el paso del tiempo y por los avances en los enfoques que cada actor u operador jurídico tributario desarrollen, sin embargo, ello no debería originar que estas pierdan vigencia o lo que es aún más grave, se conviertan en meros instrumentos que justifican tratamientos diferenciados por llamarlos de alguna manera. Al respecto, las fuentes coercitivas del derecho tributario como son la normativa y la jurisprudencial, son las llamadas a darle dinamismo a la aplicación del derecho.

Temas relacionados con ello son, la institución del derecho tributario denominada *causalidad* en nuestro país, y por el lado de las tendencias negociales encontramos a las *operaciones intragroup*, y como ellos se relacionan en la tipología de casos observada.

Lo antes mencionado tiene relación con la presente investigación porque es el punto de partida de la evaluación de casos particulares en los que los conceptos y enfoques se ponen a prueba, para proceder con una búsqueda de generalización en las conclusiones y a partir de allí propiciar soluciones a controversias aparentes, como se verá en el desarrollo de la misma.

## CAPÍTULO I

### ASPECTOS CONCEPTUALES DE LA CAUSALIDAD

Teniendo en consideración que el tema de investigación se encuentra referido a los aspectos impositivos de la renta, es que se ha considerado conveniente indagar y desarrollar algunos conceptos o definiciones, así como corrientes de pensamiento relacionadas. En efecto, es en dicho ámbito del derecho tributario que la tipología de casos observada que dio origen a la presente investigación toma lugar, más específicamente en lo relacionado al papel de la deducibilidad de gastos por parte de un sujeto domiciliado perteneciente a un grupo empresarial de alcance multinacional en la determinación de su renta neta imponible empresarial, involucrando por tanto, la participación de un sujeto no domiciliado.

En un primer acercamiento al desarrollo de los orígenes de la imposición sobre la renta, es posible sostener que ésta ha sido flexible en su devenir y características intrínsecas, lo que ha permitido pasar de esquemas más a menos abundantes en tasas y bases para la determinación del monto a gravarse en definitiva, lo que ha incidido en las consideraciones de la estructura ingresos y gastos como parte de dicho sistema impositivo, como veremos a continuación.

Sin embargo, previamente resulta pertinente hacer notar como el Impuesto a la Renta, tal y como se le conoce a la fecha ha ido evolucionando con el paso del tiempo, tomando en cuenta aspectos de los cambios en el comercio y las operaciones internacionales, así como, aspectos de tipo económicos, financieros, institucionales, políticos culturales y de política fiscal e incluso avances tecnológicos.

Todo lo cual, ha nutrido las concepciones de las instituciones jurídicas tributarias específicas aplicables a dicho campo, entre ellas, la que es materia de investigación como es la causalidad de los gastos deducibles en las operaciones entre empresas de un mismo grupo empresarial.

En ese sentido Barreix Martín Bes (2010), sostiene sobre el Impuesto a la Renta que: "(...) esta flexibilidad compleja le ha permitido ser el mayor recaudador de la historia durante el periodo de mayor crecimiento de la recaudación, el siglo XX." (p. 10). Luego concluye

mencionando, en comparación con el Impuesto al Valor Agregado, que el primero fue fruto de la guerra y la tensión social y en ello radica su diferencia.

## **I.1.- Presupuesto de la Causalidad y relación con el sistema de imposición de renta empresarial**

### **I.1.1.- Antecedentes de la Imposición sobre Renta**

Como es sabido el impuesto sobre la renta tuvo su origen primigenio como un impuesto para financiar la guerra, atribuyéndose al ministro británico William Pitt “El Joven” la persuasión al Parlamento de Gran Bretaña para la aprobación del referido gravamen, el mismo que sirvió para derrotar a los ejércitos napoleónicos a finales del siglo XVIII, sin embargo, en dicha génesis no se observó implicancias técnicas en su configuración pues este era simplemente aplicable a los que se encontraban en mejor posición para solventar la tributación.

Luego de ello el impuesto fue abolido y después de 25 años reinstituído en 1842 en el Reino Unido, segunda mitad del siglo XIX, pasando a significar un gravamen a los réditos generados por la Revolución Industrial, y la necesidad de financiar el gasto social, reconociéndose el punto de partida de su configuración técnica como un gravamen de corte cédular, con imposición en diferentes categorías de rentas a distintos tipos, sin que la tasa sea elevada, es decir, un sistema de imposición de amplia base y tasas bajas, que como se verá más adelante tiene relación con el diseño de las exenciones y deducciones, deducciones que tienen relación con el criterio de la causalidad.

En ese sentido:

Es importante destacar que la génesis de la tributación a la renta (principalmente anglosajona, en el Reino Unido primero y en el siglo XX en EEUU) está fuertemente ligada a la representación política, adecuándose a las demandas del mercado político (*constituency* o electorado), mientras que el origen del gasto público social fue la reacción de un gobierno autoritario (germánico). Ambos procesos se repetirán más tarde en buena parte de América Latina. (Barreix Martín Bes, 2010, p. 10)



Este matiz de la imposición sobre renta sostenible a partir del gasto público y en el caso del incipiente Estado Germánico más aún, por la introducción de políticas sociales, referidas a seguros de jubilaciones y de pensiones de vejez y por enfermedad, propiciaron que en su introducción en más de 15 países a partir del año de 1880, técnicamente, el sistema tuviera un corte cédular y tasas proporcionales bajas, sino también que existiera una marcada oposición por exenciones y deducciones y alícuotas progresivas, concepciones entre las que se encuentran los gastos deducibles.

Otro aspecto que marcó el desarrollo de la imposición sobre la renta, es la experiencia de Estados Unidos, donde en un principio la norma dada durante el gobierno de Grover Cleveland a mediados del siglo XIX, como restitución del gravamen establecido en los años 1815 y 1862 para financiar la guerra con Gran Bretaña y la de Secesión, fue declarada inconstitucional por la Suprema Corte, por un tema de reparto de potestades, el mismo que fue resuelto en 1913 a través de una enmienda constitucional.

Asimismo, el sistema del impuesto sobre la renta a comienzos del siglo XX y posterior a su masificación, experimenta una fluctuación de las tasas por exigencias propias de los gastos bélicos de la época y ciertamente influenciado por la teoría amplia acerca de la definición de renta de Simons en la determinación de la base imponible.

En ese sentido Barreix Martín Bes (2010), sostiene:

Como contrapartida, para evitar los posibles impactos negativos en el ahorro, la oferta de trabajo y la inversión de riesgo, fruto de este aumento de las tasas marginales, el impuesto se llenó de exenciones y deducciones. Un continuo uso (y abuso) de exenciones en el impuesto sobre la renta personal, por “externalidades” sociales (educación, donaciones, etc.) y de “fomento al ahorro” (desde el uso de la vivienda propia a las inversiones de prioridad estratégica), y por otra parte, de “incentivos a la inversión” en el impuesto a la renta empresarial, desde vacaciones tributarias y reinversiones hasta amortizaciones aceleradas, terminaron tergiversando, no sólo la definición amplia de renta de Haig-Simons, sino también la equidad (horizontal y vertical) y, sobre todo, la simplicidad del tributo. (p. 13)

Barreix Martín concluye mencionando que, este es el panorama (incrementos de tasas y de erosiones de la base por incentivo o *externalidades* como asimismo se les denomina) que

influirá en las economías occidentales de los países desarrollados por los próximos cuatro siglos.

Lo anterior, técnicamente, constituye un aspecto importante porque nos enlaza con la teorización de lo que debería o no considerarse como renta, lo que a su vez tiene relación con la determinación de la base imponible, como se desarrollará en el siguiente punto.

### **I.1.2.- Imposición sobre las Rentas empresariales y sus deducciones**

Enfocados ahora en el tema específico de las rentas empresariales, y teniendo en cuenta, que el tema de investigación tiene relación con la deducción de gastos en un entorno de operaciones entre empresas de un mismo grupo, los mismos que a su vez, se vinculan con la generación de renta gravada empresarial, es preciso mencionar que sobre este último aspecto, el debate doctrinal no es pacífico, puesto que de un lado, se encuentran los propulsores de las “teorías económicas”, de otro, los propulsores de las “teorías fiscalistas” o “teorías financieras” y finalmente las “teorías contables”.

En el caso de las *teorías económicas*, encontramos a tratadistas como Smith, Ricardo, Thünen, Say, Malthus, Mill Biersack, Rischer, Held y Guth, Hermann, Wagner, Weiss, Marshall, Neumann y Fisher, para los cuales el *rédito* siempre es una *riqueza nueva*, pudiendo ser material e inmaterial, que deriva de una fuente productiva, sin que sea necesario que la riqueza se encuentre realizada y separada del capital o de la fuente, constituyendo la periodicidad un aspecto implícito, más no imprescindible, debiendo considerarse el *rédito neto*, lo que implica la aplicación de deducciones del *rédito bruto*, siendo esta última característica la que nos enlaza con el tema de los *gastos deducibles* en cuanto a la obtención de la renta neta imponible, sobre lo que volveremos más adelante.

Sobre el enfoque de corte metodológico económico, resulta ilustrativo la cita de Paul A. Samuelson y William Nordhaus, realizada por Martín Villanueva González (2004) cuando indica que, para la mayoría de economistas *la renta* es considerada como el flujo de ingresos y beneficios tales como salarios, regalías, dividendos, intereses u otras cosas de valor que se puedan recibir en un determinado periodo de tiempo y por otro lado *la riqueza*, más bien refiere a un valor neto de los activos que se posea en un determinado momento,

asemejándola a un concepto estático como el agua contenida en un reservorio y en el caso de la renta como el flujo de agua que se vierte a dicho reservorio.

Asimismo, como parte del grupo de las *teorías fiscalistas* encontramos a la doctrina financiera entre ellos Vanoni, Jarach, Belsunce, Mullin, Fonrouge, Villegas, los cuales han esquematizado sus propuestas básicamente en tres teorías, la de la renta-producto, la de flujo de riqueza y la de consumo más incremento patrimonial.

La *teoría de la renta-producto* tiene influencia de las doctrinas económicas tradicionales distinguiendo los conceptos de *capital* y *renta*, equiparando la primera de ellas al concepto económico de riqueza y la segunda al de utilidad.

Así: “La renta es el “producto” neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo. Tal fuente es el capital, y como permanece inalterado, no obstante originar tal producto, tiene la propiedad de ser una fuente productiva y durable”. (Hector Belisario Villegas, 2002, p. 695)

La *teoría de flujo de riqueza*, desarrollado por el alemán Georg von Schanz, y según la cual se considera renta todo ingreso que incrementa el patrimonio, incluyendo no únicamente los ingresos periódicos, sino también aquellos ocasionales como las plusvalías, donaciones, ganancias de juego, entre otros.

En este sentido resulta asimismo ilustrativo sobre esta teoría, lo sostenido por Due (1970) en referencia a la forma más adecuada de reflejar la renta, asimilándola al monto recibido de terceros considerando como deducción los gastos incurridos para la obtención del mismo, y a la vez, considerando el valor de los consumos del sujeto y el valor de los activos, durante un periodo determinado, siendo este uno de los primeros esbozos acerca de la deducibilidad de gastos para la obtención de la renta.

Aunque en este caso se estaría englobando conceptos de riqueza y renta en una sola concepción teoría, es aquella la razón por la cual se ha indicado que esta teoría busca abarcar la precedente, vale decir lo indicado en función a la renta como producto, sin embargo en este punto resulta importante destacar la consideración de la deducción de los

gastos que efectivamente hayan incidido en la generación de la renta como manifestación susceptible de ser gravada con el impuesto a la renta empresarial.

Se resalta esto de *la efectiva generación de la renta*, pues en su esencia tal cual fue concebida la deducibilidad de gastos no está referida a la deducibilidad de cualquier gasto, sino solo ha aquel que efectivamente haya incidido en su generación, parece ser un juego de palabras sin embargo, este entendimiento es de vital importancia para el tema de nuestra investigación, porque como se verá más adelante la tipología de casos observada pone a prueba lo antes mencionado en un escenario donde todas las empresas o entidades involucradas forman parte de un grupo económico y la autonomía de la voluntad ciertamente se encuentra sesgada hacia los objetivos del grupo, siendo que ello puede justificar la deducción de gastos de unos por otros, y viceversa, en aras de propiciar un ahorro en el grupo por el beneficio de alguno.

Con respecto a *la teoría del consumo más incremento patrimonial*, se puede concluir que lo determinante para la imposición, es la determinación de la capacidad de consumo y las variaciones patrimoniales. La capacidad de consumo como manifestación susceptible de gravamen está relacionada con los signos exteriores de riqueza, las adquisiciones y transferencias de bienes, los consumos propiamente dichos y los gastos realizados en un periodo determinado así no se encuentren, al final, reflejados en el patrimonio. Esta teoría engloba, a los conceptos de riqueza y renta, el de los consumos y variaciones patrimoniales, como se puede apreciar.

En el caso de la conceptualización de la empresa, como entidad preponderante en la generación de renta empresarial, sin desmerecer la posición de la persona natural con negocio; es reconocido que se trata de un ente en el que se combina trabajo y capital, y que ha sido constituida con fines esencialmente comerciales y lucrativos, tan es así que se ha desarrollado en la doctrina financiera el concepto de empresa como fuente, dentro de la teoría de la renta-producto, postulándose que la fuente productora de rentas, es la empresa, que resulta de la aplicación conjunta de ambos factores de producción (trabajo y capital) más no de la combinación de aquellos.

Por ello la fuente durable vendría dada por la empresa misma, y siendo ello así, todos los productos que de esta se deriven, en tanto constituyan renta material nueva, constituirán

renta producto, sin que resulte relevante la consideración de si dichas operaciones formen o no parte de la actividad normal, lo que tiene a su vez incidencia en la concepción del alcance de los gastos deducibles, pues uno de los criterios para la deducción de gastos que ha desarrollado la jurisprudencia del Tribunal Fiscal es la normalidad de los gastos.

Por el lado de la teoría de la renta-producto, ha sido desarrollado además de las características sobre la fuente durable y la renta distinta de esta, que la renta debe ser neta, es decir que solo se reconoce la categoría de renta aquellas utilidades que excedan los costos y gastos incurridos para producirla, así como para mantener su fuente.

Es en este punto que toda la teoría sobre la tributación como instrumento de la política fiscal de influencia económica y el ámbito de aplicación del impuesto a la renta, específicamente la empresarial, confluyen y definen como un aspecto intrínseco a todo ello, el hecho de que la renta sujeta a imposición *debe ser neta* y para ello *debe deducirse todos los gastos o costos necesarios para producirla*, términos que nos evoca a lo estrictamente requerido para tal fin.

Lo antes mencionado no resulta siendo una constatación meramente mecánica, simbólica o sin mayor implicancia para la imposición de la renta empresarial, salvo que, se haya preconcebido y preponderado que finalmente todo o cualquier gasto puede ser deducible en efecto como parte de las concepciones teóricas acerca del mismo, al margen de la exigida correlación necesaria entre la deducción del gasto y la generación de la renta neta que se encuentra en la génesis del gravamen.

Resulta importante aclarar que ello tiene relación con la consideración de las teorías acerca de la causalidad como criterio diferenciador entre un gasto deducible en comparación con otro que no lo es.

Es en ese sentido que *no resulta siendo antojadiza la exigencia de necesidad en la evaluación de los gastos deducibles*, sino más bien, caracterizadora de la condición preliminar de la deducción de una erogación y es el hecho de que uno y no otro gasto, debe afectar ese importe susceptible de ser considerado como manifestación de capacidad contributiva y por tanto gravarse a través de la aplicación de la tasa correspondiente.

De no ser así, tal consideración podría devenir en un hecho en el cual la base imponible de la imposición se encuentra sobre-dimensionada, porque no se ha deducido todos los gastos que sirvieron para producirla o mantenerla, como también podría suceder que, la imposición se encuentra sub-dimensionada porque se está deduciendo gastos que no coadyuvaron a dicho propósito, y más aún complejo sería, el hecho en el que al estar involucrados diversos sujetos imposables de distintas jurisdicciones, la deducción se constituya en un vehículo para que la base pueda ser erosionada y aplicarse en mayor o menor medida tasas impositivas diferenciadas.

En buena cuenta, la deducibilidad del gasto a partir de la causalidad es un aspecto que puede tener efectos en la erosión de la base de la imposición sobre la renta, según lo detallado y allí radica, asimismo, la importancia del entendimiento cabal del tema y de las implicancias de considerar, o no, a un gasto, o erogación en general, como causal y deducible de la renta bruta empresarial, lo que claramente tiene relación con la interpretación de la norma jurídica aplicable y el alcance que se le otorgue.

Al respecto, García Mullin (1980) en relación a la característica de neta de la renta sujeta a gravamen empresarial, nos precisa que la dificultad mayor se encuentra en distinguir entre lo que es o no gasto necesario para producir renta, a diferencia de lo que es el consumo o el uso de dicha renta, ciertamente ello no tiene una respuesta clara y precisa en la generalidad de los casos, puesto que determinadas erogaciones o externalidades, como también son denominadas, pueden representar gastos para algunos sujetos y consumos para otros, o más complejamente aún, encontrarse entremezclados, puesto que no es lo mismo, como concluye diciendo, que “un artista profesional compre pintura y pinceles para utilizarlos en ganarse la vida y otra persona puede adquirirlos como juguetes para sus hijos o para cultivar una afición en sus ratos libres” (p. 17)

Ciertamente las particularidades del caso o situación empresarial influirán en el análisis de la deducibilidad de determinada erogación, como se verá más adelante en el análisis de la tipología de casos materia de investigación, sin embargo, resulta importante en este punto dejar claro que una cosa es gasto orientado necesariamente a la generación de renta y otra muy distinta es el consumo o uso que se hace de dicha renta y para ello los hechos particulares de cada caso y el criterio general de la causalidad influyen en el análisis de la determinación de su deducibilidad.

Asimismo, lo antes mencionado tiene a su vez relación con dos aspectos, uno vinculado al de la aplicación de los conceptos contables a la imposición de renta empresarial, de corte más colaborativo y que tiene relación con las “teorías contables” sobre la concepción de renta a las que se hizo referencia precedentemente y otro vinculado con la definición de la renta neta imponible.

En cuanto a la aplicación de los conceptos contables a la imposición de renta, ciertamente no resulta de propósito en la presente investigación el incursionar en el tema de la ciencia contable como fuente de derecho, sin embargo, si resulta pertinente y más aún en el tema de la imposición sobre la renta, reconocer que tanto la contabilidad como el derecho comparten hechos que son objeto de estudio, el primero, para estructurarla, procesarla y presentarla como información de manera oportuna y veraz a efectos de que sirva como herramienta adecuada en las decisiones empresariales, y el segundo, para efectos de gravarlos como hechos susceptibles de imposición, o como sucede en el caso de la causalidad, para evaluar los aspectos relevantes y pertinentes de dichos hechos o circunstancias, y así concluir acerca de la deducibilidad de una erogación con carácter general.

La contabilidad tiene deficiencias en ese intento de recopilar estructuradamente todos los aspectos susceptibles de generar las utilidades o rentas gravables, por más que a nivel teórico se ha procurado otorgar dinamismo a dicho proceso a través de la migración del relevamiento de información a partir de costos históricos a costos corrientes o el reconocimiento de ciertas variaciones en el valor de determinados bienes, activos y pasivos de la empresa o ganancias no realizadas con cierto grado de certidumbre, sin embargo, si resulta necesario tener en cuenta que la estructura de determinación de la utilidad, vale decir, ingresos – costos – gastos, es el punto de partida de la determinación de la renta empresarial, por lo que considerar que un gasto es causal porque se encuentra inmerso en dicha ecuación, vía cláusula contractual, no resulta siendo algo novedoso ni justificativo.

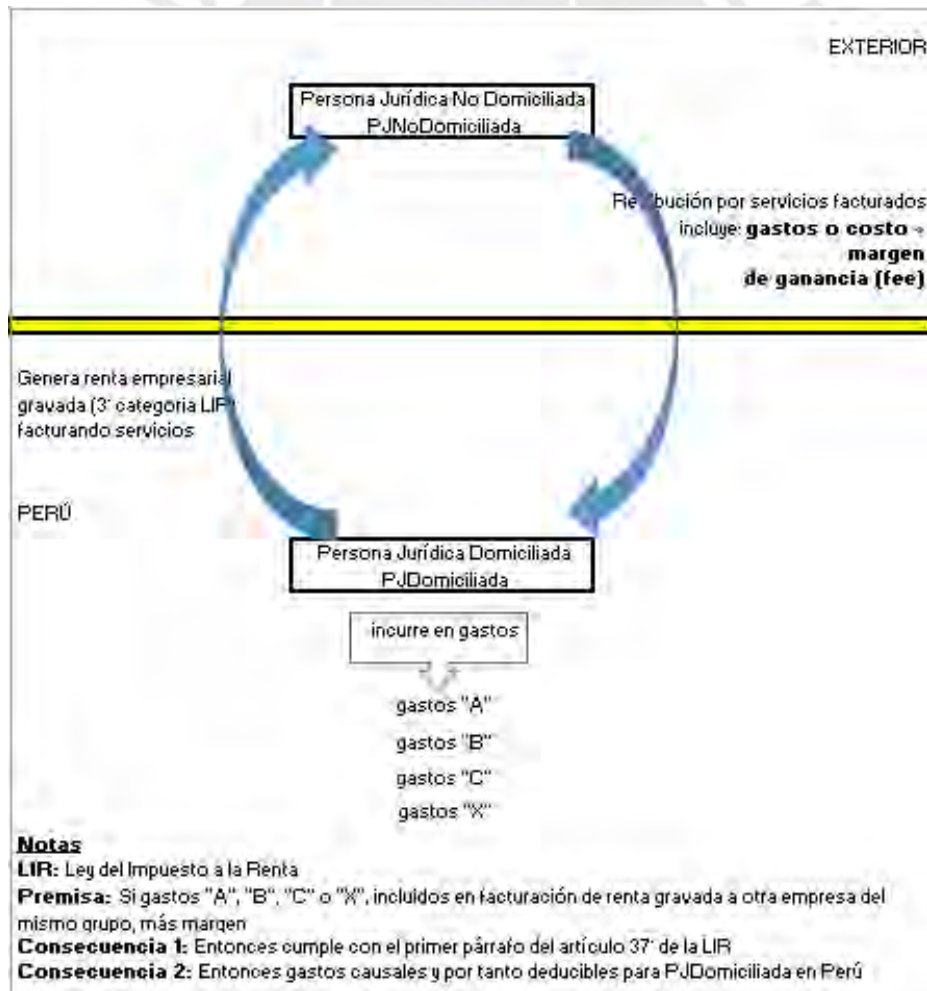
Pues es a partir de los estados financieros, específicamente del estado de resultados el mismo que informa de los resultados económicos de la empresa en un determinado periodo de tiempo, que la determinación de la renta neta imponible es factible de medición. Al respecto Reig (1993) reseña que es unánime los puntos de vista en relación a que la

determinación de la renta empresarial tiene como origen el balance comercial (es decir el que se obtiene de la técnica y principios contable, de fidelización económica), sin que ello signifique que, para la determinación de los resultados fiscales dichas normas y principios deban ser aplicables, apartando la aplicación de normas jurídicas ni mucho menos que ello tenga relación con la interpretación de las normas, que como queda claro, siempre es jurídica.

Sin embargo, en este tema queremos hacer notar la relación que existe en la configuración de las operaciones en la tipología de casos estudiada con la determinación de los resultados comerciales y como ellos se superponen en un plano contable económico.

El esquema, de la tipología de casos estudiada, es el siguiente:

**Figura 1: Tipología de casos estudiada**





En la tipología de casos esquematizada, donde las empresas forman parte de un mismo grupo empresarial brindándose servicios unas a otras, nos enfocamos en la deducibilidad de los gastos por parte de la persona jurídica domiciliada para brindar servicios a la no domiciliada, gastos que en esencia son deducidos por el solo hecho de que en el contrato celebrado entre ambas empresas, se ha estipulado que la retribución incluirá, todos los costos y gastos incurridos por la domiciliada más un margen de ganancia o utilidad (*fee*), sin considerar que, *prima facie*, estos gastos no guardan relación con la actividad o giro generador de su renta empresarial.

Es decir, de esta manera se considera que contractualmente el gasto incurrido por la persona jurídica domiciliada está coadyuvando a la generación de su renta gravada, por tanto, cumple con la causalidad y todo ello en el entendido que el criterio causal es de sentido amplio, puesto que incluye no solo los gastos necesarios sino todos aquellos que pudieron generar la renta gravada, así las cosas, todos los gastos o cualquiera de ellos vía este *iter temporal y contractual* pueden ser deducidos por una de las empresas del grupo, independientemente de su evaluación en el caso particular y de si efectivamente cumplen o no con el criterio antes aludido.

Es así que en cuanto a la determinación de la utilidad comercial, el estado de resultados se basa en la siguiente estructura, el cual mostramos de manera comparativa con el argumento pertinente de la tipología antes referida:

**Figura 2: Estructura de resultados**

Ventas, neto de descuentos y devoluciones	100,000 = ingreso bruto	100,000 = ingreso bruto - (costos + gastos + <b>fee: margen</b> )
Menos: <b>Costo</b> de Ventas	(30,000)	(30,000)
<b>Ganancia Bruta (margen)</b>	<b>70,000</b>	<b>70,000</b>

<b>Gastos</b> de Ventas	(20,000)	(20,000)
<b>Gastos</b> administrativos	(25,000)	(25,000)
Otros ingresos	1,000	1,000

Otros <b>gastos</b>	(2,000)	(2,000)
<b>Ganancia Operativa</b>	<b>24,000</b>	<b>24,000</b>

Ingresos financieros	8,000	8,000
<b>Gastos</b> financieros	(9,000)	(9,000)
<b>Ganancia antes de impuestos</b>	<b>23,000</b>	<b>23,000</b>

Básicamente lo que queremos aquí evidenciar es que, según la forma del planteamiento a favor de la tipología de casos evaluada, para efectos de acreditar que se cumple con el criterio de la causalidad, en donde dice ventas, la empresa del grupo se obliga contractualmente a calcular el importe del mismo, en base a los ingresos brutos menos los costos y gastos más un margen de utilidad (*fee*); gastos que no son causales *prima facie*, que sin embargo, son conceptos que a su vez forman parte de la estructura de cálculo de la ganancia neta antes de impuestos y constituye la fórmula bajo la cual todas las empresas calculan sus ingresos, tal cual ha quedado evidenciado en la figura precedente.

Lo que en buena cuenta resulta, que lo acordado contractualmente o por medio de la autonomía de la voluntad de las partes involucradas, no hace sino plasmar en un instrumento jurídico algo que por la teoría económica, ocurre en todos los casos de las empresas al obtener su renta neta; solo que así, dicha juridificación del cálculo de la renta neta busca superar el análisis de causalidad de determinada erogación orientada a la generación de renta gravada por ese solo hecho de estar plasmado en el contrato y de tener el aval del sentido amplio de la causalidad, que para estos efectos constituye una gran puerta abierta.

Esto último tiene que ver con los métodos de costeo o criterios de asignación de costos o gastos incurridos por los proveedores de bienes o servicios, se trate de una empresa comercial, industrial o de servicios, respecto de los que basta tener en cuenta que, toda determinación del monto de ingresos para la empresa presupone la consideración de la cobertura de costos y gastos más un margen de utilidad, sin embargo, otro tema muy distinto es que se pretenda equiparar dicha fórmula de costeo al hecho de que por dicho motivo, los gastos son causales a la generación de renta.

Dicho de otra manera, el hecho de establecer contractualmente una fórmula de costeo en la que los ingresos se calculen en función a la cobertura de gastos y costos más un margen de utilidad, no convierte *per se* a dichas erogaciones en causales por considerarse cumplido el criterio de la causalidad, puesto que como se ha visto, ello se encuentra implícito en el método de costeo aplicable y porque la evaluación en relación a la disposición normativa “a fin de establecer la renta neta de tercera categoría” no debe ser entendida de manera mecánica ni cumplida por el solo hecho de haber incluido en el cálculo de los ingresos los gastos, sino en función a si, en efecto, dichas erogaciones establecen o mantienen una renta.

Ello a su vez tiene relación con la problemática de los servicios *intragroup* de bajo valor añadido evaluados por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, como se verá en el capítulo 3, sin embargo, en este punto se ha querido evidenciar el enfoque desde la causalidad y como viene siendo considerado por los particulares. Hasta aquí resulta claro, de la evaluación conjunta de la génesis y evolución de la institución jurídico tributaria de la causalidad, e incluso el papel que cumple esta en el aseguramiento de la imposición sobre renta neta, que es la deducción de gastos para efectos de que el gravamen recaiga en la renta neta, y la tipología de casos observada, no avala esta situación como regular.

En cuanto a la determinación de la renta neta imponible, es preciso mencionar que ello nos enlaza con la disposición legal del primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, la que se desarrollará a partir de los conceptos que a continuación se verán.

Finalmente en cuanto a los sistemas desarrollados para establecer la medida del hecho imponible que se encuentra referido a la generación de renta, existen de dos tipos: el de la determinación real de la renta y el de la determinación estimativa de la renta, siendo que la mayoría de legislaciones se han inclinado por aplicar el sistema de determinación real de la renta, por ello a la renta bruta se le deduce los gastos necesarios para obtenerla, mantenerla o conservarla, obteniéndose finalmente la renta neta.

## **I.2.- Conceptualización y razón de ser de la causalidad**

En un primer acercamiento a la definición de la *causalidad* en un sentido lato y coloquial, según el diccionario de la Real Academia Española, esta cuenta con dos acepciones, la primera: *causa, origen, principio*, y la segunda: *ley en virtud de la cual se producen efectos [filosofía]*; entonces podemos notar que cuando se habla de ella, ciertamente podríamos hacerlo desde un plano metodológico del pensamiento en particular como a continuación se verá, sin embargo, consideramos que un buen punto de partida es tener claro, cual es la primera noción que se nos viene al pensamiento cuando hablamos de causalidad y más propiamente de causa.

Nótese que en la primera acepción de *principio*, este no se encuentra referido a *la idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta*, sino a *la base o razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia*; asimismo, en la segunda acepción de *ley*, no se refiere a una connotación de tipo jurídica, sino más bien a una *regla fija a la que está sometida un fenómeno de la naturaleza*.

Hemos comenzado por la definición de la causalidad genérica porque es necesario diferenciarla de la causalidad jurídica, para entender claramente que estamos frente a dos conceptos de implicancias diferentes, la causalidad genérica podría ser resumida en la consideración de que todo efecto es la consecuencia de un acto o que a todo acto le secunda un efecto, evidenciándose que a partir de dicho enfoque la causalidad constituye un principio, una máxima que *indefectiblemente* se da en la realidad.

Sin embargo, cuando este mismo concepto que en la Ciencia de la Física resulta tan claro y concluyente, es extrapolado a una Ciencia Social como el Derecho, las cosas no son tan claras, porque la causalidad pasa a ser un concepto, deja de ser algo que se constata de manera empírica (si se empuja a alguien intempestivamente este caerá indefectiblemente) para crearse un concepto, jurídico que es el que nos interesa, que debe ser corroborado en la realidad. Por ello, para efectos de una adecuada delimitación del tema, es menester diferenciar la causalidad en sentido genérico, lato si se prefiere mencionar, de los juicios o criterios de causalidad.

Efectivamente, la causalidad es un tema que ha influenciado teorías en el derecho y para corroborarlo, basta remitirnos a los temas relacionados a la premisa de la que parte la atribución de responsabilidad extracontractual o aquiliana en el derecho civil o todo el

desarrollo de la teoría de la imputación objetiva en el derecho penal. En ellas la causalidad mantiene su esencia primigenia, siendo matizada por otros elementos en su teorización.

A continuación analizaremos cuales han sido las teorías más resaltantes elaboradas en torno a la causalidad aplicada al ámbito del derecho tributario, teniendo claro que el tema se encuentra circunscrito a la deducción de gastos en la determinación de la renta neta empresarial.

### **I.2.1.- Teorías acerca de la causalidad**

Como parte de la *teoría italiana*, la causalidad ha sido desarrollada en un sentido de *inherencia al objeto de la actividad económica*. Así, el énfasis se encuentra puesto en el objeto de la actividad económica y la condición de inherente del gasto, constituyendo una *corriente restrictiva* de la causalidad, como contraposición al entendimiento de la *causalidad conveniente, que era de tipo subjetivo*, y que otorgaba al particular la potestad de deducir erogaciones según su apreciación en cuanto al aporte de los mismos en la generación de renta gravada, al margen de si en definitiva ello haya, o no, sucedido.

Como parte de la *teoría estadounidense*, como es sabido y según la tradición jurídica de dicho país, ha sido la jurisprudencia de la Corte Suprema la que ha desarrollado los contornos de la teoría acerca de la causalidad de los gastos, a partir de la interpretación del artículo 162° del Internal Revenue Code – IRC la misma que hace referencia a la deducibilidad de gastos ordinarios y necesarios, pagados o incurridos en el ejercicio, en la conducción de un negocio o comercio.

Siendo, y como normalmente sucede, que es a partir de la dilucidación de un caso límite o controversial que la Corte Suprema interpreta de manera directriz los aspectos relevantes de la regulación antes indicada, pues en el caso *Welch vs Helvering*, una empresa había asumido la deuda de un tercero para efectos de continuar en el negocio que se venía desarrollando y así mantener su buena reputación en el ámbito financiero, quedando claro lo inusual de tal decisión, más aún si nos ubicamos en el año 1933, pues nada es gratis en el mundo de los negocios, al evidenciarse propósitos ulteriores subrepticamente.

En principio, el juez de la causa consideró que tal erogación si era necesaria para la continuación de la nueva actividad por parte del particular, en tal sentido, *la necesidad de los gastos evocan no solo a aquellos que directamente generan renta, sino también, aquellos que de cierta manera tendrán por finalidad concretar un beneficio empresarial, sea que se constate de manera inmediata o posterior*. Nótese la perspectiva de tipo subjetiva en la consideración de la causalidad y su evaluación *ex ante*.

Con respecto al criterio jurisprudencial desarrollado, se instituyó dos teorías, la primera referida al *criterio empresarial* que debe evaluarse en los términos mencionados, y la segunda referida a la *distinción entre gasto deducible e inversión de capital*, pues este último tiene una forma distinta de afectar resultados a través de la deducibilidad de la depreciación, en caso se trate de un bien material, o su amortización, en caso se trate de un bien inmaterial, como sucedía en el caso, otorgándosele incluso la calificación de un *goodwill* autogenerado, y denegándose la deducción por no tratarse propiamente de un gasto ordinario, es decir erogación cotidiana o recurrente y no a largo plazo como lo constituye una inversión de capital.

Como se mencionó, la tradición jurídica del derecho estadounidense propicia que, la teorización acerca de esta institución jurídica del derecho tributario, se realice a partir de la casuística y el análisis de los casos, y desde ellos, con el propósito de arribar a conclusiones de carácter general para la evaluación de casos similares.

De otro lado como parte de la *teoría alemana*, se ha sostenido que la causalidad entre erogaciones (gastos) y la *generación* de ingresos o *mantenimiento* de la fuente productora, precisamente, tiene que ver con esos dos resultados causales, atribuyéndose a cada uno de ellos un tipo de causalidad específica. Al respecto el profesor Walker Villanueva, sostiene que:

La vinculación entre los gastos y la generación de rentas se denomina –en doctrina– teoría de la causa final o subjetiva, pues la deducción de gastos debe tener como finalidad la generación de rentas; por otro lado, la vinculación de los gastos con la actividad empresarial es denominada en doctrina, teoría de la causa objetiva o teoría de la *conditio sine qua non*, porque la deducción de gastos está supeditada a su vinculación objetiva con las actividades empresariales. (Walker Villanueva, 2013, p. 102)

En tal sentido los gastos serían deducibles para efectos tributarios cuando cuentan con una *conexión objetiva con la actividad empresarial* o productiva lo que vendría a ser la *causalidad objetiva*; y, asimismo, si es que ello no es corroborado, también es posible la evaluación de los mismos gastos en función a *su realización con la finalidad de obtener ingresos* sujetos a imposición, lo que vendría a ser la *causalidad subjetiva*.

Luego el mismo profesor Walker Villanueva, hace referencia a una tercera teoría desarrollada en el seno de la doctrina alemana, por Klaus Tipke, para quien, *todo acto humano radica en un motivo y las actividades empresariales son planificadas*, propugnando, que *la relación causal* entre gasto y resultado, *debe ser de tipo objetiva y subjetiva a la vez*. Esta teoría ha recibido el nombre de *Die Veranlassungstheorie*, ó “Teoría de la Causa o Motivo”.

Aunque, no resulta claro la forma de aplicación de las teorías, es decir si éstas se aplican a partir de una análisis ex ante o ex post o si la evaluación de la causalidad subjetiva toma en cuenta aspectos de índole objetiva o las descarta plenamente, vale decir si son excluyentes, resulta ilustrativo la diferenciación y encauzamiento en el análisis de cada aspecto del resultado.

Con respecto a la teoría de la causalidad objetiva o teoría de la *conditio sine qua non*, la que implica la relación de los gastos con la actividad empresarial, cabe precisar que no es una teoría desarrollada propiamente por la doctrina del derecho tributario, sino que constituye una teoría de la imputación objetiva en el derecho penal, desarrollada por Von Buri en 1873, antes la teoría de la equivalencia de condiciones conocida en Alemania de manera primigenia a partir de 1843 y desarrollada por Stuart Mill, siendo que en base a ella, se procuró “un mecanismo para atribuir, a un factor, la categoría causa, que implica que un acontecimiento es causa de un resultado, cuando no pueda ser suprimido mentalmente, sin que el mencionado resultado desaparezca” (Reyes Alvarado, 1994, p. 10)

Posteriormente como parte del desarrollo doctrinal del derecho penal acerca de la causalidad se ha desarrollado teorías individualizadoras relacionadas con la causalidad adecuada o relevante, con determinadas características, que en definitiva en la doctrina del derecho tributario no han tenido mayor atención.

Cabe indicar que, lo desarrollado en los párrafos precedentes inmediatos no tiene como propósito extrapolar el desarrollo doctrinal que en el derecho penal se ha realizado acerca de la causalidad como elemento de la imputación objetiva, de cierto es que en el caso de los negocios, los resultados, vale decir la generación de renta gravada o mantenimiento de la fuente, lo relevante desde la óptica del derecho tributario, no sólo son atribuibles a un fenómeno físico, en cabeza del imputado como sucede en el derecho penal, sino a un fenómeno económico complejo en cabeza de la entidad u organización e incluso grupo empresarial, siendo ese el motivo de que no sea posible extrapolar el desarrollo doctrinal de una rama a otra del derecho.

A manera de ejemplos, en el caso de la *teoría italiana* si el objeto de la actividad económica está referida a servicios de asistencia técnica será deducible para la empresa que brinda dichos servicios, gastos inherentes a aquellos procedimientos incurridos con el propósito de brindar conocimientos no patentables necesarios para la actividad eventual de su cliente, y si este último realiza producción y comercialización de fármacos y solicita servicios de asistencia técnica a la primera, pues lo deducible para la prestadora del servicio serán los gastos de montaje de una línea de producto a implementar, de la implementación de un programa piloto de fármaco investigado o de la realización de controles de calidad, entre otros en esa línea; a diferencia de los gastos incurridos en el asesoramiento de elaboración de *brochures* con información de los fármacos comercializados o en la realización de convenciones anuales sobre farmacología [*corriente restrictiva*], salvo que se adopte la posición de la causalidad *conveniente* o de *tipo subjetiva*.

Continuando en la línea de los ejemplos planteados, para la *teoría estadounidense* estos últimos gastos también serían deducibles pues no necesariamente tienen que ser directos a la generación de renta [*no directa*], es más, precisamente dicha evaluación es a manera de tendencia al momento de incurrir en el gasto, independientemente si después se constate o no la referida generación [*ex ante*], entonces el gasto incurrido para brindar el servicio de asistencia técnica en un programa piloto sobre fármacos investigados será deducible si se confirma que con ello la empresa generaría renta, en la evaluación previa.

Aunque aquí, resulta pertinente mencionar que, otra cosa muy distinta es considerar en dicha evaluación de la deducibilidad en función a la tendencia del gasto que esta se



encuentra comprometida, por el solo hecho de que en el contrato entre la empresa usuaria y la empresa prestadora que conforman un mismo grupo empresarial, se ha pactado que los ingresos de esta última incluirán todos los costos y gastos más un margen de ganancia para brindar dichos servicios, por ello la importancia del sentido de la causalidad y de la evaluación en conjunto de los hechos del caso en particular, que ha sido reconocido por la teoría antes mencionada.

Seguidamente, en cuanto al ejemplo en el caso de la *teoría alemana* se podría indagar si resultaría deducible para una empresa domiciliada gastos incurridos en la evaluación remota de la calidad de conexión de puntos de acceso de un lote de estos productos de interconexión que serán vendidos en el exterior por otra de las empresas del grupo empresarial, lo que tendría que verificarse en el aspecto *objetivo* con relación a la actividad empresarial y *subjetivo* en relación a la finalidad en la generación de la renta gravada.

Como se ha podido observar de un breve repaso a las teorías acerca de la causalidad, es preciso mencionar lo siguiente, la causalidad genérica es el concepto que se encuentra detrás y que es aplicado al derecho, específicamente a la deducibilidad de erogaciones en el ámbito tributario, sin embargo, sus matices resultan siendo diferente, pues en la genérica, la causalidad es un hecho físico constatable e indubitable a través de la experiencia, y en el derecho pasa a ser un concepto, que necesita ser definido en sus contornos por las fuentes de derecho llamadas a establecerlas, que para ser más exactos, debe ser justificado, acreditado y probado. Justificado en cuanto a los criterios directrices de las fuentes, y, acreditado y probado según las reglas probatorias.

Con lo desarrollado en el presente punto se ha querido evidenciar que las corrientes doctrinales acerca de la causalidad han fluctuado principalmente en 2 sentidos, el estrictamente restrictivo y el sentido amplio, y es que si bien estos resultan siendo los alcances de la causalidad, ello evidencia que de lo que estamos tratando es de un concepto jurídico indeterminado, que sin embargo, puede ser delimitado en aras de la búsqueda de justos medios.

En el primer sentido el *criterio de necesidad* del gasto es el determinante pues solo las erogaciones necesarias y que tengan un resultado positivo en la generación de renta gravada por estar relacionada con el objeto de la actividad podrán ser deducibles.

En el segundo criterio, *la amplitud del reconocimiento de un gasto deducible es mucho mayor*, pues para ello, no sólo el criterio es la necesidad, sino asimismo, la adecuación a una situación inusual, que sin embargo, puede estar justificada de cierta manera, por aspectos de tipo empresarial.

## **I.2.2.- Conceptualización de la causalidad**

Con respecto a la definición de la causalidad, no existe mucha dispersión, siendo que la mayoría de la doctrina la define como aquel aspecto de la imposición de renta que se encuentra intrínsecamente alineada con su estructura misma, por la cual se considera imprescindible que las erogaciones llevadas a cabo por los particulares sean deducibles de su renta bruta a efectos de que la imposición en definitiva recaiga sobre la *renta neta*, que es un tipo de sistema adoptado por las legislaciones de los países, en contraposición del sistema indicario de determinación estimativa.

En nuestra experiencia el concepto de causalidad se encuentra íntimamente correlacionada con la deducibilidad de gastos en los términos expuestos en el párrafo anterior, y por ello se ha hecho alusión en la conceptualización del mismo al denominado “Principio de Causalidad”.

En ese sentido el profesor Luis Durán Rojo (2009) sostiene que según el principio de causalidad se exige la necesidad en la relación con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente productora para los egresos, incluso respecto de aquellas erogaciones que de forma potencial podrían incrementar los ingresos, aunque en definitiva no se logre.

En este caso la concepción del autor referido, se sitúa en un análisis *ex ante* de la operación que se evalúa en términos de causalidad y que en definitiva no cumple con los propósitos de su realización, sin embargo, convendría matizar dicha concepción con una de carácter objetivo puesto que *a priori*, toda erogación tiene como propósito lograr un ingreso y no necesariamente por ello, habrá superado la evaluación causal, ciertamente “todos invierten para ganar”, sin embargo, ello no puede ser en sí mismo una *máxima*, ni constituir la razonabilidad el criterio que la determine inequívocamente.

Finalmente, como se puede advertir la definición de la doctrina, se encuentra siempre orientada a la definición legal de lo que se denomina principio de causalidad, así también en nuestro medio el profesor Walker Villanueva, sostiene:

“La deducción de gastos está supeditada al cumplimiento del principio de causalidad. Esta relación se encuentra definida en la ley de la siguiente manera: “Se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente”. La causalidad tributaria se refiere a la vinculación causal de los gastos con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente (actividad empresarial)”. (2013, p. 102)

Sin embargo, nótese que en este enunciado legal, la fuente de derecho tributaria norma jurídica no ha decantado su inclinación por el alcance de la causalidad en uno u otro sentido, vale decir, restrictivo o amplio, solo ha precisado que el gasto debe o generar el ingreso o mantener la fuente.

### **I.3.- Naturaleza jurídica de la causalidad**

Respecto de la causalidad se ha dicho que constituye un principio jurídico del derecho tributario, y cuando se ha evaluado la norma del ordenamiento jurídico tributario contenida en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, se ha sostenido que la deducción de gastos de la renta bruta para la determinación de la renta neta imponible sobre la que se aplicará en definitiva la alícuota, es de alcance amplio, siendo incluso todo ello sostenido por la mayoría de la doctrina.

La discusión sobre los principios se ha visto impedida frecuentemente por una ambigüedad que se refiere a la misma noción de principio. Algunos autores emplean el término "principio" como sinónimo de los denominados principios-valor o principios-objetivo. A veces, en cambio, se llama "principios" a cosas claramente similares a las reglas, como "Nadie puede beneficiarse del ilícito que ha cometido", que es un "principio" aunque la norma claramente se asemeja a una del tipo concluyente, es decir, a una regla. (Dworkin: 1978, 2 ss).

Según Francisco Laporta:

las características de los principios pueden ser descritas como sigue: 1. Los principios **no proporcionan razones concluyentes o definitivas para una solución**, como las reglas, sino sólo razones *prima facie*; 2. Los principios tienen una dimensión de peso o importancia que las reglas no tienen; 3. Los principios son **mandatos de optimización**, es decir, **ordenan que algo se realice en la mayor medida posible**; y 4. **Los principios guardan una profunda afinidad con los valores, y también con objetivos políticos y morales** (Laporta, 1996, p. 4 y ss).

Actualmente es reconocido por la doctrina como parte del desarrollo de la hermenéutica jurídica que la interpretación de las reglas jurídicas no pueden ser contradictorias con los principios que sustentan la regla.

A nuestro entender la causalidad, debe ser enfocada en términos de relación causal entre erogaciones y generación de renta o mantenimiento de la fuente productora, ciertamente que dicho concepto tiene su origen en uno más general como es la causalidad genérica, sin embargo, en cuanto a su relevancia jurídica tributaria, dista mucho de aquel, puesto que de no ser así, la evaluación de los gastos deducibles estaría básicamente circunscrita a una evaluación restrictiva de los efectos de la erogación.

Por ello a nuestra consideración, la causalidad del derecho tributario tiene naturaleza de *regla jurídica*, antes que de *principio jurídico* en los términos expuestos en los párrafos anteriores, y ello es relevante para efectos de las eventuales contradicciones en su significado o evaluación en casos límites, pues como se mencionó líneas arriba, *las reglas jurídicas no pueden ser contradictorias con los principios que sustentan la regla*, siendo que el *principio* detrás de la regla en el caso del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, como se desarrolló en la primera parte del presente capítulo, es que *la deducción de gastos contribuya a la imposición del gravamen recaiga sobre la renta neta y no sobre la renta bruta*, lo que se encuentra en la misma estructura impositiva de la renta empresarial.

Es así que la *regla jurídica* en el caso del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta es la siguiente: *si el gasto es necesario para producir la renta bruta o mantener la fuente de dicha renta, será deducible, caso contrario no lo será*; como sostiene Dworkin al referirse a la función de las reglas con base en un todo o nada. Asimismo, *el principio* detrás es el siguiente: *es admisible la deducibilidad de los gastos que sean necesarios para efectos de*

*gravar la renta neta y no la renta bruta*, sin embargo, para que ello sea posible debe cumplirse con la regla del mencionado artículo: *que el gasto sea necesario*.

Lo mencionado es importante para nuestra investigación, porque una cosa es partir del análisis del artículo como fuente normativa de la causalidad desde una *perspectiva principista* y otra muy distinta es partir de la óptica de que se trata de una *regla*, la primera relativiza todo y posibilita cierta apertura hacia la argumentación y la segunda otorga seguridad jurídica.

Según Dworkin citado por Rojas Amandi:

La aplicación de los principios no conduce a una única consecuencia jurídica definida de antemano, **un principio sólo puede hacerse valer como un argumento a favor o en contra de determinada decisión**. Un principio representa así para cada caso sólo un deber ser parcial e incompleto y de ninguna forma un deber ser definitivo. Esto se debe a que, los principios, tal y como lo asegura Guastini, son normas implícitas de un sistema jurídico que resultan de la interpretación del derecho. (Rojas, 2005, p. 118).

Acaso lo sostenido por Nicolás Kaldor (1980) recobra vigencia cuando indica que “No puede haber duda alguna de que la idea original de ingresos para fines de impuesto, tuvo por objeto limitar los gastos deducibles a los desembolsos directos e inevitables de esa índole. La extensión en que el concepto actual de ingreso se aparta de ella, es una medida del desgaste causado por más de cien años de implacable presión ejercida por los intereses creados” (p. 122). Sin embargo, para ello había primero que justificar la causalidad como principio y no como regla jurídica, porque la segunda implica que se cumpla en su integridad, mientras que la primera implica una ponderación construida por el intérprete, hasta aquí nos preguntamos cual habrá sido la posición que ha tomado la jurisprudencia en nuestro país.

#### **I.4.- Conclusiones de lo desarrollado en el presente capítulo**

Las conclusiones arribadas a partir del desarrollo del presente capítulo son las siguientes:

- En el presente capítulo se ha esbozado de manera preliminar la *tipología de casos* que ha dado origen a la presente investigación, en buena cuenta, referida a la justificación del cumplimiento de la causalidad en la deducibilidad de ciertas erogaciones realizadas como parte de operaciones en un grupo empresarial y en tanto son consideradas como generadoras de renta gravada por haber sido incluidas en el cálculo de la retribución en función a costos y gastos más un margen de utilidad.
- Así la causalidad siendo un tema central en la presente investigación para efectos de dilucidar si la tipología de casos adopta adecuadamente tal concepto jurídico, a partir de la evaluación del origen de la concepción de la deducibilidad de gastos, se ha podido constatar que ésta se encuentra intrínsecamente relacionada con la estructura de la imposición misma, en el sentido de ubicarse en medio de dos concepciones como son la renta bruta y la renta neta, aspectos que tienen que ver con la base imponible. Ello es de vital importancia para el cabal entendimiento de la función central de la deducción de gastos en la estructura de la imposición y como la causalidad coadyuva en dicho propósito.
- Para poder determinar que gasto es o no deducible, es que se ha desarrollado la institución jurídica de la causalidad tributaria, concepto que hace alusión en su configuración normativa a la *relación de necesidad* que debería tener toda erogación para efectos de la generación de renta gravada o mantenimiento de la fuente.
- En cuanto a su conceptualización, se ha desarrollado principalmente dos teorías, una de tipo objetiva que relaciona el gasto con el objeto de la actividad económica y otra de tipo subjetiva que relaciona el gasto con la generación de renta gravada, ambas tienen deficiencias en su entendimiento, puesto que en el primer caso, la causalidad se vuelve restrictiva de la deducción de erogaciones que se encuentran en el límite y en el segundo, justificable siempre que la erogación tenga como propósito la generación de ingresos.
- El sentido que se le otorgue a la causalidad estará en función al entendimiento de cada teoría, que han sido expuestas previamente.
- La causalidad no tiene la naturaleza de un principio, el principio jurídico detrás de la causalidad es que *la deducción de gastos contribuya a la imposición del gravamen sobre*

*la renta neta del sujeto*, lo que a su vez constituye parte importante de la estructura de imposición de la renta empresarial. La orientación hacia la consideración de la causalidad como *un principio jurídico* busca que este concepto sea susceptible de ser utilizado en la argumentación de gastos en uno y otro sentido a discrecionalidad del intérprete, es por ello que, consideramos que su calificación jurídica no debería darse en dicho sentido, sino como una *regla jurídica*, que otorgue seguridad jurídica en la deducción de gastos.

- La causalidad más bien debe ser entendida en función a su naturaleza de *regla jurídica*, la misma que en su evaluación no puede ser contradictoria con el principio referido precedentemente, para el caso peruano, la regla está referida a *si el gasto es necesario en la generación de renta o mantenimiento de su fuente, la consecuencia jurídica es que el gasto será causal y por tanto deducible*. En la tipología de casos estudiada, ello está en cuestión debido a que, al tratarse de gastos en un grupo económico, estos pueden corresponder a uno u otros o viceversa y sin embargo, deducirse en cabeza de alguien más a quien no le corresponde o deducirse de manera duplicada en varios integrantes del grupo, o simplemente referirse efectivamente a una actividad que no otorga valor.
- Un ejemplo de lo mencionado se da cuando en un grupo económico las operaciones de una sola actividad económica son segregadas y repartidas para que cada una de las empresas pertenecientes a aquel, las realicen, deduciendo gastos que no les corresponden propiamente a una sino a otras, que sin embargo, tienen un beneficio para el grupo, valiéndose de los acuerdos contractuales entre ellas y la consiguiente erosión de la base imponible, o en algunos casos la visualización del beneficio ser difusa.
- Los métodos de costeo o criterios de asignación de costos o gastos, en función a lo incurrido más un margen de utilidad o *fee*, no constituye un concepto novedoso, pues en el plano metodológico económico, es la forma como se determina la asignación de los mismos a efectos de determinar el valor de las operaciones; su erróneo entendimiento origina una distorsión en la consideración de la deducibilidad a partir de la causalidad, distorsión que incluso ha sido detectada por estudios especializados en cuanto a los servicios *intragroup* de bajo valor añadido.

## CAPÍTULO II

### ASPECTOS NORMATIVOS Y JURISPRUDENCIALES DE LA CAUSALIDAD

Hasta aquí la presente investigación se ha centrado en los aspectos conceptuales de la causalidad como tema central de la tipología de casos observada, sin embargo, corresponde ahora evaluar cómo es que las fuentes de derecho coercitivas como son la norma jurídica y la jurisprudencia la tratan y la definen en relación a todos sus aspectos.

En el presente capítulo se procederá al estudio de los aspectos normativos y jurisprudenciales acerca de la causalidad y su alcance a efectos de extraer los criterios generales que hayan podido ser desarrolladas en la interpretación de la misma; a la vez que se realiza un análisis conjunto de la tipología de casos referida.

#### II.1.- Regulación y evolución normativa de la causalidad

##### II.1.1.- Ley N° 7904 – Ley del Impuesto sobre la renta (26 de julio de 1934)

La Ley N° 7904 – Ley de Impuestos sobre la renta dada el 26 de julio de 1934, resulta siendo la norma primigenia acerca de imposición *sobre* renta en nuestro país, el texto normativo de esta, ciertamente, no se equipara a la de la actual Ley del Impuesto a la Renta, sin embargo, contiene textos de disposiciones normativas similares y que constituyen el prefacio necesario para el entendimiento de la causalidad en relación a esta fuente del derecho.

Así las cosas, resulta pertinente la precisión en cuanto a la regulación del Impuesto a las utilidades del capítulo II y específicamente su título I artículo 17° al 29° sobre el Impuesto a las utilidades industriales y comerciales.

El texto del artículo 18° de la Ley 7904 disponía: “*Se comprende como utilidad sujeta al impuesto, la diferencia entre la entrada bruta total y el importe de los gastos, castigos y desmedros necesarios para obtener la utilidad*”. Seguidamente los artículos 19° y 20° precisaban un catálogo de gastos que podían considerarse como gastos, castigos y desmedros, resultando importante la mención del texto del primer párrafo del segundo artículo mencionado, en los términos siguientes: “*Al fijarse la renta líquida sujeta al impuesto*



*sobre las utilidades industriales y comerciales, se podrán efectuar también las siguientes deducciones de la renta bruta.*”, entendiéndose como renta líquida aquella diferencia entre la entrada bruta y los gastos deducibles.

En otros pasajes del mismo título, específicamente en el artículo 26° de la referida ley y en lo que constituye el antecedente de la normativa sobre la determinación de la renta neta por presunción de empresas similares, el texto de la norma primigenia vuelve a utilizar el adjetivo de líquida seguidamente del sustantivo utilidad, y ya no renta, tal y como se expone a continuación: “En los casos que por falta de contabilidad, por pequeñez del negocio, por deficiencia de las declaraciones de los contribuyentes o por dificultad para comprobar su exactitud, por la naturaleza de la industria, comercio u oficio, no se pueda precisar la utilidad líquida, esta se calculará por analogía con negocios similares. [...]”.

Lo que significa que, la fuente normativa acerca de la imposición sobre la renta resulta siendo acorde con la dogmática desarrollada en el primer capítulo, pues utilidad o renta son equivalentes, y ello, a su vez, tiene relación con la causalidad, debido a que, para lograr aquella renta o utilidad líquida era exigible, normativa y conceptualmente, como vimos, *que los gastos sean los necesarios para lograr que sea líquida*, lo que exigía una aplicación rigurosa del sentido de la causalidad, en vista de que *no todo gasto hace líquida a la renta bruta, así se encuentre justificado en términos de conveniencia y razonabilidad según la praxis comercial*.

### **II.1.2 Decreto Supremo N° 287-68-HC – Texto Único del Impuesto a la Renta, al Valor de la Propiedad Predial y al Patrimonio Accionario (9 de agosto de 1968)**

En el Decreto Supremo N° 287-68-HC de fecha 09 de agosto de 1968 denominado Texto Único del Impuesto a la Renta, al Valor de la Propiedad Predial y al Patrimonio Accionario, encontramos la disposición del artículo 35° en el capítulo VI De la Renta Neta, que establecía: “*A fin de establecer la renta neta, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por este título.*”, siendo este texto el antecedente originario de la disposición del primer párrafo del artículo 37° de la actual Ley del Impuesto a la Renta, base normativa de la causalidad, a la que se le ha otorgado un sentido amplio según la fuente jurisprudencial como se verá más adelante.

Luego el artículo 38° de dicha norma, detalla los gastos que resultaban deducibles de las rentas de tercera categoría, siendo que lo relevante en la mención de aquella disposición original, es la precisión normativa en cuanto a *la necesidad* y que todo gasto deducible debe observar para ser considerado como tal, la relación con la producción de la renta y mantenimiento de la fuente de la renta, vale decir, que *el gasto debía ser necesario* para producir los intereses, los dividendos, las regalías, los alquileres, las ganancias de capital y mantener los factores de producción capital, trabajo o la fuente que provenga de la aplicación conjunta de ambos factores.

Ello a su vez tiene relación con las teorías de la causalidad desarrolladas, en efecto, cuando se hace referencia a la producción de renta, se está relacionando el gasto a la generación del ingreso, es decir, nuestra normativa ha reconocido la teoría subjetiva de la causalidad y a la vez la teoría objetiva, pues también se relaciona el gasto con el mantenimiento de la fuente productora de renta. A dicha conclusión preliminar arribamos a partir de la evaluación de las normas en relación a las teorías desarrolladas en el capítulo anterior, sin embargo, resulta pertinente mencionar que corresponde aún la evaluación de lo sostenido por la jurisprudencia, como se verá más adelante.

Sin embargo, de ninguna manera la variación del texto normativo y la correlación con las teorías sobre la causalidad, conforme lo indicado, implica que se le haya otorgado un sentido amplio a la base normativa de la causalidad, pues igualmente, se hace referencia en la configuración legal a que el gasto sea necesario.

Como argumento adicional, en el estado de la presente investigación, resulta pertinente indagar acerca de la semántica léxica del término "*necesario*", pues parece ser que en su alcance y sentido radica la concepción amplia de la causalidad, al tratarse de un vocablo que la define según nuestra normativa.

Según el diccionario de la Real Academia Española, *necesario* significa: "dicho de una persona o una cosa, que hace falta indispensablemente para algo", en tal sentido, no existe dudas acerca de la interpretación del vocablo en la disposición normativa, pues si el gasto *debe ser necesario para efectos de que sea considerado causal* con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, entonces, el gasto indefectiblemente

debe ser *indispensable*, o como menciona el Tribunal Fiscal debe haber una relación directa entre ellos, según jurisprudencia inicial y primigenia acerca de la causalidad, como veremos más adelante.

En este punto y sin que la presente precisión signifique un alejamiento del tema materia de investigación, resulta interesante comentar que en el desarrollo del mismo surgió como interrogante si la institución jurídica del Derecho Tributario, deducibilidad de gastos, era una que solo correspondía a las rentas empresariales, o de tercera categoría como las regula nuestra actual Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto el Decreto Supremo N° 287-68-HC regulaba entre sus artículos 35° al 57° toda clase de deducciones a efectos de acercarse lo más posible a aquella concepción referida a la imposición sobre la renta líquida que comentamos en el acápite anterior, de cierto es que, el artículo 36° regulaba las deducciones de las rentas de primera categoría, el artículo 37° de las de segunda categoría, el artículo 38° de las de tercera categoría, el 40° de las de cuarta categoría e incluso el artículo 48° establecía en su texto como prohibición un catálogo de gastos cuya deducción no se encontraba permitida respecto de las rentas de cualquier categoría y no solo de las de tercera, mismos gastos que a su vez figuran regulados en el artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta vigente, en la que si resulta aplicable únicamente para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

Quedando claro que la concepción de la deducibilidad del gasto, no solo era aplicable a las rentas empresariales. Siendo una situación muy distinta que nuestra Ley del Impuesto a la Renta ha optado, con el devenir de las modificaciones hasta su actual texto normativo, en determinadas categorías de rentas por la deducibilidad de montos fijos o porcentajes de aquellas, aunque ciertamente con la dación del Decreto Legislativo N° 1258 en fecha 08 de diciembre de 2016 que permite la deducción de 3 UIT adicionales para los perceptores de rentas de cuarta y/o quinta categoría de gastos de alquileres, de intereses de crédito hipotecario para la adquisición de la primera vivienda, honorarios profesionales de médicos y odontólogos, entre otros, tal conclusión podría variar y tener incidencia en el alcance del sentido de la causalidad para efectos de la determinación de una renta imponible distinta a la, únicamente, de tercera categoría.

Lo importante en este punto es reconocer que en el estado de la evolución normativa, como fuente de derecho relacionada con la causalidad, esta mantiene la cualidad del *gasto indispensable*, según lo desarrollado. Asimismo, hasta aquí esa conclusión es posible de sostener porque el texto normativo no ha variado en su esencia, como se ha podido observar de lo desarrollado precedentemente.

### **II.1.3.- Decreto Legislativo N° 200 – Ley del Impuesto a la Renta (12 de junio de 1981)**

El Poder Ejecutivo recibió la delegación de facultades para legislar en materia tributaria según Ley N° 23230, promulgando el Decreto Legislativo N° 200 en fecha 12 de junio de 1981, en el que el texto del artículo 35° acerca de la renta neta no sufrió mayor variación, al seguir estableciendo lo siguiente: *“A fin de establecer la renta neta, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta Ley.”*; por lo que resulta aplicable las mismas conclusiones abordadas en el punto anterior.

### **II.1.4.- Normatividad vigente**

Ciertamente, en el devenir de los años 1981 al 2017, ha existido modificaciones al texto normativo de la Ley del Impuesto a la Renta, sin embargo, en cuanto al texto del artículo que es la base normativa de lo que se conoce como causalidad de gastos, no ha sufrido mayor variación, como se verá a continuación:

El artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF establece que.- *“A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles.”*

Adviértase que, salvo por la precisión de la disposición normativa en referencia a la determinación de la renta neta de tercera categoría, lo siguiente del texto del artículo 37° es exactamente igual a lo dispuesto hace cuarenta y nueve años en el Texto Único de la Ley del Impuesto a la Renta, al Valor de la Propiedad Predial y al Patrimonio Accionario

regulada por el Decreto Supremo N° 287-68-HC de 1968: “A fin de establecer la renta neta, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por este título.”

Con la modificatoria del último párrafo del referido artículo, según el artículo 25° del Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003, el mismo que establece: “Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) de este artículo; entre otros.”, únicamente se incluyó criterios adicionales para efectos de evaluar la cualidad de necesario de los gastos, más no para modificar el alcance o sentido de dicha cualidad.

Así las cosas, las preguntas que seguidamente surgen en la presente investigación son las siguientes: ¿qué cambió?, ¿porqué, si estamos frente a la misma fuente de derecho denominada norma jurídica e invariable en su texto, las situaciones o casos materia de controversias se resuelven de diferente manera a como se venía realizando?, ¿cambió la forma hacer negocios que justificara interpretaciones de la referida norma acordes con dichas prácticas?, ó ¿cambió la forma de planificar la reducción de la carga tributaria y para ello era necesario *reorientar* los criterios jurisprudenciales de manera previa? y más importante aún, ¿esa *reorientación* de los criterios jurisprudenciales estuvieron basados en criterios técnicos jurídicos que efectivamente justificarán el viraje?, son cuestionamientos que nos enlazan con el análisis de la otra fuente de derecho coercitiva como es la jurisprudencia, como se verá más adelante.

Hasta aquí basta tener claro que, si bien nuestra normativa del Impuesto a la Renta ha tenido múltiples variaciones y modificatorias desde su existencia, con la reseña que precede se ha podido verificar en cuanto a la base jurídica normativa de la causalidad que esta se mantiene, sin embargo, la interpretación jurisprudencial de dicha fuente normativa no ha tenido la misma suerte como se verá a continuación.

## **II.2.- Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal acerca de la causalidad**

Aunado a lo anterior, y de manera previa, aunque ciertamente dentro del análisis de la jurisprudencia, resulta ilustrativo a efectos de entender claramente las razones del cambio en la orientación interpretativa de la jurisprudencia, evaluar la tendencia precedente en el criterio del Tribunal Fiscal acerca de la causalidad y su alcance, lo que a continuación se desarrolla:

### **II.2.1.- Antecedentes jurisprudenciales del Tribunal Fiscal acerca de la causalidad, sentido amplio ó sentido directo**

De acuerdo al alcance de la revisión de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal planteada como parte de la presente investigación, el horizonte temporal se encontraba signado por la jurisprudencia de los últimos diez años, sin embargo, en aras de complementar el análisis iniciado en el punto anterior, resulta pertinente ampliar dicho horizonte para efectos de evidenciar el cambio de criterio sobre la concepción acerca de la causalidad, sin perder de vista que, del lado de la otra fuente coercitiva del derecho, mayor variación en cuanto a su configuración legal no ha habido.

En dicho sentido procederemos a realizar una exposición y análisis breve acerca de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal anterior al año 2007 que más bien se refiere a una causalidad en sentido directo, como se verá a continuación.

El sexto y sétimo considerando de la resolución N° 00657-4-1997 de fecha 17/06/1997 se referían a: “[...] *Que en el caso de autos, debe observarse que respecto a la adquisición de combustible empleado en determinados vehículos propiedad de los trabajadores de la empresa, mediante Acta de Junta General de Accionistas de fecha 25 de marzo de 1995 que corre en el expediente, se aprobó asumir los gastos de movilidad y mantenimiento de los referidos vehículos;*

*Que correspondía a la Administración en el caso materia de apelación, para analizar la causalidad del gasto, verificar si el combustible adquirido fue efectivamente entregado a los trabajadores y utilizado en sus vehículos o destinado a otros fines y si tales automóviles son realmente de propiedad de los trabajadores de la empresa recurrente, para lo cual debió haber solicitado la exhibición de los documentos que acreditasen el mencionado derecho, así como la planilla y/o contratos de trabajo que permitan demostrar el vínculo*

*laboral o la prestación de servicios, a fin de demostrar si se trataba de un gasto deducible o no para la empresa.*”

Es en este sentido que la referencia al sentido directo, es la orientación dada al concepto de gasto propio, lo que en principio descartaría la deducibilidad de gastos ajenos al mismo, como es sabido ello varió en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal con el paso del tiempo, sin embargo, corresponde precisar que en las resoluciones referidas a la concepción de la causalidad y su sentido, acorde con la disposición normativa comentada en los puntos precedentes, se encontraba relacionada más bien con una de *carácter directo*.

Lo mismo sucede con los considerandos primero y sétimo de la resolución N° 00444-3-1998 de fecha 26/05/1998 en los que el Tribunal Fiscal sostiene: *“Que la Administración Tributaria fiscaliza al contribuyente a fin de verificar la correcta aplicación de las normas que rigen el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo correspondiente al mes de agosto de 1993, emitiendo el Requerimiento N° 00361 en el que solicita, entre otros, el “Listado de Promociones y Gratis” de agosto de 1993 observando en él, que existen clientes que reciben cajas entregadas en promoción y que en todo lo que va del año no compraron cerveza 1/1 y que corresponde a: Distribuidora Pachas S.A. 159 cajas, Cotito Huallanca Walter Pablo 604 cajas, y C. Lopez Neyra e Hijos S.R.L. 40 cajas;*

*[...] Que el literal a) del artículo 40° de la Ley del Impuesto a la Renta, D.L. 25751, vigente para el caso de autos, señala que son deducibles de las rentas de tercera categoría los gastos propios del giro del negocio o actividad gravada, teniendo presente que para que los gastos sean deducibles debe existir una relación de causalidad directa entre estos y la producción de la renta y/o mantenimiento de su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibido por ley tal como lo señala el artículo 35° de la norma citada;”*

Lo mismo se observa en el caso de las resoluciones Nros. 02439-4-1996 de fecha 21/11/1996, 01051-3-1998 de fecha 27/11/1998, 02411-4-1996 de fecha 15/11/1996 y 00670-2-2002 de fecha 08/02/2002, donde el Tribunal Fiscal recalca su posición jurisprudencial acerca de la causalidad directa al sostener que *“de conformidad con los artículos 37° y 44° del Decreto Legislativo N° 774, Ley del Impuesto a la Renta, entre los gastos y la producción de la renta y/o mantenimiento de su fuente; debe existir una relación de causalidad directa a fin de aceptar la deducción de los mismos.”*

Quedando claro, en todos los casos mencionados, que la interpretación mayoritaria del Tribunal Fiscal de la base legal del criterio de la causalidad, exigía una relación directa e inmediata entre la erogación y la generación de la renta gravada y/o mantenimiento de la fuente, no quedando dudas respecto de que sí tal relación directa e inmediata no era observada en la realidad, el gasto no podía ser considerado como causal, sin matices argumentativos acerca del alcance o el sentido del criterio antes referido.

Al respecto, es necesario traer a colación que la causalidad en su configuración legal primigenia, en cuanto a la deducibilidad de los gastos, igualmente exigía que estos se encuentren destinados a la generación de renta gravada o al mantenimiento de la fuente. Por ello hemos mencionado precedentemente que una cosa es el tipo de causalidad exigible por nuestra legislación tributaria, necesaria sin matices de alcance disímil, y otra muy distinta es el destino de dichas erogaciones para con la generación de renta o mantenimiento de fuente, que sin embargo, siempre deben encontrarse enmarcadas en la necesidad e inmediatez.

Asimismo, como precisión adicional en el estado de la presente investigación, resulta pertinente indagar acerca de la semántica léxica de necesidad, vocablo que define la causalidad, *“dicho de una persona o una cosa, que hace falta indispensablemente para algo”*, respecto de la cual no existe duda acerca de su interpretación, pues si el gasto debe ser necesario para efectos de que sea considerado causal con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, entonces, el gasto indefectiblemente debe ser indispensable, o como mencionaba el Tribunal Fiscal debe haber una relación directa entre gasto y generación de renta.

Ciertamente por aquel entonces, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal también se decantaba por otorgarle a la causalidad un sentido amplio, básicamente como quedó evidenciado en la resolución 00710-2-1999 de fecha 25/08/1999, siendo esta resolución gestora de otros pronunciamientos en ese mismo sentido, como veremos más adelante. Sin embargo, en ninguno de los antecedentes jurisprudenciales comentados fue posible identificar criterios directrices para el reconocimiento de la causalidad amplia.



Nos corresponde ahora, realizar el análisis de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal acerca de la causalidad en el horizonte temporal planteado en la investigación, a efectos de verificar, si han sido desarrollados aspectos identificadores o delimitadores de la misma, y en definitiva, contrastarlos con aquellos aspectos a evaluarse en la tipología de casos planteado como parte de la presente investigación.

Sin perder de vista, como habíamos reseñado en el desarrollo del primer capítulo, y tal como asevera Ítalo Fernández Origgi (2009) que: “La técnica de la imposición sobre la renta se orienta a gravar recursos de libre disposición del contribuyente. Este impuesto no se dirige a gravar ingresos en sentido lato, sino que se dirige a gravar la manifestación de riqueza generada por el contribuyente luego de descontados los gastos incurridos para generarla y mantener la fuente productora”. (p. 4).

### **II.2.2.- Criterios de Necesidad, Normalidad y Razonabilidad**

Dos de los primeros aspectos o criterios sujetos a evaluación son los relacionados a la misma definición legal del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando se establece que: *“[...] se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente [...] para efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada [...]”*

Sobre estos dos aspectos: necesidad y normalidad, surgió interpretaciones relacionándolas con criterios de imprescindibilidad del gasto a deducir, que a su vez se vinculan con aquellas teorías que evalúan la causalidad en términos de relación objetiva con actividad empresarial, en función a la inherencia del gasto en aquella actividad realizada. En tal sentido, el Tribunal Fiscal ha tenido oportunidad de expresar criterio jurisprudencial, en las siguientes resoluciones, entre otras:

En la resolución N° 00756-2-2000 de fecha 29/08/2000, el Tribunal evaluó la deducibilidad del gasto de una empresa farmacéutica, referido a la realización de eventos y otros dirigidos a estudiantes de las carreras de medicina y afines, en estricto, se trataba de ceremonias donde se entregaban a alumnos que ingresaban al quinto año de la carrera (cuando se daba el ingreso a las clínicas) un estetoscopio con el grabado del nombre de la empresa,

literatura médica acerca de los productos que comercializaba y la transmisión en dichas ceremonias de videos institucionales, práctica que era similar en los casos de internistas, serumistas y residentes.

Al respecto el Tribunal Fiscal sostuvo que, la erogación contaba con un *motivo empresarial*, no se realizaba con un fin desinteresado lo que podría equipararla a un acto de liberalidad; asimismo sostuvo que, la empresa se vio obligada a recurrir a un tipo de difusión particular sobre sus productos a agentes que podían tener participación decisiva en el proceso de decisión de la compra, sin tener en cuenta consideraciones acerca de si el gasto resultaba siendo indispensable o imprescindible para efectos de dicho proceso, por lo que concluyó en la deducibilidad de la misma como gasto.

El criterio expuesto en esta resolución fue considerada como base a efectos de la evaluación del caso de la resolución N° 07823-4-2014 de fecha 26/06/2014.

De otro lado, en la resolución N° 00612-4-2000 de fecha 18/07/2000, el Tribunal Fiscal expresó el criterio jurisprudencial respecto de los gastos de seguridad particular a los familiares de los trabajadores de un campamento minero alejado de los dos centros urbanos más cercanos de su ubicación en no menos de 250 kilómetros, siendo que a pesar de tratarse de gastos orientados a la satisfacción de necesidades de terceros, el referido tribunal sostuvo: “[...] *los trabajadores de la recurrente realizan sus labores en circunstancias especiales, que implican su estadía en la mina de manera casi permanente, es razonable aceptar que la seguridad de sus familias sea un requisito para la prestación de sus servicios, por lo que, al existir una vinculación de causalidad con la generación de los ingresos gravados [...]*” concluyó que procede la deducción de la erogación.

En este caso, si bien es cierto el Tribunal Fiscal hace referencia al criterio de razonabilidad de incurrir en la deducción del gasto de terceros, como son los familiares de los trabajadores, y en base a la evaluación de las circunstancias especiales del caso, concluye que dicha erogación tiene como presupuesto la necesidad misma del servicio de los trabajadores, al correlacionar su efectiva prestación a la seguridad de sus familiares, dejando de lado la evaluación en términos de gasto imprescindible o indispensable.

Ciertamente los casos límites son los que nos brindan mayores alcances acerca de los criterios que pueden ir definiendo una línea jurisprudencial por parte del Tribunal Fiscal, así en el caso de la evaluación del gasto de publicidad de cerveza, como producto en general sin referencia a marca alguna que podría ser comercializada por la empresa, fue considerado deducible por parte del tribunal.

El caso en mención fue evaluado en la resolución N° 00585-2-2000 de fecha 14/07/2000, tratándose de gasto de publicidad de cerveza como producto general sin referencia a marca específica, por parte del Comité de Fabricantes de Cerveza, que a su vez era asumido por las empresas embotelladoras de bebidas alcohólicas, entre ellas el contribuyente.

Al respecto el Tribunal Fiscal sostuvo que la relación causal es evaluable independientemente de quien haya encargado el gasto de publicidad, sino desde el enfoque de las empresas beneficiadas con la misma y como este influyen en la generación de renta gravada, puesto que se trataba de una campaña publicitaria para el consumo responsable de bebidas alcohólicas, alerta para la salud del consumo excesivo y consecuencias sociales de las mismas, que según indica el referido tribunal, corresponde a una causalidad de tipo directa por su relación con la generación de renta gravada. Siendo que aunque se menciona la causalidad directa como conclusión, la evaluación no corresponde a una en función de un gasto imprescindible o no.

En un caso relacionado con gastos de auspicio a eventos deportivos universitarios, como fue el evaluado por el Tribunal Fiscal en la resolución N° 06749-3-2003 de fecha 20/11/2003, se sostuvo que teniendo en cuenta que el gasto tuvo como finalidad fomentar indirectamente la contratación de los servicios prestados por la recurrente, mediante la colocación del logotipo de la empresa en alguno de los implementos deportivos entregados al atleta universitario, tales gastos son deducibles.

Nótese que en este último caso, existe una línea argumental respecto de los gastos de publicidad y auspicio que enlaza la necesidad de la prestación del servicio relacionado al gasto con algún criterio de tipo subjetivo (orientación a la generación de renta gravada), más que con uno de tipo objetivo (relación con la actividad empresarial desarrollada), para justificar la causalidad.

De cierto es que en el considerando 28 de esta última resolución se cita como referencia el criterio comentado previamente, evidenciándose la combinación de teorías de enfoques de causalidad objetiva y subjetiva para arribar a la conclusión acerca de la deducibilidad del gasto, sin mediar consideraciones en cuanto al gasto de manera imprescindible.

Asimismo, se puede hacer mención a la resolución N° 06392-2-2005 de fecha 20/10/2005, donde la Administración Tributaria reparó el gasto relacionado con adquisiciones de baño, colchones y almohadas, por considerarlo no indispensables para el mantenimiento de la fuente ni la obtención de renta gravada. Es así que el Tribunal Fiscal, reorienta el análisis de la causalidad en función a la necesidad, sosteniendo: *“[...] conforme con el criterio establecido en reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como la Resolución N° 3774-1-2005, las normas citadas recogen el denominado “principio de causalidad” según el cual todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, debiendo apreciarse ello considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad así como “el modus operandi” del contribuyente.[...]”*

En la evaluación realizada en el resolución N° 010504-1-2013 de fecha 21/06/2013, el Tribunal Fiscal desestimó la deducibilidad de un gasto referido a comisiones pagadas por la entidad, sucursal en el Perú, de obligaciones de cuenta de su matriz en el exterior, que si bien, de acuerdo a disposiciones legales pertinentes y contractuales se encontraba obligado a deducir. Sin embargo, respecto de los cuales el contribuyente no cumplió con acreditar la manera en que dicha erogación correspondiera a gastos propios o necesarios para la generación de renta gravada o mantenimiento de la fuente productora.

El criterio que con mayor contundencia expresa la tendencia del Tribunal Fiscal por la evaluación de la causalidad del gasto en función a la necesidad, en lugar de la indispensabilidad, es el desarrollado en la resolución N° 18198-2-2013 de fecha 06/12/2013, cuando sostuvo que: *“[...] para realizar la labor de mantenimiento de carreteras, la empresa no necesitaba la aprobación de ningún organismo estatal; y que en ese sentido los gastos en mantenimiento de carretera estaban específicamente ligados a la actividad minera que desempeña la recurrente ya que de no hacerlo (el mantenimiento) se hubiera perjudicado con el mayor costo del transporte y con una mayor demora, por lo que concluye que el gasto en cuestión cumple con el requisito de causalidad a que se refiere el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por*

*Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dado que no existe norma que establezca que el gasto para ser causal deba a la vez ser indispensables y obligatorio, por lo que concluye que no se trata de liberalidades sino de gastos necesarios para generar la renta y normales según las circunstancias señaladas, por lo que resultan deducibles a fin de establecer la renta neta. [...]*”

Finalmente, sobre el tema de la necesidad es pertinente la mención de las resoluciones Nros. 00556-2-2008 de fecha 15/01/2008, 13951-4-2009 de fecha 29/12/2009, 02675-4-2014 de fecha 24/03/2017, entre otras, donde el Tribunal Fiscal sostiene que la exigencia de gastos como indispensable, no se encuentran dentro del alcance de la relación causal.

Con respecto a la normalidad del gasto, el dispositivo legal que regula la causalidad, la enlaza con el tema de la actividad que genera la renta, como se verá en términos amplios, no solo relacionado con aquellos gastos típicos incurridos en el desarrollo ordinario de las actividades, sino también, con aquellos que tienen por objetivo la generación de beneficios para la empresa.

De la evaluación de los criterios jurisprudenciales acerca de los aspectos de la necesidad, normalidad y razonabilidad, es clara la posición del Tribunal Fiscal, de orientar el análisis a la combinación de criterios objetivos y subjetivos, es decir, en el análisis de la relación del gasto con las actividades empresariales y en otros con la generación de renta gravada, equiparándola a una y otra respectivamente, de manera ponderada en función a la situación particular de las circunstancias en las cuales toma lugar la erogación, descartando la exigencia de un análisis en términos de indispensabilidad del gasto, sin llegar a ser unánime la exigencia del sentido amplio de la causalidad.

### **II.3.- Criterios aplicables en determinada tipología de casos**

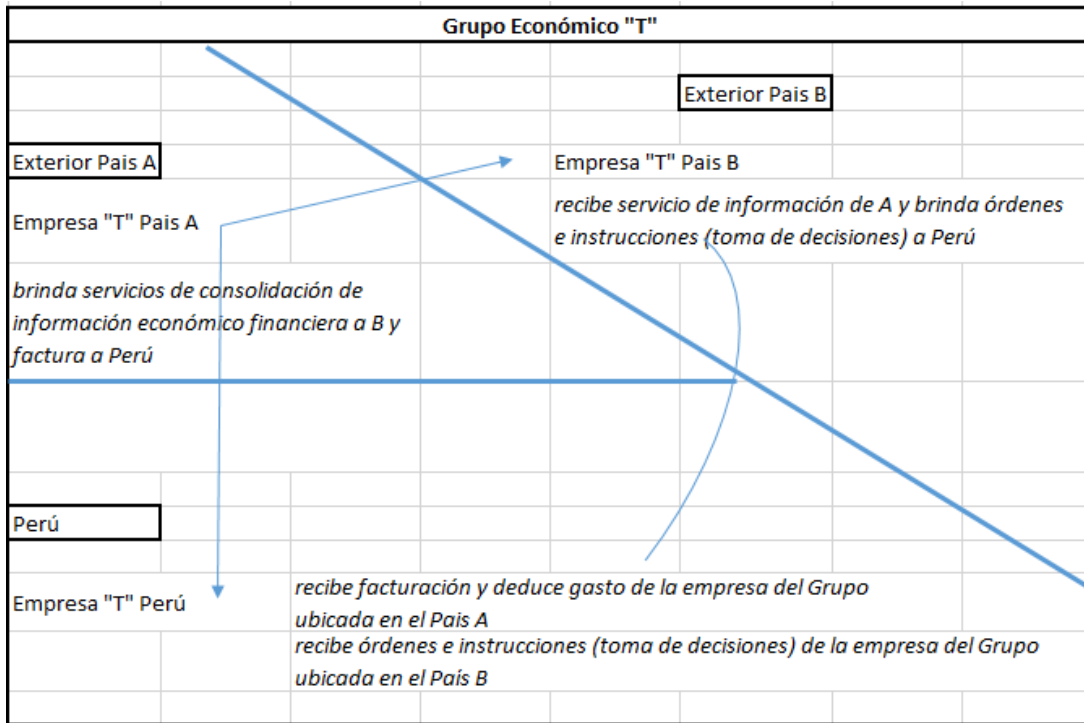
#### **II.3.1.- Gastos entre empresas del mismo grupo empresarial o económico**

En cuanto a los gastos realizados entre empresas del mismo grupo empresarial o económico, el Tribunal Fiscal ha tenido la oportunidad de emitir opinión en las resoluciones N° 01755-1-2006 de fecha 31/03/2006, donde se discutía la deducibilidad del gasto relacionado con servicios de consolidación de información para el grupo económico y N°

06689-5-2005 de fecha 04/11/2005 relacionado con servicios de políticas de gestión y otros servicios.

Para un mejor entendimiento ilustraremos los hechos discutidos en la primera resolución N° 01755-1-2006:

**Figura 3: Esquema del caso**



Con respecto a ello el Tribunal Fiscal a diferencia de lo que hacía en anteriores resoluciones sobre causalidad donde básicamente se remitía a la jurisprudencia de origen del sentido amplio de la misma, como es la resolución N° 00710-2-1999, sostiene primero que para la evaluación del gasto en función al mantenimiento de la fuente o generación de la renta gravada, es *causa relevante* evaluar la causa del gasto, vale decir, existe una remisión al *motivo* de incurrir en el gasto, en palabras del Tribunal: “[...] *todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que sin embargo debe analizarse, en cada caso en particular, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, el volumen de éstas, etc*”, estableciendo cuatro criterios identificadores del sentido de la causalidad en relación a los gastos entre empresas de un mismo grupo económico, como son:

1. El integrante del grupo empresarial ubicado en el país debe contar con personería jurídica.
2. El gasto y el servicio a través del cual se efectiviza, debe constituirse en uno dirigido individualmente a la recurrente.
3. Identificación de la empresa del grupo empresarial beneficiaria directa del gasto.
4. El gasto puede redundar en beneficio del grupo empresarial.

El primer requisito, se refiere a que la empresa que pretende deducir el gasto, debe constituir un ente jurídico distinto a la matriz y demás entidades del grupo, ello en atención al principio de libre concurrencia, por lo que no correspondería la deducibilidad de gastos entre establecimientos permanentes y sucursales y aquellas. Asimismo, ello tiene relación con la identificación del beneficiario directo del gasto de manera efectiva, por ello el segundo requisito está referido a la individualización del gasto en cabeza de la entidad del grupo empresarial que lo deducirá.

En cuanto a estos servicios dirigidos a la empresa que deducirá el gasto, el Tribunal Fiscal refiere algunos que constituirían servicios susceptible de ser prestados como el de índole legal, de marketing, de recursos humanos, entre otros, evidenciándose así la notoriedad de los mismos como si fueran brindados hacia empresas fuera del grupo y no meros tareas o funciones administrativas internas del grupo, con la salvedad que sostiene el Tribunal: “[...] *no impidiendo en forma alguna a la recurrente cumplir con sus obligaciones para con el grupo económico que conforma, como puede ser el reportar a su casa matriz las actividades efectuadas y los resultados obtenidos.*”

En cuanto al requisito del beneficiario directo del gasto, queda claro que lo que se busca es que, no se deduzcan en cabeza de sujetos que no se benefician efectivamente del ingreso correspondiente, más aún cuando, como en el caso de las operaciones *intragroup*, el beneficio puede ser reorientado siempre al conjunto y a cada uno de los integrantes, indistintamente bajo algún tipo de argumentación con cierta exigencia de causalidad, como la que se esbozó en la defensa de la deducibilidad del gasto del presente caso: “[...] *que precisa que el servicio que se paga es el que corresponde a información que deben recibir los propietarios de las empresas en Alemania, tratándose de un gasto para el funcionamiento de la empresa, el manejo administrativo y la continuación de la fuente, toda*

*vez que las decisiones que se toman en Alemania en función a esas informaciones, son aplicadas en SAC en Perú, a través de directrices, pautas u órdenes que deben cumplir; que sostienen que si no tuvieran el servicio que les brinda SA (España), y por tanto no incurrieran en esos gastos, la información no sería remitida a Alemania, negándose a los propietarios tomar conocimiento sobre sus actividades y adoptar las decisiones que inciden en su funcionamiento”.*

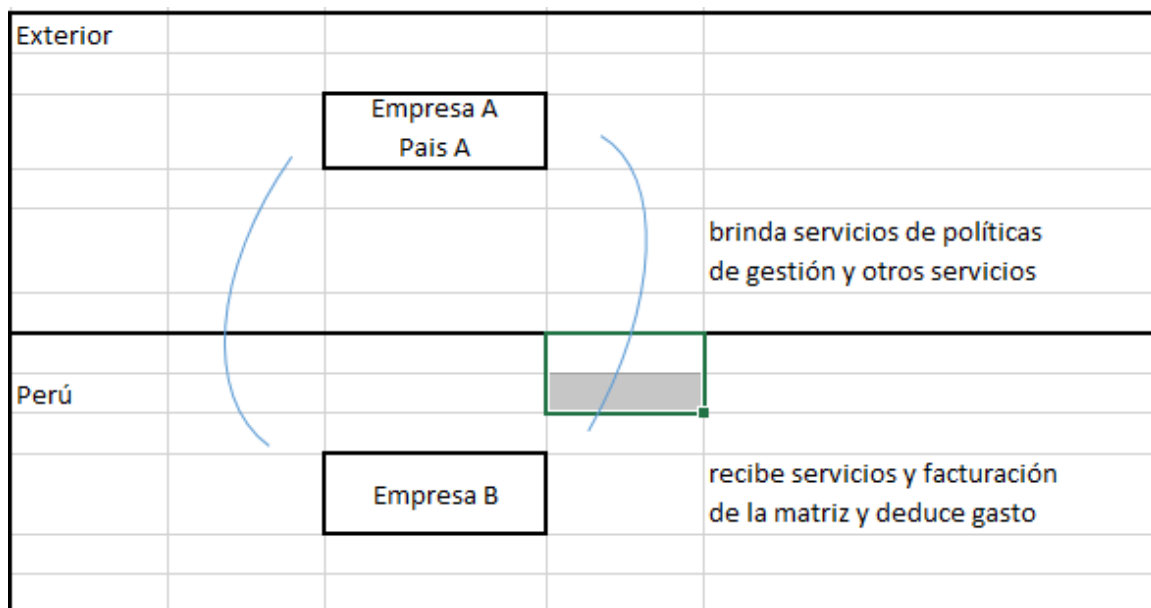
Quedando claro la falta de razonabilidad en lo argumentado, por más sentido amplio de la causalidad que haya sido justificado hasta ese entonces en la jurisprudencia del mismo Tribunal, como se mencionó de manera no unánime.

Nótese asimismo que en cuanto a la exigencia del tercer requisito, el Tribunal Fiscal al referirse al beneficio directo del gasto en la empresa del grupo que deducirá el mismo, a la vez, define el alcance de esa causa del gasto que debe estar orientado a la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente, como directa e inmediata puesto que no habría otra manera en que este beneficie directamente al que pretende deducirla, siendo claro que si bien existe mayoritaria jurisprudencia que se decanta por el sentido amplio, son situaciones límites como éstas las que reorientan criterios en aras de salvaguardar la coherencia entre las instituciones jurídicas del derecho tributario.

Otro de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal en cuanto a la deducibilidad de gastos relacionados con operaciones *intragroup*, es el evaluado en la resolución N° 06689-5-2005 de fecha 04/11/2005, a efectos de un mejor entendimiento se esquematizará a continuación:



**Figura 4: Esquema del caso**



En este caso, el Tribunal vuelve a referirse al criterio de servicios individuales dirigidos al contribuyente reforzando la posición respecto de cuales constituirían esos servicios, como: legales, recursos humanos, marketing y comunicación, entre otros.

Lo que no es nuevo, pero que sin embargo, reorienta el criterio esbozado en la resolución anterior referido a la causa del gasto relacionado con la generación de ingresos o el mantenimiento de la fuente, es lo que sostiene el Tribunal Fiscal en estos dos considerandos:

*“Que, en tal sentido, si bien los referidos servicios estaban referidos básicamente a asesoría necesaria para actuar en forma unificada y siguiendo las mismas políticas que desarrollaban las demás subsidiarias de en los distintos países del mundo, redundando en consecuencia en beneficio del grupo empresarial, dichos servicios estuvieron pactados a favor de la recurrente a efectos de asesorarla para que su actuación estuviera en base a las políticas estándares del grupo al que pertenecía, comprendiendo también servicios individuales dirigida a esta, como los legales, recursos humanos, marketing y comunicación, por lo que carece de sustento la observación de la Administración en el sentido que se trataban de gastos propios de la casa matriz, hecho que no ha sido demostrado,*

*Que del análisis de los servicios reparados, detallados en el contrato suscrito con , se aprecia que al estar relacionados con su representación en el mercado mundial y asesoramiento financiero, legal, comercial de marketing y de recursos humanos, pueden incidir en la generación de renta gravada y mantenimiento de su fuente, como alega la recurrente invocando diversas resoluciones emitidas por este Tribunal, careciendo de sustento lo señalado por la Administración en el sentido que no eran necesarios por haber la recurrente celebrado anteriormente un contrato con dicha empresa para que le prestara servicios de gerenciamiento bajo las políticas del grupo empresarial,”.*

Nótese la falta de rigor en el análisis del Tribunal Fiscal en el caso que se le ha planteado que permita el establecimiento de criterios de carácter general aplicable a dicha tipología, por ejemplo ante la *duplicidad del gasto* argumentada por la Administración Tributaria, rigor que si se observa en mayor medida en la primera resolución comentada.

Sin embargo, es importante reconocer el aporte de esta resolución en cuanto al criterio que debería ser observado en el sustento probatorio de los gastos referidos a operaciones intragroup, y es que ha sostenido que para el sustento de la efectiva recepción de los servicios no solo se deberá presentar los correos o documentación en general de origen interno entre personal del grupo.

#### **II.4.- Conclusiones**

De acuerdo al desarrollo de los temas tratados en el presente capítulo es posible arribar a las siguientes conclusiones:

1. Si bien en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal es evidenciable un sesgo mayoritario hacia el otorgamiento de un sentido amplio de la causalidad, esta no es unánime ni a través de ella, se ha definido los criterios identificadores de esa amplitud de sentido.
2. Es de precisar que en la exégesis del criterio sobre el sentido amplio, signada por la resolución N° 00710-2-1999, no es posible observar un análisis de lo particular a lo general, con orientación al establecimiento de criterios de carácter general que permitan definir que es amplio y que no lo es, sino básicamente existe la remisión,

en cada resolución que la invoca, a la frase trillada: “*El Principio de Causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa. No obstante ello, el Principio de Causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o éstos mantengan cierta proporción con el volumen de operaciones, entre otros*”, que no dice mucho, como queda claro, ciertamente, a cuales “entre otros” o a qué tipo de “normalidad” del gasto, podría estar refiriéndose el Tribunal.

3. La vasta gama de operaciones y formas de realizar negocios en el mundo actual es un tema que ciertamente dificulta la labor de esquematizar de manera general, sobre el universo de situaciones, los criterios del sentido amplio de la causalidad como institución jurídica del Derecho Tributario rectora de la deducibilidad de los gastos, por ello el mismo Tribunal Fiscal ha reconocido que la evaluación es de manera particular, caso por caso, lo que nos enlaza con los criterios jurisprudenciales para la deducibilidad de gastos relacionados con operaciones *intragroup*.
4. Sobre el particular, gastos por operaciones *intragroup*, el Tribunal ha esbozado cuatro criterios jurisprudenciales a tener en cuenta, que se detallan a continuación:
  - a. El integrante del grupo empresarial ubicado en el país debe contar con personería jurídica.
  - b. El gasto y el servicio a través del cual se efectiviza, debe constituirse en uno dirigido individualmente a la recurrente.
  - c. Identificación de la empresa del grupo empresarial beneficiaria directa del gasto.
  - d. El gasto puede redundar en beneficio del grupo empresarial
5. Encontrándose la tipología de casos, que dio origen a la presente investigación, relacionada con las operaciones *intragroup*, corresponde ahora realizar el análisis de las mismas, a partir de lo evaluado y desarrollado en los dos primeros capítulos, más propiamente, a partir de las dos fuentes de derecho coercitivas.

### CAPÍTULO III

#### ANÁLISIS DE LA TIPOLOGÍA DE CASOS INVESTIGADA

El presente capítulo tiene como propósito el análisis de la tipología de casos observada en la realidad, y si este se condice con el desarrollado en los capítulos anteriores.

##### **III.1.- Operaciones *intragroup***

Las operaciones *intragroup* constituyen una realidad medianamente reciente, tienen que ver con la tendencia hacia la internacionalización de las operaciones de las empresas y como estas se organizan en torno a dicha globalización, asimismo tiene que ver con la movilidad del capital que se inició en décadas pasadas, ciertamente este tipo de operaciones, de alguna manera, eran percibibles en las empresas no unitarias, donde por lo menos, más de una realizaba operaciones con otra respecto de la cual compartía cierto grado de vinculación, en sentido lato, sin embargo, no contaban con la connotación con la que cuentan en la actualidad.

Frente a un escenario donde las actividades y procesos se encontraban centralizados en una única entidad o empresa, surgen los grupos económicos, o conglomerados empresariales como también se les conoce, que no son más que un grupo de empresas que se organizan en torno a un propósito común, signada por una entidad matriz orientadora de los designios.

Si antes era una entidad o empresa la que organizaba el capital y el trabajo en torno a departamentos o áreas a través de procesos administrativos, ahora cada uno de esos departamentos o áreas de la unidad se convierten en entidades o empresas, a su vez, encargadas de aquellas mismas tareas o procesos, ubicándose en jurisdicciones donde mejores rendimientos se puedan obtener en aras de maximizar la inversión, en ese sentido la utilización y desarrollo de figuras jurídicas creadas y otras por crearse, fue el derrotero que siguieron muchos de los conglomerados internacionales en propósitos de su globalización y alcance mayor en los negocios.

Es quizás por ello que, cuando se analice o se haga alusión a algún tipo de operación u operaciones que se sucedan entre aquellas entidades o empresas ubicadas en distintas

jurisdicciones organizadas en orden a una gran red de coordinaciones y relaciones, es decir cuando estemos frente a esas operaciones *intragroup*, es que nos parecerá que esa misma operación que ahora es susceptible de ser gravada o reconocida como gasto, antes era nada (sin valor añadido) o solo un proceso al interior de la unidad organizacional, tal vez evidenciado en el sueldo de un dependiente o el gasto de personal, deducido previamente, pero no un servicio susceptible de trasladar costo o gasto y crédito fiscal, o de ser gravado con una tasa reducida por encontrarse en un territorio donde el hecho imponible que configura está gravado en menor cuantía que si la entidad estuviera ubicada en otra jurisdicción, y ni que decir de los alcances del eventual convenio de doble imposición que le resultase aplicable.

### **III.1.1.- Entidades conformantes del grupo empresarial**

En cuanto a las entidades en torno a las cuales se organiza un conglomerado, podemos encontrarlas de diversas formas, todas conocidas por el Derecho Tributario, como son las agencias, establecimientos permanentes, sucursales o subsidiarias o filiales, cada una con su particular concepción acerca de su personería jurídica y vínculo con la entidad matriz, situaciones que en algunos casos se encuentran reguladas por el derecho, no necesariamente por el derecho tributario, salvo que las normas jurídicas tributarias hayan considerado alguna definición en su regulación.

Lo que resulta relevante en este punto es identificar en qué términos se da la relación entre estas entidades y sus matrices respectivas, pues como se comentó, la regulación mercantil societaria o tributaria de cada jurisdicción puede variar en el tratamiento que le da a cada una de ellas, sin embargo, resulta importante esclarecer el grado de dependencia o independencia correspondiente. Es en ese sentido que el principio de libre concurrencia o plena competencia coadyuva a un entendimiento acerca de la independencia de las entidades conformantes del grupo con respecto a su matriz, así como el valor que se pacte, debe ser similar al pactado por entidades independientes.

En ese sentido, Ramón Esquivel Espinoza refiere: “[...] *En línea de tales principios es que se requiere que las sucursales actúen con autonomía frente a terceros e inclusive frente a su propia matriz y sus vinculadas, con las cuales puede realizar operaciones comerciales con valor agregado. Si bien ello no resulta ser plenamente comprensible solo desde el punto*

*de vista del Derecho Mercantil (ya que considera que existe una sola voluntad en el grupo empresarial), desde un punto de vista económico y empresarial es totalmente viable, inclusive dentro de una misma empresa.” (Ramón Esquivéz, 2015: 2)*

Queda claro que el criterio determinante en la evaluación de las empresas o entidades conformantes de un grupo empresarial, está signado por el *valor agregado de las operaciones al interior*, pues no se encuentra proscrito la posibilidad de que entre ellas se brinden servicios, de cierto es, como se mencionó, que se trata de una práctica comercial ciertamente arraigada, sin embargo, es necesario tener en cuenta lo mencionado en cuanto a que estas deben proporcionar un valor añadido en beneficio de las otras empresas o entidades conformantes del mismo.

### **III.1.2.- Tipos de operaciones *intragroup* y su relación con la deducibilidad de gastos**

En un inicio los tipos de operaciones *intragroup*, principalmente se encontraban referidos a servicios de contabilidad y auditoría interna, administración y recursos humanos, tecnología de la información, investigación y desarrollo, asesoría legal y regalías (básicamente licenciamiento de marcas), y más bien los servicios contratados a terceros se encontraban referidos a asesorías y asistencia técnica, créditos y servicios financieros, seguros y reaseguros, arrendamientos, auditoría financiera y garantías, por tratarse de mercados regulados básicamente, sin embargo, con la creciente aceptación de este tipo de operaciones, en la actualidad es posible observar cualquier tipo de las mencionadas como operaciones *intragroup*.

Es por ello que acorde con la consideración de servicios *intragroup* evaluada según OCDE en su documento *Transfer Prices Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* de Julio 2017, el mismo que es fuente de interpretación según el inciso h) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, dichos servicios abarcan actividades que pueden ser de tipo administrativa, técnica, comercial o en todo caso financiera, realizadas por entidades conformantes de un mismo grupo empresarial, constituyendo lo importante a resaltar en su consideración, el hecho de que una empresa independiente o tercero independiente habría estado dispuesto a pagar o realizar por sí mismo dichas actividades, pues ello evidenciaría a primera impresión que se tratan de servicios de valor añadido, lo que a su vez, tiene relación con la coherencia y concordancia entre la asignación

de utilidades y la creación de valor agregado, que es un derrotero en la lucha contra la erosión de las bases imponibles y deslocalización de beneficios (BEPS – Base Erosion and Profit Shifting, por sus siglas en ingles).

Pues si bien existen de varios tipos, las más resaltantes, se encuentran referidas a operaciones propias de la matriz realizadas por el establecimiento permanente, operaciones referidas a la cesión, temporal o definitiva, de activos por la matriz al establecimiento permanente para el desarrollo de su actividad empresarial, operaciones financieras entre matriz y sucursales y los que resultan de interés para nuestra investigación, los “management fees” o gastos de la casa matriz y acuerdos de reparto de costos.

Sostiene Teodoro Cordon Ezquerro en relación a los “management fees” lo siguiente: “[...] *Son servicios administrativos, técnicos, financieros y comerciales, incluyéndose dentro de los mismos, las funciones de gestión, coordinación y control para el conjunto del grupo; los cuales pueden ser brindados por la matriz o cualquier otra entidad del Grupo, haya sido especialmente designada para ello, tales como un “centro de servicios”* (Ramón Esquivéz, 2015: 3)

A través de los *management fees*, se busca que, la matriz defina las políticas y asegure niveles estándares de prestación de servicios o venta de bienes, es decir que su oferta no varíe de un país a otro, en los distintos lugares donde opere y así asegurar una oferta estándar con niveles óptimos. Para lograr ello, es necesario que cada una de las entidades del grupo se ocupen de una determinada tarea como piezas de un gran engranaje para lo cual es necesario una entidad de soporte común que asegure todos los procedimientos, tareas, servicios y bienes recibidos, siendo estos los servicios administrativos, jurídicos, informáticos, financieros, gestión en riesgos y recursos humanos, asistencia en áreas de producción, comercialización, distribución.

Aquí resulta pertinente precisar que la entidad que brinda dichos servicios o bienes, se vuelve especializada en la prestación de servicios a la matriz y no un mera rencauzadora de los servicios de terceros, puesto que en dicho caso, la entidad denominada “centro de servicios” no estaría cumpliendo con la labor encomendada sino únicamente estaría denotando una figura, cuyo correlato con la operatividad exigible a la entidad centro de

servicios no se da. La ventaja, en este caso está dada por la reducción de costos y la eficiencia en la prestación del servicio o provisión de algún bien, al contar con una entidad vinculada especializada en ello y que conoce muy bien las necesidades de las entidades del grupo, puesto que forma parte de aquel. Estas entidades centros de servicios o bienes, reciben el nombre de “head regional”

Lo analizado previamente tiene relación con lo que las entidades de un conglomerado requieren para funcionar adecuadamente, es decir, tiene relación con los gastos que pueden ser considerados para efectos de la determinación de renta neta de las entidades del grupo, teniendo en consideración que al tratarse del mismo grupo y siendo que su voluntad es una sola, según consideraciones de tipo societarias mercantiles mencionadas previamente, simples externalidades que no llegan a ser servicios efectivamente prestados, terminan incidiendo en la repartición de la carga tributaria al interior del mismo, y ello también es necesario tener en cuenta, como si se tratara de las dos caras de una moneda.

### **III.2.- Análisis de la tipología de casos en función a la causalidad estudiada**

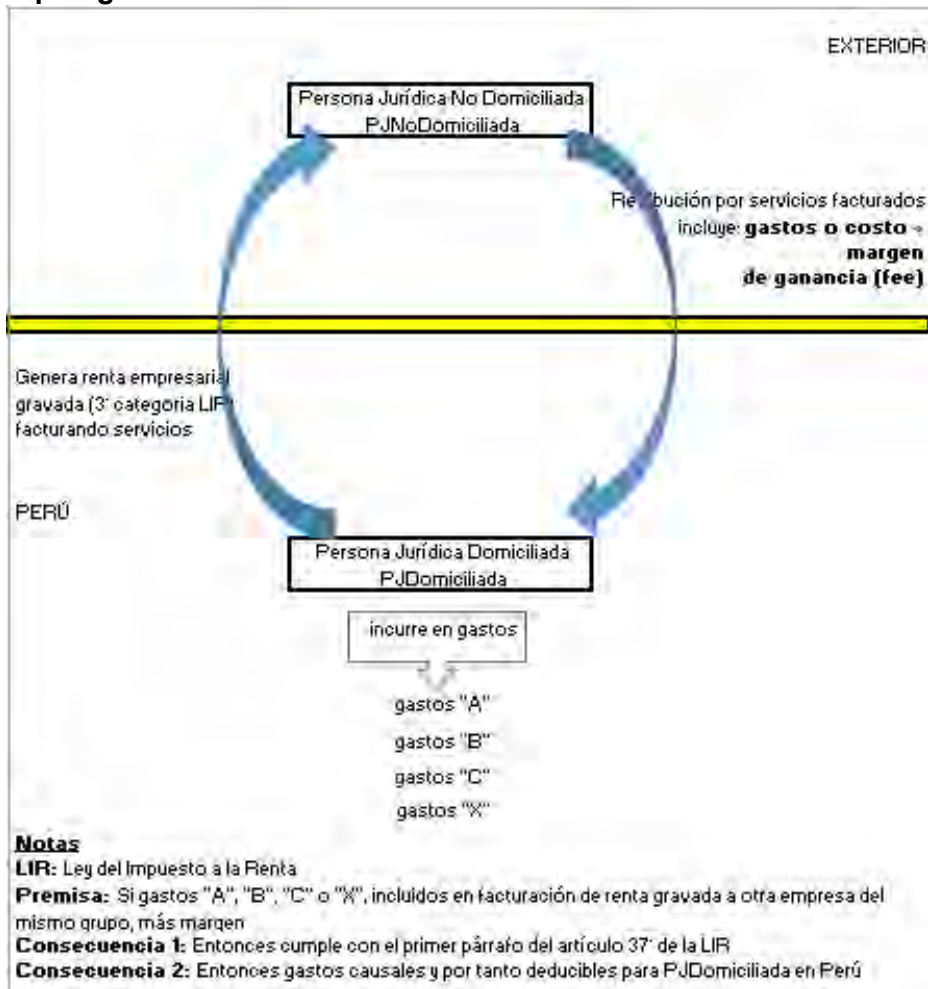
Seguidamente veremos como la tipología de casos estudiada, encaja en los conceptos previamente desarrollados.

#### **III.2.1.- Tipología de casos observada**

La tipología de casos que originó la presente investigación efectivamente tiene que ver con el tipo de operaciones *intragroup* denominada *managment fees*, en tal sentido para un mejor entendimiento, se detalla el siguiente esquema:



**Figura 5: Tipología de casos estudiada**



En el presente caso, las operaciones *intragroup* estarían determinadas por las operaciones entre la persona jurídica domiciliada y la no domiciliada pertenecientes al mismo grupo empresarial.

Consideremos que la persona jurídica domiciliada ha sido designado como centro de servicios del grupo empresarial en Perú, entonces de acuerdo a la concepción que sobre el tema se ha desarrollado, el gasto que genere ésta para las empresas del grupo por los servicios efectivamente prestados, sería deducible para aquellas ubicadas en el exterior, lo mismo sucede para el caso en sentido inverso, considerando que la persona jurídica domiciliada puede recibir servicio de alguna otra entidad del grupo designada como *head regional* y siempre que de acuerdo a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal analizada (resolución N° 01755-1-2006), se cumpla con lo referido a los 4 criterios para deducción de gastos *intragroup*, como son:

1. El integrante del grupo empresarial ubicado en el país debe contar con personería jurídica.
2. El gasto y el servicio a través del cual se efectiviza, debe constituirse en uno dirigido individualmente a la recurrente.
3. Identificación de la empresa del grupo empresarial beneficiaria directa del gasto.
4. El gasto puede redundar en beneficio del grupo empresarial.

Así como el criterio adicional establecido en la resolución N° 06689-5-2005, referido a la sustentación de la efectiva recepción del servicio no solo con documentación administrativa interna, sino con documentación adicional pertinente.

Sin embargo, que sucede con respecto a aquellos gastos que una entidad o empresa del grupo ubicado en nuestra jurisdicción tributaria, pretende deducir como tales por haber sido utilizados para brindar los servicios *intragroup*, los mismos que fueron, a su vez, recibidos de terceros. Como queda claro, dichas operaciones no son propiamente *intragroup*, sirven para brindarlas, más no lo son.

Entonces cual sería el resultado de nuestra evaluación, con respecto a la deducibilidad de dichos gastos, si aquellos servicios no solo, no son brindados a la entidad denominada *centro de servicios o bienes*, sino directamente a las empresas del grupo ubicados en distintas jurisdicciones tributarias, fungiendo la persona jurídica domiciliada en Perú únicamente como una empresa intermediaria de los servicios prestados por terceros directamente hacia las entidades del grupo.

Más aún, cuál sería el resultado si el argumento principal para deducir dichos gastos de terceros en cabeza de la entidad que funge de "*centro de servicios*", está referido al hecho de que como parte del pacto sobre la retribución de la facturación de dichos servicios hacia las del grupo, se ha establecido que se calculará en función a todos los costos o gastos incurridos más un *fee* (porcentaje o margen de ganancia).

La disparidad entre el tipo de servicio o beneficio brindado por el "*centro de servicios*" con los de las operaciones incurridas que habrían coadyuvado a tal fin, es una característica adicional, en este tipo de cobertura utilizada por el grupo empresarial para deducir el gasto;

evidenciándolo en apariencia en cabeza de la entidad o empresa conformante que en mejores condiciones se encuentre, y no allí donde el valor de la operación efectivamente se ha dado.

Estos aspectos no corresponden a los propiamente evaluados en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal antes desarrollada, por lo que resulta necesario una posición desde las fuentes del derecho tributario ante ello.

### **III.3.- Alcances del Decreto Legislativo N° 1312 relacionados con los servicios intragroup**

Resulta pertinente evaluar el Decreto Legislativo N° 1312 que fue promulgado el 31 de diciembre de 2016, vigente a partir del año siguiente y entre los aspectos regulados, los que tienen relación con la materia de la presente investigación, los referidos a los requisitos adicionales para la deducción de gastos o costos de servicios como parte del ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia (test de beneficio), la deducción de los servicios recibidos sobre la base de la sumatoria de costos y gastos incurridos por el prestador del mismo más el margen de ganancia o *mark up*, los servicios de bajo valor añadido, así como, los métodos de valoración aplicables y ajustes correspondientes.

Es de mencionar que, estos aspectos regulados tienen que ver con la adecuación de la legislación nacional a los planes propuestos por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OECD, por sus siglas en inglés) y su Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (conocido como Plan de Acción BEPS), producto del análisis de numerosos estudios de los tipos impositivos utilizados por las empresas multinacionales para erosionar la base imponible y el traslado de beneficios y como el uso de algunos precios de transferencia contrarios al principio de plena competencia o concurrencia pueden coadyuvar a ello, dependiendo a su vez, de sus estructuras de nivel internacional y del régimen tributario internacional vigente en cada uno de los países donde desarrollan actividades.

En términos de la misma exposición de motivos del referido decreto legislativo: *“no es ajeno a la realidad que entre empresas pertenecientes a un mismo grupo se contraten servicios que puedan ser objeto muchas veces de maniobras tendientes a reducir o eliminar su*

*impacto impositivo, al ofrecer precios alejados de aquellos que partes independientes hubiesen pactado en condiciones normales de mercado; trasladando de esa forma las ganancias obtenidas a jurisdicciones fiscales que tienen tratamientos que pueden resultarles más favorables, estableciéndose adicionalmente la deducción de gastos que pueden ser inexistentes o de dudosa o discutible necesidad. [...] Así pues, en el Informe final 2015 de la OCDE para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, referido a la revisión de las directrices sobre precios de transferencia para alinear sus resultados a la creación de valor, se desarrolla el tema de servicios intragroup (acción 10), siendo que para abordarlo se parte de la necesidad de resolver dos cuestiones, en primer lugar, determinar la existencia del servicio y, en segundo lugar, establecer que la contraprestación pactada sea acorde con el principio de plena competencia". (2016, 17-18)*

Los motivos de la regulación resultan claros y ciertamente atendibles, a su vez, tienen relación con los aspectos tratados como parte de la presente investigación como se mencionó, en tal sentido, seguidamente se verá en detalle los aspectos regulados relacionados a los servicios intragroup.

### **III.3.1.- Aspectos regulados por el Decreto Legislativo N° 1312 relacionados con los servicios intragroup**

Existe una problemática con respecto a los servicios intragroup, que se encuentran en la esencia misma de su configuración o génesis, como se pudo esbozar del desarrollo de su conceptualización en el primer punto del presente capítulo.

Se sostiene que: "con frecuencia los negocios entre partes vinculadas pueden ser objeto de maniobras tendientes a reducir o eliminar su impacto impositivo global, a través de los precios que acuerden entre ellas, trasladando de ese modo sus ganancias hacia la jurisdicción fiscal o compañía que más le beneficie" (García Schreck, 2008, p. 265). A nuestro entender, los servicios intragroup no solo resultan susceptibles de adolecer de irregularidades con respecto al precio, sino también con respecto a su existencia, fehaciencia y acreditación.

Por ejemplo, cuando una multinacional decide promocionar como *country manager* a una o uno de los gerentes de sus sedes en Latinoamérica para que se encargue de la gestión de

las políticas del grupo empresarial a nivel regional, como latinoamérica, estableciendo que el gasto por la retribución del servicio prestado por la (o el) *country manager*, deba ser asumido por la subsidiaria ubicada en una de las sedes de dicha región, ciertamente, aquel jurisdicción donde el *valor* de mercado de remuneración le permita mayor deducibilidad del gasto o donde los criterios de vinculación para la aplicación del límite a las remuneraciones no le alcance, a pesar de que el servicio de la (o del) *country manager* se encuentre ahora orientado a la gestión de todas las sedes de la región y no únicamente de la sede respectiva donde se encuentra físicamente, o por lo menos domiciliada(o), decidiéndose a su vez refacturar dichos gastos a la matriz (nótese “el cumplimiento” de la disposición legal: “gastos destinados a la generación de renta gravada o al mantenimiento de su fuente” para efectos de la causalidad), para que finalmente esta última decida distribuir el gasto entre todas las sedes de la región involucradas, bajo la figura de servicios de *managment regional* del grupo empresarial. Claro está, todo ello, bajo el manto jurídico de la autonomía de la voluntad instrumentalizada en adecuados y cuidadosos términos contractuales.

Cabe enfocar el análisis en el hecho de que, la evaluación de los precios de transferencia a valor de mercado, resultan siendo el paso posterior a la dilucidación de la “existencia” de la operación, ello porque a partir del cambio de paradigma de los precios de transferencia según BEPS, la preponderante forma de prevenir y combatir la elusión es verificar si las operaciones resultan coherentes en relación a las funciones, activos y riesgos de las empresas en los mercados, en buena cuenta, si la operación es realizada a valor de mercado cumpliendo los criterios de la plena competencia, más adolece de sustancia económica, entonces los efectos tributarios también resultan cuestionables.

Lo último, a su vez, es coincidente con el hecho de que el valor de mercado debe tener coherencia con la asignación de beneficios en el lugar donde existe creación de valor.

Por ello, en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1312 se hace referencia a la necesidad de resolver dos asuntos relacionados con los servicios intragroup, la primera la existencia del servicio mismo, y la segunda el valor según plena competencia, pues como se mencionó y es posible evidenciar en los casos particulares comentados a lo largo de la presente investigación, en los servicios intragroup, lo primero no es intrínseco, o por lo menos, no debe presuponerse, por ello seguidamente veremos el test del beneficio regulado.

### III.3.1.1- Test del beneficio como requisito de los servicios intragroup

Lo primero que habría que precisar es que, el test del beneficio no se refiere a la causalidad, si bien es cierto comparten aspectos similares, no son lo mismo, esto lo desarrollaremos con mayor detalle en los siguientes puntos, sin embargo, es importante tenerlo presente en este nivel del desarrollo.

Continuando con el test del beneficio, como ya se explicó surge de dos premisas: la prestación del servicio y el valor añadido que proporciona y para ello es necesario tener claro la evaluación del tercero independiente en situaciones comparables. Es por dichas razones que la norma introducida por el Decreto Legislativo N° 1312, establece: “Se entiende que se cumple con el test de beneficio cuando el servicio prestado proporciona valor económico o comercial para el destinatario del servicio, mejorando o manteniendo su posición comercial, lo que ocurre si partes independientes hubieran satisfecho la necesidad del servicio, ejecutándolo por si mismas o a través de un tercero”.

Ello tiene relación con la obtención de beneficios incidentales atribuibles a las empresas conformantes de un grupo empresarial por el solo hecho de su pertenencia, es decir, aquellos beneficios que solo surgen en virtud de su afiliación al grupo y en evidencia de la ausencia de auténticas acciones u operaciones voluntarias que conducen a dichos beneficios.

El test del beneficio según nuestra legislación ha sido concebido teniendo en cuenta otros criterios coadyuvantes como son el de necesidad, el de prestación efectiva y el de naturaleza. Lo que en términos conceptuales de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, se ha definido como test de necesidad, independencia, duplicidad y razonabilidad.

Siendo el de duplicidad, evidenciable ante situaciones en las que es percibido que, el servicio ha sido prestado previamente por un tercero, otra empresa vinculada o generado internamente, como por ejemplo cuando una empresa de un grupo empresarial factura por servicios de *help desk* a las otras integrantes del grupo en el mundo y seguidamente reconozca como costo o gasto servicios facturados por alguna otra empresa del grupo,

aunque ciertamente todo dependerá de las circunstancias particulares y si se justifica la necesidad de incurrir en dichos costos o gastos en determinadas jurisdicciones, más allá del beneficio fiscal.

Un tema adicional lo constituye las actividades de accionistas donde priman los intereses accionariados o de propiedad de acciones sobre otras entidades del grupo, y donde claramente ningún tercero independiente estaría dispuesto a pagar por dichos servicios, pues se tratan de servicios cuyos únicos beneficios resultan siendo para los tenedores de las acciones y sus derechos, por ejemplo los servicios por diseño de estructuras legales del grupo o servicios de reporte de información económica para emisión de obligaciones de alguna de las empresas del grupo.

Seguidamente, con respecto a la prueba del beneficio, se encuentra relacionado al test de razonabilidad, en el sentido de considerar si resulta razonable a la obtención del beneficio el haber incurrido en un gasto o costo a través de la prestación de un servicio por parte de una empresa conformante del grupo, siendo factible la evaluación en términos de potencialidad, sin dejar de considerar los demás aspectos o criterios del test del beneficio.

En cuanto a la forma de acreditación de cierto es que al tratarse de operaciones al interior de grupos empresariales, el principal medio probatorio será el de la contratación y sus cláusulas, sin embargo, consciente de que, como se mencionó en este tipo de conglomerados de entidades la autonomía de la voluntad es una sola, será de mucha importancia el considerar como medios probatorios documentación e información que coadyuve a la probanza de la comparación con terceros independientes, por ejemplo para la probanza de los presupuestos de los servicios intragroup, en el sentido de la existencia de un tercero dispuesto a cancelar o asumir internamente el servicio, para ello los análisis de comparabilidad resultarían importantes. Asimismo, con respecto al grado del valor añadido de los servicios intragroup y uso del servicio resultaría adecuado la proyección de informes realizados por entidades de consultorías o auditoría.

### **III.3.2.- Análisis de los aspectos relacionados con los servicios intragroup entre el test de beneficio de los servicios intragroup y la causalidad y fehaciencia de las operaciones intragroup**

Ahora trataremos la relación entre el test del beneficio del inciso i) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta y la causalidad y fehaciencia de las operaciones intragroup.

### **III.3.2.1- Causalidad y fehaciencia de las operaciones intragroup**

De manera general en la deducibilidad de gastos, en cuanto a la causalidad, que si cuenta con asidero normativo a diferencia de la fehaciencia, el Tribunal Fiscal se ha decantado por considerarla en un sentido amplio, y ha establecido para efectos de su evaluación criterios adicionales como la necesidad, normalidad y razonabilidad orientando el análisis a la combinación de criterios objetivos y subjetivos, es decir, en el análisis de la relación del gasto con las actividades empresariales y en otros con la generación de renta gravada, equiparándola a una y otra respectivamente, de manera ponderada en función a la situación particular de las circunstancias en las cuales toma lugar la erogación, sin llegar a ser unánime la exigencia del sentido amplio de la causalidad, tal y como se desarrolló en el punto II.2.2 de la presente investigación.

En cuanto a la fehaciencia, a nivel jurisprudencial el Tribunal Fiscal, lo ha establecido como un requisito previo a la evaluación de la causalidad, y es que para que un gasto sea causal, primero debe verificarse los aspectos mínimos que configuran la existencia de la operación misma, es así que se ha equiparado la fehaciencia a la acreditación efectiva de la operación.

En reiterada jurisprudencia, como el caso de las Resoluciones Nros.: 5732-1-2005, 0120-5-2002, 3070-5-2003, 0017-5-2004 y 6441-5-2005 entre otras, el Tribunal Fiscal se ha referido a un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes de pago sustentan operaciones no reales, sin embargo, ha dejado abierta la posibilidad, para que ese nivel sea entendido por los operadores jurídicos de manera amplia y acorde con la situación particular de cada caso, en ese sentido, se cuestiona que ello va en desmedro de la seguridad jurídica en el plano probatorio pues otorga un margen amplio de exigencia por parte de la Administración Tributaria en la acreditación de la fehaciencia.

En referencia a la causalidad y fehaciencia respecto de los servicios intragroup, no se observa en nuestro ordenamiento, una norma que regule propiamente una especie de causalidad o fehaciencia de servicios intragroup, ello en virtud de que el mismo inciso i) del artículo 32°-A antes referido ha diferenciado los requisitos, limitaciones y prohibiciones



dispuestos por la Ley del Impuesto a la Renta, como una regulación específica del test del beneficio para los servicios intragroup, mas no, regula la causalidad o fehaciencia.

De otro lado, en cuanto a la fuente jurisprudencial, el desarrollo del Tribunal Fiscal, básicamente está relacionado con la causalidad de las operaciones intragroup estableciendo 4 criterios para la deducibilidad del gasto originado por otra empresa del grupo referidos a la personería jurídica del sujeto que deduce, la individualización del servicio, identificación de la empresa del grupo beneficiaria directa del servicio y la posibilidad de que el beneficio se dé asimismo en el grupo empresarial. Siendo que sobre la fehaciencia en el caso de las operaciones intragroup, no ha habido pronunciamientos jurisprudenciales del referido tribunal.

### **III.3.2.2- Test del beneficio y relación con la causalidad y fehaciencia de los servicios intragroup**

Como queda claro de la lectura del inciso i) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando establece que: “Sin perjuicio de los requisitos, limitaciones y prohibiciones dispuestos por esta Ley y tratándose de servicios sujetos al ámbito de aplicación del inciso a), el contribuyente debe cumplir con el test de beneficio y proporcionar la documentación e información solicitada como condiciones necesarias para la deducción del costo o gasto”; no se está pretendiendo regular sobre otros aspectos normativos relacionados a la deducibilidad de erogaciones en el ámbito de las operaciones intragroup.

Es más a nuestro entender, se está dejando a salvo que dichas otras limitaciones, prohibiciones o requisitos, se mantengan vigentes como exigencias normativas, lo que nos lleva a considerar que las instituciones jurídicas reguladas por unas y otras no se superponen. Asimismo, porque como hemos visto de la evaluación del test del beneficio y causalidad, parten de esquemas de regulación distintos, que se intersecan en determinados puntos, más no se trata de una correspondencia biunívoca.

Es por ello que en criterios como los referidos a la necesidad y razonabilidad evaluados en el caso del test del beneficio se equiparan a los criterios desarrollados jurisprudencialmente sobre la causalidad general y en otros si constituyen criterios adicionales acorde con el propósito del referido test.

Asimismo, el Decreto Legislativo comentado, estableció que “la deducción del costo o gasto por el servicio recibido, se determina sobre la base de la sumatoria de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio así como de su margen de ganancia”, que en los casos de servicios de bajo valor añadido, el margen no puede exceder de 5%, pues no habría coherencia entre los resultados pretendidos con dichos servicios y la creación de valor al interior del grupo (sustancia económica).

Sin embargo, aunque ello tiene relación con un aspecto comentado respecto de la tipología de casos investigada, no resulta siendo lo mismo, pues se está refiriendo al criterio de asignación del costo o gasto, desde la perspectiva de valor de mercado, más no respecto de la causalidad o fehaciencia, asimismo, porque es un requisito de deducibilidad enfocado en cabeza del que recibe el servicio intragroup, no del que brinda el servicio al grupo y sus proveedores, relaciones donde precisamente se da los aspectos controvertidos antes referidos.

#### **III.4.- Propuesta frente a la problemática evaluada**

Si lo que se pretende con el enfoque de la deducibilidad de gastos bajo la modalidad de la tipología de casos evaluada resultase siendo así, la concepción misma de la imposición sobre la renta quedaría diluido debido a que cualquier desembolso que desarrollen las empresas, y con mucho más razón las empresas intragroup, podría ser aplicado para efectos de aminorar la base imponible del impuesto, sin que ello necesariamente tenga que ver con algunos de los criterios antes desarrollados.

El riesgo de lo mencionado anteriormente también se encontraría latente si, sentido amplio es sinónimo de no restrictivo o que puede dar lugar a un resultado no restrictivo, cuando la propia técnica de imposición implica un control más detallado para la deducción de gastos, pues una vez más, de lo que se trata es de que la base imponible refleje en efecto, el resultado tributario sobre el cual deba aplicarse el Impuesto a la Renta.

Ello implica que, aquella relación de causalidad entre gravar la manifestación de riqueza generada y los gastos incurridos para tal fin o de manera potencial, además de tener claro sus contornos y criterios coadyuvantes para el fin, deberá ser evaluada teniendo en

consideración la naturaleza del gasto, el contexto en que se eroga y su orientación, razonablemente evaluada, hacia el objetivo de que la renta que se grave finalmente sea de aquella de libre disponibilidad.



## CONCLUSIONES

1. La institución jurídica de la causalidad en el derecho tributario es una de vital importancia, ubicándose en el seno de la estructura de la tributación de las rentas empresariales, pues es, a partir de ella que la misma se materializa, a través de la imposición sobre rentas netas, no rentas brutas, ni tampoco, más ni menos renta neta, sino la que efectivamente corresponde.
2. El artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta establece una regla jurídica, no un principio, que es la siguiente: *si el gasto es necesario para producir la renta bruta o mantener la fuente de dicha renta, será deducible, caso contrario no lo será*. Así, el principio detrás es el siguiente: *es admisible la deducibilidad de los gastos que sean necesarios para efectos de gravar la renta neta y no la renta bruta*, sin embargo, para que ello sea posible debe cumplirse con la regla del mencionado artículo: *que el gasto sea necesario*.
3. En nuestro ordenamiento tributario la base normativa ha sido clara en definir la relación directa (necesaria) que debería ser observada en las erogaciones con respecto a la generación de dicha renta neta gravada o el mantenimiento de su fuente productora, para efectos de su deducibilidad, siendo que el propósito del gasto no debería ser confundido con el tipo de relación que normativamente se le exige a este en relación a cada propósito, puesto que siempre será necesaria, ello no implica darle un sentido amplio a la necesidad, que es lo *que hace falta indispensablemente para algo*, caso contrario, se estaría ponderando la consideración *subjetiva* sobre la *objetiva* y de lo que se trata, a nuestro entender, es de equilibrarlas en un justo medio y no que puedan ser utilizadas de manera instrumentalizada.
4. En el desarrollo del quehacer tributario ha sido posible observar que los sujetos particulares, específicamente entidades empresariales, vienen realizando operaciones con otras empresas del grupo empresarial al cual pertenecen, y a partir de dichas operaciones vienen justificando la deducibilidad de ciertas erogaciones, las mismas que de acuerdo a un análisis preliminar cumplirían con el principio de causalidad en virtud de la implementación de un forma de contratación, la misma que fija la retribución por parte de la matriz en función a todos los costos y gastos más un margen de utilidad, que sin embargo, de un análisis posterior ello no resulta siendo así.
5. Lo anteriormente reseñado es factible debido a la instrumentalización del criterio amplio de la causalidad, que ha sido establecido mayoritariamente en la fuente de derecho jurisprudencial, criterio que a pesar de reconocer que puede resultar atendible en situaciones y casos límites, constituye a su vez una posibilidad para

este tipo de justificaciones en relación a la deducción de gastos que no necesariamente cumplen, en efecto, con el criterio de la causalidad.

6. Si bien el sentido amplio de la causalidad se encuentra mayormente atendido por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, ésta no es unánime, existiendo criterios jurisprudenciales que más bien confluyen en el reconocimiento de una causalidad directa y no potencial.
7. Que sobre la tipología de casos el Tribunal Fiscal aún no ha expresado un criterio claro y concluyente, existiendo otras tipologías de casos respecto de los que el Tribunal si ha esbozado criterios adicionales diferenciadores y que se encuentran relacionados con las operaciones *intragroup*, estos criterios adicionales se caracterizan por tener un carácter objetivo, carácter que también debería observarse en la definición de los criterios adicionales aplicables a la tipología estudiada en la presente investigación.
8. Nos decantamos por la preponderancia de los criterios objetivos, sin descartar los criterios subjetivos, en el establecimiento de reglas jurídicas jurisprudenciales para efectos de la deducibilidad de gastos en la tipología de casos investigada, por la misma configuración de las operaciones en los grupos empresariales y la relativa sustancialidad de la autonomía de la voluntad de las partes involucradas, así como sucede en el caso de la regulación sobre precios de transferencia, donde se parte de la consideración del principio de plena competencia a nivel económico para establecer toda una regulación con determinados requisitos en las operaciones entre vinculados, incluidas las *intragroup*, debido a las dudas razonables implícitas.
9. De manera general y en cuanto al sentido amplio de la causalidad, resultaría importante establecer criterios adicionales diferenciadores de los contornos de dicho sentido, a efectos de que resulte clara, en la generalidad de casos, hasta donde y como se efectiviza ese sentido amplio. Para tales propósitos no debería soslayarse la función que cumple la deducibilidad de gastos en la estructura de imposición de renta, esto es que el gravamen se aplique sobre la renta neta, en lugar de la renta bruta, lo que exige mayor rigurosidad en la evaluación de la causalidad.

## BIBLIOGRAFÍA

### 1. Libros

Villegas, H. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 8° ed. Buenos Aires: Astrea. 911

Fernández Origgi, I. (2005). *Las deducciones del impuesto a la renta*. Lima: Palestra Editores. 404.

Fonrouge, G & Navarrine, S (1973) *Impuesto a la Renta*. Buenos Aires: Depalma. 695.

Fonrouge, G. (1978) *Derecho financiero*. 3° ed. Buenos Aires: Depalma. 568.

García Mullin, R. (1980). *Impuesto sobre la renta: teoría y técnica del impuesto*. Secretaría de Estado de Finanzas, Instituto de Capacitación Tributaria – Santo Domingo República Dominicana. 225.

García Belsunce, H (1967). *El concepto de renta en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma. 309

Isidro Chambergó, G. (2012). *Sistemas de Costos, diseño e implementación en las empresas de servicios, comerciales e industriales*. 1° ed. Lima: Pacífico Editores. 595.

Kaldor, N. (1969). *Impuesto al Gasto*. México D.F.: Fondo de Cultura Económica. 250.

Reig, E., Gebhardt, J. y Malvitano, R. (2006). *Impuesto a las Ganancias: Estudio teórico – práctico de la ley argentina a la luz de la teoría general del impuesto a la renta*. 11° ed. Buenos Aires: Macchi. 1088.

### 2. Artículos

Barreix Martín Bes, A. (2010). Breve historia del Impuesto sobre la Renta. *Documento Instituto de Estudios Fiscales*, 10 (9), 1 – 59.

- Durán Rojo, L. (2009). Alcances del principio de causalidad en el Impuesto a la Renta Empresarial. *Revista Contabilidad y Negocios*, 4 (7), 5 – 17.
- Esquives, R. (2015). Operaciones Intragroup. Alcances para su regulación tributaria. *Revista Análisis Tributario*, 330 (7), 12 – 15.
- Esquives, R. (2015). Operaciones Intragroup. Alcances para su regulación tributaria. *Revista Análisis Tributario*, 290 (7), 5 – 15.
- García Schreck, M. (2008). Problemática de los “servicios intra-group” por una pronta solución integral. Libro Precios de Transferencia. *IFA - Perú*, 303 (9), 263 – 290.
- Hernández, L. (2002). Algunas consideraciones sobre el principio de causalidad en el Impuesto a la Renta. *Revista Ius et veritas*, 13 (25), 297 – 303.
- Infantino, M. (2014). El Derecho comparado de la causalidad aquiliana. *Revista Ius et veritas*, 49 (2014), 50 – 67.
- Reig, E. (1993). Conflictos entre las normas impositivas y los principios contables. *Revista XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, 24 (93), 31 – 48.
- Villagra, R. y Zuzunaga, F.. (2014). Tendencias del Impuesto a la Renta Corporativo en Lationamérica. *Revista Derecho PUCP*, 72 (14), 163 – 202.
- Villanueva Gonzáles, M. (2004). Las Rentas Empresariales. *Revista VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario – Ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta en el Perú*, 12 (4), 1 – 13.
- Villanueva Gutiérrez, W. (2013). El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario. *Revista Thémis*, 64 (13), 101 – 111.

### **3. Páginas web**

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal Peruano

Congreso de la República del Perú

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OECD, por sus siglas en inglés)

#### **4. Legislación**

Ley del Impuesto a la Renta

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal

#### **5. Jurisprudencia**

Corte Suprema de Justicia, Sala de Derecho Constitucional Permanente, Cas. 25792-2010-  
Lima, 2014.

